

Determinan Penerapan Basis AkruaI Secara Penuh Pada Pemerintah Daerah

Bambang Pamungkas

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Kesatuan

Email: pamungkas62@yahoo.com

Abstract: This research meant to obtain a description on how much was the influence of the Indonesian's Local Governments forwardness on the accrual-based Government Accounting System implementation to the quality of Local Government Financial Statements at the early stage of accrual basis execution in 2015. This research develops data from the Indonesian State Audit Institution's Performance Audit Report on the Local Governments' Efforts in Implementing the Accrual-Based Government Accounting System by using three variables namely the commitment on regulation and policy; the Human Resource Management (HRM) in financial, assets, and Information Technology (IT); and the IT governance. Subsequently, examines the influence of those variables on the quality of 2015 Local Governments' Financial Statements. The results of this study indicate that the human resources on financial, asset and IT management have a positive influence on the quality of the accrual-based Local Governments' Financial Statements. Conversely, the commitment to regulation and policies and the IT management did not have a sufficient effect on the improvement of the accrual-based Local Governments' Financial Statements quality. Thus, this research provides a recommendation for Local Governments, especially for those who have not achieved unqualified opinion, to improve their HRM in financial, asset and IT management in the benefit of escalating their accrual-based financial statements quality.

Keywords: Accrual-Based Government Accounting System, Local Governments' Financial Statement Quality

Abstrak: Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh gambaran seberapa besar pengaruh faktor-faktor kesiapan Pemerintah Daerah di Indonesia atas implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada awal penerapan basis akrual di tahun anggaran 2015. Penelitian ini mengembangkan data dari hasil pemeriksaan kinerja Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas upaya Pemerintah Daerah dalam implementasi SAP berbasis akrual dengan menggunakan tiga variabel yaitu komitmen atas regulasi dan kebijakan; pengelolaan Sumber Daya Manusia (SDM) pada pengelola keuangan, aset dan Teknologi Informasi (TI); dan pengelolaan TI. Untuk kemudian menguji pengaruh variabel-variabel tersebut terhadap kualitas LKPD tahun buku 2015. Hasil penelitian memperlihatkan bahwa pengelolaan SDM pengelola keuangan, aset dan TI memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD berbasis akrual. Sebaliknya, komitmen atas regulasi dan kebijakan serta pengelolaan TI tidak memiliki pengaruh yang cukup terhadap peningkatan kualitas LKPD. Penelitian ini merekomendasikan peningkatan SDM dalam hal pengelola keuangan, aset dan TI untuk meningkatkan kualitas LKPD berbasis akrual, khususnya bagi Pemerintah Daerah yang belum memperoleh opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas laporan keuangannya.

Kata kunci: Sistem Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI, Kualitas LKPD

PENDAHULUAN

Pemerintah Republik Indonesia baik di tingkat Pusat maupun Daerah mulai mengimplementasikan system akuntansi berbasis akrual secara penuh mulai tahun buku 2015. Pemberlakuan akuntansi akrual tersebut diamanatkan sejak tahun 2003 dengan tenggat waktu 5 paling lama (lima) tahun sejak pemberlakuan Undang-undang (UU) Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Operasionalisasi UU 17 tahun 2003 tersebut, salah satunya adalah dengan mengundang Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). PP 24 tahun 2005 tersebut, belum memberlakukan penerapan basis akrual secara penuh, namun baru sebatas pada penerapan basis *Cash Toward Accrual* (Kas Menuju Akrual). Dengan basis ini, pos pendapatan dan belanja serta pembiayaan masih memberlakukan basis kas, sedangkan terhadap pos neraca telah diterapkan basis akrual. Dalam perjalanannya dikarenakan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah belum siap untuk menerapkan basis akrual secara penuh sesuai dengan UU 17 tahun 2003, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yang diantaranya mengatur bahwa penerapan basis akuntansi secara penuh, dilakukan paling lambat mulai tahun anggaran 2015.

Dalam penerapannya hingga tahun 2015, perubahan basis akuntansi dari kas menuju akrual ke basis akrual secara penuh tersebut tidak menurunkan jumlah kualitas LKPD, hal ini terlihat dari peningkatan LKPD yang memperoleh opini WTP dari BPK. Persentase LKPD yang memperoleh pendapat opini WTP dalam pemeriksaan yang dilakukan BPK selama lima tahun terakhir, tahun 2012 sampai dengan tahun 2016, terus mengalami peningkatan secara bertahap, yaitu dari 27%, 34%, 50%, 59%, dan 70% (BPK, 2017). Fenomena peningkatan perolehan opini WTP atas pemeriksaan di tahun 2013 sampai dengan 2015 terhadap LKPD tahun 2012 sampai tahun 2014 yang menerapkan basis kas menuju akrual dibandingkan dengan pemeriksaan oleh BPK di tahun 2016 terhadap LKPD tahun 2015 yang menerapkan basis akrual secara penuh, tampak tidak dipengaruhi oleh agenda perubahan basis akuntansi tersebut. Fenomena tersebut melatarbelakangi dilakukannya penelitian ini.

Untuk mendukung penerapan SAP berbasis akrual pada tingkat Pemerintah Daerah, pada tahun 2015 BPK (2016a) melakukan pemeriksaan kinerja pada 109 Pemerintah Daerah untuk menilai efektivitas upaya Pemerintah Daerah dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual dengan menggunakan tiga indikator yaitu komitmen atas regulasi dan kebijakan, SDM pengelola keuangan, aset dan TI, dan pengelolaan TI. Penelitian ini mengembangkan hasil laporan pemeriksaan tersebut untuk menguji apakah terdapat pengaruh indikator-indikator penilaian implementasi SAP berbasis akrual tersebut terhadap kualitas LKPD tahun buku 2015, yang merupakan tahun awal pengimplementasian basis akrual pada laporan keuangan pemerintah. Kualitas LKPD dinilai dengan menggunakan proksi opini audit atas LKPD tahun 2015 yang diperoleh masing-masing Pemerintah Daerah.

Penelitian ini bertujuan memperoleh gambaran seberapa besar pengaruh faktor-faktor kesiapan Pemerintah Daerah atas implementasi SAP berbasis akrual terhadap kualitas LKPD berbasis akrual, dengan harapan dapat memberikan kontribusi terhadap perkembangan penelitian akuntansi pemerintahan berbasis akrual di Indonesia. Variabel-variabel penelitian yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari tiga variabel independen yang dikembangkan dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Kinerja Upaya

Pemerintah Daerah dalam Implementasi SAP Berbasis Akrual (BPK, 2016a), yaitu komitmen atas regulasi dan kebijakan, ketersediaan SDM pengelola keuangan, aset dan TI, dan pengelolaan TI. Sementara variabel dependen yang digunakan yaitu kualitas LKPD, yang diwakili oleh perolehan opini audit LKPD tahun 2015 sebagai indikator. Pertanyaan untuk dijawab dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: (1) Apakah komitmen atas regulasi dan kebijakan implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD?; (2) Apakah pengelolaan SDM pengelola keuangan, aset dan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD?; (3) Apakah pengelolaan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD?

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya adalah penelitian ini dilakukan pasca penerapan SAP Berbasis Akrual dengan menggunakan opini audit BPK atas LKPD tahun 2015 dan variabel-variabel yang digunakan dikembangkan dari hasil pemeriksaan BPK.

KAJAIN TEORI

Reformasi Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Gagasan atas reformasi administrasi sektor publik secara umum dikenal sebagai *New Public Management* (NPM). NPM diperkenalkan dalam beberapa penelitian, antara lain oleh Hood (1991) yang menyatakan bahwa NPM merupakan gabungan dari beberapa pemikiran antara lain teori biaya transaksi, teori agensi, dan penerapan model manajemen bisnis profesional pada sektor publik.

Prabowo (2017) berpendapat bahwa NPM terdiri dari lima aspek yaitu, manajemen berorientasi pasar, penganggaran, manajemen kinerja, pelaporan keuangan pemerintah, dan audit sektor publik. Dengan demikian, konversi sistem akuntansi pemerintahan dari berbasis kas ke berbasis akrual dianggap sebagai bagian dari agenda NPM yang juga ditujukan untuk memperkenalkan model sektor swasta ke sektor publik, untuk mewujudkan layanan publik yang lebih efisien dan efektif dan untuk menghasilkan informasi yang lebih akurat dalam pengambilan keputusan dan kebijakan (Connolly dan Hyndman, 2010).

Secara singkat, akuntansi akrual dapat dipahami sebagai pengakuan biaya pada saat terjadi dan ketika pendapatan diperoleh dalam periode waktu tertentu, dengan mengabaikan transaksi uang (Guthrie, 1998). Dengan demikian, penerapan sistem akuntansi akrual sangat berguna saat pertukaran barang atau jasa melebihi satu periode pelaporan (Champoux, 2006). Perbedaan utama antara berbasis kas dan berbasis akrual terletak pada waktu pencatatan transaksi, dimana akuntansi akrual menekankan rekaman pada saat transaksi berlangsung (Guthrie, 1998).

Beberapa peneliti berpendapat bahwa akuntansi berbasis akrual memberikan informasi yang lebih kuat daripada akuntansi berbasis kas (Guthrie, 1998) dan menghasilkan informasi yang lebih andal bagi pengambil keputusan, yang pada akhirnya mengarah pada sektor publik yang lebih efisien dan efektif (Connolly dan Hyndman, 2010). Soverchia (2012) menguraikan beberapa manfaat utama akrual dalam konteks akuntansi manajemen, termasuk pengukuran biaya layanan publik dan program politik untuk meningkatkan efisiensi dan produktivitas, pemantauan aset, pengukuran kinerja,

laporan yang lebih akurat, penilaian jangka panjang keberlanjutan keuangan, serta konsolidasi seluruh laporan keuangan pemerintah.

Cavanagh et al. (2016) menjelaskan bahwa pada tahun 2015 terdapat 41 negara di dunia yang telah mengadopsi akuntansi pemerintahan berbasis akrual, sementara 16 negara menggunakan *modified accrual-based*, 28 negara menggunakan *modified cash-based*, dan sebanyak 114 pemerintah masih menerapkan akuntansi berbasis kas murni. Sementara di antara negara-negara OECD, saat ini, 73% dari 34 anggota telah mengadopsi akuntansi akrual untuk keuangan publik mereka (OECD / IFAC, 2017). Selanjutnya, sebuah survei oleh PwC (2015) menyatakan bahwa banyak negara menunjukkan kecenderungan mereka untuk menerapkan reformasi akuntansi akrual, sehingga diperkirakan penerapan basis akrual akan mencapai 71% dari semua pemerintah di dunia pada tahun 2020.

Reformasi Akuntansi Pemerintahan di Indonesia. Krisis Asia 1998 dianggap sebagai awal reformasi sektor publik di Indonesia (Prabowo, 2017; Harun et al, 2013; Suparman et al, 2015; Suwanda dan Santosa, 2015). Implementasi NPM di Indonesia dimaksudkan untuk mendorong demokrasi dan menguatkan akuntabilitas dan transparansi di sektor publik, diantaranya dengan menerapkan praktik akuntansi akrual pada sektor publik dan dilakukannya audit secara independen pada seluruh pemerintah di tingkat pusat dan daerah (Harun et al., 2015). Lebih lanjut, kerangka hukum sistem administrasi keuangan sebelum era reformasi yang diwarisi dari peraturan kolonial Belanda dinilai sudah tidak efektif (Prabowo, 2017). Oleh karena itu, sistem akuntansi dan keuangan perlu dikembangkan agar sesuai dengan sistem pemerintahan yang bersifat desentralisasi serta merujuk pada praktik akuntansi sektor publik internasional (Suwanda dan Santosa, 2015).

Reformasi tata kelola keuangan negara diawali melalui serangkaian paket regulasi sektor keuangan negara antara lain Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mewajibkan pemerintah untuk menerapkan akrual akuntansi, Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan atas Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara. Selanjutnya, Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 menetapkan pemberlakuan Standar Akuntansi Pemerintah kas menuju akrual untuk menjembatani transformasi selama masa transisi dari basis kas ke basis akrual, untuk selanjutnya digantikan oleh Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 yang menetapkan akuntansi pemerintah berbasis akrual mulai tahun anggaran 2015.

Sejak Pemberlakuan paket regulasi UU keuangan negara di tahun 2003 dan tahun 2004 tersebut, acuan operasional untuk pertanggungjawaban dan pengelolaan keuangan pemerintah daerah secara khusus telah dijabarkan pula dalam Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah yang kemudian dijabarkan lagi ke dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Dalam kedua peraturan perundangan tersebut, telah diamanatkan kepada Pemerintah Daerah untuk menyusun Peraturan Daerah dan Keputusan Kepala Daerah yang diantaranya terkait dengan penerapan sistem akuntansi dan kebijakan akuntansi. Bilamana dikaitkan dengan kurun waktu pemberlakuan Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri tentang Pedoman pengelolaan daerah, setidaknya landasan peraturan tingkat Pusat dan daerah yang digunakan sebagai landasan kebijakan penerapan akuntansi dengan jangka waktu penerapan basis akrual secara penuh di tahun 2015 telah berlangsung kurang lebih sembilan tahun sejak tahun 2006.

Dengan ditetapkannya PP No. 71 Tahun 2010 maka penerapan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual telah mempunyai landasan hukum dan Pemerintah mempunyai kewajiban untuk menerapkan SAP yang baru tersebut. Hal ini sesuai dengan pasal 32 Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 yang mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan SAP. Hal ini juga ditegaskan dalam pasal 4 ayat (1) PP No. 71 Tahun 2010 yang menyebutkan bahwa Pemerintah menerapkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. SAP tersebut disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari BPK.

Selanjutnya pada tahun 2013, Kementerian Dalam Negeri (Kemendagri) menerbitkan Peraturan Menteri dalam Negeri (Permendagri) No. 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah sebagai dasar hukum penerapan basis akrual secara penuh pada Pemerintah Daerah, yang diantaranya pada pasal 10 Permendagri No. 64 Tahun 2013 mengamanatkan bahwa penerapan SAP berbasis akrual paling lambat tahun 2015.

Wijaya et al (2017) menemukan bahwa Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia sebagian besar sesuai dengan Standar Akuntansi Sektor Publik Internasional dengan memenuhi 71,05% dari 76 item yang direkomendasikan oleh IPSASB, dan juga telah memenuhi lima elemen laporan keuangan yang terdiri dari neraca, laporan arus kas, laporan operasi, laporan perubahan ekuitas, dan catatan atas laporan keuangan.

Penelitian Sebelumnya atas Penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual di Indonesia. Beberapa penelitian telah dilakukan dalam kaitannya dengan penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual di Indonesia. Penelitian yang difokuskan pada Pemerintah Daerah tertentu antara lain oleh Kristiawati (2015) yang mengungkapkan faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan pelaksanaan akuntansi akrual di pemerintah Kalimantan Barat yaitu komitmen, sumber daya manusia yang berkualitas, dan alat dukungan. Selain itu, Muttaqin et al. (2012) yang menganalisa upaya penerapan akrual dan perolehan opini WTP di Kota Pekalongan antara lain dengan menetapkan Peraturan Daerah, membangun aplikasi SIMDA dan SIMBADA, melakukan penataan aset, menargetkan opini WTP pada RPJMD-nya, menindaklanjuti temuan BPK, serta meningkatkan dan menjaga komitmen bersama. Serta Safitri (2017) yang menyatakan kualitas sumber daya manusia, komitmen organisasi, sistem informasi dan komunikasi secara parsial berpengaruh signifikan terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada SKPD Pemerintah Kabupaten Bengkalis.

Selain itu, penelitian dengan lingkup nasional antara lain dilakukan oleh Risnaningsih (2016) yang menerangkan kendala-kendala yang dihadapi oleh Pemerintah Daerah dalam penerapan SAP berbasis akrual diantaranya penyusunan standar yang tidak independen, produk hukum yang saling bertentangan, minimnya dukungan politik elit pemerintah, kurangnya respon dari Dewan Perwakilan Rakyat dan masyarakat, serta kurangnya staf yang berkualitas. Sementara, Suparman et al. (2015) mengungkapkan bahwa telah dilakukan beberapa inisiatif untuk mendukung penerapan SAP berbasis akrual antara lain penerapan peraturan perundang-undangan, penggunaan berbagai metode komunikasi dan sosialisasi untuk mengenalkan sistem akrual, dan memperoleh masukan dari berbagai pihak antara lain akuntan profesional dan akademisi. Namun, kurangnya pelatihan dan akuntan profesional dalam lingkungan akuntansi pemerintahan, masih digunakannya

anggaran berbasis kas, dan system informasi yang tidak terintegrasi merupakan kendala yang dihadapi dalam penerapan SAP berbasis akrual di Indonesia (Suparman et al.,2015).

Peran Badan Pemeriksa Keuangan dalam Pemeriksaan LKPD berbasis akrual. Salah satu agenda reformasi di Indonesia adalah pemberdayaan BPK (Harunet al.,2013). Sebagai bagian dari reformasi keuangan, amandemen ketiga konstitusi Indonesia telah mengembalikan posisi BPK sebagai satu-satunya auditor pemerintah eksternal di Indonesia dengan memberikanBPK wewenang untuk melakukan audit independen dan profesional terhadap pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara pada semua institusi sektor publik di Indonesia. Instansi pemerintah di tingkat pusat dan daerah wajib menerbitkan laporan keuangan tahunan yang telah diaudit oleh BPK (Pemerintah RI, 2003). Selain itu, dalam kaitannya dengan penyusunan SAP, perubahan SAP mengharuskan Menteri Keuangan untuk mendapatkan pertimbangan dari BPK (Pemerintah RI, 2010).

Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah yang dilaksanakan oleh BPK dimaksudkan untuk memberikan pendapat atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas atau keandalan pengendalian internal. Pendapat BPK terhadap laporan keuangan pemerintah mencerminkan kualitas pengelolaan dan penyajian laporan keuangan (BPK, 2014a). Sementara Jones dan Pendlebury (2011) mengemukakan bahwa Pemerintah Daerah di Inggris memerlukan pengaturan atas kebutuhan akan laporan keuangan yang harus disertai dengan adanya opini auditor mulai di perkenalkan ditahun 1982.

Laporan BPK (2017) menunjukkan bahwa sebagian besar LKPD telah memenuhi SAP berbasis akrual berdasarkan perolehan opini WTP. Jumlah LKPD yang menerima pendapat wajar tanpa pengecualian telah meningkat dari 153 LKPD pada tahun buku 2013, 251 LKPD pada 2014, dan 312 LKPD pada tahun buku 2015, tahun di mana akuntansi berbasis akrual diterapkan. Jumlah LKPD yang mendapat opini WTP tersebut terus meningkat meski terjadi perubahan basis akuntansi dari kas ke basis akrual. Fakta bahwa jumlah opini WTP LKPD yang terus meningkat tersebut dapat diasumsikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Daerah di Indonesia secara umum telah berhasil.

Upaya Pemerintah Daerah dalam Penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Beberapa penelitian terdahulu telah menguraikan rekomendasi yang diperlukan untuk mendukung kelancaran implementasi akuntansi pemerintah berbasis akrual berdasarkan pengalaman negara-negara lain yang telah terlebih dahulu menerapkan basis akrual pada sektor publiknya. Diantaranya Athukorala dan Reid (2003) yang menguraikan beberapa kebijakan yang perlu dipertimbangkan dalam penerapan basis akrual, yaitu komitmen politik; strategi komunikasi atas perubahan; ketersediaan tenaga akuntan yang handal; ketersediaan sistem informasi akuntansi; sumberdaya yang memadai dari lembaga audit negara; dan pemahaman yang luas atas perubahan penerapan basis akuntansi yang tidak sekedar perubahan metode, melainkan termasuk perubahan budaya.

Selanjutnya Hepworth (2002) secara komprehensif menjelaskan beberapa prasyarat yang diperlukan untuk mencapai pemenuhan pengenalan akuntansi akrual ke sektor publik dan untuk meminimalkan kemungkinan hambatan utama yang mungkin terjadi dengan rekomendasinya antara lain dilakukannya konsultasi yang mendalam antara pihak terkait; partisipasi profesi akuntansi untuk dukungan pelatihan dan teknikal; pengembangan standar akuntansi pemerintah yang sejalan dengan sektor privat; dukungan lembaga audit

negara; program pelatihan bagi pihak yang terlibat; kecukupan dukungan TI dan strategi yang memadai terhadap penggunaan sistem informasi. Sementara itu *International Federation of Accountants* (2003) menjelaskan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi karakteristik dan kecepatan proses transisi basis akuntansi, diantaranya tingkat komitmen politik serta kapasitas SDM dan organisasi.

Pada tahun 2015, BPK melakukan pemeriksaan untuk menilai upaya Pemerintah Daerah dalam persiapan implementasi sistem akuntansi berbasis akrual dengan menggunakan sampel 109 dari 542 seluruh Pemerintah Daerah di Indonesia. Laporan tersebut menyoroti beberapa isu seperti perumusan kebijakan yang belum memadai, peraturan yang belum mengatur transaksi keuangan secara komprehensif, serta sosialisasi dan monitoring dan evaluasi yang tidak memadai (BPK, 2016a). Selain itu, laporan tersebut menyatakan bahwa hasil evaluasi atas kesiapan Pemerintah Daerah dalam penerapan basis akrual belum sepenuhnya memadai sehingga kebijakan akuntansi dan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah yang ditetapkan masing-masing Pemerintah Daerah belum sepenuhnya dapat menjadi pedoman dalam penyusunan LKPD berbasis akrual. Penelitian ini menitikberatkan pada upaya Pemerintah Daerah dalam implementasi SAP berbasis akrual sebagaimana dinyatakan dalam laporan hasil pemeriksaan kinerja BPK, yaitu:

Komitmen Atas Regulasi dan Kebijakan. Athukorala dan Reid (2003) menyatakan bahwa komitmen politik merupakan syarat mendasar yang dibutuhkan dalam penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual, sebagaimana diterapkan oleh negara-negara maju dalam mengimplementasikan basis akrual. Lebih lanjut, komitmen politik dibutuhkan untuk mengurangi kepentingan pribadi dan strategi implementasi tidak hanya bergantung pada satu periode pemerintahan. Pernyataan ini sesuai dengan pernyataan *International Federation of Accountants* (2003) yang menyatakan komitmen politik mempengaruhi karakteristik dan kecepatan proses transisi dasar akuntansi dan Hepworth (2002) yang menyatakan bahwa konsultasi dan penerimaan yang luas di antara semua pemerintah yang terlibat serta pemangku kepentingan eksternal dapat meminimalkan hambatan utama yang mungkin terjadi.

BPK (2016a) menyatakan bahwa efektivitas upaya Pemerintah Daerah dalam implementasi SAP berbasis akrual diantaranya ditandai dengan komitmen dari kepala daerah, personil kunci, serta pihak Dewan Perwakilan untuk bersama-sama mendukung efektivitas implementasi SAP berbasis akrual, antara lain melalui persetujuan anggaran kegiatan, perencanaan yang memadai, serta proses internalisasi perencanaan tersebut kepada pihak-pihak yang terkait dengan implementasi SAP berbasis akrual.

Perangkat regulasi di Indonesia juga mensyaratkan aspek komitmen, regulasi dan kebijakan dalam mendukung perubahan dasar akuntansi tersebut, diantaranya Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 (Pemerintah RI, 2008) yang menyatakan bahwa pimpinan Instansi Pemerintah bertanggung jawab untuk mengembangkan kebijakan, prosedur dan praktik detil untuk menyesuaikan dengan kegiatan Instansi Pemerintah, termasuk dalam kegiatan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan. Sementara Permendagri No. 64 Tahun 2013 (Kemendagri, 2013) mengamanatkan Pemerintah Daerah untuk menyediakan perangkat regulasi dan kebijakan terkait implementasi SAP berbasis akrual.

Terhadap komitmen atas regulasi dan kebijakan, dari hasil pemeriksaan terhadap 109 Pemerintah Daerah dan pemerintah BPK (2015) menyimpulkan bahwa, 1 Pemerintah Propinsi, 1 Pemerintah Kabupaten dan 2 Pemerintah Kota telah efektif. Sedangkan

sebanyak 18 Pemerintah Propinsi, 35 Pemerintah Kabupaten dan 15 Pemerintah Kota belum sepenuhnya efektif. Sementara itu 8 Pemerintah Propinsi, 12 Pemerintah Kabupaten dan 17 Pemerintah Kota tidak efektif.

Aspek Pengelolaan SDM Pengelola Keuangan, Aset dan TI. Hepworth (2002) menyatakan kapasitas dan keterampilan personidalam organisasidiperlukan dalam penerapan akuntansi akrual pada sektor publik. Sementara, Athukorala dan Reid (2003) mensyaratkan tersedianya akuntan yang berkualitas sehingga mekanisme harus dirancang untuk merekrut akuntan dari sektor swasta jika akuntan yang berkualitas tidak tersedia, serta harus mempertimbangkan untuk menunda pelaksanaan implementasi akrual sampai terpenuhinya akuntan berkualitas yang dibutuhkan. *International Federation of Accountants* (2003) juga menyatakan bawa kapasitas dan keterampilan orang dan organisasi mempengaruhi karakteristik dan kecepatan proses transisi basis akuntansi. BPK (2016a) menyatakan penerapan akuntansi pemerintahan berbasisakrual meningkatkan kebutuhanakan SDM yang kompeten dan profesional, sehingga dibutuhkan penyusunan perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan, termasuk di dalamnya upayapelatihan/sosialisasi implementasiSAP berbasis akrual. Hal tersebut diperlukan untuk menguatkan komitmen, meningkatkan kompetensi SDM dan meminimalisasi risiko ketidakandalan data keuangan.

Aspek Pengelolaan Teknologi Informasi. Athukorala dan Reid (2003) menyatakan sistem informasi akuntansi harus memadai dan menyarankan untuk menyesuaikan system informasi yang ada untuk menerapkan basis akrual. Hal ini lebih baik dari dari menyusun system informasi baru yang lebih kompleks yang dapat meningkatkan biaya dan waktu yang diperlukan. Hepworth (2002) menyatakan kapasitas teknologi informasi yang memadai dan strategi sistem informasi yang tepat merupakan prasyarat yang diperlukan untuk mendukungimplementasi akuntansi akrual sektor publik dan untuk meminimalkan kemungkinan terjadinya hambatan-hambatan utama.

Sandra et al (2007) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa kegagalan pengelolaan dan pemanfaatan IT saat penerapan akrual basispadapemerintah kota di Yunanibukanlah semata murni masalah teknis namun berkaitan dengan faktor organisasional lainnya. Secara spesifik faktor-faktor tersebut adalah perilaku para pegawai negeri dalam menyikapi basis akrual; keterlambatan otoritas pengawas untuk mengatasi masalah dengan cara yang lebih berpihak; serta dukungan terbatas yang diberikan oleh vendor perangkat lunak.

BPK (2016a) menyatakan penerapan basis akrual mengakibatkan jumlah transaksi yang lebih besar dan kompleks, sehingga dapat meningkatkan risiko kesalahan jika dilaksanakan secara manual. Lebih lanjut, dengan pengelolaan aplikasi teknologi informasi yang memadai dapat membantu pengolahan pencatatan transaksi keuangan secara akurat dan tepat waktu untuk menghasilkan laporan keuangan yang dibutuhkan untuk pengambilan keputusan. Hasil pemeriksaan BPK (2016) terhadap 109 Pemerintah Daerah menyimpulkan bahwa, sebanyak 16 Pemerintah Propinsi, 20 pemerintah kabupaten dan 18 Pemerintah Kota belum sepenuhnya efektif. Sementara itu 11 Pemerintah Propinsi, 28 pemerintah kabupaten dan 16 Pemerintah Kota tidak efektif.

Terkait dengan pengelolaan Teknologi informasi untuk melaksanakan SAP, Pemerintah Daerah sesuai dengan kewenangannya masing-masing sejak tahun 2006 telah menerapkan berbagai aplikasi baik yang di kembangkan oleh Kementerian Dalam Negeri melalui Sistem Informasi Pengelolaan Keuangan Daerah (SIPKD) serta oleh Badan

Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) melalui Pengembangan Program Aplikasi Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA) keuangan berbasis akrual, dan pendampingan implementasi aplikasi SIMDA akrual. Selain itu adapula Pemerintah Daerah yang mengembangkan sendiri aplikasi sistem informasi akuntansinya, bekerja sama dengan pihak swasta.

Kualitas Laporan Keuangan dan Audit. Menurut Wyne (2003) pelaporan keuangan sektor publik mempunyai dua tujuan utama yaitu tujuan akuntabilitas pengelolaan sumberdaya yang dipercayakan kepada manajemen entitas sektor publik dan tujuan menyediakan informasi bagi pengambilan keputusan. Berkenaan dengan kegunaan akuntansi paragraf 23 kerangka konseptual PP Nomor 24 tahun 2005, menegaskan pula bahwa pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan.

Bambang (2008), menyatakan peranan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu organisasi selama satu periode tertentu. Demikian pula bahwa sesungguhnya laporan keuangan yang disusun dan dilaporkan ini dibutuhkan pula untuk tujuan (a) akuntabilitas, yaitu mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya dan pelaksanaan kebijakan; (b) manajemen, yaitu membantu para pengguna laporan keuangan untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu organisasi sehingga dapat digunakan sebagai alat umpan balik untuk perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas aktiva, kewajiban dan ekuitas dana publik; (c) transparansi, yaitu memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat.

Untuk memberikan keyakinan atas kewajaran laporan keuangan, diperlukan auditor independen yang memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan. Berkaitan dengan audit keuangan Jones (2000), mengemukakan suatu premis atas audit keuangan, yaitu suatu audit keuangan memberikan kontribusi dalam penyediaan akuntabilitas karena adanya dukungan pernyataan mengenai sejauh manakah laporan keuangan suatu entitas telah disajikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, melalui opini audit. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Dalam konteks audit atas LKPD di Indonesia; menurut peraturan perundangan, kriteria yang digunakan untuk memberikan opini terhadap kewajaran Laporan Keuangan adalah: (a) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; (b) efektivitas system pengendalian internal; (c) penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan; dan (d) pengungkapan yang cukup atas laporan keuangan. Setyaningrum (2015) mengemukakan bahwa dalam penelitian copley (1991), terkait dengan *Signalling theory* menjelaskan bahwa Pemerintah daerah sebagai suatu entitas memberi sinyal kepada masyarakat bahwa apabila laporan keuangan pemerintah daerahnya diaudit oleh Kantor Akuntan Publik, maka pemerintah daerah tersebut sudah akuntabel dan transparan dalam membuat laporan keuangannya.

Dengan demikian, suatu laporan keuangan dapat dikatakan berkualitas oleh para penggunanya bilamana laporan keuangan telah diaudit oleh auditor independen, hal ini sebagaimana dikemukakan oleh Arens et al (2012), yang menyatakan umumnya pemakai laporan keuangan menilai laporan auditor sebagai indikator keandalan laporan keuangan, karena informasi yang telah diaudit oleh auditor independen diasumsikan menjadi lengkap, akurat, tidak mengandung bias. Demikian pula Bambang (2013) mengemukakan bahwa pemeriksaan keuangan yang efektif akan memberikan kontribusi penting bagi peningkatan

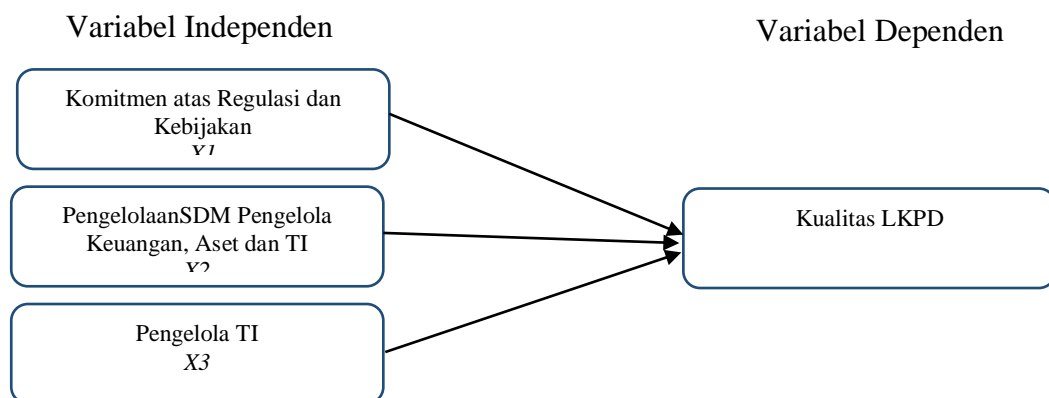
kualitas pengelolaan keuangan pemerintah, yang diantaranya menentukan tingkat keandalan laporan keuangan dan informasi keuangan lainnya.

Keputusan BPK RI Nomor 4/K/1-XIII.2/7/2014 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan, memuat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh auditor, yakni opini audit WTP atau unqualified opinion, yaitu bilamana laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP; Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atau qualified opinion, yaitu bilamana laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan; Tidak Wajar (TW) atau adverse opinion, bilamana laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP; dan Pernyataan menolak memberikan opini atau Tidak Memberikan Pendapat (TMP) atau disclaimer opinion. Dasar pemberian opini, antara lain penyebab menyatakan tidak wajar, pengecualian, maupun tidak menyatakan pendapat, diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan yang telah diaudit BPK (Djanegara, 2017).

METODE

Objek penelitian ini adalah Komitmen atas Regulasi dan Kebijakan ;Pengelolaan SDM Pengelola Keuangan, Aset dan TI; Pengelolaan TI; dan Kualitas LKPD. Untuk mencapai tujuan penelitian, maka diperlukan suatu metode penelitian yang meliputi serangkaian kegiatan pengukuran, pengumpulan data, dan penggunaan teknik statistik untuk analisis dan evaluasi hubungan antar variabel (Sugiyono, 2012).

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan teknik analisa regresi linier berganda menggunakan software IBM SPSS Statistics versi 24. Metode regresi linier berganda digunakan untuk menguji pengaruh dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Pengujian kuantitatif disusun dengan variable-variable sebagai berikut.



Gambar 1. Kerangka Konseptual Penelitian

Variable Penelitian. Variabel yang digunakan dalam penelitian penelitian ini dikembangkan dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Kinerja Upaya Pemerintah Daerah dalam Implementasi SAP Berbasis Akrual (BPK, 2016a), yaitu komitmen atas regulasi dan kebijakan (X1); pengelolaan sumber daya manusia (SDM) pengelola keuangan, aset dan

IT (X2); dan pengelolaan teknologi informasi (X3) sebagai variabel bebas, sementara variabel dependen yaitu kualitas LKPD (Y), yang diwakili oleh perolehan opini audit LKPD tahun 2015. Penyusunan variabel-variabel penelitian tersebut sebagai berikut.

Tabel 1. Operasional Variabel

| <u>Variable</u> | <u>Dimensi</u> | <u>Indikator</u> | <u>Skala</u> |
|---|--|---|--------------|
| Komitmen atas regulasi dan kebijakan (X1) | Komitmen Kepala Daerah beserta personil kunci dan DPRD dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual | Pemerintah Daerah telah memiliki perencanaan yang memadai dengan dukungan dari DPRD | Ratio |
| | | Pemerintah Daerah telah menginternalisasi perencanaan implementasi SAP berbasis akrual | Ratio |
| | | Perangkat regulasi dan kebijakan terkait implementasi SAP berbasis akrual telah tersedia dan telah disosialisasikan | Ratio |
| Pengelolaan sumber daya manusia pengelola keuangan, aset dan IT (X2) | Regulasi dan kebijakan yang memadai untuk mendukung implementasi SAP berbasis akrual | Perangkat regulasi dan kebijakan telah mendukung SAP berbasis akrual dan diimplementasikan | Ratio |
| | | Analisis kebutuhan SDM pengelola keuangan, aset dan IT dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual pada setiap OPD/SKPD | Ratio |
| | | Pemerintah Daerah telah memiliki database SDM yang lengkap dan mutakhir | Ratio |
| | Optimalisasi pegawai pengelola keuangan, aset dan IT | Pemerintah Daerah telah menyusun tugas dan fungsi yang jelas untuk setiap SDM pengelola keuangan, aset dan IT | Ratio |
| | | Pemerintah Daerah telah menyusun analisa kompetensi yang dibutuhkan untuk setiap tugas dan fungsi pengelola keuangan, aset dan IT serta Inspektorat selaku pereviu LKPD | Ratio |
| | | Seluruh SKPD telah melakukan analisis kebutuhan jumlah dan atau kebutuhan kompetensi SDM pengelola keuangan, aset dan IT | Ratio |
| Pengelolaan teknologi informasi (X3) | Implementasi <i>System Development Life Cycle</i> (pengembangan sistem aplikasi berkelanjutan) dalam pengelolaan teknologi informasi | SKPD telah mengusulkan kepada BKD terkait kebutuhan SDM pengelola keuangan, aset dan IT berdasarkan hasil analisis yang dilakukan | Ratio |
| | | Jumlah dan kompetensi SDM pengelola keuangan, aset dan IT serta Inspektorat selaku pereviu LKPD telah sesuai dengan kebutuhan. | Ratio |
| | Memiliki pengendalian umum dan pengendalian aplikasi yang memadai | Pemerintah Daerah telah mendistribusikan SDM pengelola keuangan, aset dan IT sesuai analisa kebutuhan | Ratio |
| | | Pemerintah Daerah melakukan pelatihan yang mendukung implementasi SAP berbasis akrual secara memadai | Ratio |
| | | Pemerintah Daerah telah melakukan analisis sistem aplikasi yang dibutuhkan untuk implementasi SAP berbasis akrual | Ratio |
| Kualitas LKPD (Y) | Opini Audit LKPD 2015 | Sistem aplikasi yang dimiliki telah sesuai kebutuhan untuk mengimplementasikan SAP berbasis akrual | Ratio |
| | | Pemerintah Daerah telah membuat rencana dan/atau melakukan evaluasi periodik atas sistem aplikasi tersebut | Ratio |
| | | Sistem aplikasi telah memiliki Pengendalian Umum (efektivitas desain dan implementasi) | Ratio |
| | | Sistem Aplikasi telah memiliki Pengendalian Aplikasi (efektivitas desain dan implementasi) | Ratio |
| | | Tidak Memberikan Pendapat (TMP) = 0 Tidak Wajar (TW) = 1 Wajar Dengan Pengecualian (WDP) = 2 Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) = 3 | ratio |

Pemeriksaan yang dilakukan BPK (2016a) meliputi 14 pertanyaan untuk komitmen atas regulasi dan kebijakan, dan masing-masing 12 pertanyaan untuk Pengelolaan SDM Pengelola Keuangan dan TI dan Pengelolaan TI. Setiap pertanyaan diukur dengan memberikan nilai 1 bila tersedia instrumen yang diperlukan dan nilai 0 bila instrumen yang diperiksa tidak tersedia.

Penelitian ini mengembangkan data yang diperoleh dari hasil pemeriksaan BPK tersebut dengan mengolah data pemeriksaan atas indikator capaian kinerja untuk kemudian mengklasifikasikannya menjadi 5 kategori. Skala 5 apabila tingkat pencapaiannya diantara 81%-100%, skala 4 dengan tingkat pencapaian diantara 61%-80%, skala 3 antara 41%-60%, skala 2 antara 21%-40%, dan skala 1 untuk pencapaian dibawah 20%. Sementara untuk operasionalisasi variable kualitas LKPD menggunakan proksi opini audit LKPD tahun 2015 yang diperoleh dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I tahun 2016 (BPK, 2016b) dengan memberikan skor 3 untuk WTP, 2 untuk WDP, 1 untuk TW, dan 0 untuk TMP.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang diperoleh dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Kinerja atas Upaya Pemerintah Daerah dalam Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual yang dilakukan BPK pada Semester II Tahun 2015, terdiri dari pemeriksaan atas 109 Pemerintah Daerah. Dalam pemeriksaan tersebut, pengujian efektivitas upaya Pemerintah Daerah dalam implementasi SAP berbasis akrual terdiri dari tiga aspek, yaitu komitmen atas regulasi dan kebijakan, Pengelolaan SDM Pengelola Keuangan, Aset dan TI, dan Pengelolaan TI (BPK, 2016a). Selain itu, data opini LKPD 2015 yang digunakan adalah berasal dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK untuk Semester I tahun 2016. Diharapkan dengan data sekunder yang diterbitkan secara formal, maka data yang digunakan ini memenuhi persyaratan diandalkan (*reliable*), cocok (*suitable*) dan memadai (*adequate*) (Kotari, 2004).

Hipotesis Penelitian. Berdasarkan tujuan dan pertanyaan penelitian, hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut.

- H1: Komitmen atas Regulasi dan Kebijakan atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD tahun 2015;
- H2: Pengelolaan SDM Pengelola Keuangan, Aset dan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD tahun 2015;
- H3: Pengelolaan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD tahun 2015.

Model Persamaan Regresi. Pengujian regresi linier berganda dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Kualitas LKPD} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Komitmen} + \beta_2 \text{SDM} + \beta_3 \text{TI}$$

Dimana: Kualitas LKPD = perolehan opini LKPD tahun 2015; α_0 = nilai konstan β_1 = koefisien regresi atas Komitmen atas Regulasi dan Kebijakan; β_2 = koefisien regresi atas Pengelolaan SDM Pengelola Keuangan, Aset dan TI; β_3 = koefisien regresi atas Pengelolaan TI; Komitmen = Komitmen atas Regulasi dan Kebijakan; SDM = Pengelolaan SDM Pengelola Keuangan, Aset dan TI; TI = Pengelolaan TI

Teknik Analisa. Uji regresi bertujuan untuk menguji pengaruh antara variabel satu dengan variabel lainnya yang terdiri dari variabel dependen dan variabel bebas atau

variabel independen (Sujarweni, 2016). Uji regresi linier berganda digunakan dalam penelitian ini untuk menguji hipotesa penelitian dengan taraf signifikansi 0,05.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan sampel 109 Pemerintah Daerah, dengan nilai rata-rata opini LKPD 2,72 menunjukkan bahwa opini LKPD dari data yang diobservasi berada diantara opini audit WDP (skor 2) dan WTP (skor 3). Sementara nilai rata-rata variable komitmen, SDM, dan IT masing-masing 3,35, 1,85, dan 2,78 menunjukkan rata-rata skala dari capaian upaya Pemerintah Daerah dalam implementasi SAP berbasis akrual. Berdasarkan perhitungan statistik, model regresi yang digunakan:

$$\text{Kualitas LKPD} = 2,284 + 0,016 X1 + 0,164 X2 + 0,026 X3$$

Table 2. Statistik Deskriptif

| | Mean | Std. Deviation | N |
|----|------|----------------|-----|
| Y | 2,72 | 0,563 | 109 |
| X1 | 3,35 | 0,832 | 109 |
| X2 | 1,85 | 0,859 | 109 |
| X3 | 2,78 | 0,832 | 109 |

Hasil Pengujian Hipotesis (Uji F)

Tabel 3. Pengujian Hipotesis (Uji F)

| ANOVA ^a | | | | | | |
|--------------------|------------|----------------|-----|-------------|-------|--------------------|
| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
| 1 | Regression | 2,688 | 3 | 0,896 | 2,988 | 0,034 ^b |
| | Residual | 31,495 | 105 | 0,300 | | |
| | Total | 34,183 | 108 | | | |

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), X3Range, X1Range, X2Range

Pengujian ANOVA menghasilkan nilai F statistik sebesar 2,988 dengan nilai signifikansi 0,034, dapat dipahami bahwa model regresi yang digunakan dapat dipakai untuk memprediksikan hubungan variabel bebas yang digunakan terhadap kualitas LKPD tahun 2015. Nilai F hasil uji regresi sebesar 2,988 lebih besar dari F table 2,69, sementara nilai signifikansi 0,034 lebih kecil dari 0,05 menunjukan bahwa model regresi linier memenuhi kriteria linieritas, sehingga terdapat pengaruh dari variabel-variabel bebas terhadap variabel dependen secara simultan.

Uji Individual (Uji t). Untuk memperoleh gambaran secara rinci variabel-variabel mana yang mempengaruhi kualitas LKPD pada awal penerapan SAP berbasis akrual, dilakukan uji secara parsial atas pengaruh variabel X1, X2, dan X3 terhadap variabel Y sehingga dapat diperoleh jawaban atas hipotesis yang telah disusun. Berdasarkan hasil uji t, Ho ditolak apabila t hitung lebih besar dari t tabel atau nilai signifikansi hasil pengujian lebih

kecil dari 0,05. Dari pengujian masing-masing variabel secara parsial tersebut, diperoleh hasil sebagai berikut.

Tabel 4. Pengujian Hipotesis (Uji t)

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|-------|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|-------|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 2,284 | 0,249 | | 9,166 | 0,000 |
| | X1 | 0,016 | 0,073 | 0,024 | 0,223 | 0,824 |
| | X2 | 0,164 | 0,073 | 0,251 | 2,258 | 0,026 |
| | X3 | 0,026 | 0,069 | 0,039 | 0,381 | 0,704 |

a. Dependent Variable: Y

Pengujian Komitmen Atas Regulasi dan Kebijakan. Aspek komitmen politik dari pihak pemerintah, personil kunci, serta pihak parlemen yang diwujudkan dalam regulasi dan kebijakan penerapan SAP berbasis akrual merupakan salah satu faktor penting untuk mendukung implementasi basis akrual pada sektor publik, sebagaimana diungkapkan oleh Hepworth (2002), Athukorala dan Reid (2003), dan BPK (2016a). Pengujian atas H1 menghasilkan t hitung atas variabel komitmen sebesar 0,223, lebih kecil dari t tabel sebesar 1,659, sementara nilai signifikansinya menunjukan nilai 0,824 lebih besar dari 0,05 dimana tidak cukup bukti untuk menerima H1. Hal ini menunjukkan walaupun aspek komitmen, regulasi dan kebijakan merupakan salah satu faktor penting atas implementasi SAP berbasis akrual, namun tidak cukup memiliki pengaruh terhadap kualitas LKPD berbasis akrual di Indonesia.

Hal ini bisa dimengerti, karena komitmen terhadap regulasi dan kebijakan berupa Peraturan Daerah tentang Pokok-pokok Pengelolaan Keuangan Daerah, maupun keputusan kepala daerah tentang Sistem akuntansi dan keputusan kepala daerah tentang kebijakan akuntansi ini telah di undangkan dan tersedia setidaknya mulai dari tahun 2006. Sementara itu terkait dengan substansi atas regulasi dan kebijakan hasil penelitian ini sejalan dengan temuan pemeriksaan BPK yang menyimpulkan bahwa dari 109 Pemerintah Daerah yang diperiksa hanya 5 (lima) Pemerintah Daerah atau 4,6% Pemerintah Daerah yang efektif dalam mendukung komitmen atas regulasi dan kebijakan. Sementara itu hasil penelitian Rismaningsih (2006), juga menunjukkan bahwa kendala penerapan akrual basis diantaranya disebabkan kurangnya komitmen atau perhatian dari dewan dan masyarakat.

Pengujian Pengelolaan SDM atas Pengelola Keuangan, Aset dan TI. Hasil uji t atas H2 menghasilkan t hitung atas variabel SDM sebesar 2,258, dimana lebih besar dari t tabel sebesar 1,659. Sementara nilai signifikansinya menunjukan nilai 0,026, lebih kecil dari 0,05, sehingga H2 dapat diterima. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa aspek SDM pengelola keuangan, aset dan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD tahun 2015.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya, diantaranya Hepworth (2002), Athukorala dan Reid (2003), *International Federation of Accountants* (2003), dan Safitri (2017) yang menyatakan faktor SDM, dalam hal kapasitas dan keterampilan akuntan dan keterampilan orang dalam organisasi, mempengaruhi keberhasilan dan kecepatan proses perubahan basis akuntansi.

Aspek Pengelolaan TI. Perhitungan statistik atas H3 menghasilkan t hitung atas variabel pengelolaan TI sebesar 0,381 dimana lebih kecil dari t tabel 1,659, sementara nilai

signifikansi yang dihasilkan memperlihatkan nilai sebesar 0,704, lebih besar dari 0,05, dimanatidak cukup bukti untuk menerima H3.

Walaupun hasil pemeriksaan BPK (2016a) menyatakan dengan pengelolaan aplikasi teknologi informasi yang memadai dapat membantu pengolahan pencatatan transaksi keuangan secara akurat dan tepat waktu untuk menghasilkan laporan keuangan yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan, namun hasil penelitian ini memperlihatkan hasil sebaliknya, bahwa aspek pengelolaan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah tidak memiliki pengaruh yang cukup terhadap kualitas LKPD tahun 2015. Hasil penelitian ini menimbulkan dugaan bahwa dalam kenyataannya pengembangan dan penerapan teknologi informasi terkait dengan penerapan SAP tidak hanya dibangun dan diterapkan pada saat pemberlakuan basis akrual secara penuh di tahun 2015 saja, melainkan telah dibangun dan dirintis sejak tahun 2006. Pemerintah Daerah telah mendapat bantuan dan asistensi baik dari Kementerian Dalam Negeri maupun BPKP, sehingga saat pemberlakuan basis akrual secara penuh relatif telah dibangun dan dikembangkan sistem informasi berbasis teknologi. Meskipun demikian hasil pemeriksaan BPK (2016a) terhadap pengelolaan TI, menunjukkan belum sepenuhnya efektif atau bahkan belum efektif. Hasil penelitian ini juga didukung oleh hasil penelitian Suparman et al. (2015), yang menyatakan bahwa penerapan TI di Pemerintah Daerah ini masih mengalami berbagai kendala diantaranya sistem informasi yang tidak terintegrasi.

PENUTUP

Simpulan. Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan, diperoleh jawaban atas pertanyaan penelitian yang telah disusun sebelumnya, yaitu variabel Komitmen atas Regulasi dan Kebijakan serta variabel Pengelolaan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah tidak memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Sebaliknya, variabel SDM atas pengelola keuangan, aset dan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kualitas LKPD.

Komitmen atas regulasi dan kebijakan serta pengelolaan TI atas implementasi SAP berbasis akrual pada Pemerintah Daerah merupakan aspek-aspek penting guna mendukung implementasi akuntansi akrual pada sektor publik sebagaimana diungkapkan oleh Hepworth (2002), Athukorala dan Reid (2003), dan BPK (2016a). Namun hasil pengujian statistik dengan taraf signifikansi 0,05 memperlihatkan bahwa kedua aspek tersebut tidak memiliki pengaruh yang cukup terhadap peningkatan kualitas LKPD berbasis akrual di Indonesia. Penjelasan yang dapat diambil dari penelitian-penelitian terdahulu atas kurangnya pengaruh aspek komitmen, regulasi dan kebijakan serta aspek pengelolaan TI tersebut, diantaranya disebabkan masih terdapat kendala-kendala yang dihadapi oleh Pemerintah Daerah dalam penerapan SAP berbasis akrual, antara lain penyusunan standar yang tidak independen, produk hukum yang saling bertentangan, minimnya dukungan elit politik pemerintah, kurangnya respon dari Dewan Perwakilan Rakyat maupun masyarakat (Risnansih, 2016) serta sistem informasi yang belum terintegrasi (Suparman et al., 2015).

Selain itu, komitmen terhadap regulasi dan kebijakan di tingkat daerah berupa baik Peraturan Daerah tentang Pokok-pokok Pengelolaan Keuangan Daerah maupun keputusan kepala daerah tentang Sistem akuntansi dan Kebijakan Akuntansi tersebut telah disusun setidaknya mulai dari tahun 2006. Sementara, pengembangan dan penerapan teknologi

informasi terkait dengan penerapan SAP tidak hanya pada saat pemberlakuan basis akrual secara penuh di tahun 2015 saja, melainkan telah dibangun dan dirintis sejak tahun 2006. Berbeda dengan dua variabel lainnya, hasil pengujian atas variabel SDM atas pengelolaan keuangan, aset dan TI menunjukkan pengaruh yang positif terhadap kualitas LKPD pada periode awal penerapan SAP berbasis akrual. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian penelitian sebelumnya mengenai pentingnya faktor SDM dalam keberhasilan dan kecepatan proses perubahan basis akuntansi sebagaimana dingkapkan oleh Hepworth (2002), Athukorala dan Reid (2003), *International Federation of Accountants* (2003), dan Safitri (2017). Selain itu hasil pengujian tersebut sesuai dengan BPK (2016a) yang menyatakan peningkatan SDM yang kompeten dan profesional, termasuk di dalamnya upaya pelatihan/sosialisasi implementasi SAP berbasis akrual, diperlukan untuk meminimalisasi risiko ketidakandalan data keuangan.

Rekomendasi. IHPS Semester I BPK tahun 2017 memperlihatkan bahwa LKPD yang telah memperoleh opini audit WTP sampai dengan tahun 2016 adalah sebanyak 70%, sehingga masih terdapat 30% LKPD yang belum memperoleh opini audit WTP. Rekomendasi yang dapat diberikan dari hasil penelitian ini, terutama bagi Pemerintah Daerah yang belum memperoleh WTP, adalah dengan terus meningkatkan kualitas SDM dalam pengelola keuangan, aset dan TI dengan harapan dapat meningkatkan kualitas Laporan Keuangan seluruh Pemerintah Daerah di Indonesia. Selanjutnya, bagi penelitian selanjutnya, maka penelitian ini dapat dikembangkan lagi, terutama untuk mendalami substansi dan strategi penerapan regulasi yang diperlukan dalam menerapkan akrual basis, serta penelitian yang secara mendalam terkait dengan desain, implementasi dan peran TI dalam mendukung penerapan basis akrual.

DAFTAR RUJUKAN

- Arens, A. A., Randal J. E., dan Mark S. B. (2012). *Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach*. Fifteenth Edition. England: Pearson Education Inc.
- Athukorala, S., L. dan Reid, B. (2003). *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*. Asian Development Bank, Regional and Sustainable Development Department Governance and Regional Cooperation Division. Manila.
- BPK. (2014). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I tahun 2014, Buku II.
- BPK. (2014b). Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan BPK RI Nomor 4/K/1-XIII.2/7/2014.
- BPK. (2016a). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Kinerja Upaya Pemerintah Daerah dalam Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual, Semester II tahun 2015.
- BPK. (2016b). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I tahun 2016.
- BPK. (2017). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I tahun 2017.
- Cavanagh, J., Flynn, S. dan Moretti, D. (2016), Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. Fiscal Affairs Department, *International Monetary Fund*. Technical Notes and Manuals.
- Champoux, Mark. (2006), Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions. Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar. *Briefing Paper* No. 27.

- Cohen, Sandra, Kaimenaki, Efrosini, dan Zorgios, Yanis. (2007). "Assessin IT As A Key Succes Factor For Accrual Accounting Implementation In Greek Municipalities", *Financial Accountability & Management*, 23 (1), February, 0306-686, 91-111.
- Connolly, C. dan Hyndman, N. (2010). "Accruals accounting in the public sector: A road not always taken". *Management Accounting Research*, 22 (1), 36-45.
- Djanegara, Moermahadi Soerja (2017). Analisis Dampak Strategi Audit dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Studi Kasus Audit LKPD 2015 Tahun Pertama Basis AkruaI.
- Guthrie, James. (1998). "Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality?", *Financial Accountability and Management*, 14(1).
- Harun, H., An, Y. dan Kahar, A. (2013). "Implementation and challenges of introducing NPM and accrual accounting in Indonesian local government". *Public Money & Management*, 33:5, 383-388.
- Harun, H., Van-Peursem, K. and Eggleton, R. C. (2015). "Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too far?". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28 (5), 706-738.
- Hepworth, Noel. (2003). "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government". *Public Money & Management*, 23 (1), 37-44.
- Hood, Christopher. (1991). "A Public Management for All Seasons?", *Public Administration*, 69 Spring, 3-19.
- International Federation of Accountants. (2003). Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition). IFAC Public Sector Committee, Study 14.
- Jones, Rowandandan Pendlebury, Maurice. (2011). A Theory of the Published Accounts of Local Authorities. Public Sector Accounting; Sage Library In Accounting and Finance, pp : 57-83.
- Kemendagri. (2013). Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI pada Pemerintah Daerah.
- Kothari, A.R. (2004). *Research Methodology: Method & Techniques*. New Delhi: New Age International (P) Ltd.
- Kristiawati, Endang. (2015). "Faktor-faktor yang Mempengaruhi Keberhasilan Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI pada Pemerintahan Daerah Kalimantan Barat". *Akuntabilitas*, VIII (3), 171 – 190.
- Muttaqin, R., Djamhuri, A., dan Prihatiningtias, Y. W. (2012). "Upaya Penerapan AkruaI dan Perolehan Opini WTP di Kota Pekalongan dari Kacamata Kurt Lewin". *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, Akreditasi No. 80/DIKTI/Kep/2012.
- Organisation for Economic Co-operation and Development/International Federation of Accountants. (2017). *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*. OECD Publishing. Paris.
- Pamungkas, Bambang. (2008). *Akuntabilitas Instansi Pemerintah, Survei Pada Pemerintah Dati II D I Yogyakarta*. Kesatuan Press. Bogor.
- Pamungkas, Bambang. (2013). *Dasar-Dasar Manajemen Keuangan Pemerintah Daerah, Jilid 2* Kesatuan Press. Bogor.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2003). Undang-undang (UU) Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

- _____. (2008). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- _____. (2005). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- _____. (2005). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- _____. (2006). Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2010 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- _____. (2010). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- _____. (2006). Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2010 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah.
- Prabowo, T. J. W., Leung, P. dan Guthrie, J. (2017). "Reforms in Public Sector Accounting and Budgeting in Indonesia (2003-2015): Confusions in Implementation". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 29 (1), 104-137.
- Pricewaterhouse Coopers. (2015). *Towards a new era in government accounting and reporting*. PwC Global survey on accounting and reporting by central governments, 2nd edition.
- Risnansih. (2016). "Implementasi dan Kendala Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrual". *EKSIS*, Vol XI (2).
- Safitri, Devi. (2017). "Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual (Studi Pada SKPD Pemerintah Kabupaten Bengkalis)". *Jurnal Akuntansi*, 5 (2), 174-189.
- Setyaningrum, Dyah. (2015). "Kualitas Auditor, Pengawasan Legislatif Dan Pemanfaatan Hasil Audit Dalam Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah". *Disertasi*. Universitas Indonesia. Jakarta.
- Soverchia, Michela. (2012). Central Government Accounting and Financial Reporting: a Comparison between France, Italy and the European Union. *Economia Aziendale Online*, 3(2), 213-228.
- Sugiyono. (2012). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Alfabeta. Bandung.
- Sujarweni, V. Wiratna (2016). *Kupas tuntas Penelitian akuntansi dengan spss edisi lengkap*. Pustaka Baru. Yogyakarta.
- Suparman, M., Siti-Nabiha, A.K. dan Phua, L. K. (2015). "Public sector accounting reforms: assessing Indonesia's readiness towards implementing accrual accounting". *Problems and Perspectives in Management*, 13 (2), 296-303.
- Suwanda, D. dan Santosa, H. (2015). *Kebijakan Akuntansi Berbasis Akrual Berpedoman pada SAP*. Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Wijaya, I. F., Nugrahaningsih, P. dan Hasanah, N. (2017). "The Adoption of IPSASs: A Study in Indonesia". *International Journal on Governmental Financial Management*. XVII (1).
- Wynne, Andy. (2003). Do Private Sector Financial Statements provide a Suitable Model for Public Sector Accounts? European Group of Public Administration, annual conference.