

KOMITMEN MUTU SEBAGAI TOLAK UKUR DALAM KEBERHASILAN IMPLEMENTASI STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

Raya Puspita Sari Hasibuan
Politeknik Negeri Medan

Abstrak

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual di pemerintah kabupaten atau kota di Sumatera Utara. Sampel penelitian adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lima kabupaten / kota di Sumatera Utara yaitu Langkat, Binjai, Medan, Samosir dan Humbang Hasudutan. Semua sampel ini memiliki kekuatan yang sangat baik untuk merepresentasikan Kota Medan. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengujian kualitas data, pengujian model luar dan model dalam. Model luar terdiri dari validitas konvergen, validitas diskriminan dan uji reliabilitas sedangkan inner model terdiri dari adjusted R square, dan predictive relevance (Q2). Sampel dalam penelitian ini berjumlah 628 responden. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial Kompetensi Sumber Daya Manusia berpengaruh terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual, perangkat lunak dan perangkat keras belum berpengaruh terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual, dan penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual sebagai sistem manual berpengaruh terhadap penerapan standar pemerintahan berbasis akrual. akuntansi standar berbasis akrual dan tentu saja kualitas komitmen telah memoderasi hubungan semua variabel.

Kata Kunci : *standar akuntansi pemerintah berbasis akrual, kompetensi sumber daya manusia, perangkat lunak dan perangkat keras, penerapan akuntansi standar pemerintah berbasis akrual sebagai sistem manual, komitmen kualitas*

I. PENDAHULUAN

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

Upaya meningkatkan kualitas sumber daya manusia dapat dilakukan dengan berbagai cara diantaranya adalah dengan cara memberikan bimbingan dan pelatihan kepada para SDM yang bekerja sesuai dengan bidangnya masing-masing. Maka yang menjadi sebuah fokus utama dalam hal ini adalah SDM yang bergerak di bidang akuntansi, yang seyogyanya bertindak sebagai pihak yang mengoperasionalkan aplikasi yang sangat mungkin dapat dimanfaatkan untuk kegiatan pembuatan laporan keuangan di dalam instansi pemerintahan.

Bentuk laporan pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah selama satu tahun anggaran adalah dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas dan Catatan atas Laporan Keuangan, sesuai dengan Pasal 5 ayat (2) Permendagri Nomor 64 Tahun 2013.

Penggunaan basis akuntansi akrual yang menjadi tren di berbagai negara saat ini tentu sangat terkait dengan tujuan dan manfaat dari penggunaannya itu sendiri. Penggunaan basis akrual merupakan salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern (sektor publik) yang bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya (kos) pemerintah

dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar basis kas.

Secara umum, basis akrual telah diterapkan di negara-negara yang lebih dahulu melakukan reformasi manajemen publik. Tujuan kuncinya adalah untuk meminta pertanggungjawaban para manajer dari sisi keluaran (*output*) dan/atau hasil (*outcome*) dan pada saat yang sama melonggarkan kontrol atas masukan (*input*). Dalam konteks ini, para manajer diminta agar bertanggung jawab untuk seluruh belanja yang berhubungan dengan *output/outcome* yang dihasilkannya, tidak sekedar dari sisi pengeluaran kas. Karena itu, hanya basis akrual yang memungkinkan untuk mengakui semua belanja, dengan demikian dapat mendukung pengambilan keputusan oleh para manajer secara efisien dan efektif.

Selain itu, dibutuhkan komitmen yang tinggi dalam proses pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual agar dapat di implementasikan dalam proses pembuatan laporan keuangan tersebut. Analogi sederhananya adalah bahwa pada dasarnya agar seluruh prosesnya dapat dipahami dan di implementasikan dengan baik, maka hal yang harus dilakukan adalah mempelajari SAP tersebut dengan baik dan memahami berbagai konsep yang ada di dalamnya. Dimana, akuntansi pemerintahan tentunya memiliki perbedaan yang cukup mendasar jika dibandingkan dengan akuntansi konvensional, begitu juga dengan proses pembuatan laporan keuangannya.

II. TINJAUAN PUSTAKA

A. Komitmen Mutu

Komitmen mutu adalah janji pada diri kita sendiri atau pada orang lain yang tercermin dalam tindakan kita untuk menjaga mutu kinerja pegawai. Komitmen mutu merupakan pelaksanaan pelayanan publik dengan berorientasi pada kualitas hasil, dipersepsikan oleh individu terhadap produk/jasa berupa ukuran baik/buruk. Bidang apapun yang menjadi tanggungjawab pegawai negeri sipil semua mesti dilaksanakan secara optimal agar dapat memberi kepuasan kepada stakeholder. Pelayanan publik yang bermutu memainkan peran yang sangat penting dalam menciptakan lingkungan dan masyarakat yang lebih sejahtera, adil, dan inklusif (dapat dijangkau semua orang). Salah satu tantangan dalam menciptakan pelayanan publik yang bermutu adalah menentukan kelompok sasaran dari layanan publik itu sendiri. Dengan demikian, setiap pegawai harus memiliki komitmen yang kokoh dalam proses memahami SAP dan menerapkannya di dalam pembuatan laporan keuangan.

Komitmen mutu menjadi tolok ukur sejauh mana setiap pegawai yang terdapat di dalam instansi tersebut senantiasa berkomitmen untuk mempelajari SAP dengan baik dan mengasah kembali sehubungan dengan kemampuan akuntansi yang dimiliki. Dengan demikian, komitmen tersebut tentunya meningkatkan kemampuan sumber daya manusia, berupaya mengaplikasikan sarana dan prasarana yang sudah ada dan tentunya mengupayakan untuk meningkatkan pemahaman SAP secara lebih maksimal.

B. Implementasi SAP Berbasis Akrual

Berdasarkan teori implementasi kebijakan, menurut Daft (2003) implementasi merupakan langkah awal dalam proses pengambilan keputusan yang melibatkan penggunaan kemampuan manajerial, administrasi, dan persuasif untuk menerjemahkan alternatif yang dipilih kedalam tindakan. Kebijakan atau peraturan yang telah direkomendasikan untuk dipilih oleh pembuat kebijakan (*policy maker*) bukanlah jaminan bahwa kebijakan tersebut pasti berhasil pada implementasinya. Ada banyak faktor yang mempengaruhi keberhasilan implementasi kebijakan baik yang bersifat individu maupun kelompok atau institusi. Implementasi kebijakan merupakan suatu kajian mengenai studi kebijakan yang mengarah pada proses pelaksanaan dari suatu kebijakan.

Dalam praktiknya implementasi kebijakan merupakan suatu proses yang begitu kompleks bahkan tidak jarang bermuatan politis dengan adanya intervensi berbagai kepentingan. Dalam berbagai sistem politik, kebijakan politik diimplementasikan oleh pemerintah, baik pusat maupun daerah. Supaya kebijakan dapat diimplementasikan terdapat tiga kegiatan untuk mengoperasikan program bagi implementasi kebijakan, yaitu

organisasi, interpretasi, dan aplikasi.

C. Sumber Daya Manusia

Manusia merupakan sumber daya yang dibutuhkan oleh perusahaan/organisasi. Banyak definisi yang dapat digunakan untuk mendefinisikan sumber daya manusia. Menurut Nawawi dalam Aldiani (2010) ada tiga pengertian sumber daya manusia, yaitu:

1. Sumber daya manusia adalah manusia yang bekerja di lingkungan suatu organisasi (disebut juga personil, tenaga kerja, pekerja, atau karyawan).
2. Sumber daya manusia adalah potensi yang merupakan aset dan berfungsi sebagai modal (non material/non finansial) didalam organisasi bisnis, yang dapat mewujudkan menjadi potensi nyata secara fisik dan non fisik dalam mewujudkan eksistensi organisasi.
3. Sumber daya manusia adalah potensi manusiawi sebagai penggerak organisasi dalam mewujudkan eksistensinya. Sumber Daya Manusia merupakan pilar penyangga utama sekaligus penggerak roda organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi serta tujuan dari organisasi.

D. Sarana dan Prasarana

Sarana dan prasarana adalah alat penunjang keberhasilan suatu proses upaya yang dilakukan untuk tercapainya visi dan misi, karena apabila sarana dan prasarana tidak tersedia maka semua kegiatan yang dilakukan tidak akan mencapai hasil yang diharapkan sesuai dengan rencana. Ketersediaan sarana dan prasarana yang tepat akan bisa mendukung terwujudnya penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual berjalan dengan efektif dan dapat juga mendukung untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan dengan menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam penelitian ini, sarana pendukung yang dimaksudkan adalah software akuntansi yang dapat dimanfaatkan untuk proses pembuatan laporan keuangan, yang mampu menyusun siklus akuntansi dengan baik, sehingga transparansi serta keakuratan dalam proses kegiatan akuntansi akan menjadi lebih baik.

Salah satu yang menjadi faktor pendukung yang dimaksudkan adalah IT dan perangkat pendukung Resource availability : Ketersediaan sistem informasi berbasis IT, ketersediaan sarana dan prasarana fasilitas pendukung hardware dan software. Faktor IT dan sarana pendukung berpengaruh terhadap efikasi. Persiapan implementasi SAP berbasis akrual akan berjalan efektif apabila efikasi terhadap IT dan perangkat pendukung tinggi. Dalam menunjang keefektifan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Pemerintah daerah berkewajiban untuk mengembangkan dan memanfaatkan sarana dan prasarana untuk meningkatkan kemampuan mengelola keuangan daerah, dan menyalurkan Informasi Keuangan Daerah (IKD) kepada pelayanan publik. Febiani (2014) berpendapat bahwa sarana dan prasarana adalah semua yang dapat menunjang atau mendukung segala kegiatan demi tercapainya suatu tujuan yang ingin dicapai. Maka, dengan tersedianya sarana dan prasarana yang ada dapat mendukung ketepatan waktu dalam menyusun dan melaporkan laporan keuangan sesuai standar yang telah ditetapkan.

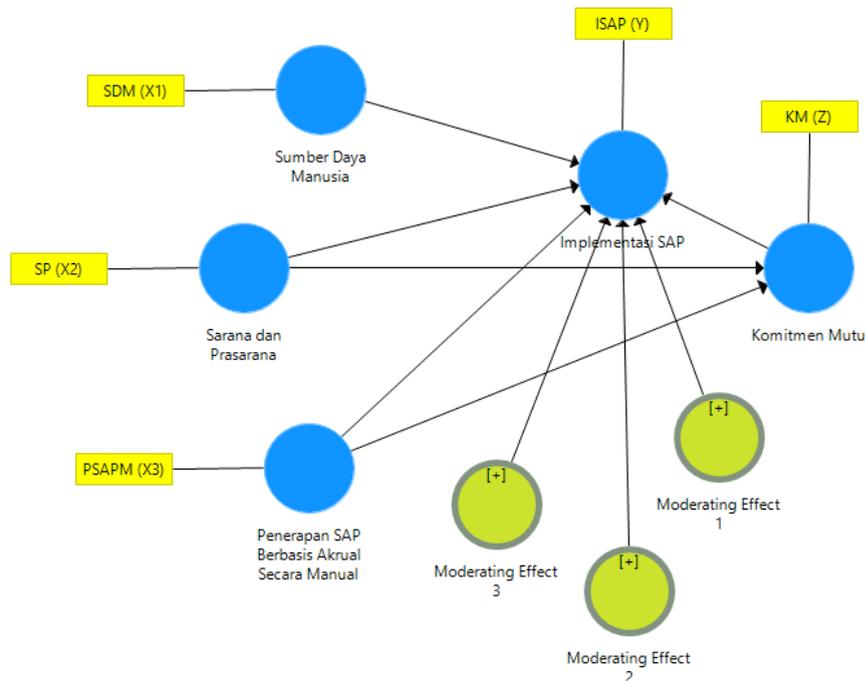
E. Penerapan SAP Berbasis Akrual Secara Manual

Penerapan SAP berbasis akrual yang sedang diupayakan tersebut adalah dimaksudkan secara terkomputerisasi. Namun demikian, yang terkomputerisasi tersebut juga harus dipahami secara manual. Artinya adalah, sistem yang terkomputerisasi jika tidak dipahami secara manual maka bisa saja sistem tersebut akan mengalami kekeliruan. Analoginya, ketika *user* ataupun pengguna dimana di dalam penelitian ini yang dimaksudkan adalah pegawai pemerintah daerah, jika mereka paham secara manual, maka ketika sistem yang terkomputerisasi tersebut melakukan kesalahan maka mereka mampu menganalisis kesalahan tersebut dengan baik. Dengan demikian, hal ini menjadi sebuah evaluasi yang kemudian dalam pengaplikasiannya mampu melakukan sebuah tindakan korektif.

Sama halnya dengan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual pada perusahaan swasta, dimana penerapannya yang dilakukan pada tahap awal adalah secara manual. Kemudian, seiring dengan kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi, maka ditemukanlah berbagai software yang dapat dipergunakan, misalnya software *accurate*.

Namun demikian, hakikatnya seorang pengguna sistem adalah mereka memang harus mampu memahaminya secara manual terlebih dahulu baru kemudian akan mengalami kemudahan dalam mengoperasikan sebuah sistem yang telah di *design* dengan baik.

F. KERANGKA KONSEPTUAL



III. METODE PENELITIAN

A. Populasi dan Sampel

Populasi pada penelitian ini adalah beberapa SKPD di Propinsi Sumatera Utara yang terdiri dari pemerintahan Kabupaten Langkat, pemerintahan Kota Medan, pemerintahan Kabupaten Binjai, pemerintahan Kabupaten Samosir dan pemerintahan Kabupaten Humbang Hasudutan yang mempunyai fungsi akuntansi dengan entitas akuntansi maupun entitas pelaporan baik PPK-SKPD, bendahara pengeluaran maupun staf keuangan. Jumlah populasi dalam penelitian ini adalah 157 SKPD yang terdapat Utara pada lima pemerintahan Kabupaten dan Kota di Propinsi Sumatera. Dimana, yang menjadi sampel di dalam penelitian ini adalah bendahara, PPK, PPKA, dan PA. Dengan demikian jumlah sampel di dalam penelitian ini adalah 628 orang.

B. Metode Analisis Data

Penelitian ini menggunakan metode analisis data dengan menggunakan software SmartPLS versi 3.0 yang dijalankan dengan media komputer. PLS (*Partial Least Square*) merupakan analisis persamaan struktural (SEM) berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian model struktural.

1. Pengujian Model Pengukuran (*Outer Model*)

1.1 Uji Validitas Konvergen (*Convergent Validity*)

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

1.2 Uji Validitas Diskriminan (*Discriminant Validity*)

Merupakan uji untuk mengetahui apakah indikator-indikator suatu konstruk tidak berkorelasi tinggi dengan indikator dari konstruk lain. *Discriminant validity* dari *outer*

model penelitian ini yaitu model reflektif, yaitu model yang menunjukkan hubungan sebab akibat berasal dari variabel laten menuju indikator, yang dievaluasi melalui *cross loading*. Ukuran *cross loading* adalah dengan membandingkan korelasi indikator dengan konstruk lainnya. Selain melalui perbandingan *loading* dengan *cross loading*, pengujian *discriminant validity* perlu diperkuat dengan memeriksa AVE dan perbandingan akar AVE dengan korelasi antar variabel laten.

1.3. Uji Reliabilitas

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

2. Pengujian Model Struktural (*inner model*)

2.1 Koefisien Determinasi (R^2)

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

2.2 Predictive Relevance (Q^2)

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

3. Pengujian Hipotesis

Hartono (2008) dalam Jogiyanto dan Abdillah (2009) menjelaskan bahwa ukuran signifikansi keterdukungan hipotesis dapat digunakan perbandingan nilai t-table dan t-statistic. Jika t-statistic lebih tinggi dibandingkan nilai T-table, berarti hipotesis terdukung atau diterima. Dalam penelitian ini untuk tingkat keyakinan 95 persen (alpha 95 persen) maka nilai t-table untuk hipotesis satu ekor (one tailed) adalah $> 1,68023$.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Hasil Penelitian

1. Hasil Pengujian Model Pengukuran (*Outer Model*)

1.1 Hasil Uji Validitas Konvergen (*Convergent Validity*)

Tabel 1
Hasil Uji Validitas Konvergen (*Convergent Validity*)

| | ISAP (Y) | PSAPM (X3) | SDM (X1) | SP (X2) | KM (Z) |
|--------|-------------|---------------|-------------|------------|-----------|
| ISAP1 | 0.541 | | | | |
| ISAP2 | 0.667 | | | | |
| ISAP3 | 0.672 | | | | |
| ISAP4 | 0.636 | | | | |
| ISAP5 | 0.618 | | | | |
| PSAPM1 | | 0.512 | | | |
| PSAPM2 | | 0.545 | | | |
| PSAPM3 | | 0.632 | | | |

| | |
|--------|-------|
| PSAPM4 | 0.656 |
| PSAPM5 | 0.844 |
| SDM1 | 0.726 |
| SDM2 | 0.736 |
| SDM3 | 0.754 |
| SDM4 | 0.680 |
| SDM5 | 0.656 |
| SP1 | 0.741 |
| SP2 | 0.723 |
| SP3 | 0.678 |
| SP4 | 0.834 |
| SP5 | 0.682 |
| KM1 | 0.656 |
| KM2 | 0.532 |
| KM3 | 0.765 |
| KM4 | 0.980 |
| KM5 | 0.785 |

Berdasarkan hasil uji validitas konvergen tersebut yang dilihat melalui nilai *outer loading* maka dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa seluruh pertanyaan pada setiap indikator di dalam setiap variabel penelitian ini adalah valid. Dengan demikian, seluruh point pertanyaan tersebut dapat digunakan sebagai item-item pertanyaan yang memang layak digunakan untuk mengukur implementasi SAP berbasis akrual di Provinsi Sumatera Utara.

1.2 Hasil Uji Validitas Konvergen (*Convergent Validity*)

Tabel 2.

| Hasil Uji Validitas Diskriminan (<i>Discriminant Validity</i>) | | | | | |
|--|-------------|---------------|-------------|------------|-----------|
| | ISAP (Y) | PSAPM (X3) | SDM (X1) | SP (X2) | KM (Z) |
| ISAP1 | 0.551 | 0.114 | 0.065 | -0.046 | 0.223 |
| ISAP2 | 0.629 | 0.367 | 0.056 | -0.145 | 0.252 |
| ISAP3 | 0.633 | 0.176 | 0.053 | -0.131 | 0.162 |
| ISAP4 | 0.658 | 0.147 | 0.026 | -0.157 | 0.757 |
| ISAP5 | 0.519 | 0.228 | 0.047 | -0.020 | 0.919 |
| PSAPM1 | 0.120 | 0.644 | 0.053 | 0.052 | 0.233 |
| PSAPM2 | 0.178 | 0.656 | 0.043 | 0.013 | 0.526 |
| PSAPM3 | 0.245 | 0.734 | 0.047 | -0.045 | 0.674 |
| PSAPM4 | 0.145 | 0.686 | 0.067 | -0.115 | 0.974 |
| PSAPM5 | -0.136 | 0.873 | -0.073 | 0.036 | 0.563 |
| SDM1 | 0.027 | -0.074 | 0.858 | -0.017 | 0.538 |
| SDM2 | 0.024 | 0.062 | 0.738 | 0.067 | 0.690 |
| SDM3 | 0.077 | 0.073 | 0.749 | -0.046 | 0.949 |
| SDM4 | -0.033 | -0.034 | 0.627 | -0.054 | 0.963 |
| SDM5 | 0.088 | 0.044 | 0.679 | 0.004 | 0.076 |
| SP1 | -0.029 | -0.043 | -0.150 | 0.795 | 0.088 |
| SP2 | -0.134 | -0.068 | 0.063 | 0.677 | 0.876 |
| SP3 | 0.013 | 0.046 | -0.071 | 0.816 | 0.545 |
| SP4 | 0.056 | -0.073 | 0.066 | 0.807 | 0.784 |

| | | | | | |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|
| SP5 | 0.146 | 0.038 | 0.047 | 0.696 | 0.686 |
| KM1 | 0.072 | 0.980 | 0.778 | 0.347 | 0.457 |
| KM2 | 0.048 | 0.124 | 0.990 | 0.793 | 0.875 |
| KM3 | 0.138 | 0.756 | 0.954 | 0.904 | 0.528 |
| KM4 | 0.380 | 0.900 | 0.942 | 0.955 | 0.446 |
| KM5 | 0.291 | 0.989 | 0.930 | 0.747 | 0.931 |

Berdasarkan tabel hasil uji validitas diskriminan tersebut, maka dapat dipahami bahwa korelasi antara konstruk dari masing-masing variabel dengan indikatornya lebih tinggi jika dibandingkan dengan korelasi masing-masing indikator variabel dengan konstruk lainnya.

1.3 Hasil Uji Reliabilitas

Tabel 3.
Hasil Uji Reliabilitas

| | Cronbach's Alpha | Composite Reliability |
|------------|------------------|-----------------------|
| ISAP (Y) | 0.626 | 0.720 |
| KM (Z) | 0.564 | 0.692 |
| PSAPM (X3) | 0.673 | 0.883 |
| SDM (X1) | 0.770 | 0.761 |
| SP (X2) | 0.875 | 0.611 |

Berdasarkan hasil uji reliabilitas tersebut maka dapat dilihat melalui tabel yang menampilkan nilai *cronbach alpha* dan *composite reliability*. Seluruh nilai *cronbach alpha* dan *composite reliability* pada tabel hasil uji reliabilitas tersebut adalah berkisar antara 0,600 sampai dengan 0,800 dengan demikian melalui tabel tersebut dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa seluruh variabel di dalam penelitian ini adalah bersifat reliabel.

2. Hasil Pengujian Model Struktural (*Inner Model*)

2.1 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Tabel 4.
Hasil Uji Koefisien Determinasi

| | R Square | R Square Adjusted |
|----------|----------|-------------------|
| ISAP (Y) | 0.252 | 0.237 |

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi tersebut maka dapat dilihat bahwa nilai R Square adalah sebesar 0,252 dan nilai Adjusted R Square adalah sebesar 0,237. Dengan demikian, nilai R Square ini menggambarkan bahwa seluruh variabel independen yang ada di dalam penelitian ini mampu mewakili variabel dependen yaitu implementasi SAP berbasis akrual sebesar 25,2 %.

2.1 Hasil Uji *Predictive Relevance* (Q^2)

Tabel 5.
Hasil Uji *Predictive Relevance*

| | ISAP (Y) | |
|------------|----------|----------|
| ISAP (Y) | | |
| PSAPM (X3) | 0.162 | Menengah |
| SDM (X1) | 0.377 | Kuat |
| SP (X2) | 0.428 | Kuat |

Berdasarkan tabel tersebut dapat dilihat bahwa terdapat hubungan secara langsung antara masing-masing variabel independen dan variabel moderasi terhadap variabel dependen.

2. Hasil Uji Hipotesis

Tabel 6.
Hasil Uji Hipotesis

| | Original Sample (O) | P Values |
|------------------------|---------------------|----------|
| PSAPM (X3) -> ISAP (Y) | 0.354 | 0.000 |
| SDM (X1) -> ISAP (Y) | 0.076 | 0.041 |
| SP (X2) -> ISAP (Y) | -0.114 | 0.320 |

Berdasarkan hasil uji hipotesis tersebut maka dapat dilihat bahwa : Sumber daya manusia merupakan variabel independen pertama di dalam penelitian ini yang berpengaruh positif dan signifikan secara parsial terhadap implementasi SAP berbasis akrual hal ini dapat dilihat melalui nilai T statistik yaitu sebesar 2,014 > dari nilai t tabel yaitu 1,964 dan ini dapat dibuktikan dengan nilai original sampel yaitu sebesar 0,076 dan signifikansi sebesar 0,041 > 0,05 yang artinya adalah bahwa sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrual.

Sarana dan prasarana merupakan variabel independen kedua di dalam penelitian ini yang tidak memiliki pengaruh secara parsial terhadap implementasi SAP berbasis akrual hal ini dapat dilihat melalui nilai T statistik yaitu sebesar 0,975 < dari nilai t tabel yaitu 1,964 dan ini dapat dibuktikan dengan nilai original sampel yaitu sebesar -0,114 dan signifikansi 0,320 > 0,05 yang artinya adalah bahwa sarana pendukung di dalam penelitian ini tidak berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Analoginya adalah bahwa sarana pendukung seharusnya memiliki peran yang sangat penting dan tentunya berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual.

Penerapan standar akuntansi pemerintahan secara manual merupakan variabel independen ketujuh di dalam penelitian ini yang berpengaruh positif dan signifikan secara parsial terhadap implementasi SAP berbasis akrual, hal ini dapat dilihat melalui nilai T statistik yaitu sebesar 8,587 > dari nilai t tabel yaitu 1,964 dan ini dapat dibuktikan dengan nilai original sampel yaitu sebesar 0,354 dan signifikansi sebesar 0,000 > 0,05 yang artinya adalah bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan secara manual akan senantiasa memberikan bantuan kepada para pegawai instansi untuk dapat memahami SAP berbasis akrual yang sebenarnya.

B. Pembahasan

1. Sumber Daya Manusia Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual

Berdasarkan hasil analisis data pada bagian sebelumnya, maka diperoleh hasil bahwa sumber daya manusia berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Sumber daya manusia diharapkan senantiasa dapat ditingkatkan dengan baik, kualitas sumber daya manusia merupakan sebuah tolok ukur untuk mensukseskan implementasi SAP berbasis akrual ini. Sesuai dengan butir pertanyaan yang dimuat di dalam kuesioner penelitian bahwa variabel sumber daya manusia yang dimaksudkan di dalam penelitian ini adalah terkait dengan bagaimana mereka mampu memahami tugas pokoknya, prosedur dan metode penyusunan SAP berbasis akrual, bagaimana cara membuat laporan keuangan berbasis akrual, dan bahkan bagaimana upaya yang dilakukan oleh diri sendiri dalam meningkatkan kualitas sumber daya pribadi yang senantiasa menjadi tuntutan baik bagi dunia kerja maupun dunia internasional.

Hasilnya adalah bahwa sumber daya manusia berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Hal ini memang sangat wajar dan sudah sepantasnya sumber daya manusia memiliki pengaruh yang sangat besar terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Analoginya adalah secanggih apapun sebuah sistem yang ada tetapi apabila aplikasinya tidak mampu mengoperasionalkannya dengan baik, maka sistem tersebut tidak akan memiliki manfaat bagi instansi tersebut. Dengan demikian, hakikatnya hubungan antara sumber daya manusia dengan implementasi SAP berbasis akrual adalah

positif. Namun demikian, berdasarkan penelitian yang telah dilakukan bahwa masih sangat banyak sumber daya manusia yang harus di benahi khususnya di pemerintah Kabupaten Samosir. Polemik yang cukup besar adalah masih sangat banyak pegawai di bagian keuangan yang memang tidak memiliki latar belakang akuntansi.

2. Sarana Pendukung Tidak Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua

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

Namun demikian, seharusnya sarana pendukung pasti memiliki pengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrua. Merujuk kepada butir pernyataan yang terdapat di dalam kuesioner diantaranya adalah terkait dengan kelengkapan sarana pendukung baik *software* maupun *hardware*. Dengan demikian, sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan maka pada beberapa Kabupaten yang menjadi objek penelitian masih sangat banyak yang penggunaan aplikasi SAP berbasis akrua ini memang belum digunakan secara efektif dan bahkan masih ada yang belum memiliki aplikasinya. Dengan demikian, fakta di lapangan yang menunjukkan kondisi yang sangat memprihatinkan ini yang menyebabkan bahwa sarana pendukung tidak berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrua. Padahal analoginya, sudah pasti sarana pendukung merupakan ikon yang menjadi bukti reformasi dari penerapan SAP berbasis akrua, misalnya saja penggunaan SIMDA. Dengan demikian, kelengkapan sarana pendukung ini belum memadai.

3. Penerapan SAP Berbasis Akrua Secara Manual Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua

Penerapan SAP berbasis akrua secara manual merupakan variabel ketujuh di dalam penelitian ini, yang tentunya akan sangat mempengaruhi implementasi SAP berbasis akrua di pemerintahan daerah. Penerapan SAP berbasis akrua secara manual akan memberikan bantuan kepada setiap pegawai bagian keuangan, sebelum mereka menerapkan sebuah sistem yang terkomputerisasi. Namun demikian, hal yang paling krusial adalah bahwa penerapan SAP berbasis akrua secara manual ini tentunya akan cenderung lebih lambat jika dibandingkan dengan penerapan sebuah sistem yang terkomputerisasi tersebut. Dengan demikian, sistem akuntansi berbasis akrua secara manual ini akan memberikan pemahaman serta daya analisis yang lebih tinggi bagi setiap pegawai di bagian akuntansi. Mereka memiliki kewajiban untuk memahami sistem akuntansi secara manual ini, agar dasar akuntansi yang dimiliki semakin baik. Dengan demikian, sistem manual tersebut sangat penting untuk diterapkan.

Hakikatnya, saat ini memang BPKP telah mengeluarkan sebuah konsep yang menjelaskan tentang sistem akuntansi berbasis akrua secara manual dengan tujuan sistem akuntansi berbasis akrua dapat disosialisasikan dengan baik dan memiliki penerapan secara manual juga sehingga akan senantiasa membantu setiap pegawai pemerintah daerah dalam menerapkan yang terkomputerisasi. Sama halnya dengan sebuah sistem akuntansi manual yang dapat dilihat pada perusahaan swasta namun demikian secara penerapan tentunya akan jauh berbeda dengan pemerintahan. Hal ini lah yang harus senantiasa diupayakan oleh setiap pegawai untuk mampu mempelajari sistem akuntansi

secara manual agar mereka lebih mahir dalam penerapan sistem akuntansi berbasis akrual yang terkomputerisasi. Artinya adalah sangat wajar, jika sistem akuntansi berbasis akrual secara manual ini berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual.

3. Komitmen Mutu Mampu Memoderasi Hubungan Antara Sumber Daya Manusia, Sarana Dan Prasarana, Dan Penerapan SAP Berbasis Akrual Secara Manual Terhadap Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akrual

Komitmen mutu mampu memoderasi hubungan antara sumber daya manusia, sarana dan prasarana, dan penerapan SAP berbasis akrual secara manual terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Pada dasarnya ketika para pegawai memiliki komitmen yang kokoh kepada sebuah instansi dimana mereka bekerja, maka tentunya SDM tersebut akan senantiasa meningkatkan semangat kerjanya dalam rangka meningkatkan kualitas kerjanya, termasuk melakukan upaya memahami konsep kerja dalam proses pembuatan laporan keuangan di instansi pemerintahan tersebut. Dengan demikian, komitmen mutu tentunya akan meningkatkan kemampuan SDM, termasuk memiliki komitmen dalam memanfaatkan sarana dan prasarana yang dimiliki, serta berupaya untuk meningkatkan pemahaman sehubungan dengan SAP berbasis akrual.

Analogi sederhananya adalah bahwa komitmen mutu merupakan ukuran kualitas yang dimiliki oleh seseorang yang mengindikasikan loyalitas yang dimiliki oleh seseorang tersebut. Artinya adalah bahwa setiap pihak yang memiliki komitmen dengan instansi yang terkait, hal itu akan menjadi tolok ukur dalam upaya menjamin kualitas kemampuan yang dimiliki oleh pegawai yang bersangkutan. Apalagi, dalam hal ini merupakan suatu proses yang sangat penting adalah dalam proses pemahaman sehubungan dengan SAP, dimana juga sangat banyak yang menjadi temuan bahwa ketika para pegawainya adalah banyak yang bukan berasal dari jurusan akuntansi, maka hal ini juga menjadi sebuah permasalahan yang sangat krusial.

V. KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil didapatkan kesimpulan sebagai berikut.

1. Sumber daya manusia, dan penerapan SAP berbasis akrual secara manual berpengaruh secara parsial terhadap implementasi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual di pemerintahan Propinsi Sumatera Utara.
2. Sarana dan prasarana tidak berpengaruh terhadap implementasi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual di pemerintahan Propinsi Sumatera Utara.

B. Saran

Berdasarkan hasil kesimpulan yang telah diuraikan di atas maka saran yang dapat diberikan adalah :

1. Penelitian selanjutnya sangat diharapkan mampu menambah cakupan daerah yang akan diteliti, artinya harus ada penambahan jumlah daerah Kabupaten dan Kota di Propinsi Sumatera Utara yang akan diteliti dan lebih dari lima daerah Kabupaten dan Kota dengan demikian hasilnya akan lebih mampu mewakili seluruh Kabupaten dan Kota di Propinsi Sumatera Utara.
2. Penelitian selanjutnya sangat diharapkan mampu menambahkan metode wawancara atau *interview*, sehingga walaupun menggunakan instrument kuesioner tetapi juga dapat menambah dan memperbaiki hasil penelitian yang ada. Dengan demikian penelitiannya ini akan senantiasa lebih bermanfaat.

VI. DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *Simulasi Pembukuan Dan Penyusunan LKPD Berbasis Akrual*, sesuai dengan PP No.71 tahun 2010.
- Champoux, M. 2006. *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions*, *Briefing Paper No. 27*, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar
- Hair, J.F., Anderson, R.E Tatham, R.L., dan Black, W.C. 1998. *Multivariate Data Analysis*. New Jersey.

- Hess, D. 2007. Social Reporting and New Governance Regulations : The Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency. *Bussines Ethics Quarterly*. Vol. 17, page 453-467.
- Jorge, Margarida S., Carvalho, J.B da Costa. 2008. *From Cash To Accruals In Portuguese Local Government Accounting: What Has Truly Changed*.
- Khan, A. 2009. *International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Technical notes and manuals Transition to Accrual Accounting*, Authorized for distribution by Carlo Cottarelli.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Mahadia, Rozaidy, Noordin, R., Mailc, R. and Sarimand, K. 2014. *Malaysian Journal of Business and Economics Vol. 1, No. 2, ISSN 2289-6856*
- Mohammadi, S. 2012. Implementation of Full Accrual Basis In Governmental Organizations (Case Study): Shiraz University of Technology, Iran, *Institute of Interdisciplinary Business Research*. Vol.4, No.2.