

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG
MEMPENGARUHI TINGKAT PENERAPAN
AKUNTANSI AKRUAL PADA PEMERINTAH**



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Universitas Diponegoro

Disusun oleh :

MUHAMAD INDRA YUDHA KUSUMA
NIM. 12030111150032

FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2013

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Muhamad Indra Yudha Kusuma
Nomor Induk Mahasiswa : 12030111150032
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis / Akuntansi

Judul Usulan Penelitian Skripsi : **ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG
MEMPENGARUHI TINGKAT
PENERAPAN AKUNTANSI AKRUAL
PADA PEMERINTAH**

Dosen Pembimbing : Fuad, M.Si., Ph.D.

Semarang, 3 April 2013

Dosen Pembimbing,

Fuad, M.Si., Ph.D.
NIP. 197909162008121002

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Mahasiswa : Muhamad Indra Yudha Kusuma
Nomor Induk Mahasiswa : 12030111150032
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis / Akuntansi

Judul Usulan Penelitian Skripsi : **ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG
MEMPENGARUHI TINGKAT
PENERAPAN AKUNTANSI AKRUAL
PADA PEMERINTAH**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 18 April 2013

Tim Penguji

1. Fuad, M.Si., Ph.D. (.....)

2. Daljono, M.Si., Akt. (.....)

3. Dul Muid, M.Si., Akt. (.....)

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Muhamad Indra Yudha Kusuma, menyatakan bahwa skripsi dengan judul : Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrual Pada Pemerintah, adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin itu, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik disengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri ini. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, 3 April 2013

Yang membuat pernyataan,

Muhamad Indra Yudha Kusuma

NIM. 12030111150032

ABSTRACT

This study aims to provide an overview and empirical evidence on the level of implementation of accrual accounting in government, especially at the work units and examine the various factors that exist in the work units from human factors, organizational factors, and other situational factors thought to have an influence on the level implementation of accrual accounting.

Data collection in this study using a questionnaire survey. The questionnaire was delivered to 156 Managers/Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) of the government institution in the region of KPPN Semarang I. A total of 58 questionnaires were returned and 49 questionnaires (31.41%) complete and can be processed. The data collected were processed using multiple linear regression analysis.

The results of this study indicate that the implementation of accrual accounting in government is still very low. In particular, the level of implementation of accrual accounting is significantly affected by the financial staff training. However, there are no significant effect of level of education staff, the quality of information technology, consulting support, experience, educational background of the managers and the size of the work units to the level of implementation of accrual accounting.

Keywords : accrual accounting, public sector accounting, government accounting, implementation level.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran dan bukti empiris mengenai tingkat penerapan akuntansi akrual pada pemerintah khususnya pada tingkat satuan kerja dan menguji berbagai faktor yang ada pada satuan kerja tersebut mulai dari faktor sumber daya manusia, faktor organisasional dan faktor situasional lainnya yang diduga memiliki pengaruh terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

Pengumpulan data pada penelitian ini menggunakan survei kuesioner. Kuesioner disampaikan kepada 156 Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) dari satuan kerja-satuan kerja di wilayah kerja KPPN Semarang I. Sebanyak 58 kuesioner kembali dan 49 kuesioner (31,41%) diisi dengan lengkap dan dapat diolah. Data yang dikumpulkan diolah dengan menggunakan analisis regresi linear berganda.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat penerapan akuntansi akrual pada pemerintah masih sangat rendah. Secara khusus tingkat penerapan akuntansi akrual dipengaruhi secara signifikan oleh pelatihan staf keuangan. Namun, tidak terdapat pengaruh yang signifikan dari tingkat pendidikan staf, kualitas teknologi informasi, dukungan konsultan, pengalaman, latar belakang pendidikan pimpinan dan ukuran satuan kerja terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

Kata kunci : akuntansi akrual, akuntansi sektor publik, akuntansi pemerintahan, tingkat penerapan.

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT yang telah senantiasa melimpahkan rahmat dan hidayah-Nya sehingga skripsi dengan Judul **“Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrual Pada Pemerintah”**, akhirnya dapat terselesaikan. Skripsi ini disusun sebagai salah satu syarat yang harus ditempuh untuk menyelesaikan program sarjana (S1) Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.

Penulis menyadari dalam penyusunan skripsi ini tidak lepas dari bantuan dan dukungan dari berbagai pihak, oleh karena itu pada kesempatan ini penulis ingin menyampaikan rasa hormat dan menghaturkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Bapak Prof. Drs. Mohamad Nasir, M.Si.,Akt.,Ph.D. selaku Dekan Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.
2. Bapak Prof. Drs. Muchamad Syafruddin, M.Si., Akt. selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.
3. Bapak Fuad, S.E., M.Si., Akt., Ph.D. selaku Dosen Pembimbing, yang telah bersedia mencurahkan waktu untuk membimbing, memberi arahan serta motivasi sehingga skripsi ini dapat selesai tepat waktu. Terima Kasih.
4. Ibu Aditya Septiani S.E., M.Si., Akt. selaku Dosen Wali
5. Seluruh Dosen Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro yang telah memberikan ilmu kepada penulis selama masa perkuliahan.

6. Kepala Kantor dan seluruh pegawai KPPN Semarang I yang telah membantu dalam penyebaran kuesioner penelitian ini.
7. Bapak/Ibu Kuasa Pengguna Anggaran dari satuan kerja-satuan kerja di wilayah KPPN Semarang I yang telah bersedia menjadi responden.
8. Kedua orang tua, terutama untuk mamah Wiwin Endang Pujiastuti tercinta yang tidak henti-hentinya berdoa, memotivasi, dan selalu memberi semangat.
9. Istriku tercinta Yunia Wiraswasti yang selalu berdoa, memberikan dukungan, motivasi dan semangatnya dan juga anak pertamaku Muhammad Haikal Dzaky, perjuangan ini ayah lakukan untuk kalian.
10. Teman-teman kelas kerjasama beasiswa internal DJPBN, terima kasih atas kebersamaan, semangat dan bantuannya selama ini.
11. Semua pihak yang telah membantu dalam penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Semoga Allah SWT selalu memberikan rahmat-Nya pada semua pihak yang telah memberikan bantuan dan bimbingan dalam penyusunan skripsi ini. Penulis menyadari bahwa dalam penelitian ini masih terdapat banyak kekurangan, oleh karena itu penulis mengharapkan saran dan kritik pembaca. Semoga skripsi ini bermanfaat bagi penulis dan pembaca.

Semarang, 3 April 2013

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI	iv
<i>ABSTRACT</i>	v
ABSTRAK	vi
KATA PENGANTAR	vii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiv
BAB I PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah	6
1.3. Tujuan dan Manfaat Penelitian.....	7
1.3.1. Tujuan Penelitian	7
1.3.2. Manfaat Penelitian	8
1.4. Sistematika Penulisan.....	8
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	
2.1. Landasan Teori	10
2.1.1. Teori <i>New Public Management (NPM)</i>	10
2.1.2. Teori Entitas (<i>Entity Theory</i>)	13
2.1.3. Teori Keagenan (<i>Agency Theory</i>)	15
2.1.4. Perkembangan Akuntansi AkruaI Pada Pemerintah	17
2.2. Pengembangan Hipotesis.....	21
2.2.1. Tingkat Pendidikan Staf Keuangan	22
2.2.2. Pelatihan Staf Keuangan	23
2.2.3. Kualitas Teknologi Informasi	24

2.2.4. Dukungan Konsultan.....	25
2.2.5. Pengalaman Menjalankan Basis Kas Menuju Akrual	26
2.2.6. Latar Belakang Pendidikan Pimpinan.....	27
2.2.7. Ukuran Satuan Kerja	28
2.3. Kerangka Pemikiran	29
BAB III METODE PENELITIAN	
3.1. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	30
3.1.1. Variabel Dependen	30
3.1.2. Variabel Independen	31
3.2. Populasi dan Sampel.....	35
3.3. Jenis dan Sumber Data	35
3.4. Metode Pengumpulan Data	36
3.5. Metode Analisis.....	36
3.5.1. Uji Validitas	36
3.5.2. Uji Reliabilitas	37
3.5.3. Uji Asumsi Klasik	37
3.5.3.1. Uji Multikolonieritas.....	37
3.5.3.2. Uji Heteroskedastisitas.....	38
3.5.3.3. Uji Normalitas.....	38
3.5.4. Uji Hipotesis dengan Regresi Linear Berganda	38
3.5.4.1. Koefisien Determinasi	39
3.5.4.2. Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F).....	40
3.5.4.3. Uji Signifikansi Individual (Uji Statistik t).....	40
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN	
4.1. Deskripsi Objek Penelitian	41
4.2. Analisis Data	43
4.2.1. Statistik Deskriptif	43
4.2.2. Hasil Uji Kualitas Data	48
4.2.2.1. Hasil Uji Validitas.....	48
4.2.2.2. Hasil Uji Reliabilitas.....	49
4.2.3. Hasil Uji Asumsi Klasik	50

4.2.3.1. Hasil Uji Multikolonieritas	50
4.2.3.2. Hasil Uji Heteroskedastisitas	52
4.2.3.3. Hasil Uji Normalitas	53
4.2.4. Hasil Uji Regresi Linear Berganda	55
4.2.4.1. Koefisien Determinasi	56
4.2.4.2. Hasil Uji Statistik F.....	56
4.2.4.3. Hasil Uji Statistik t.....	58
4.3. Interpretasi Hasil	61
4.3.1. Tingkat Penerapan Akuntansi AkruaI	61
4.3.2. Pengaruh tingkat pendidikan staf keuangan terhadap tingkat penerapan akuntansi akruaI	62
4.3.3. Pengaruh pelatihan staf keuangan terhadap tingkat penerapan akuntansi akruaI	64
4.3.4. Pengaruh kualitas teknologi informasi terhadap tingkat penerapan akuntansi akruaI.....	65
4.3.5. Pengaruh dukungan konsultan terhadap tingkat penerapan akuntansi akruaI.	65
4.3.6. Pengaruh pengalaman menjalankan basis kas menuju akruaI terhadap tingkat penerapan akuntansi akruaI.....	66
4.3.7. Pengaruh latar belakang pendidikan pimpinan terhadap tingkat penerapan akuntansi akruaI.....	67
4.3.8. Pengaruh ukuran satuan kerja terhadap tingkat penerapan akuntansi akruaI.	68
BAB V PENUTUP	
5.1. Simpulan.....	70
5.2. Keterbatasan	72
5.3. Saran	73
DAFTAR PUSTAKA	75

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 3.1 Indeks Tingkat Penerapan Akuntansi AkruaI	31
Tabel 4.1 Tingkat Pengembalian Kuesioner	42
Tabel 4.2 Karakteristik Demografi Satuan Kerja.....	42
Tabel 4.3 Statistik Deskriptif Untuk Variabel Dependent	44
Tabel 4.4 Cakupan Tingkat Penerapan Akuntansi AkruaI Pada Satuan Kerja	45
Tabel 4.5 Statistik Deskriptif Untuk Variabel Independent.....	46
Tabel 4.6 Hasil Uji Validitas.....	49
Tabel 4.7 Hasil Uji Reliabilitas.....	50
Tabel 4.8 Hasil Uji Multikolonieritas	51
Tabel 4.9 <i>One Sample Kolmogorov-Smirnov Test</i>	55
Tabel 4.10 Koefisien Determinasi.....	56
Tabel 4.11 Hasil Uji Pengaruh Simultan (Uji F)	57
Tabel 4.12 Hasil Uji Parameter Individual (Uji t).....	58
Tabel 4.13 Ringkasan Hasil Uji Hipotesis	59

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran.....	29
Gambar 4.1 Hasil Uji Heteroskedastisitas	52
Gambar 4.2 Hasil Uji Normalitas.....	54

DAFTAR LAMPIRAN

Halaman

Lampiran A Kuesioner Penelitian.....	81
Lampiran B Hasil Uji Statistik Deskriptif.....	87
Lampiran C Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas.....	90
Lampiran D Hasil Uji Asumsi Klasik.....	95
Lampiran E Hasil Uji Regresi.....	100

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Organisasi sektor publik di seluruh dunia telah terlibat dalam strategi perubahan kelembagaan, organisasi dan manajerial dalam rangka memenuhi kebutuhan yang semakin meningkat akan 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).

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 pemerintah dan itulah sebabnya dapat dianggap sebagai kondisi yang penting dan prasyarat bagi keberhasilan reformasi pemerintah lainnya di bawah gelombang transformasi NPM, seperti reformasi organisasi dan manajerial. Oleh karena itu, penerapan yang efektif dan sukses dari reformasi akuntansi berperan penting dan dominan dalam penerapan dan keberhasilan praktik dan teknik NPM lain dalam organisasi 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 pemerintah.

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.

Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mensyaratkan pemerintah untuk menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual paling lambat 5 tahun sejak diterbitkannya Undang-undang tersebut. Kemudian sebagai pedoman pelaksanaannya terbit pula Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, namun hingga batas waktu yang ditetapkan, pemerintah belum berhasil menerapkan sistem akuntansi yang baru. Hingga terbit Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan untuk mengganti PP No. 24 Tahun 2005. Pada PP No. 71 Tahun 2010 batas waktu penerapan sistem akuntansi akrual secara penuh (*full accrual*) diundur sampai dengan tahun 2014.

Penelitian mengenai Akuntansi akrual di Indonesia diantaranya dilakukan oleh Solikhin (2007) yang menunjukkan kesiapan pemerintah yang masih kurang atas penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan. 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 (Christiaens, 2001; Guthrie, 1998; Carlin *and* Guthrie, 2003; Hodges *and* Mellet, 2003; Brusca, 1997).

Penelitian ini mengacu pada penelitian Stamatiadis, *et al.* (2009) di Yunani yang mengukur sampai sejauh mana tingkat adopsi reformasi akuntansi akrual pada sektor publik dan menghubungkan tingkat kepatuhan (*compliance*) akuntansi akrual dengan faktor-faktor kontigensi yang ada pada organisasi sektor publik tersebut. Hasil penelitian tersebut menunjukkan tingkat adopsi akuntansi akrual pada sektor publik di Yunani yang cukup rendah setelah enam tahun peraturan tentang hal tersebut ditetapkan, selain itu penelitian tersebut juga menunjukkan faktor-faktor kontigensi yang terbukti memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat adopsi akuntansi akrual tersebut, diantaranya faktor tingkat pendidikan staf, pelatihan, kualitas teknologi informasi dan dukungan konsultan. Juga terdapat faktor yang terbukti tidak memiliki pengaruh yang signifikan yaitu faktor pengalaman, pendidikan pimpinan dan ukuran organisasi.

Berbeda dengan Stamatiadis, *et al.* (2009) penelitian ini menggunakan instansi pemerintah vertikal (tingkat satuan kerja) di Indonesia, karena satuan kerja merupakan ujung tombak pemerintah pusat di daerah dan berkaitan langsung

dengan setiap penerapan peraturan-peraturan baru dalam hal ini yaitu penerapan sistem akuntansi berbasis akrual.

Terdapat alasan mengapa penelitian mengenai penerapan akuntansi akrual pada pemerintah ini perlu dilakukan, terutama karena konsep akuntansi akrual di lingkungan pemerintah masih sangat baru, dan juga amanat undang-undang agar pemerintah segera menggunakan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual, dan sepengetahuan peneliti di Indonesia penelitian mengenai penerapan akuntansi akrual pada pemerintahan masih sangat kurang. Di sisi lain hasil penelitian sebelumnya mengenai akuntansi akrual di negara-negara lain belum menyediakan bukti yang cukup meyakinkan mengenai keberhasilan para pengadopsi akuntansi akrual dalam meningkatkan akuntabilitas sektor publik (Cohen *et al*, 2007; Christiaens, 2001; Guthrie, 1998; Carlin *and* Guthrie, 2003; Hodges *and* Mellet, 2003; Brusca, 1997).

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 tingkat penerapan akuntansi akrual pada pemerintah. Penelitian terhadap penerapan akuntansi akrual pada tingkat satuan kerja dan pengaruh dari faktor-faktor tersebut diatas, diharapkan dapat memberikan bukti dan gambaran yang lebih nyata mengenai tingkat adopsi dan implementasi sistem akuntansi akrual pada pemerintah di Indonesia. Oleh karena itu penelitian ini diberi judul “**Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrual Pada Pemerintah**”.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas, maka dirumuskan masalah penelitian sebagai berikut:

1. Apakah tingkat pendidikan staf keuangan berpengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrual?
2. Apakah pelatihan staf keuangan berpengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrual?
3. Apakah kualitas teknologi informasi berpengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrual?

4. Apakah dukungan konsultan berpengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrual?
5. Apakah pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual berpengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrual?
6. Apakah latar belakang pendidikan pimpinan yang beorientasi bisnis berpengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrual?
7. Apakah ukuran satuan kerja berpengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrual?

1.3 Tujuan dan Manfaat Penelitian

1.3.1 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang telah diuraikan sebelumnya, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Mengetahui hubungan antara tingkat pendidikan staf keuangan dengan tingkat penerapan akuntansi akrual.
2. Mengetahui hubungan pelatihan staf keuangan dengan tingkat penerapan akuntansi akrual.
3. Mengetahui hubungan teknologi informasi dengan tingkat penerapan akuntansi akrual.
4. Mengetahui hubungan dukungan konsultan dengan tingkat penerapan akuntansi akrual.
5. Mengetahui hubungan pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual dengan tingkat penerapan akuntansi akrual.

6. Mengetahui hubungan latar belakang pendidikan pimpinan yang berorientasi bisnis dengan tingkat penerapan akuntansi akrual.
7. Mengetahui hubungan ukuran satuan kerja dengan tingkat penerapan akuntansi akrual.

1.3.2 Manfaat Penelitian

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.

Dan 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.

1.4 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penelitian ini terbagi menjadi lima bab. Adapun sistematika penulisan skripsi ini adalah sebagai berikut :

BAB I : Pendahuluan

Berisi tentang latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, serta sistematika penulisan.

BAB II : Telaah Pustaka

Berisi landasan teori yang mendasari penelitian, membahas hasil-hasil penelitian terdahulu yang sejenis, dan hipotesis penelitian,

serta kerangka pemikiran yang menggambarkan hubungan antar variabel penelitian.

BAB III : Metode Penelitian

Menguraikan deskripsi dari variabel-variabel penelitian, definisi operasional, penentuan sampel penelitian, jenis dan sumber data penelitian, metode pengumpulan data penelitian, serta metode analisis data dan alat analisis yang digunakan dalam penelitian.

BAB IV : Hasil dan Pembahasan

Bab ini menjelaskan mengenai deskripsi objek penelitian, analisis data, dan pembahasannya.

BAB V : Penutup

Bab ini berisi kesimpulan dari hasil penelitian, keterbatasan penelitian, dan saran untuk penelitian selanjutnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

Landasan Teori menjabarkan teori-teori yang relevan dan mendukung penelitian ini, mulai dari teori *New Public Management*, Teori Entitas, dan Teori Keagenan. Juga penjelasan mengenai perkembangan akuntansi akrual pada pemerintah Indonesia. Teori-teori tersebut inilah yang akan mendukung perumusan hipotesis dan kerangka pemikiran.

2.1.1. Teori *New Public Management* (NPM)

Mulai tahun 1990-an ilmu administrasi publik mengenalkan paradigma baru yang sering disebut *New Public Management* (NPM) (Hood, 1991). Walaupun juga disebut dengan nama lain misalnya *Post-bureaucratic Paradigm* (Barzelay, 1992), dan *Reinventing Government* (Osborne dan Gaebler, 1992), tetapi secara umum disebut NPM karena berangkat dari gagasan Christopher Hood sebagai awal mula paradigma alternatif. Paradigma alternatif ini menekankan pada perubahan perilaku pemerintah menjadi lebih efektif dan efisien dengan prinsip *The Invisible Hand*-nya Adam Smith, yaitu mengurangi peran pemerintah, membuka peran swasta dan pemerintah lebih berfokus pada kepentingan publik yang lebih luas.

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

dapat memberikan informasi manajerial dan keuangan yang relevan dan akurat untuk mendukungnya (Christiaens dan Van Peteghem, 2003).

Secara khusus, dalam literatur akuntansi sektor publik internasional, inisiatif akuntansi akrual diperkirakan memiliki sejumlah manfaat yang dapat dikelompokkan dan diringkas sebagai berikut: (i) memberikan gambaran yang jelas dari total biaya pemerintah, program kegiatan dan layanan yang diberikan; pengukuran yang lebih baik untuk biaya dan pendapatan; peningkatan proses kontrol dan transparansi, (ii) fokus lebih besar pada output; fokus pada dampak jangka panjang dari keputusan, (iii) penggunaan yang lebih efisien dan efektif dan manajemen sumber daya dan akuntabilitas yang lebih besar, (iv) pengurangan dan pengukuran yang lebih baik dari pengeluaran publik, (v) pelaporan yang lebih baik dari posisi keuangan organisasi sektor publik, (vi) manajemen keuangan yang lebih baik; peningkatan pengukuran kinerja dan perbandingan yang lebih baik dari kinerja manajerial antar periode dan organisasi dengan menghitung indikator berdasarkan data keuangan dan operasional yang komprehensif dan konsisten; (vii) perhatian lebih besar untuk aset dan informasi lebih lengkap mengenai kewajiban organisasi publik melalui aset yang lebih baik dan manajemen hutang; (viii) perencanaan yang lebih baik untuk kebutuhan dana masa depan (ix) membantu dengan keputusan membuat/membeli atau menyewa/membeli; (x) keputusan lebih baik tentang kelayakan penyediaan layanan; (*Mellettt, 2002; Cohen et al, 2007; Pessina and Steccolini, 2007; and International Federation of Accountant-Public Sector Committe, 2000 and 2002, pp 7-10*).

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 sistem akuntansi akrual pada pemerintah Indonesia dengan mengukur sejauh mana penerapan akuntansi akrual dan menguji dampak dari berbagai faktor yang berpotensi berpengaruh pada tingkat adopsi reformasi akuntansi akrual

2.1.2. Teori Entitas (*Entity Theory*)

Dalam teori entitas yang dikemukakan oleh Paton (Suwardjono, 2005), dinyatakan bahwa organisasi dianggap sebagai suatu kesatuan atau badan usaha ekonomik yang berdiri sendiri, bertindak atas nama sendiri, dan kedudukannya terpisah dari pemilik atau pihak lain yang menanamkan dana dalam organisasi dan kesatuan ekonomik tersebut menjadi pusat perhatian atau sudut pandang akuntansi. Dari perspektif ini, akuntansi berkepentingan dengan pelaporan

keuangan kesatuan usaha, bukan pemilik. Kesatuan usaha merupakan pusat pertanggungjawaban dan laporan keuangan merupakan medium pertanggungjawabannya.

Dalam mekanisme keuangan negara di Indonesia, teori ataupun konsep entitas telah diaplikasikan. Istilah entitas pelaporan masuk dalam khasanah perundang-undangan melalui penjelasan pasal 51 ayat (2) dan ayat (3) dari UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang berbunyi: tiap-tiap kementerian negara/lembaga merupakan entitas pelaporan yang tidak hanya wajib menyelenggarakan akuntansi, tetapi juga wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Berangkat dari ketentuan hukum di atas, maka dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dibakukan dan dipertegas eksistensi Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi, sebagai berikut:

1. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.
2. Entitas Akuntansi adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/pengguna barang, dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.

Satuan kerja sebagai unit pemerintahan yang menerima anggaran belanja atau mengelola barang merupakan entitas akuntansi yang wajib menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, dan secara periodik menyiapkan laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Pemerintahan. Laporan

keuangan tersebut disampaikan secara intern dan berjenjang kepada unit yang lebih tinggi dalam rangka penggabungan laporan keuangan oleh entitas pelaporan.

Setiap unit pemerintah dapat ditetapkan menjadi suatu entitas akuntansi apabila unit yang dimaksud mengelola anggaran sebagaimana yang dimaksud dalam PSAP 11 paragraf 15 yang mengatakan :

”Entitas akuntansi menyelenggarakan akuntansi dan menyampaikan laporan keuangan sehubungan dengan anggaran/barang yang dikelolanya yang ditujukan kepada entitas pelaporan”

Dalam kaitannya dengan penelitian ini, satuan kerja sebagai entitas akuntansi dan faktor-faktor yang ada pada satuan kerja tersebut menjadi objek penelitian, mulai dari sumber daya manusia, keuangan dan faktor situasional lainnya. Hal tersebut menjadi menarik untuk diteliti, karena diharapkan dapat memberikan gambaran yang lebih nyata terkait kesuksesan dalam implemementasi akuntansi akrual pada akuntansi pemerintahan di Indonesia.

2.1.3. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Dalam teori keagenan, Jensen dan Meckling (Jensen, 1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih (principal) menyewa orang lain (agent) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Konflik kepentingan akan muncul dari pendelegasian tugas yang diberikan kepada agen dimana agen tidak dalam kepentingan untuk memaksimalkan kesejahteraan principal, tetapi mempunyai

kecenderungan untuk mementingkan diri sendiri dengan mengorbankan kepentingan pemilik.

Pada dasarnya organisasi sektor publik dibangun atas dasar *agency theory*. Diakui atau tidak pada pemerintahan terdapat hubungan dan masalah keagenan (Syukriy Abdullah, 2006). Menurut Lane (2003) teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi publik, ia menyatakan bahwa negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan prinsipal-agen. Hal yang sama dikemukakan oleh Moe (1984) yang menjelaskan konsep ekonomika organisasi sektor publik dengan menggunakan teori keagenan. Bergman dan Lane (1990) menyatakan bahwa kerangka hubungan prinsipal agen merupakan suatu pendekatan yang sangat penting untuk menganalisis komitmen-komitmen kebijakan publik.

Dalam konteks organisasi sektor publik, Mardiasmo (2002) menjelaskan bahwa pengertian akuntabilitas sebagai kewajiban pemegang amanah (pemerintah) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (masyarakat) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Pendapat Mardiasmo tentang akuntabilitas dalam konteks sektor publik mengandung arti bahwa dalam pengelolaan pemerintah daerah terdapat hubungan keagenan (teori keagenan) antara masyarakat sebagai *principal* dan pemerintah sebagai *agent*.

Permasalahan yang berkaitan dengan kualitas laporan keuangan sering disebabkan oleh adanya benturan kepentingan manajemen dengan kepentingan

stakeholder, namun seringkali manajemen bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan mereka dan mengamankan posisi mereka tanpa memandang bahaya yang ditimbulkan terhadap stakeholder baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan.

Penggunaan basis akuntansi akrual diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban dari agen kepada prinsipal. Dan dalam penelitian ini, satuan kerja merupakan agen yang mendapat mandat untuk menyampaikan laporan keuangan. Juga sesuai dengan amanat undang-undang bahwa laporan keuangan tersebut harus disusun berdasarkan basis akrual. Tingkat penerapan akuntansi akrual pada satuan kerja dapat menjadi salah satu tolok ukur dari pertanggungjawaban satuan kerja sebagai agen kepada masyarakat sebagai prinsipal.

2.1.4. 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 ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan. Penyusunan SAP Berbasis AkruaI 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.

Sesuai dengan amanat Undang-Undang Keuangan Negara tersebut, Pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan tersebut menggunakan basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, dan basis akruaI untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 masih bersifat sementara sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang

Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyatakan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual menurut Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dilaksanakan paling lambat 5 (lima) tahun. Oleh karena itu, Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 perlu diganti. Kemudian sebagai pengganti Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 yang meliputi SAP Berbasis Akrual dan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual.

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.

Penerapan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual dilaksanakan sesuai dengan jangka waktu sebagaimana tercantum dalam Lampiran II PP tersebut, yaitu sampai dengan akhir tahun 2014. Selanjutnya, setiap entitas pelaporan, baik pada pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib melaksanakan SAP Berbasis Akrual. Walaupun entitas pelaporan untuk sementara masih diperkenankan menerapkan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual, entitas pelaporan diharapkan dapat segera 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.

Selain mengubah basis SAP dari kas menuju akrual menjadi akrual, Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tersebut mendelegasikan perubahan terhadap PSAP diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Perubahan terhadap PSAP tersebut dapat dilakukan sesuai dengan dinamika pengelolaan keuangan negara. Meskipun demikian, penyiapan pernyataan SAP oleh KSAP tetap harus melalui proses baku penyusunan SAP dan mendapat pertimbangan dari BPK.

Di dalam Pasal 12 dan Pasal 13 UU Nomor 1 Tahun 2004, sebagaimana diacu dalam Pasal 70 ayat (2), mengatur bahwa pengakuan pendapatan dan belanja pada APBN/APBD menggunakan basis akrual. Di lain pihak, praktik penganggaran dan pelaporan pelaksanaannya pada sebagian besar negara, termasuk Indonesia, menggunakan basis kas. Untuk itu KSAP menyusun SAP Berbasis Akrual yang mencakup PSAP berbasis kas untuk pelaporan pelaksanaan anggaran (budgetary reports), dan PSAP berbasis akrual untuk pelaporan finansial, yang memfasilitasi pencatatan pendapatan dan beban dengan basis akrual.

Laporan pelaksanaan anggaran yang berbasis kas terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Bagi Entitas Pelaporan di Pemerintah Pusat). Laporan finansial yang berbasis akrual terdiri dari Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas.

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.

2.2. Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan uraian dan kajian pustaka diatas, dikembangkan hipotesis berdasarkan faktor-faktor pada satuan kerja yang diduga memiliki pengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrual di instansi pemerintah tingkat satuan kerja, yang dirumuskan sebagai berikut:

2.2.1. Tingkat Pendidikan Staf Keuangan

Sebuah implementasi kebijakan publik dalam praktik, memerlukan kapasitas sumber daya manusia yang memadai dari segi jumlah dan keahlian (kompetensi, pengalaman, serta informasi yang memadai), disamping pengembangan kapasitas organisasi (Insani, 2010). Menurut Nazier, (2009) 76,77% unit pengelola keuangan di lingkungan pemerintah pusat dan daerah diisi oleh pegawai yang tidak memiliki latar belakang pendidikan akuntansi sebagai pengetahuan dasar yang diperlukan dalam pengelolaan keuangan.

Selain itu, juga ditemukan bahwa masih sulit bagi aparatur daerah untuk menyampaikan laporan keuangan pemerintah secara transparan dan akuntabel, tepat waktu, dan disusun mengikuti SAP. Hal ini terutama disebabkan oleh kurangnya staf yang memiliki keahlian dalam melaksanakan pertanggungjawaban anggaran, khususnya keahlian bidang akuntansi (Zetra, 2009).

Penelitian yang dilakukan oleh Stamatiadis, *et all.* (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 Windels dan Christiaens (2006) 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:

H1: Tingkat pendidikan staf keuangan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

2.2.2. 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.

Sementara itu, menurut Ouda (2008), fakta bahwa karyawan yang tidak memiliki cukup informasi mengenai arah reformasi maupun yang tidak diberdayakan untuk berkontribusi pada prosesnya, merupakan salah satu alasan kegagalan reformasi akuntansi sektor publik. Oleh karena itu, pengenalan sistem akuntansi baru di sektor publik membutuhkan strategi pelatihan secara keseluruhan 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.

Dengan kata lain, pelatihan harus menyediakan mekanisme bagi karyawan untuk memahami, menerima, dan merasa nyaman dengan ide-ide dan instrumen

NPM, dan mencegah karyawan dari merasa tertekan atau kewalahan oleh proses implementasi (Cavalluzzo dan Ittner, 2004). 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:

H2: Pelatihan staf keuangan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

2.2.3. 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; McGowan dan Klammer, 1997; Kwon dan Zmud, 1987; Shields dan Young, 1989). 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.

Sistem Enterprise Resource Planning (ERP) umumnya telah dipromosikan sebagai platform teknis yang tepat. Menurut Reeve, 1995 dan Anderson, 1995 (dikutip dalam Al-Omiri dan Drury, 2007) organisasi dengan sistem ERP dapat mengintegrasikan proses bisnis di bidang fungsional dan mengumpulkan data operasional yang dibutuhkan untuk sumber daya dan analisis aktivitas dari berbagai sumber dalam satu database pusat. Hal ini dapat merampingkan proses, mengurangi waktu proses, dan meningkatkan kontrol dalam organisasi. Studi lapangan dan survei dari laporan sektor publik menunjukkan hasil yang sama (Jones, 1995; Ouda, 2008; Arnaboldi dan Lapsley 2003; Guthrie, 1998; Hepworth, 2003; Scapens dan Jazayeri, 2003). Juga penelitian sebelumnya oleh Stamatiadis, *et al.* (2009) yang memperlihatkan terdapat hubungan positif dan signifikan antara kualitas teknologi informasi dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual.

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:

H3: Kualitas teknologi informasi berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

2.2.4. 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" (Arnaboldi dan Lapsley, 2003; Hood, 1995; Lapsley dan Oldfield, 2001; Laughlin dan Pallot, 1998; Ouda, 2008).

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Stamatiadis, *et all* (2009) menunjukkan bahwa dukungan dari konsultan profesional memberikan pengaruh yang positif dan signifikan terhadap tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Oleh karena itu, penulis ingin menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dan merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H4: Dukungan konsultan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual

2.2.5. 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, (1999) organisasi dengan pengalaman jangka panjang dalam menerapkan akuntansi akrual diharapkan akan mencapai tingkat kepatuhan akuntansi yang lebih baik. Penelitian sebelumnya oleh Stamatiadis, *et all* (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:

H5: Pengalaman satuan kerja dalam menjalankan basis kas menuju akrual berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual

2.2.6. 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; Finkelstein dan Hambrick, 1996). Hasil yang berbeda ditunjukkan oleh penelitian Stamatiadis, *et all* (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:

H6: Latar belakang pendidikan pimpinan yang berorientasi bisnis berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

2.2.7. 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; Bjornenak, 1997). Namun, ada penelitian yang tidak menemukan hubungan yang signifikan (Evans dan Patton, 1983; Robbins dan Austin, 1986, Stamatiadis, *et al*, 2009) dan bahkan studi di mana hubungan negatif diamati (Cohen *et al*, 2007;. Luder, 1992).

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 sistem manajemen dianggap perlu. Untuk itu hipotesis berikut dirumuskan:

H7: Ukuran satuan kerja berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

2.3. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan Kajian teoritis dan pengembangan hipotesis yang telah dikemukakan, gambar berikut merupakan kerangka pemikiran penelitian ini:

Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran



BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel penelitian dan definisi operasional menjelaskan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian. Penelitian ini terdiri dari satu variabel dependen dan tujuh variabel independen, dan dijelaskan sebagai berikut :

3.1.1. 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 (Robbins dan Austin, 1986; Ingram, 1984; Giroux, 1989; Cheng, 1992; Coy *et all*, 1994;. Christiaens, 1999; Ryan *et all*, 2002;. Cohen dan Kaimenakis, 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. Responden diminta untuk menjawab "ya" (nilai = 1) jika

sudah menerapkan sistem akuntansi sesuai dengan SAP dan "tidak" (nilai = 0) jika belum. Indeks penerapan secara keseluruhan dihitung untuk setiap satuan kerja sebagai jumlah dari skor dalam semua variabel dikotomis; indeks satuan kerja akan mengambil nilai total 10 jika sudah menerapkan sesuai standar akuntansi.

Tabel 3.1
Indeks Tingkat Penerapan Akuntansi Akrua
(didasarkan pada PP No. 71 Tahun 2010 tentang SAP)

No.	Komponen
1.	Pengakuan pendapatan
2.	Pengakuan beban
3.	Pengelolaan kas
4.	Pengelolaan persediaan
5.	Penilaian investasi
6.	Penilaian aset tetap
7.	Depresiasi terhadap aset tetap
8.	Penilaian kewajiban
9.	Penyajian laporan operasional
10.	Penyajian laporan perubahan ekuitas

3.1.2. Variabel Independen

Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi variabel dependen, variabel independen dalam penelitian ini adalah:

3.1.2.1. Tingkat Pendidikan Staf Keuangan

Tingkat pendidikan staf keuangan yang dimaksud pada penelitian ini adalah rata-rata tingkat pendidikan staf atau pegawai mulai dari jenjang menengah atas (SMA) hingga pasca sarjana (S2). Pengukuran tingkat pendidikan staf keuangan pada penelitian ini 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:

$$\text{Tingkat Pendidikan Staf} = \frac{(1 \times S2) + (0,6 \times S1) + (0,3 \times DP) + (0,1 \times SMA)}{(S2 + S1 + DP + SMA)}$$

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.

3.1.2.2. Pelatihan Staf Keuangan

Pelatihan staf keuangan dalam penelitian ini didefinisikan sebagai tersedianya pelatihan memadai yang diselenggarakan, baik oleh satuan kerja yang bersangkutan, instansi vertikalnya, ataupun instansi lain yang berkaitan dengan penerapan sistem akuntansi akrual pada pemerintah dan pelatihan tersebut diikuti oleh staf keuangan dari satuan kerja yang bersangkutan. Untuk mengukur variabel ini, digunakan 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).

3.1.2.3. Kualitas Teknologi Informasi

Kualitas teknologi informasi yang dimaksud dalam penelitian ini yaitu tersedianya teknologi informasi yang memadai, terintegrasi dan mudah digunakan. Juga mampu mengolah dan menyediakan data yang akurat dan terkini dalam kaitannya dengan penerapan sistem akuntansi akrual. Pengukuran variabel ini 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).

3.1.2.4. Dukungan Konsultan

Dukungan konsultan dalam penelitian ini yaitu adanya dukungan dari konsultan profesional yang digunakan oleh satuan kerja untuk membantu di dalam memahami, menerapkan dan menggunakan sistem akuntansi akrual. Selain itu dapat juga berupa dukungan konsultan dari instansi vertikal satuan kerja seperti bagian pembinaan pada kantor wilayahnya atau bagian *customer service* pada instansi terkait dalam hal ini yaitu Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) yang salah satu tugasnya adalah memberikan bantuan konsultasi mengenai hal-hal terkait laporan keuangan satuan kerja.

Saat ini, 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" (Arnaboldi dan Lapsley, 2003; Hood, 1995; Lapsley dan Oldfield, 2001; Laughlin dan Pallot, 1998; Ouda, 2008). Variabel ini juga diukur dengan menggunakan instrument kuesioner yang terdiri dari beberapa pertanyaan dengan skala likert 5 poin (1 = sangat tidak setuju, sampai dengan 5 = sangat setuju).

3.1.2.5. Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual

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. Variabel ini diukur dengan menggunakan jumlah tahun sejak pertama kali satuan kerja menggunakan basis kas menuju akrual dalam laporan keuangannya.

3.1.2.6. Latar Belakang Pendidikan Pimpinan

Latar belakang pendidikan pimpinan yang dimaksud dalam penelitian ini adalah pendidikan yang berorientasi bisnis, yaitu lulusan di bidang ekonomi, akuntansi atau manajemen. 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.

3.1.2.7. Ukuran Satuan Kerja

Penelitian 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 (Stamatiadis, 2009). Variabel ini diukur dengan menggunakan jumlah pegawai dari satuan kerja.

3.2. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi yang menjadi unit analisis dalam penelitian ini adalah satuan kerja-satuan kerja dalam wilayah kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Semarang I dan sebagai responden adalah Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) dari masing-masing satuan kerja tersebut. Kriteria pemilihan KPA sebagai responden karena diharapkan mereka mengetahui dan memahami mengenai penerapan sistem akuntansi akrual yang baru didalam organisasi mereka, sehingga jawaban kuesioner dapat diandalkan. Dalam penelitian ini penulis mengambil seluruh populasi yaitu seluruh satuan kerja pada wilayah kerja KPPN Semarang I yang berjumlah 156 satuan kerja.

3.3. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer merupakan data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli. Data primer yang diperoleh adalah hasil pengisian kuesioner oleh responden,

yaitu para Kuasa Pengguna Anggaran dari satuan kerja-satuan kerja di wilayah kerja KPPN Semarang I.

3.4. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data yang dibutuhkan guna mendukung penelitian ini menggunakan metode survei kuesioner. Survei kuesioner merupakan metode survei dengan menggunakan kuesioner penelitian. Kuesioner tersebut terdiri dari satu set pertanyaan yang tersusun secara sistematis dan standar sehingga pertanyaan yang sama dapat diajukan kepada setiap responden, yaitu para Kuasa Pengguna Anggaran dari satuan kerja-satuan kerja.

3.5. Metode Analisis

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode Analisis Regresi Linear Berganda, metode ini menggambarkan suatu hubungan dimana satu atau lebih variabel (variabel independen) mempengaruhi variabel lainnya (variabel dependen). Sebelum pengujian hipotesis dilakukan, terlebih dahulu dilakukan pengujian kualitas data dengan uji reliabilitas dan validitas serta uji asumsi klasik (meliputi uji multikolonieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas).

3.5.1. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner (Ghozali, 2011). Uji validitas dapat dilakukan dengan melakukan korelasi bivariate antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk.

Apabila dari tampilan output SPSS menunjukkan bahwa korelasi antara masing-masing indikator terhadap total skor konstruk menunjukkan hasil yang signifikan, dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator pertanyaan adalah valid.

3.5.2. Uji Reliabilitas

Reliabilitas sebenarnya adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk (Ghozali, 2011). Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Pengukuran reliabilitas penelitian ini dilakukan dengan cara *One Shot* atau pengukuran sekali saja.

Pengukuran *one Shot* hanya sekali dilakukan dan kemudian hasilnya dibandingkan dengan pertanyaan lain atau mengukur korelasi antar jawaban pertanyaan. SPSS memberikan fasilitas untuk mengukur reliabilitas dengan uji statistik *Cronbach Alpha (a)*. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,70 Nunnally (dikutip oleh Ghozali, 2011).

3.5.3. Uji Asumsi Klasik

3.5.3.1. Uji Multikolonieritas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (*independent*). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel bebas. Jika variabel bebas saling berkorelasi maka variabel-variabel ini tidak ortogonal. Variabel ortogonal adalah variabel bebas yang nilai-nilai korelasi antar variabel bebas = 0.

3.5.3.2. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual suatu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika varians dari residual suatu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homoskedastisitas, dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas.

3.5.3.3. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel terikat dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Cara untuk mengetahui normalitas adalah dengan melihat *normal probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif dari distribusi normal. Distribusi normal akan membentuk suatu garis lurus diagonal, dan *plotting* data akan dibandingkan dengan garis diagonal. Jika distribusi data adalah normal, maka garis yang menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya (Ghozali, 2011).

3.5.4. Uji Hipotesis dengan Regresi Linear Berganda

Penelitian ini menggambarkan suatu hubungan dimana satu atau lebih variabel (variabel independen) mempengaruhi variabel lainnya (variabel dependen). Oleh karena itu peneliti menggunakan analisis regresi linear berganda untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini. Dalam analisis regresi linier

berganda, selain mengukur kekuatan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen juga menunjukkan arah pengaruh tersebut. Pengujian tersebut didasarkan pada persamaan regresi linear berganda sebagai berikut:

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + b_4 X_4 + b_5 X_5 + b_6 X_6 + b_7 X_7 + e$$

Keterangan:

Y = Tingkat penerapan akuntansi akrual

X1 = Tingkat pendidikan staf keuangan

X2 = Pelatihan staf keuangan

X3 = Kualitas teknologi informasi pada satuan kerja

X4 = Dukungan konsultan

X5 = Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual

X6 = Latar belakang pendidikan pimpinan

X7 = Ukuran satuan kerja

a = Konstanta

b_x = slope regresi atau koefisien regresi dari X_x

e = kesalahan residual

Persamaan tersebut di atas kemudian dianalisis menggunakan SPSS 16,0 dengan tingkat signifikansi 5% ($\alpha = 0,05$).

3.5.4.1. Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2011). Uji ini dilakukan dengan melihat besarnya nilai koefisien determinasi R^2 yang merupakan besaran non negatif. Besarnya nilai koefisien determinasi adalah

antara nol sampai dengan 1. jika $r = 0$ atau mendekati 0, maka hubungan antara dua variabel sangat lemah atau tidak ada hubungan sama sekali. Bila $r = +1$, atau mendekati 1 maka korelasi antara dua variabel dikatakan positif dan sangat kuat.

3.5.4.2. Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Uji signifikansi simultan digunakan untuk mengetahui apakah variabel independen secara bersama-sama atau simultan mempengaruhi variabel dependen (Ghozali, 2011). Jika hasil F test diperoleh nilai F hitung lebih besar dari df dan signifikansi jauh di bawah derajat kepercayaan yang ditentukan maka model regresi dapat dikatakan variabel independen secara bersama-sama atau simultan mempengaruhi variabel dependen. Dasar pengambilan keputusannya:

- 1) Signifikan bila $r \text{ value} < \alpha (0,05)$ sehingga menerima hipotesis.
- 2) Tidak signifikan bila $r \text{ value} > \alpha (0,05)$ sehingga menolak hipotesis.

3.5.4.3. Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Uji signifikansi parameter individual digunakan untuk mengetahui atau mengukur pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Analisis dilakukan dengan melihat tabel *coefficients* pada output SPSS.

Dasar pengambilan keputusannya:

- 1) Signifikan bila $r \text{ value} < \alpha (0,05)$ sehingga menerima hipotesis.
- 2) Tidak signifikan bila $r \text{ value} > \alpha (0,05)$ sehingga menolak hipotesis.