



Evaluasi Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintahan Provinsi Sumatera Utara

Raya Puspita Sari Hasibuan *

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Medan Area, Indonesia

Diterima: Oktober 2018; Disetujui: Desember 2018; Dipublish: Desember 2018

Abstrak

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji evaluasi penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan sensus sampling, dimana jumlah sampel penelitian ini adalah 415 responden. Sampel penelitian adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lima kabupaten atau kota di Sumatera Utara, yaitu Langkat, Binjai, Medan, Samosir dan Humbang Hasudutan. Penelitian ini menggunakan aplikasi SmartPLS untuk menganalisa data. Masalah utamanya adalah mengenai betapa sulitnya pemerintah mengkoordinasikan sumber daya manusia di kabupaten atau pemerintah kota khususnya dalam penerapan sistem akuntansi. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengujian kualitas data, outer model dan inner model test. Outer model terdiri dari uji validitas konvergen, uji validitas diskriminan dan uji reliabilitas dan inner model terdiri dari uji adjusted R square dan Predictive Relevance (Q^2). Hasil dari penelitian ini adalah sumber daya manusia, sarana pendukung, dan pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berpengaruh positif dan signifikan secara parsial terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual.

Kata Kunci: Sumber Daya Manusia, Sarana Pendukung, Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual.

Abstract

The aim of this research is to examine the evaluation of implementation government standard accounting accrual based. The sampling method of this research used census sampling, whether the sample of this research is 415 respondents. Samples of the research is Local Government Unit (SKPD) in the five district or city in North Sumatera, they are Langkat, Binjai, Medan, Samosir and Humbang Hasudutan. This research using SmartPLS application to analyse the data. The main problems is about how difficult government coordinate the human resource in the district or city government especially in implementation of accounting system. Methods of data analysis used in this research is testing the quality of the data, outer model and inner model test. Outer model consists of convergent validity, discriminant validity and reliability test and inner model consists of adjusted R square and Predictive Relevance (Q^2). The result of this research is partially human resource, software and hardware and understanding of government standard accounting accrual based have effect to implementation government standard accounting accrual based.

Keyword: Human Resource, Hardware And Software, Understanding Of Government Standard Accounting Accrual Based.

How to Cite: Hasibuan, R.P.S. (2018). Evaluasi Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Pada Pemerintahan Provinsi Sumatera Utara. *JUPIIS: Jurnal Pendidikan Ilmu-ilmu Sosial*, 10 (2): 173-181.

*Corresponding author:
E-mail: raya@staff.uma.ac.id

ISSN 2085-482X (Print)
ISSN 2407-7429 (Online)

PENDAHULUAN

Sebagai dasar perubahan fundamental dari reformasi di bidang keuangan maka ditetapkanlah Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Daerah. Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, pemerintah mengeluarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 yang diperbaharui dengan Permendagri Nomor 59 Tahun 2007 dan Permendagri Nomor 21 Tahun 2011.

Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Terbitnya PP ini menandai berakhirnya era PP Nomor 24 Tahun 2005. Sejalan dengan itu, dikeluarkan pula Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruwal pada Pemerintah Daerah. Penerapan SAP berbasis akruwal harus dilakukan secara hati-hati dengan persiapan yang matang dan terstruktur terkait dengan peraturan, sistem dan sumber daya manusia (SDM) dan aset. Keberhasilan penerapan SAP berbasis akruwal sangat diperlukan sehingga pemerintah dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan dan akuntabel (Ardiansyah, 2013).

Penggunaan basis akruwal tidak hanya untuk penyusunan laporan keuangan, di beberapa negara telah menggunakan basis akruwal baik untuk penyusunan laporan keuangan maupun untuk penganggaran seperti Selandia Baru, Australia, dan Inggris. Di negara-negara anggota OECD, basis akruwal sejauh ini lebih banyak diterima untuk pelaporan keuangan dari pada untuk tujuan penganggaran. Dua alasan yang sering dikemukakan atas hal ini adalah pertama, penganggaran secara akruwal dipercaya akan menimbulkan risiko disiplin anggaran. Keputusan politik untuk

mengeluarkan uang harus dikaitkan dengan kapan pengeluaran itu dilaporkan dalam anggaran. Hanya basis kas yang dapat memenuhi hal tersebut. Alasan kedua, yaitu bahwa legislator cenderung resisten untuk mengadopsi anggaran akruwal karena kompleksitas dari konsep akruwal itu sendiri.

Keberhasilan penerapan SAP berbasis akruwal akan meningkatkan kualitas LKPD, yang merupakan pertanggung jawaban keuangan pemerintah kepada publik. Tuntutan transparansi dan keterbukaan dari masyarakat kepada pemerintah terus meningkat seiring dengan kemajuan teknologi informasi. Hal ini dimungkinkan mengingat Pemerintah Indonesia secara bertahap telah menerapkan sistem on line untuk beberapa data keuangan tertentu. Pemerintah sudah menerapkan SAP berbasis akruwal, sejak 1 Januari 2015, sesuai dengan amanah UU, namun dalam prakteknya masih banyak ditemui penafsiran yang belum jelas, misalnya tentang pengakuan pendapatan, masih banyak pengakuan pendapatan hanya dicatat berdasarkan kas saja sedangkan yang bersifat akruwal masih banyak yang mengabaikan. Demikian juga tentang kebijakan penghapusan piutang ragu-ragu dalam pedoman yang dikeluarkan masih sangat tidak jelas, dan masih sukar untuk diterapkan. Masalah aset juga cukup banyak menyita persoalan, menyagkut harga perolehan yang kurang jelas, sehingga nilai beban penyusutan menjadi kurang tepat. Masalah belanja akruwal juga masih banyak permasalahan.

Namun demikian, permasalahan yang paling krusial di dalam penerapan SAP berbasis akruwal adalah terletak pada sumber daya manusia yang mengoperasionalkan sebuah sistem serta menerapkannya dalam segala aktifitas akuntansi di dalam lingkungan pemerintahan. Pada dasarnya, seperti yang diketahui secara umum bahwa kapasitas ataupun *background* pendidikan para

pegawai di lingkungan pemerintahan adalah masih sangat minim yang berasal dari bagian akuntansi. Hal ini bukan merupakan sebuah persoalan yang sederhana, karena akan sangat berdampak pada kinerja instansi tersebut. Dengan demikian, masih sangat banyak hal yang bersifat urgen untuk dapat dibenahi, dalam rangka mendukung penerapan SAP berbasis akrual ini.

Kemudian, terkait dengan penerapan SAP berbasis akrual tersebut, maka setiap pegawai yang berupaya untuk memaksimalkan usaha mereka dalam penerapannya, mengikuti berbagai pelatihan yang diberikan ataupun direkomendasikan, serta berupaya untuk senantiasa *mengupgrade* ilmu mereka terkait dengan akuntansi maka akan sangat layak untuk difasilitasi dengan insentif. Insentif ini tentunya akan menjadi motivasi tersendiri dalam mendorong kinerja para pegawai untuk mensukseskan penerapan SAP berbasis akrual. Pada intinya, apakah arti sebuah sistem yang sangat canggih sekalipun jika tidak ada sumber daya manusia yang mampu mengoperasionalkannya dengan baik.

Keberadaan sumber daya manusia tersebut tentunya juga membutuhkan sarana pendukung yang dinamakan dengan sebuah "sistem". Sistem yang dimaksud adalah sebuah sistem yang terkomputerisasi sehingga dalam segi pengerjaan laporan keuangan, maka akan berdampak menjadi lebih baik, lebih efektif dalam pengerjaannya, lebih rapi, serta lebih dominan dalam keakuratannya. Sebuah sistem pendukung tersebut akan menjadi bermanfaat dalam penerapan SAP berbasis akrual, ketika dioperasionalkan oleh sumber daya manusia yang mumpuni. Dengan demikian, penerapan SAP berbasis akrual tersebut akan sangat baik dalam penerapannya. Seharusnya, sebuah sistem yang telah menerapkan SAP berbasis akrual ini juga telah di disain oleh pihak-pihak yang memang sudah *credible* di bidang akuntansi.

Selanjutnya adalah pemahaman SAP berbasis akrual tersebut, pada dasarnya bukanlah merupakan sebuah persoalan yang sederhana. Hal ini juga hampir menjadi titik tolak terkait dengan kondisi sumber daya manusia dalam pengoperasionalannya. Bagaimana tidak, jika setiap pegawai terkhusus di bagian akuntansi ataupun keuangan belum mampu memahami terkait dengan SAP berbasis akrual tersebut. Dimana, sebenarnya memang yang seharusnya menduduki posisi di bagian akuntansi ataupun keuangan tersebut memang selayaknya berlatar belakang pendidikan akuntansi. Penyesuaian terkait hal ini bukanlah perkara mudah namun kondisinya sangat mendesak.

METODE PENELITIAN

Populasi pada penelitian ini adalah beberapa SKPD di Propinsi Sumatera Utara yang terdiri dari pemerintahan Kabupaten Langkat, pemerintahan Kota Medan, pemerintahan Kabupaten Binjai, pemerintahan Kabupaten Samosir dan pemerintahan Kabupaten Humbang Hasudutan yang mempunyai fungsi akuntansi dengan entitas akuntansi maupun entitas pelaporan baik PPK-SKPD, bendahara pengeluaran maupun staf keuangan. Dengan demikian jumlah sampel di dalam penelitian ini adalah 415 orang. Dimana, masing-masing SKPD terdiri dari 1 orang bendahara, 1 orang PPK, 1 orang PPKA, dan 1 orang PA.

Penelitian ini menggunakan metode analisis data dengan menggunakan software SmartPLS versi 3.0. yang dijalankan dengan media komputer. PLS (*Partial Least Square*) merupakan analisis persamaan struktural (SEM) berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian model struktural. Model pengukuran digunakan untuk uji validitas dan reabilitas, sedangkan model struktural digunakan untuk uji kausalitas (pengujian hipotesis dengan model

prediksi). Lebih lanjut, Ghozali (2006) menjelaskan bahwa PLS adalah metode analisis yang bersifat *soft modeling* karena tidak mengasumsikan data harus dengan pengukuran skala tertentu, yang berarti jumlah sampel dapat kecil (di bawah 100 sampel).

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan alat analisis *Partial Least Square* (PLS). PLS adalah analisis persamaan structural (SEM). PLS yang digunakan peneliti adalah PLS dengan software versi 3.0. SEM (*Structural Equation Modelling*) merupakan pendekatan terintegrasi antara analisis faktor, model struktural dan analisis path. Pada model SEM dapat dilakukan 3 kegiatan secara serentak yaitu pemeriksaan validitas dan instrument reliabilitas (setara dengan analisis konfirmatori), pengujian model hubungan antar variabel laten (setara dengan analisis path) dan mendapatkan model yang bermanfaat untuk perkiraan (setara dengan model structural atau analisis regresi) Prasastika dkk (2015).

Uji validitas konvergen (*Convergent Validity*) untuk mengukur tingkat akurasi indikator atau dimensi melalui pengukuran besarnya korelasi di antara konstruk dengan variabel laten. Untuk mengukur *convergent validity* digunakan *standardized loading factor* yang menggambarkan besarnya korelasi antar setiap indikator dengan konstraknya. Nilai *loading factor* di atas 0.7 dinyatakan sebagai ukuran yang ideal atau valid sebagai indikator dalam mengukur konstruk, nilai di atas 0.5 masih bisa diterima sedangkan nilai di bawah 0.5 harus dikeluarkan dari model.

Uji validitas diskriminan (*Discriminant Validity*) untuk mengetahui apakah indikator-indikator suatu konstruk tidak berkorelasi tinggi dengan indikator dari konstruk lain. *Discriminant validity* dari *outer model* penelitian ini yaitu model reflektif, yaitu model yang menunjukkan hubungan sebab akibat berasal dari

variabel laten menuju indikator, yang dievaluasi melalui *cross loading*. Ukuran *cross loading* adalah dengan membandingkan korelasi indikator dengan konstruk lainnya. Selain melalui perbandingan *loading* dengan *cross loading*, pengujian *discriminant validity* perlu diperkuat dengan memeriksa AVE dan perbandingan akar AVE dengan korelasi antar variabel laten. *Convergent validity* dari measurement model dapat dilihat dari korelasi antara skor indikator dengan skor variabelnya.

Uji reliabilitas adalah alat untuk mengukur konsistensi dari suatu instrumen secara berurutan. Reliabilitas menunjukkan akurasi, konsistensi dan ketepatan suatu alat ukur dalam melakukan pengukuran Hartono dan Abdillah (2015). Uji reliabilitas dalam PLS dapat menggunakan dua metode, yaitu *cronbach's alpha* dan *composite reliability*. *Cronbach's Alpha* adalah koefisien keandalan yang menunjukkan seberapa baik item dalam suatu kumpulan secara positif berkorelasi satu sama lain. Semakin dekat *Cronbach's Alpha* dengan 1 maka semakin tinggi pula konsistensi.

Model struktural (*inner model*) merupakan model struktural untuk memprediksi hubungan kausalitas antar variabel laten. Melalui proses *bootstrapping*, parameter uji T statistik diperoleh untuk memprediksi adanya hubungan kausalitas. Model struktural (*inner model*) dievaluasi dengan melihat persentase *variance* yang dijelaskan oleh nilai R^2 untuk variabel dependen dengan menggunakan ukuran. Model struktural (*inner model*) merupakan model struktural untuk memprediksi hubungan kausalitas antar variabel laten.

R-square model PLS dapat dievaluasi dengan melihat Q-square predictive relevance untuk model variabel. Q-square mengukur seberapa baik nilai observasi yang dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameternya. Nilai Q-square lebih besar dari 0 (nol) memperlihatkan

bahwa model mempunyai nilai *predictive relvance*, sedangkan nilai Q-square kurang dari 0 (nol) memperlihatkan bahwa model kurang memiliki *predictive relevance*.

Hartono (2008) dalam Jogiyanto dan Abdillah (2009) menjelaskan bahwa ukuran signifikansi keterdukungan hipotesis dapat digunakan perbandingan nilai t-table dan t-statistic. Jika t-statistic lebih tinggi dibandingkan nilai T-table, berarti hipotesis terdukung atau diterima. Dalam penelitian ini untuk tingkat keyakinan 95 persen (alpha 95 persen) maka nilai t-table untuk hipotesis satu ekor (one tailed) adalah $> 1,68023$. Analisis PLS (*Partial Least Square*) yang digunakan dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan program SmartPLS versi 3.0. yang dijalankan dengan media komputer.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil uji validitas konvergen tersebut yang dilihat melalui nilai *outer loading* maka dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa seluruh pertanyaan pada setiap indikator di dalam setiap variabel penelitian ini adalah valid. Dengan demikian, seluruh point pertanyaan tersebut dapat digunakan sebagai item-item pertanyaan yang memang layak digunakan untuk mengukur implementasi SAP berbasis akrual di Provinsi Sumatera Utara. Nilai *outer loading* yang paling rendah adalah 0,617 sedangkan rentang nilai yang digunakan untuk melihat nilai validitas konvergen yaitu 0,500 sampai dengan 0,700. Dengan demikian seluruh point pertanyaan pada masing-masing indikator adalah valid. Semakin tinggi nilai *outer loading* yang dihasilkan, maka akan semakin valid pula setiap pertanyaan yang digunakan tersebut. Selain itu, *outer loading* ini juga menjadi sebuah tolok ukur untuk mengetahui apakah pertanyaan yang dibagikan kepada responden tersebut memang mudah dipahami atau tidak. Dengan demikian, jika memang mudah

dipahami maka seharusnya seluruh pertanyaan tersebut akan bersifat valid. Dengan demikian, nilai validitas itu sangat penting dan sangat besar pengaruhnya terhadap hasil dari sebuah penelitian tersebut.

Hasil uji validitas diskriminan dapat dilihat dari nilai *cross loading* dimana seluruh indikator di dalam penelitian ini akan memiliki nilai validitas, sehingga yang akan diperhatikan adalah korelasi antara satu konstruk dengan indikatornya. Dengan demikian, akan lebih diperhatikan berbagai nilai validitas yang lebih tinggi dari masing-masing hubungan antara konstruk dengan indikatornya. Hal yang sangat diharapkan adalah bahwa konstruk laten memprediksi indikator pada blok mereka lebih baik dibandingkan dengan indikator di blok lainnya. Berikut ini peneliti menyajikan sebuah tabel hasil uji validitas diskriminan yang dapat dilihat melalui nilai *cross loading* dari seluruh variabel. Kemudian, nilai *cross loading* antar konstruk variabel dan juga indikator dari masing-masing variabel dapat senantiasa dibandingkan satu sama lain untuk melihat ketepatan penempatan indikator masing-masing variabel tersebut.

Berdasarkan hasil uji reliabilitas tersebut maka dapat dilihat melalui tabel yang menampilkan nilai *cronbach alpha* dan *composite reliability*. Seluruh nilai *cronbach alpha* dan *composite reliability* pada tabel hasil uji reliabilitas tersebut adalah berkisar antara 0,700 sampai dengan 0,800 dengan demikian melalui tabel tersebut dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa seluruh variabel di dalam penelitian ini adalah bersifat reliabel. Dengan demikian, begitu juga dengan seluruh indikator di dalam penelitian ini yang diukur dengan butir-butir pertanyaan sehingga dapat dikatakan bahwa seluruh indikator di dalam penelitian ini juga reliabel. Dengan demikian, hasil uji kualitas data di dalam penelitian ini yaitu yang terdiri dari validitas dan reliabilitas adalah sudah

terpenuhi sehingga seluruh butir pertanyaan di dalam penelitian ini adalah bernilai dan dapat dipercaya. *cronbach alpha* yang memiliki nilai paling rendah di dalam penelitian ini adalah sebesar 0,721 yaitu terletak pada variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual secara manual.

Berikut ini tabel hasil uji koefisien determinasi yang dihasilkan setelah proses pengolahan data dengan SmartPLS :

Tabel 3.1
Hasil Uji Koefisien Determinasi

	R Square	R Square Adjusted
ISAP (Y)	0.441	0.523

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi tersebut maka dapat dilihat bahwa nilai R Square adalah sebesar 0,441 dan nilai Adjusted R Square adalah sebesar 0,523. Dengan demikian, nilai R Square ini menggambarkan bahwa seluruh variabel independen yang ada di dalam penelitian ini mampu mewakili variabel dependen yaitu implementasi SAP berbasis akrual sebesar 44,1% artinya adalah variabel ini berada pada kondisi lemah. Dengan demikian, variabel independen di dalam penelitian ini yang terdiri dari sumber daya manusia, sarana pendukung, dan pemahaman SAP berbasis akrual mampu mewakili variabel implementasi SAP berbasis akrual secara lemah dan sangat dimungkinkan karena jumlah sampel yang sangat banyak dan jumlah variabel yang terbilang kompleks.

Berikut ini tabel hasil uji *predictive relevance* yang dihasilkan setelah proses pengolahan data dengan SmartPLS :

Tabel 3.2
Hasil Uji *Predictive Relevance*

	ISAP (Y)	
ISAP (Y)		
SDM (X ₁)	0.387	Kuat
SP (X ₂)	0.125	Lemah
PSAP (X ₃)	0.395	Kuat

Berdasarkan tabel tersebut dapat dilihat bahwa terdapat hubungan secara langsung antara masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Sumber daya manusia merupakan variabel independen yang pertama di dalam penelitian ini yang memiliki hubungan yang kuat terhadap variabel dependen yaitu implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang dapat dibuktikan dengan angka sebesar 0,387. Sarana pendukung merupakan variabel independen yang kedua di dalam penelitian ini yang memiliki hubungan yang lemah terhadap variabel dependen yaitu implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang dapat dibuktikan dengan angka sebesar 0,125. Pemahaman standar akuntansi pemerintah merupakan variabel independen yang ketiga di dalam penelitian ini yang memiliki hubungan yang kuat terhadap variabel dependen yaitu implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang dapat dibuktikan dengan angka sebesar 0,395.

Berikut ini tabel hasil uji hipotesis yang dihasilkan setelah proses pengolahan data dengan SmartPLS :

	Original Sample (O)	P Values
SDM (X ₅) -> ISAP (Y)	0.016	0.002
SP (X ₁) -> ISAP (Y)	0.023	0.032
PSAP (X ₂) -> ISAP (Y)	0.103	0.010

Berdasarkan hasil uji hipotesis tersebut maka dapat dilihat bahwa sumber daya manusia merupakan variabel

independen pertama di dalam penelitian ini yang berpengaruh positif dan signifikan secara parsial terhadap implementasi SAP

berbasis akrual hal ini dapat dilihat melalui nilai T statistik yaitu sebesar 3,414 > dari nilai t tabel yaitu 1,964 dan ini dapat dibuktikan dengan nilai original sampel yaitu sebesar 0,016 dan signifikansi sebesar $0,002 < 0,05$ yang artinya adalah bahwa sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrual.

Sarana pendukung merupakan variabel independen kedua di dalam penelitian ini yang berpengaruh positif dan signifikan secara parsial terhadap implementasi SAP berbasis akrual hal ini dapat dilihat melalui nilai T statistik yaitu sebesar 2,173 > dari nilai t tabel yaitu 1,964 dan ini dapat dibuktikan dengan nilai original sampel yaitu sebesar 0,023 dan signifikansi $0,032 < 0,05$ yang artinya adalah bahwa sarana pendukung di dalam penelitian ini berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrual.

Pemahaman standar akuntansi pemerintahan merupakan variabel independen ketiga di dalam penelitian ini yang berpengaruh positif dan signifikan secara parsial terhadap implementasi SAP berbasis akrual, hal ini dapat dilihat melalui nilai T statistik yaitu sebesar 2,778 > dari nilai t tabel yaitu 1,964 dan ini dapat dibuktikan dengan nilai original sampel yaitu sebesar 0,103 dan signifikansi sebesar $0,010 < 0,05$ yang artinya adalah bahwa pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual merupakan suatu hal yang sangat diharapkan dari setiap pegawai, itulah sebabnya mengapa pemerintah senantiasa memberikan pelatihan, pembekalan dan pembelajaran terkait dengan pemahaman terhadap SAP berbasis akrual ini.

Berdasarkan hasil analisis data pada bagian sebelumnya, maka diperoleh hasil bahwa sumber daya manusia berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Sumber daya manusia diharapkan senantiasa dapat ditingkatkan dengan baik, kualitas sumber daya manusia

merupakan sebuah tolok ukur untuk mensukseskan implementasi SAP berbasis akrual ini. Sesuai dengan butir pertanyaan yang dimuat di dalam kuesioner penelitian bahwa variabel sumber daya manusia yang dimaksudkan di dalam penelitian ini adalah terkait dengan bagaimana mereka mampu memahami tugas pokoknya, prosedur dan metode penyusunan SAP berbasis akrual, bagaimana cara membuat laporan keuangan berbasis akrual, dan bahkan bagaimana upaya yang dilakukan oleh diri sendiri dalam meningkatkan kualitas sumber daya pribadi yang senantiasa menjadi tuntutan baik bagi dunia kerja maupun dunia internasional. Sumber daya manusia yang baik adalah yang memiliki kesesuaian antara bidang ilmunya dengan posisi yang diperolehnya dalam rangka memaksimalkan kemampuan dan kualitas diri dalam menjalankan tupoksi yang telah diberikan. Dengan demikian, akuntan yang baik adalah akuntan yang mampu menerapkan ilmu akuntansinya dalam menjalankan sistem akuntansi berbasis akrual tersebut.

Sarana pendukung yang dimaksudkan di dalam penelitian ini adalah perangkat lunak maupun perangkat keras yang dapat digunakan dalam rangka meningkatkan kemampuan yang dimiliki oleh setiap pegawai dalam penerapan SAP berbasis akrual. Tidak hanya sekadar meningkatkan kemampuan melainkan juga akan senantiasa memberikan keefektifan waktu dalam proses pengerjaan, kemudahan, serta mampu meningkatkan kewajaran terhadap laporan keuangan yang dihasilkan. Namun demikian, yang menjadi sebuah permasalahan adalah sarana pendukung tidak memiliki pengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual yang dilakukan pada lima Kabupaten/Kota di Propinsi Sumatera Utara. Berdasarkan tabulasi data yang dilakukan, kemudian analisis data, serta membandingkan hasil dari tabulasi tersebut dengan nilai t tabel maka diperoleh bahwa sarana pendukung tidak

memiliki pengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Sarana pendukung yang dimaksudkan hanyalah alat ataupun aplikasi yang akan memberikan efisiensi, sfektivitas dan ekonomis dalam proses menghasilkan output dalam proses kerja. Seyogyanya lebih dari itu, yang paling diharapkan adalah bahwa hasil yang diperoleh dari sarana pendukung tersebut tetap akan dianalisis oleh aplikannya, artinya adalah alat yang digunakan bisa saja menghasilkan *output* yang mengalami kekeliruan, sehingga perlu dilakukan analisis terhadap hasilnya.

Pemahaman SAP berbasis akrual merupakan variabel independen ketiga di dalam penelitian ini, pemahaman SAP berbasis akrual merupakan ukuran yang mutlak untuk melihat keberhasilan implementasi SAP berbasis akrual. Pemahaman ini bisa dipupuk dari upaya yang dilakukan pegawai untuk berusaha memahami SAP yang telah diterbitkan oleh pemerintah secara tertulis, mengikuti berbagai pelatihan terkait dengan pemahaman SAP berbasis akrual dan hal yang paling penting adalah adanya kemauan yang dimiliki oleh para pegawai instansi pemerintah daerah untuk senantiasa belajar dan meningkatkan pemahaman mereka. Faktanya adalah ketika dilakukan penelitian, terdapat juga beberapa pegawai di instansi pemerintah daerah yang usianya sudah tidak muda lagi sehingga sangat dimungkinkan kemampuannya untuk meningkatkan pemahaman menjadi sangat lemah dan ini merupakan sebuah permasalahan. Dengan demikian, pemahaman yang dimiliki oleh sumber daya manusia tersebut harus senantiasa ditingkatkan dalam rangka menghasilkan sumber daya manusia yang paham dalam penerapan SAP berbasis akrual. Secara sederhana, mempelajari SAP berbasis akrual akan sangat berbeda dengan mempelajari akuntansi berbasis kas, dengan demikian setiap akuntan yang duduk di bangku pemerintahan diharapkan senantiasa memaksimalkan

kemampuannya untuk mampu membuat laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual.

SIMPULAN

Sumber daya manusia, sarana pendukung, dan pemahaman SAP berbasis akrual berpengaruh secara parsial terhadap implementasi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual di pemerintahan Provinsi Sumatera Utara. Dengan demikian, penerapan SAP berbasis akrual senantiasa diharapkan dapat berjalan dengan baik, dengan kapasitas sumber daya manusia yang sesuai dengan berbagai tantangan yang dihadapi di masa depan, tuntutan sarana pendukung yang kompatibel dan tentunya pemahaman SAP berbasis akrual yang harus senantiasa ditingkatkan oleh para aplikasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Amriani, T.N. (2014). *Menyongsong Penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual*. Makassar: Widyaiswara Muda Balai Diklat Keuangan.
- Ardiansyah. (2013). *Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Kesiapan Penerapan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. (Studi Kasus pada Satuan Kerja di Wilayah kerja KPPN Malang*. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya* Volume: 1 Nomor 1 semester ganjil 2012/2013. <http://JIMFEB.UB.AC>.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *Simulasi Pembukuan Dan Penyusunan LKPD Berbasis Akrual*, sesuai dengan PP No.71 tahun 2010.
- Champoux, M. (2006). *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions*, *Briefing Paper No. 27*, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar.
- Hair, J.F., Anderson, R.E Tatham, R.L., dan Black, W.C. (1998). *Multivariate Data Analysis*. New Jersey.
- Hess, D. (2007). *Social Reporting and New Governance Regulations: The Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency*. *Bussines Ethics Quarterly*. Vol. 17, page 453-467.
- Jorge, M.S., Carvalho, J.B da Costa. (2008). *From Cash To Accruals In Portuguese Local*

- Government Accounting: What Has Truly Changed.*
- Khan, A. (2009). *International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Technical notes and manuals Transition to Accrual Accounting*, Authorized for distribution by Carlo Cottarelli.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. (2005). *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.*
- Mahadia, R. Noordin, R. Mailc, R. and Sarimand, K. (2014). *Malaysian Journal of Business and Economics Vol. 1, No. 2, ISSN 2289-6856.*
- Mohammadi, S. (2012). *Implementation of Full Accrual Basis In Governmental Organizations (Case Study): Shiraz University of Technology, Iran*, Institute of Interdisciplinary Business Research. Vol. 4, No.2.
- Republik Indonesia, *Undang-Undang 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.*
-, *Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.*
-, *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.*
-, *Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.*
-, *Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.*
-, *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.*
-, *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.*
-, *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 17 tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.*
- Scheers, B. Sterck, M. and Bouckaert, G. (2005). *Lessons from Australian and British Reforms in Resultsoriented Financial Management.* OECD Journal On Budgeting. Vol. 5, No. 2, ISSN 1608-7143.
- Tickell, G. (2010). *Cash To Accrual Accounting: One Nation's Dilemma*, International Business & Economics Research Journal. Volume 9, Number 117.
- Ryan, C. Dunstan, K. & Stanley, T. (2010). *Local Government Accounting Standar Setting in Australia, Did Constituen Participate.* Queensland University of Technology. School of Accountancy George St Brisbane Q 4000, Email: cm.ryan@qut.edu.au
- Vinari, E.M. and Salme N"Asi, (2008), *Creative Accrual Accounting In Public Sector: Milking Water Utilities To Balance Municipal Budgets and Accounts.* Financial Accountability & Management, 24(2), May 2008.