

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

Muhamad Indra Yudha Kusuma, Fuad<sup>1</sup>

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### 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*

### PENDAHULUAN

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

---

<sup>1</sup>Corresponding author

---

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. 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 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.

Secara khusus, penelitian ini bertujuan untuk mendeskripsikan dan membandingkan secara obyektif adopsi dan implementasi akrual dari sistem akuntansi akrual pada pemerintah Indonesia dengan mengukur sejauh mana penerapan akuntansi akrual dan mengujipengaruh 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.

### **KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

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.

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.

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.

Berdasarkan uraian 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:

#### **Pengaruh Tingkat Pendidikan Staf Keuangan Terhadap Tingkat Penerapan Akuntansi Akrual**

Penelitian yang dilakukan oleh Stamatiadis, *et al.* (2009) menunjukkan terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara tingkat pendidikan staf akuntansi dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Kemudian penelitian oleh Ouda, (2008) yang menunjukkan bahwa ketika mendapat pendidikan pada tingkat yang lebih tinggi, staf organisasi diharapkan untuk lebih menghargai manfaat dan penggunaan teknik akuntansi yang baru dan juga untuk mempromosikan implementasinya dalam organisasi pemerintah. Menurut 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:

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

### **Pengaruh Pelatihan Staf Keuangan Terhadap Tingkat Penerapan Akuntansi Akrua**

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 menyebarkan 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.

Berdasarkan pembahasan di atas, penulis ingin menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

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

### **Pengaruh Kualitas Teknologi Informasi Terhadap Tingkat Penerapan Akuntansi Akrua**

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.

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

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

### **Pengaruh Dukungan Konsultan Terhadap Tingkat Penerapan Akuntansi Akrua**

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 al* (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:

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

### **Pengaruh Pengalaman Sebelumnya Dalam Menjalankan Basis Kas Menuju Akruai Terhadap Tingkat Penerapan Akuntansi Akruai**

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 Akruai dapat menggunakan SAP Berbasis Kas Menuju Akruai 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 al* (2009) memperlihatkan bahwa tidak terdapat hubungan yang signifikan antara pengalaman dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Oleh karena itu, penulis ingin menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

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

### **Pengaruh Latar Belakang Pendidikan Pimpinan Terhadap Tingkat Penerapan Akuntansi Akruai**

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 al* (2009) yang menyatakan tidak ada pengaruh yang signifikan antara latar belakang pendidikan pimpinan dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Oleh karena itu, peneliti ingin menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

*H<sub>6</sub>: Latar belakang pendidikan pimpinan yang berorientasi bisnis berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.*

### **Pengaruh Ukuran Satuan Kerja Terhadap Tingkat Penerapan Akuntansi Akruai**

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:

*H<sub>7</sub>: Ukuran satuan kerja berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.*



## METODE PENELITIAN

### Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat penerapan akuntansi akrual sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Untuk mengetahui dan mengukur sejauh mana tingkat penerapan akuntansi akrual sesuai dengan SAP yang berlaku, metodologi index digunakan untuk menangkap beragam rangkaian reformasi menjadi indikator yang mudah dipahami. Pendekatan dengan metodologi index telah terbukti menjadi metode yang berguna, karena memungkinkan penelitian umum dari banyak aspek reformasi, dan telah digunakan dalam sejumlah penelitian sebelumnya (Robbins dan Austin, 1986; Ingram, 1984; Giroux, 1989; Cheng, 1992; Coy *et al*, 1994; Christiaens, 1999; Ryan *et al*, 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.

### Variabel Independen

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

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

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.

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

### Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi yang menjadi objek penelitian dalam hal ini adalah satuan kerja-satuan kerja dalam wilayah kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Semarang I. Jumlah satuan kerja yang tercatat dalam wilayah kerja KPPN Semarang I yaitu sebanyak 156 satuan kerja untuk tahun anggaran 2012. Penelitian ini menggunakan populasi atau seluruh satuan kerja tersebut. Responden dalam penelitian ini adalah kuasa pengguna anggaran (KPA) dari satuan kerja-satuan kerja yang terdapat dalam wilayah kerja KPPN Semarang I. 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.

### Metode Analisis

Penelitian ini menggambarkan suatu hubungan dimana satu atau lebih variabel (variabel independen) mempengaruhi variabel lainnya (variabel dependen). Oleh karena itu peneliti menggunakan metode 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
- X<sub>1</sub> = Tingkat pendidikan staf keuangan
- X<sub>2</sub> = Pelatihan staf keuangan
- X<sub>3</sub> = Kualitas teknologi informasi pada satuan kerja
- X<sub>4</sub> = Dukungan konsultan
- X<sub>5</sub> = Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual
- X<sub>6</sub> = Latar belakang pendidikan pimpinan
- X<sub>7</sub> = Ukuran satuan kerja
- a = Konstanta
- b<sub>x</sub> = slope regresi atau koefisien regresi dari X<sub>x</sub>
- e = kesalahan residual

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).

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

Objek penelitian dalam hal ini adalah satuan kerja-satuan kerja dalam wilayah kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Semarang I. Jumlah satuan kerja yang tercatat dalam wilayah kerja KPPN Semarang I yaitu sebanyak 156 satuan kerja untuk tahun anggaran 2012. Dalam penelitian ini penyebaran kuesioner hingga pengembalian memerlukan jangka waktu kurang lebih dua bulan. Kuesioner dibagikan kepada KPA masing-masing satuan kerja melalui KPPN Semarang I.

**Tabel 1**  
**Tingkat Pengembalian Kuesioner**

Item	Jumlah	Persentase
Jumlah kuesioner yang disebar	156	100%
Jumlah kuesioner yang tidak kembali	98	62,82%
Jumlah kuesioner yang pengisian jawaban tidak lengkap	58	37,18%
Jumlah kuesioner yang dapat diolah	9	5,76%
Jumlah kuesioner yang dapat diolah	49	31,41%

Sumber : Data primer yang diolah, 2013

Dari tabel 1 dapat dilihat jumlah kuesioner yang terkumpul yaitu sebanyak 58 eksemplar (37,18%) dari total 156 eksemplar yang disampaikan. Dari kuesioner yang terkumpul, terdapat 9 eksemplar (5,76%) yang tidak dapat dianalisis dikarenakan jawaban tidak lengkap. Dengan demikian jumlah kuesioner yang dapat diolah sebanyak 49 eksemplar (31,41%).

**Statistik Deskriptif**

**Tabel 2**  
**Statistik Deskriptif Untuk Variabel Dependent**

Indeks Tingkat Penerapan	Cronbach's Alpha	Mean	Std. Dev.	Kisaran Teoritis		Kisaran Aktual	
				Nilai Min.	Nilai Maks.	Nilai Min.	Nilai Maks.
Penerapan akrual	0,806	3,33	2,410	0	10	0	7
Penerapan akrual (%)		33,3%		0%	100%	0%	70%

  

Komponen Indeks Tingkat Penerapan	Mean	Std. Dev.	Kisaran Teoritis		Kisaran Aktual	
			Nilai Min.	Nilai Maks.	Nilai Min.	Nilai Maks.
Pengakuan pendapatan	0,35	0,481	0	1	0	1
Pengakuan beban	0,39	0,492	0	1	0	1
Pengelolaan kas	0,73	0,446	0	1	0	1
Pengelolaan persediaan	0,00	0,000	0	1	0	0
Penilaian investasi	0,00	0,000	0	1	0	0
Penilaian aset tetap	0,33	0,474	0	1	0	1
Depresiasi terhadap aset tetap	0,00	0,000	0	1	0	0
Penilaian kewajiban	0,71	0,456	0	1	0	1
Penyajian laporan operasional	0,45	0,503	0	1	0	1
Penyajian laporan perubahan ekuitas	0,37	0,487	0	1	0	1

Sumber : Data primer yang diolah, 2013

Tabel 2 menunjukkan pengukuran statistik deskriptif untuk variabel tingkat penerapan akuntansi akrual. Adapun kisaran jawaban responden (kisaran sesungguhnya) 0% sampai dengan 70% dimana kisaran teoritisnya adalah 0% sampai dengan 100%. Nilai rata-rata untuk tingkat penerapan akuntansi akrual sebesar 33.3%. Hal ini mengindikasikan bahwa tingkat penerapan akuntansi akrual pada satuan kerja di wilayah KPPN Semarang I masih sangat rendah.

**Tabel 3**  
**Statistik Deskriptif Untuk Variabel Independent**

Variable	Mean	Std. Dev.	Kisaran Teoritis		Kisaran Aktual		Jumlah Item
			Nilai Min.	Nilai Maks.	Nilai Min.	Nilai Maks.	
Tingkat pendidikan staf keuangan	36.327	11.4862	10	100	16.0	62.0	1
Pelatihan staf keuangan	14.24	4.746	5	25	8	23	5
Kualitas teknologi informasi	13.24	4.935	5	25	5	22	5
Dukungan konsultan	10.71	4.052	4	20	6	20	4
Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual	2.61	1.169	1	7	1	7	1



Latar belakang pendidikan pimpinan	0,49	0,505	0	1	0	1	1
Ukuran satuan kerja	2,14	1.021	1	4	1	4	1

Sumber : Data primer yang diolah, 2013

Pada tabel 3 untuk variabel tingkat pendidikan staf keuangan memiliki kisaran aktual antara 16 sampai dengan 62 dimana kisaran teoritisnya antara 10 sampai dengan 100 dengan nilai rata-rata 36,327. Hal ini mengindikasikan tingkat pendidikan staf keuangan yang relatif rendah atau sebagian besar staf di bagian keuangan satuan kerja-satuan kerja di wilayah kerja KPPN Semarang I adalah lulusan SMA atau diploma.

Untuk variabel pelatihan staf keuangan memiliki kisaran aktual antara 8 sampai dengan 23 dimana kisaran teoritisnya antara 5 sampai dengan 25 dengan nilai rata-rata 14,24. Hal tersebut mengindikasikan pelatihan terkait penerapan akuntansi akrual yang diberikan kepada staf di bagian keuangan relatif rendah atau masih kurang memadai dan belum mampu untuk meningkatkan keahlian dan pengetahuan staf keuangan mengenai akuntansi akrual, dan juga belum mampu untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan.

Untuk variabel kualitas teknologi informasi memiliki kisaran aktual 5 sampai dengan 22 dimana kisaran teoritisnya antara 5 sampai dengan 25 dengan nilai rata-rata 13,24. Hal tersebut mengindikasikan kualitas teknologi informasi yang digunakan oleh satuan kerja-satuan kerja masih belum memadai terkait dengan dukungan teknologi informasi terhadap penerapan akuntansi akrual.

Untuk variabel dukungan konsultan memiliki kisaran aktual antara 6 sampai dengan 20 dimana kisaran teoritisnya antara 4 sampai dengan 20 dengan nilai rata-rata 10,71. Hal tersebut mengindikasikan bahwa penggunaan konsultan baik itu konsultan profesional atau dari instansi vertikal satuan kerja seperti kantor wilayah maupun dari instansi terkait (KPPN) masih belum optimal.

Untuk variabel pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual memiliki kisaran aktual antara 1 sampai dengan 7 dimana kisaran teoritisnya antara 1 sampai dengan 7 dengan nilai rata-rata 2,61. Hal tersebut mengindikasikan sebagian besar satuan kerja minim dalam pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual.

Untuk variabel latar belakang pendidikan pimpinan dimana pengukurannya menggunakan variabel dummy (0) untuk berlatar belakang pendidikan non bisnis dan (1) untuk berlatar belakang pendidikan bisnis (akuntansi, manajemen dan ekonomi) memiliki nilai rata-rata 0,49. Hal tersebut menunjukkan hampir separuh pimpinan (KPA) memiliki latar belakang pendidikan akuntansi, manajemen dan ekonomi.

Kemudian untuk variabel ukuran satuan kerja (ukuran) dimana pengukurannya menggunakan jumlah satuan kerja memiliki nilai rata-rata 2,14. Hal ini menunjukkan sebagian besar satuan kerja memiliki jumlah pegawai antara 25 sampai dengan 50 orang.

### Pembahasan Hasil Penelitian

Dari hasil uji regresi linear berganda di dapat nilai F hitung sebesar 10,743 dengan angka signifikansi (P-value) sebesar 0,000. Dengan tingkat signifikansi 95% atau  $\alpha = 0,05$ . Angka signifikansi (P-value) sebesar  $0,000 < 0,05$ . Atas dasar perbandingan tersebut, maka variabel-variabel independen benar-benar berpengaruh secara simultan (bersama-sama) terhadap variabel dependen (tingkat penerapan akuntansi akrual). Sementara untuk hasil uji hipotesis dapat dilihat pada tabel 4.

**Tabel 4**  
**Ringkasan Hasil Uji Hipotesis**

No.	Hipotesis	<i>p-value</i>	Hasil Uji
H1	Tingkat pendidikan staf keuangan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual	0,498	Ditolak

H2	Pelatihan staf keuangan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual	0,003	Diterima
H3	Kualitas teknologi informasi berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual	0,104	Ditolak
H4	Dukungan konsultan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual	0,462	Ditolak
H5	Pengalaman satuan kerja dalam menjalankan basis kas menuju akrual berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual	0,806	Ditolak
H6	Latar belakang pendidikan pimpinan yang berorientasi bisnis berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual	0,154	Ditolak
H7	Ukuran satuan kerja berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual	0,930	Ditolak

Sumber : Data primer yang diolah, 2013

Pengujian pengaruh variabel tingkat pendidikan staf keuangan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual secara parsial diperoleh nilai probabilitas signifikansi (nilai-p) sebesar 0,498 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa pada taraf 5%, tingkat pendidikan staf keuangan berpengaruh secara positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Hasil penelitian ini berbeda dengan yang dihipotesiskan, yang berarti menolak H1. Hal ini menunjukkan bahwa pada satuan kerja-satuan kerja di wilayah kerja KPPN Semarang I tingkat pendidikan staf di bagian keuangan memiliki pengaruh yang positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Tidak signifikannya pengaruh tingkat pendidikan terhadap tingkat penerapan akrual menurut penulis lebih disebabkan karena sebagian besar staf di bagian keuangan satuan kerja rata-rata adalah lulusan SMA atau diploma. Temuan ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan Stamatiadis, *et al* (2009) yang menunjukkan pengaruh positif dan signifikan dari tingkat pendidikan staf dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Juga berbeda dengan penelitian 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.

Pengujian pengaruh variabel pelatihan staf keuangan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual secara parsial diperoleh nilai-p sebesar 0,003 lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa pada taraf 5% pelatihan staf keuangan berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Hasil penelitian ini sesuai dengan yang dihipotesiskan yang berarti menerima H2. Hal ini menunjukkan pada satuan kerja-satuan kerja di wilayah KPPN Semarang I, pelatihan yang diberikan terkait akuntansi akrual memberikan dampak dan pengaruh yang positif dan signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Rendahnya tingkat penerapan akuntansi akrual yaitu sebesar 33,3% menunjukkan pelatihan terkait penerapan akuntansi akrual pada satuan kerja-satuan kerja di wilayah KPPN Semarang I masih belum memadai. Temuan ini sejalan dengan penelitian Stamatiadis, *et al* (2009) yang memperlihatkan hasil yang sama. Juga sejalan dengan penelitian Krumwiede (1998) yang menyatakan pelatihan yang memadai memiliki efek yang berpengaruh positif terhadap kesuksesan adopsi sistem akuntansi.

Pengujian pengaruh variabel kualitas teknologi informasi terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual secara parsial diperoleh nilai-p sebesar 0,104 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa pada taraf 5% kualitas teknologi informasi berpengaruh secara positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Hasil penelitian ini berbeda dengan yang dihipotesiskan, yang berarti menolak H3. Hal ini menyatakan bahwa pada satuan kerja kualitas teknologi informasi memiliki pengaruh yang positif namun tidak signifikan terhadap rendahnya tingkat penerapan akuntansi akrual. Tidak signifikannya pengaruh kualitas

teknologi informasi tersebut disebabkan karena kualitas teknologi pada sebagian besar satuan kerja masih belum memadai atau belum dapat mengakomodasi perubahan terkait penerapan akuntansi akrual. Temuan ini berbeda dengan penelitian Stamatiadis, *et al* (2009) yang menyatakan kualitas teknologi informasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat kepatuhan akuntansi akrual.

Pengujian pengaruh variabel dukungan konsultan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual secara parsial diperoleh nilai-p sebesar 0,462 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa pada taraf 5% dukungan konsultan berpengaruh secara negatif dan tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Hasil penelitian ini juga berbeda dengan yang dihipotesiskan, yang berarti menolak H4. Hal ini menunjukkan tidak ada pengaruh dari dukungan konsultan pada satuan kerja dengan rendahnya tingkat penerapan akuntansi akrual. Temuan ini juga berbeda dengan penelitian Stamatiadis, *et al* (2009) yang menyatakan dukungan konsultan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Perbedaan hasil penelitian ini, menurut penulis dikarenakan penggunaan konsultan pada satuan kerja di wilayah KPPN Semarang I masih sangat terbatas. Konsultan yang digunakan hanya bersifat internal seperti instansi di atasnya atau bagian pembinaan dari kantor wilayahnya. Satuan kerja masih belum menggunakan konsultan profesional. Sehingga, hasil penelitian menunjukkan tidak ada pengaruh dari dukungan konsultan dengan penerapan akuntansi akrual.

Pengujian pengaruh variabel pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual secara parsial diperoleh nilai-p sebesar 0,806 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa pada taraf 5% pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual berpengaruh secara positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Hasil penelitian ini berbeda dengan yang dihipotesiskan, yang berarti menolak H5. Hal ini menunjukkan bahwa pada satuan kerja faktor pengalaman memiliki pengaruh yang positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Tidak signifikannya pengalaman sebelumnya menurut penulis karena hampir seluruh satuan kerja di wilayah KPPN Semarang I minim pengalaman terkait penerapan basis kas menuju akrual. Temuan ini sejalan dengan penelitian Stamatiadis, *et al* (2009) bahwa memang tidak ada pengaruh yang signifikan antara pengalaman sebelumnya dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual.

Pengujian pengaruh variabel latar belakang pendidikan pimpinan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual secara parsial diperoleh nilai-p sebesar 0,154 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa pada taraf 5% latar belakang pendidikan pimpinan berpengaruh secara positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Hasil penelitian ini berbeda dengan yang dihipotesiskan, yang berarti menolak H6. Hal ini menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan pimpinan yang beorientasi bisnis memiliki pengaruh yang positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Walaupun hampir separuh pimpinan pada satuan kerja di wilayah KPPN Semarang I berlatar belakang pendidikan bisnis (akuntansi, manajemen, dan ekonomi) hal tersebut tidak menjadikan tingkat penerapan akuntansi akrual menjadi lebih baik, yang artinya memang tidak terbukti ada pengaruh dari latar belakang pendidikan pimpinan dengan tingkat penerapan akuntansi akrual. Temuan ini sejalan dengan penelitian Stamatiadis, *et al* (2009) bahwa memang tidak ada pengaruh yang signifikan antara latar belakang pendidikan pimpinan dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual.

Pengujian pengaruh variabel ukuran satuan kerja terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual secara parsial diperoleh nilai-p sebesar 0,930 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa pada taraf 5% ukuran satuan kerja berpengaruh secara positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Hasil penelitian ini berbeda dengan yang dihipotesiskan, yang berarti menolak H7. Hal ini menunjukkan bahwa ukuran satuan kerja yang ditunjukkan dengan jumlah pegawai memiliki pengaruh yang positif namun tidak signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Rata-rata jumlah pegawai pada satuan kerja adalah 25 sampai dengan 50 orang dan hal tersebut tidak juga memberikan pengaruh yang signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Temuan ini sejalan dengan penelitian Stamatiadis, *et al* (2009) bahwa memang tidak ada pengaruh yang signifikan antara ukuran satuan kerja dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual.

## KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Berdasarkan pendekatan penelitian, tingkat penerapan akuntansi akrual pada pemerintah untuk tingkat satuan kerja hanya sampai pada level tertentu yaitu 33,3%, atau dengan kata lain masih sangat rendah. Kemudian, faktor pelatihan yang diberikan kepada staf keuangan terkait penerapan akuntansi akrual terbukti berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Sementara faktor-faktor lainnya yaitu tingkat pendidikan staf keuangan, kualitas teknologi informasi, dukungan konsultan, pengalaman sebelumnya dalam menjalankan basis kas menuju akrual, latar belakang pendidikan pimpinan dan ukuran satuan kerja tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. *Pertama*, Hingga saat ini, sejatinya pemerintah belum menerapkan basis akuntansi *full akrual*, namun masih dalam tahap transisi atau menggunakan basis kas menuju akrual. Sementara basis akrual secara penuh baru akan diterapkan mulai tahun 2015 sesuai batas waktu yang ditetapkan PP no 71 tahun 2010. Data indeks tingkat penerapan akuntansi akrual dalam penelitian ini berdasarkan opini responden (pengukuran persepsi) dan bukan pada ukuran objektif, tentunya sesuai tingkat pemahaman responden yang berbeda-beda mengenai akuntansi akrual, sehingga mungkin saja sangat berbeda dengan realita di lapangan. Hal tersebut dikarenakan tidak adanya data statistik resmi yang memberikan gambaran yang jelas terkait tingkat penerapan akuntansi akrual. Namun demikian, hal tersebut tidak mengurangi tujuan dari penelitian ini yaitu untuk mengetahui pengaruh dari faktor-faktor yang ada pada satuan kerja terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual di masa transisi ini.

*Kedua*, metode pengumpulan data menggunakan metode survey melalui kuesioner sehingga membatasi penilaian pengetahuan aktual dari responden mengenai akuntansi akrual, walaupun respondennya adalah kuasa pengguna anggaran. Kuesioner dibagikan hanya pada lingkup satuan kerja di wilayah kerja KPPN Semarang I, dengan tingkat pengembalian kuesioner yang cukup rendah, sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasi pada lingkup yang lebih luas. *Ketiga*, penelitian ini hanya menggunakan tujuh variabel independen yang merupakan faktor-faktor dari internal satuan kerja dan tidak mempertimbangkan faktor-faktor institusional lain atau faktor sosial lainnya yang lebih luas dan mungkin memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

Saran terkait implikasi kebijakan berdasarkan hasil penelitian ini yaitu, kepada pemerintah, terutama dalam menerapkan suatu peraturan baru yang cukup rumit untuk diimplementasikan, diharapkan lebih memperhatikan kondisi yang ada pada unit/instansi dibawahnya. Karena satuan kerja merupakan ujung tombak dari penerapan peraturan yang baru tersebut. Dan pelatihan kepada staf keuangan satuan kerja terkait akuntansi akrual terbukti memberikan pengaruh yang signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual, oleh karena itu diharapkan pemerintah memberikan porsi pelatihan yang lebih memadai mengenai penerapan akuntansi akrual.

Kemudian saran untuk penelitian selanjutnya yaitu agar memperluas lingkup penelitian sehingga dapat memberikan kontribusi yang lebih berarti dalam bidang akuntansi pemerintahan. Penelitian selanjutnya juga disarankan untuk mempertimbangkan penggunaan variabel-variabel lain yang lebih luas selain faktor-faktor yang diteliti dalam penelitian ini.

## REFERENSI

- Arnaboldi, M., Lapsley, I., 2003, 'Activity Based Costing, and the transformation of Local Government', *Public Management Review*, 5, 3, pp. 345-375.
- Barzelay, M. (1992). *Breaking through bureaucracy: a new vision for managing in government*. Berkeley: University of California Press.
- Bjornenak, T., 1997, 'Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway', *Management Accounting Research*, 8, 3, pp. 3-14.
- Brusca, Aljarde, I., 1997, "The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Government", *Financial Accountability & Management*, 13, 1, pp 17-34.
- Carlin, T. and Guthrie, J., 2003, 'Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia: The Rhetoric-reality Gap', *Public Management Review*, 5, 2, pp. 145-62.

- Cheng, R.H., 1992, 'An empirical analysis of theories on factors influencing State government accounting disclosure', *Journal of Accountancy and Public Policy*, 11, 1, pp. 1-42.
- Christiaens, J., 1999, 'Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation', *Financial Accountability & Management*, 15, 1, pp. 21-40.
- Christiaens, J., 2001, 'Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments', *Financial Accountability & Management*, 17, 2, pp. 153-70.
- Christiaens, J. and E. de Wielemaker, 2003, 'Financial Accounting Reform in Flemish Universities: An Empirical Study of the Implementation', *Financial Accountability & Management*, 19, 2, pp. 185-204.
- Christiaens, J. and Vanhee, C., 2001, Innovations in governmental accounting systems: the concept of a 'mega general ledger' in Belgian provinces, *Research working paper Ugent*, nr. 01/113, 27.
- Christiaens, J. and Vanpeteghem, V., 2003, 'Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities', *Financial Accountability & Management*, 23, 4, pp. 375-399.
- Cohen, S., Kaimenaki E. and Zorgios, Y., 2007, 'Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities', *Financial Accountability and Management*, 23, 1, pp. 91-111.
- Cohen, S., Kaimenaki E. and Zorgios, Y., 2007, 'How Different are Accrual Accounting Financial Measures Compared to Cash Accounting ones? Evidence from Greek Municipalities', *6th Annual Conference of the Hellenic Accounting and Finance Association, Patra*, December 14-15.
- Coy, D., Tower, G. and Dixon, K., 1994, 'Quantifying the quality of tertiary education annual reports', *Accounting and Finance*, 33, 2, pp. 121-130.
- Emsley, D., Nevicky, B. and Harisson, G., 2006, 'Effect of cognitive style and professional development on the initiation of radical and non-radical management accounting innovations', *Accounting and Finance*, 46, 2, pp. 243-264.
- Evans, J.H. and Patton, J.M., 1983, 'An Economic Analysis of Participation in the Municipal Finance Officers Association Certificate of Conformance Program', *Journal of Accounting and Economics*, 5, 2, pp. 151-175.
- Finkelstein, S. and Hambrick, D. C., 1996, '*Strategic leadership: Top Executives and their effects on Organizations*', St. Paul MN: West.
- Guthrie, J., 1998, 'Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?', *Financial Accountability & Management*, 14, 1, pp. 1–19.
- Giroux, G., 1989, 'Political interests and governmental accounting disclosure', *Journal of Accountancy and Public Policy*, 8, 3, pp. 199-217.
- Hood, C. 1991. "A Public Management for All Seasons." *Public Administration*. Vol. 69: 3-19.
- Hood, C., 1995, 'The New Public Management in the 1980s: Variations on the Theme', *Accounting Organizations and Society*, 20, 2 & 3, pp. 93–109.
- Ingram, R.W., 1984, 'Economic incentives and the choice of State Government Accounting Practices', *Journal of Accounting Research*, 22, 1, pp. 126-144.
- Krumwiede K., 1998, 'The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors', *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 239-277.



- Kwon, T. and Zmud, R., 1987, *Unifying the fragmented models of informations systems implementation*. In R. J. Boland and R. Hirschiem (Eds.), *Critical issues in informations systems research*. New York: John Wiley.
- Lapsley, I. and Oldfield, R., 2001, 'Transforming the public sector: management consultants as agents of change', *The European Accounting Review*, 10, 3, pp. 523- 543.
- Laughlin, R. and Pallot, J., 1998, 'Trends, patterns and influencing factors: some reflections', in Olson, O., Guthrie, J., Humphrey, C. (Eds), *Debating International Developments in New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo, pp. 376-399.
- Mardiasmo, 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Mellett, H., 2002, 'The Consequences and Causes of Resource Accounting', *Critical Perspectives on Accounting*, 13, pp. 231-54.
- McGowan, A., and Klammer, T., 1997, 'Satisfaction with Activity –Based cost Management Implementation', *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 217-237.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector from schoolhouse to statehouse, city hall to the Pentagon*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Ouda, H., 2008, 'Towards a Generic Model for Government Sector Reform: the New Zealand Experience', *International Journal on Governmental Financial Management*, 8, 2, pp. 78-100.
- Pollitt, C., 2002, 'The New Public Management in International Perspective; an Analysis of Impacts and Effects', in K. Mc Laughlin, S.T. Osborne and Ferlie, E. (eds.), *New public management, The current trends and future prospects (Routledge)*, pp. 274-92.
- Robbins, W.A. and Austin, K.R., 1986, 'Disclosure quality in governmental financial report: An assessment of the appropriateness of a compound measure', *Journal of Accounting Research*, 24, 2, pp. 412-421.
- Ryan, C., Stanley, T. and Nelson, M., 2002, 'Accountability Disclosures by Queensland Local Government Councils: 1997–1999', *Financial Accountability and Management*, 18, 3, pp. 261-289.
- Shields, M. and Young, S.M., 1989, 'A behavioural model for implementing cost management systems', *Journal of Cost Management (Winter)*: 17-27.
- Stamatiadis, F., Eriotis, N. And Vasiliou, D., 2009, "Assessing Accrual Accounting Reform in Greek Public Hospitals: An Empirical Investigation". *International Journal of Economic Science and Applied Research*, 4, 1, pp 153-184.
- Windels, P. and Christiaens, J. "Management Reform in Flemish Public Centres for Social Welfare: Examining Organisational Change". *Local Government Studies*, Vol. 32, No. 4, 389 – 411, August 2006.