

# IMPLEMENTASI AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL : PENGUJIAN DETERMINAN DAN IMPLIKASINYA TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN/LEMBAGA

**Ida Najati**

[ida.najati@gmail.com](mailto:ida.najati@gmail.com)

*Magister Pasca Sarjana Universitas Mataram*

**Endar Pituringsih**

[endar07ringsih@yahoo.co.id](mailto:endar07ringsih@yahoo.co.id)

*Magister Pasca Sarjana Universitas Mataram*

**Animah**

[animahmtr@gmail.com](mailto:animahmtr@gmail.com)

*Magister Pasca Sarjana Universitas Mataram*

## ***Abstract***

*The study objectives are to empirically examine the effects of usage of SAIBA, accounting training and organization culture on accrual accounting implementation and its implication on quality of Ministry/Board financial accounting report (LKKL). The research population are 464 SAIBA operators of KPPN Makassar I and II stakeholders. Samples which determined by slovin technique and cluster sampling are 82 respondents. Data analysis tool used is PLS with second order confirmatory factor analysis. The finding shows that accrual accounting implementation is affected by accounting training and organization culture, but it is not affected by the usage of SAIBA. The other finding indicates that accrual accounting implementation has implication on quality of LKKL.*

***Keywords:*** *Accrual Accounting Implementation, Ministry/Board Financial Report Quality*

## **1. PENDAHULUAN**

Sesuai dengan amanat Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, mulai tahun 2015, Kementerian/Lembaga harus menyusun Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL) dengan menggunakan basis akrual. Banyak tantangan yang harus dihadapi pemerintah dalam implementasi akuntansi berbasis akrual, antara lain adalah sistem akuntansi dan teknologi informasi, Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten, komitmen pimpinan, resistensi terhadap perubahan (Simanjuntak, 2010), dan opini Badan Pemeriksa Keuangan (Amriani, 2014).

Banyak faktor yang perlu diperhatikan dalam implementasi akuntansi berbasis akrual karena ada beberapa hal yang dapat menjadi hambatan atau kendala. Kompleksitas akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu hal yang dapat menjadi

hambatan dan menjadi salah satu alasan timbulnya penolakan terhadap perubahan basis akuntansi. Hal yang sama juga terjadi pada saat perubahan dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis kas menuju akrual pada tahun 2005 lalu. Diperlukan waktu bertahun-tahun bagi instansi pemerintah pusat untuk beradaptasi terhadap perubahan tersebut. Proses adaptasi ini berjalan lambat karena perubahan yang terjadi dalam proses penyusunan laporan keuangan cukup drastis dan memerlukan pemahaman atas basis akuntansi yang baru cukup lama, karena metode pembukuan yang berbeda ([www.dpr.go.id](http://www.dpr.go.id), 2015). Pemahaman akuntansi yang terbatas serta sistem akuntansi keuangan yang tidak memfasilitasi pencatatan transaksi akrual secara otomatis, menyebabkan para penyusun laporan keuangan enggan untuk memasukkan transaksi akrual dalam laporan keuangannya.

Tidak jauh berbeda dengan pengalaman implementasi basis kas menuju akrual, hasil survey yang telah dilakukan menunjukkan bahwa persiapan yang dilakukan K/L dalam rangka penerapan SAP berbasis akrual belum memadai. Hasil survei terhadap 52 dari 83 KL yang telah memberikan feedback, menunjukkan antara lain sebanyak 19,23% K/L belum melakukan komunikasi internal terkait rencana penerapan SAP berbasis akrual 2015. Selain itu, sebanyak 36,53% K/L belum melakukan pemetaan kebutuhan SDM dan sebanyak 46,15% K/L belum mengalokasikan anggaran khusus ([www.dpr.go.id](http://www.dpr.go.id), 2015). Beberapa K/L yang sudah melakukan pemetaan atas kompetensi SDM pengelola keuangan negara mengindikasikan perlunya suatu program *capacity building* dalam rangka peningkatan kualitas SDM tersebut (Direktorat APK, 2011).

Pengalaman penerapan basis akuntansi kas menuju akrual dan hasil dari beberapa survey yang telah dilakukan mengindikasikan bahwa banyak tantangan yang harus dihadapi pemerintah dalam implementasi akuntansi berbasis akrual. Tantangan tersebut antara lain adalah sistem akuntansi dan teknologi informasi, Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten, komitmen pimpinan, resistensi terhadap perubahan (Simanjuntak, 2010), dan opini Badan Pemeriksa Keuangan (Amriani, 2014).

Pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Perbendaharaan Kementerian Keuangan sebagai barisan terdepan dalam implementasi akuntansi berbasis akrual telah merancang aplikasi Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual (aplikasi SAIBA), yang digunakan dalam penyusunan LKKL berbasis akrual mulai bulan Januari 2015. Satuan kerja yang sudah menggunakan aplikasi SAIBA sejak bulan Januari 2015 antara lain adalah satuan kerja mitra kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Makassar I dan II. KPPN Makassar I dan II merupakan KPPN yang sering menjadi *pilot project* untuk KPPN pada wilayah Indonesia Timur, termasuk dalam implementasi akuntansi berbasis akrual.

Disamping aplikasi SAIBA, sepanjang tahun 2014 pemerintah juga telah menyelenggarakan pelatihan akuntansi untuk para operator aplikasi SAKPA pada satuan kerja dalam bentuk sosialisasi, bimbingan teknis, dan Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PPAKP). PPAKP tahun 2014 diselenggarakan oleh BPPK bekerjasama dengan 55 (lima puluh lima) KPPN di 7 (tujuh) Provinsi. KPPN Makassar I dan II merupakan perwakilan KPPN di wilayah Indonesia bagian timur yang bekerja sama dengan BPPK untuk melaksanakan PPAKP. PPAKP untuk satuan kerja mitra kerja KPPN Makassar I dibagi menjadi 5 (lima) angkatan dan dilaksanakan pada bulan Agustus sampai Oktober 2014, sedangkan PPAKP untuk

satuan kerja mitra kerja KPPN Makasar II dibagi menjadi 7 (tujuh) angkatan yang dilaksanakan pada bulan Juni sampai Oktober 2014.

Beberapa strategi telah dilakukan pemerintah untuk menghadapi tantangan yang menghadang. Namun, sebagaimana layaknya suatu perubahan, implementasi akuntansi berbasis akrual menimbulkan berbagai reaksi baik positif (menerima) maupun negatif (menolak). Penggunaan aplikasi SAIBA dan penyelenggaraan pelatihan merupakan cara pemerintah untuk meminimalisir penolakan implementor terhadap perubahan basis akuntansi. Hal lain yang harus menjadi perhatian adalah kesiapan dan kemauan untuk menerima dan melaksanakan perubahan, karena akuntansi akrual akan merubah banyak hal dalam sistem dan prosedur organisasi yang selama ini sudah dijalankan (Ichsan, 2013:59).

Salah satu cara implementor untuk mengelola perubahan adalah dengan memberi penekanan pada budaya organisasi. Hasil riset menyebutkan bahwa 74% organisasi mengalami kegagalan karena tidak memperhatikan faktor budaya organisasi (Chatab, 2007 : 1). Budaya organisasi berperan sebagai sumber kekuatan penting yang diyakini dan dianut secara luas dalam menghadapi tantangan perubahan. Budaya organisasi menentukan sikap seseorang untuk menerima atau menolak adanya perubahan serta mempengaruhi perilaku seseorang dalam melakukan pekerjaannya. Hal tersebut telah dibuktikan Pemerintah Kota Makassar yang menerapkan SAP berbasis akrual karena mengikuti ketentuan dan aturan main dalam budaya organisasi tersebut, walaupun secara individual masih ada yang bereaksi negatif terhadap perubahan basis akuntansi tersebut (Faradillah, 2013).

Budaya yang dianut masyarakat Makassar adalah budaya *siri' na pace*, yang merupakan ajaran moral masyarakat Bugis-Makassar, yang menganjurkan untuk saling menjaga harga diri satu sama lain, agar tidak merasa malu atau dipermalukan, serta saling menjaga rasa kesetiakawanan dalam bermasyarakat, dan tidak mementingkan diri sendiri. *Siri' na pacce'* inilah yang menjadi pola tingkah laku dalam berpikir, bertindak, dan melaksanakan aktivitas sebagai individu maupun dalam pergaulan di masyarakat. Budaya *siri' na pacce* yang meskipun tidak tersurat sebagai budaya organisasi, namun nilai-nilainya tidak hanya menjadi nilai kebudayaan tetapi juga menjadi falsafah hidup dalam segala aspek kehidupan masyarakat Bugis Makassar termasuk dalam melaksanakan tugas pekerjaannya dan dalam berinteraksi dengan manusia lain dalam suatu organisasi. Budaya *siri'na pacce* tersebut perlu diidentifikasi untuk mengetahui pengaruhnya terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual.

Selain itu, dampak implementasi akuntansi berbasis akrual terhadap kualitas LKKL juga merupakan poin yang sangat penting. Sesuai dengan *decision usefulness theory*, informasi yang terkandung dalam laporan keuangan harus memberikan manfaat sebagai dasar pengambilan keputusan. Implementasi akuntansi berbasis akrual akan meningkatkan kualitas LKKL yang pada akhirnya akan memperbaiki kualitas pengambilan keputusan. Sejauhmana pengaruh implementasi akuntansi berbasis akrual terhadap kualitas LKKL selama satu tahun penerapannya perlu diteliti lebih lanjut.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi implementasi akuntansi berbasis akrual dan kualitas laporan keuangan. Penelitian yang menyimpulkan bahwa teknologi informasi atau perangkat pendukung

berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual dilakukan oleh Kristyono, *et al.* (2014), Kusuma (2013) dan Witantri (2012 yang selaras dengan penelitian Ichsan (2013) dan Ouda (2004). Hasil yang berbeda disimpulkan Sugiarto dan Alfian (2014) dimana faktor teknologi informasi atau perangkat pendukung tidak mempengaruhi implementasi akuntansi berbasis akrual. Penelitian pengaruh pelatihan akuntansi terhadap implementasi berbasis akrual dilakukan oleh Kusuma (2013) dan Ramdani (2012), yang didukung oleh Ichsan (2013) dan Ouda (2004). Pengaruh budaya organisasi terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual telah diteliti oleh Sugiarto dan Alfian (2014) dan Witantri (2012), yang didukung oleh kesimpulan penelitian Ichsan (2013) dan Ouda (2004). Pengaruh implementasi akuntansi berbasis akrual dengan kualitas laporan keuangan diteliti oleh Ofoegbu dan Grace (2014) serta Christanti (2013).

Penelitian ini termotivasi dari penelitian Sugiarto dan Alfian (2014) yang menggunakan variabel SDM, komitmen, motivasi dan budaya organisasi serta perangkat pendukung sebagai variabel independen, serta menggunakan variabel keberhasilan penerapan SAP berbasis akrual sebagai variabel dependen. Salah satu faktor yang mendukung terciptanya SDM yang kompeten dalam implementasi akrual adalah faktor pelatihan, karena itu peneliti mengganti variabel SDM menjadi variabel pelatihan. Variabel perangkat pendukung juga dipertajam oleh peneliti dengan variabel penggunaan aplikasi SAIBA yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan berbasis akrual. Dalam penelitian ini, peneliti juga akan menghubungkan variabel implementasi akuntansi berbasis akrual dengan variabel kualitas laporan keuangan. Orisinalitas penelitian ini terletak pada pemakaian variabel penggunaan aplikasi SAIBA sebagai variabel eksogen dan pemakaian budaya *siri' na pacce* yang merupakan budaya Makassar sebagai dimensi bagi variabel budaya organisasi.

Berdasarkan latar belakang di atas dapat diketahui bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual merupakan hal baru yang diterapkan pada Pemerintah Pusat, yang memiliki peran penting dalam peningkatan kualitas LKKL. Sehubungan dengan hal tersebut, peneliti tertarik untuk meneliti pengaruh penggunaan aplikasi SAIBA, pelatihan akuntansi dan budaya organisasi terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual, serta implikasinya terhadap kualitas LKKL.

## 2. TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### a. Telaah Pustaka

#### 1) Teori Implementasi Kebijakan Publik

Pengertian implementasi kebijakan menurut Mater dan Horn (1975) adalah tindakan-tindakan yang dilakukan baik oleh individu, pejabat, atau kelompok pemerintah atau swasta yang diarahkan pada tercapainya tujuan-tujuan yang telah digariskan dalam keputusan kebijaksanaan (Agustino, 2012:139). Edward III (1980) mengembangkan model implementasi kebijakan publik yang disebut *Direct and Indirect Impact on Implementation*. Edward mengemukakan bahwa terdapat empat faktor yang sangat menentukan keberhasilan implementasi suatu kebijakan, yaitu komunikasi, sumber daya, disposisi, dan struktur birokrasi (Agustino, 2012:149).

#### 2) Teori *Decision Usefulness*

Teori kegunaan keputusan (*decision usefulness*) merupakan suatu pendekatan terhadap laporan keuangan yang memiliki pandangan bahwa apabila

laporan keuangan tidak bisa disiapkan secara teoritis berkonsep benar, paling tidak dapat disusun laporan keuangan historis yang lebih bermanfaat (Scott, 2003:52).

### 3) Akuntansi Berbasis Akrua

Pengertian akuntansi berbasis akrual dalam PP No 71 Tahun 2010 adalah basis akuntansi dimana transaksi ekonomi atau peristiwa akuntansi diakui, dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan tersebut pada saat terjadinya transaksi, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Komponen LKKL berbasis akrual adalah Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan.

### 4) Karakteristik Kualitas Laporan Keuangan

Pengertian karakteristik kualitatif dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Laporan keuangan harus memiliki karakteristik kualitatif yang memadai sehingga laporan keuangan bermanfaat bagi pengambil keputusan. Berdasarkan PP No 71 Tahun 2010, terdapat empat karakteristik kualitatif yang harus dipenuhi dalam laporan keuangan yaitu relevan, andal, dapat dipahami, dan dapat dibandingkan.

### 5) Aplikasi SAIBA

Direktorat Jenderal Perbendaharaan mengembangkan dan memodifikasi aplikasi yang selama ini telah digunakan dalam penyusunan LKKL yaitu aplikasi SAKPA menjadi aplikasi SAIBA. Aplikasi SAIBA merupakan *software* yang dirancang sebagai sistem akuntansi keuangan yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan berbasis akrual. Proses pengoperasian aplikasi SAIBA sama dengan aplikasi SAKPA yaitu dimulai dari perekaman dokumen, posting buku besar, dan penyusunan laporan keuangan. Perbedaan antara aplikasi SAIBA dan SAKPA terletak pada perekaman migrasi saldo awal neraca, perekaman transaksi DIPA dan Revisi DIPA, serta perekaman transaksi periode berjalan. Perbedaan lain adalah operator aplikasi SAIBA perlu membentuk jurnal penyesuaian sebelum menyusun laporan keuangan untuk menentukan jumlah yang sebenarnya dari setiap akun sesuai dengan basis akrual.

### 6) Pelatihan Akuntansi

Pelatihan merupakan kegiatan yang perlu dilaksanakan oleh suatu organisasi untuk meningkatkan ketrampilan dan pengetahuan karyawan. Menurut Rowley dan Jackson (2012), pelatihan adalah sebuah konsep manajemen sumber daya manusia yang sempit yang melibatkan aktivitas-aktivitas pemberian instruksi khusus yang direncanakan atau pelatihan keahlian.

### 7) Budaya Organisasi

Menurut Chatab (2007 : 10), budaya organisasi merupakan keyakinan, tata nilai dan persepsi umum yang dianut secara luas dalam membentuk dan memberi arti kepada perilaku pegawai sehingga menjadi kebiasaan yang relatif sulit diubah. Budaya organisasi mewakili persepsi umum yang dimiliki oleh anggota organisasi yang dapat mempengaruhi sikap dan perilaku anggota organisasi dalam melakukan tugasnya.

Masyarakat Bugis-Makassar memiliki budaya lokal yang mencerminkan identitas serta watak orang Sulawesi Selatan, yaitu *siri' na pacce'*. *siri' na pacce'*

diartikan sebagai ajaran moral masyarakat Bugis-Makassar, yang menganjurkan untuk saling menjaga harga diri satu sama lain, agar tidak merasa malu atau dipermalukan, serta saling menjaga rasa kesetiakawanan dalam bermasyarakat, dan tidak mementingkan diri sendiri. *Siri' na pacce'* inilah yang menjadi pola tingkah laku dalam berpikir, bertindak, dan melaksanakan aktivitas sebagai individu maupun dalam pergaulan di masyarakat. Struktur *siri'* dalam Budaya Bugis atau Makassar mempunyai empat kategori, yaitu (1) *siri' ripakasiri'*, (2) *siri' mappakasiri'siri'*, (3) *siri' tappela' siri'*, dan (4) *siri' mate siri'*. Struktur *siri'* dilengkapi dengan *pacce* sehingga membentuk suatu budaya yang dikenal dengan *siri' na pace*.

## b. Pengembangan Hipotesis

### 1) Pengaruh Penggunaan Aplikasi SAIBA Terhadap Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua

Model implementasi kebijakan Edward III (1980) menyebutkan bahwa salah satu sumber daya yang diperlukan dalam implementasi kebijakan adalah fasilitas pendukung (Agustino, 2012:152). Salah satu fasilitas pendukung yang diperlukan adalah penggunaan teknologi informasi baik *hardware* maupun *software*. Kompleksitas yang dihadapi dalam implementasi akuntansi berbasis akrua, memerlukan sistem akuntansi dan *IT based system* yang lebih rumit (Simanjuntak, 2010).

Aplikasi SAIBA sebagai sistem akuntansi keuangan (*software*) yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan berbasis akrua tentu saja menjadi salah satu faktor kunci implementasi akuntansi berbasis akrua. Pengoperasian aplikasi SAIBA akan menjadi maksimal bila para operator memiliki pemahaman tentang akuntansi dasar secara memadai. Pada saat pemahaman di bidang akuntansi dasar telah memadai, para operator aplikasi akan lebih mudah memahami Akuntansi Pemerintah Akrua dan mengoperasikan aplikasi SAIBA (Arianty, 2014). Namun jika para operator mengalami kesulitan dalam mengoperasikan aplikasi SAIBA, maka akan memberi dampak yang tidak baik dalam implementasi akuntansi berbasis akrua. .

Sugiarto dan Alfian (2014) serta Kusuma (2013) menduga bahwa variabel teknologi informasi mempengaruhi tingkat penerapan akuntansi akrua pada pemerintah. Hasil penelitian Kristyono, *et al.* (2014) dan Witantri (2012) menunjukkan ada hubungan antara teknologi informasi atau perangkat pendukung dengan implementasi akuntansi berbasis akrua. Hasil penelitian kedua peneliti tersebut didukung oleh Ichsan (2014) dan Ouda (2004) yang mengemukakan bahwa sistem teknologi informasi yang lebih kompleks diperlukan untuk mengadopsi akuntansi berbasis akrua. Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, hipotesis penelitian ini adalah:

**H1** : Penggunaan aplikasi SAIBA berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrua

### 2) Pengaruh Pelatihan Akuntansi Terhadap Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua

Edward III (1980) dalam teori implementasi kebijakannya mengemukakan bahwa staf yang kompeten dapat diciptakan melalui komunikasi yang baik. Komunikasi dalam implementasi akuntansi berbasis akrua diwujudkan dalam bentuk

pelatihan akuntansi dalam bentuk PPAKP, sosialisasi PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Sistem Akuntansi Pemerintahan, dan bimbingan teknis penyusunan LKKL berbasis akrual.

Ramdani (2012) dalam penelitiannya menduga bahwa pelatihan akuntansi mempengaruhi keberhasilan implementasi SAP berbasis akrual pada Pemerintah Kota Tasikmalaya. Kusuma (2013) menyatakan bahwa faktor pelatihan akuntansi berbasis akrual yang diberikan kepada staf keuangan terbukti berpengaruh terhadap tingkat penerapan akuntansi berbasis akrual. Hasil penelitian Ichsan (2014) juga menunjukkan bahwa entitas pelaporan perlu mempersiapkan SDM yang memahami akuntansi berbasis akrual dengan memberikan pelatihan yang berkelanjutan agar sistem akuntansi dapat dijalankan, dipelihara dan ditingkatkan. Ouda (2004) mengemukakan bahwa berdasarkan pengalaman dari negara yang sudah menerapkan akuntansi berbasis akrual terlebih dahulu, fokus terhadap program pelatihan untuk meningkatkan pemahaman merupakan kunci sukses dalam perubahan basis akuntansi. Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, hipotesis dalam penelitian ini adalah :

**H2** : Pelatihan akuntansi berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual.

### **3) Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual**

Teori implementasi kebijakan Edward III (1980) menyatakan bahwa salah satu faktor penting dalam implementasi kebijakan adalah disposisi. Disposisi adalah sikap implementor dalam bentuk penerimaan atau penolakan untuk melaksanakan kebijakan. Penerimaan dan kemauan untuk mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual ada di tangan Kementerian/Lembaga selaku agen pelaksana. Salah satu cara yang dapat dilakukan adalah dengan memperkuat budaya organisasi. Hampir tidak ada keraguan bahwa suatu budaya sangat mempengaruhi sikap anggota organisasi (Robbins, 2002:296).

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Sugiyanto dan Alfian (2014) serta Witantri (2012) menunjukkan adanya hubungan antara budaya organisasi dan implementasi akuntansi berbasis akrual. Seluruh elemen entitas pelaporan dan entitas akuntansi sebagai implementor harus dipersiapkan untuk menghadapi perubahan (Ichsan, 2014). Ouda (2004) menyatakan bahwa selain strategi yang dilakukan pemerintah, keterlibatan dan penerimaan implementor merupakan faktor penting dalam perubahan basis akuntansi. Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, hipotesis penelitian ini adalah:

**H3** : Budaya organisasi berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual.

### **4) Implikasi Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual Terhadap Kualitas LKKL**

*Decision usefulness theory* menyatakan bahwa informasi dalam laporan keuangan harus bermanfaat sebagai dasar pengambilan keputusan. Pergeseran dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual untuk mendapatkan informasi keuangan yang bermanfaat (Simanjuntak, 2005). Tujuan penerapan basis akrual adalah untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan pemerintah

(Widjarso, 2011). Penggunaan basis akrual dalam pelaporan keuangan pemerintah, merupakan upaya untuk mendukung perbaikan kualitas laporan keuangan (Syaiful, 2014:44).

Laporan keuangan yang disusun dengan basis akrual dapat menganalisis transaksi secara layak dan lebih dapat diandalkan. Selain itu basis akrual dapat merepresentasikan reliabilitas, relevansi dan komparabilitas informasi yang diungkapkan dalam laporan, sehingga dapat dipastikan bahwa informasi telah disajikan secara jujur (Sari dan Putra, 2012). Kajian dari Deloitte menyebutkan bahwa akuntansi berbasis akrual secara signifikan memberikan kontribusi untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan untuk efisiensi dan efektivitas pengeluaran publik melalui informasi keuangan yang akurat dan transparan (Simanjuntak, 2005).

Penerapan akuntansi berbasis akrual merupakan hal yang baru dalam penyusunan LKKL, namun hal tersebut diyakini memiliki kemampuan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan (Christanti, 2013). Informasi yang berkualitas tinggi hanya dapat dibuat melalui adopsi dan penerapan akuntansi berbasis akrual di sektor publik (Ofoegbu dan Grace, 2014). Namun, di sisi lain, penurunan opini audit dikhawatirkan akan terjadi. Hal ini mungkin terjadi bila pemerintah kurang mengantisipasi dampak penyusunan laporan keuangan berbasis akrual yang jauh lebih kompleks (Amriani, 2014). Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, hipotesis penelitian ini adalah :

**H4** : Implementasi akuntansi berbasis akrual berimplikasi terhadap kualitas LKKL.

### 3. METODOLOGI PENELITIAN

#### a. Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah operator aplikasi SAIBA pada satuan kerja dalam wilayah kerja KPPN Makasar I dan II yang berjumlah 464 orang. Jumlah sampel yang ditentukan dengan teknik Slovin dan *cluster sampling* adalah 82 responden yang terdiri atas 33 operator aplikasi SAIBA satuan kerja dalam wilayah kerja KPPN Makassar I dan 49 operator aplikasi SAIBA satuan kerja dalam wilayah kerja KPPN Makassar II.

#### b. Variabel dan Pengukuran

Penelitian ini terdiri atas tiga variabel eksogen, yaitu penggunaan aplikasi SAIBA, pelatihan akuntansi, dan budaya organisasi, serta dua variabel endogen, yaitu implementasi akuntansi berbasis akrual dan kualitas LKKL.

- 1) Penggunaan aplikasi SAIBA penggunaan sistem informasi akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan berbasis akrual. Dimensi yang digunakan adalah dimensi dalam *technology acceptance model* yang dikemukakan oleh Davis (1989) yaitu : (a) dimensi *perceived of use* yang diukur dari sisi *work more quickly, improve job performance, increase productivity, enhance effectiveness, useful, and makes job easier*, dan (b) dimensi *perceived of ease* yang diukur dari sisi *easy to learn, controllable, clear and understandable, flexible, easy to become skillfull, and easy to use*. Kuisisioner terdiri atas 12 item pernyataan yang diadaptasi dari penelitian Muharor (2015) dan menggunakan skala *likert* empat.



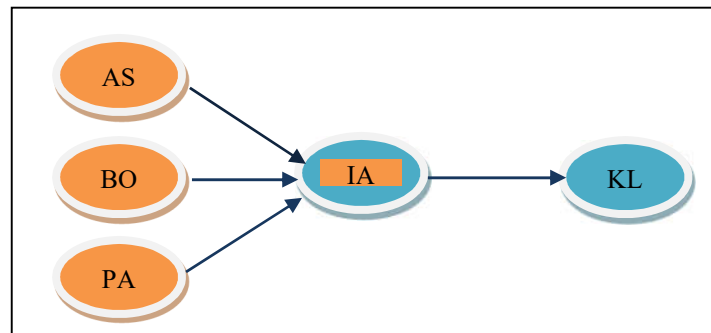
- 2) Pelatihan akuntansi merupakan aktivitas yang dilakukan untuk memberikan pengetahuan tentang penyusunan laporan keuangan berbasis akrual. Dimensi yang digunakan adalah : (a) dimensi materi pelatihan yang diukur dengan kesesuaian materi pelatihan dengan kebutuhan, pemahaman materi pelatihan, modul memuat pedoman penyusunan LK, dan kemudahan materi untuk dipelajari, (b) dimensi *trainer* yang diukur dengan penguasaan materi, penyampaian materi, pemberian motivasi, dan penguasaan kemampuan praktik penyusunan LK, (c) dimensi peserta pelatihan yang diukur dengan kesungguhan, kebermanfaatan, dan peningkatan pengetahuan para peserta pelatihan, (d) dimensi metode pelatihan yang diukur dengan kesesuaian metode pelatihan dengan tujuan pelatihan, dan (e) dimensi intensitas pelatihan yang diukur dengan frekuensi dan waktu pelatihan. Kuisisioner terdiri atas 13 item pernyataan yang diadaptasi dari kuisisioner yang digunakan dalam penelitian Martiningsih (2007).
- 3) Budaya organisasi merupakan nilai-nilai yang mempengaruhi cara pegawai berperilaku baik dalam melakukan pekerjaan maupun dalam menerima/menolak suatu perubahan dalam organisasi. Dimensi yang digunakan adalah struktur *siri' na pacce* yang terdiri atas : (a) *dimensi Siri' ripakasiri'* yang diukur dengan indikator dukungan terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual, pemahaman akuntansi berbasis akrual, penerapan akuntansi berbasis akrual, dan penyusunan laporan keuangan berbasis akrual, (b) *dimensi Siri' mappakasiri'siri'* yang diukur dengan indikator update peraturan terbaru terkait akuntansi berbasis akrual dan keberhasilan menyusun laporan keuangan berbasis akrual, (c) *dimensi Siri' tappela' siri'* yang diukur dengan indikator penyusunan LK tepat waktu dan rekonsiliasi tepat waktu, (d) *dimensi Siri' mate siri'* yang diukur dengan indikator penyajian informasi dengan jujur dan penyajian informasi dengan benar, dan (e) *dimensi pacce* yang diukur dengan indikator kerjasama dengan pihak lain dan peningkatan pengetahuan terkait akrual. Kuisisioner untuk variabel ini terdiri atas 12 pernyataan.
- 4) Implementasi akuntansi berbasis akrual merupakan penyusunan laporan keuangan berbasis akrual dengan mempedomani lampiran I PP No 71 Tahun 2010 tentang SAP Dimensi yang digunakan adalah (a) dimensi pengakuan pendapatan yang diukur diukur berdasarkan pengakuan pendapatan pada Laporan Operasional dan pengakuan pendapatan pada Laporan Realisasi Anggaran, (b) dimensi pengakuan beban dan belanja yang diukur berdasarkan pengakuan beban dan pengakuan belanja, (c) dimensi akuntansi persediaan yang diukur dengan pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan persediaan, (d) dimensi akuntansi aset tetap yang diukur dengan pengakuan, pengukuran dan pengungkapan persediaan serta depresiasi, (e) dimensi akuntansi kewajiban yang ini diukur dengan pengakuan, pengukuran dan pengungkapan kewajiban, (f) dimensi laporan operasional yang diukur dengan penyajian laporan operasional, dan (g) dimensi laporan perubahan ekuitas yang diukur dengan penyajian laporan perubahan ekuitas. Kuisisioner untuk variabel menggunakan skala *likert* dan terdiri atas 10 item pernyataan yang diadaptasi dari kuisisioner penelitian Switriansyah (2015).
- 5) Kualitas LKKL merupakan unsur-unsur yang harus dipenuhi dalam LKKL agar dapat bermanfaat dalam pengambilan keputusan. Dimensi yang digunakan untuk variabel implementasi akuntansi berbasis akrual adalah karakteristik kualitatif laporan keuangan sesuai dengan PP No 71 Tahun 2010 yaitu (a) dimensi relevan

yang diukur dengan melihat manfaat umpan balik, manfaat prediktif, tepat waktu dan lengkap, (b) dimensi andal yang diukur dengan penyajian jujur, netralitas dan dapat diverifikasi, (c) dimensi mudah dibandingkan yang diukur dengan perbandingan dengan periode sebelumnya dan perbandingan dengan satuan kerja lain, dan (d) dimensi mudah dipahami yang diukur dengan informasi yang rinci, informasi sesuai kebutuhan dan pemahaman informasi. Kuisisioner untuk variabel ini terdiri atas 13 item pernyataan yang diadaptasi dari penelitian Roni (2015).

### c. Analisis Data

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *second order confirmatory factor analysis* dengan bantuan program SmartPLS versi 2.0. Model struktural penelitian ini adalah sebagai berikut :

**Gambar 1 Model Struktural Penelitian**



Persamaan model struktural penelitian ini adalah sebagai berikut :

$$IAA = \gamma_1 AS + \gamma_2 PA + \gamma_3 BO + \zeta_1 \dots \dots \dots (1)$$

$$KL = \beta_1 IAA + \zeta_2 \dots \dots \dots (2)$$

Keterangan:

IAA = implementasi akuntansi berbasis akrual

KL = kualitas LKKL

AS = penggunaan aplikasi SAIBA

PA = pelatihan akuntansi

BO = budaya organisasi

$\gamma$  (Gama) endogen = koefisien pengaruh variabel eksogen terhadap variabel laten endogen

$\beta$  (Beta) endogen = koefisien pengaruh variabel endogen terhadap variabel laten endogen

$\zeta$  (Zeta) = galat model struktural

#### 4. HASIL PENELITIAN

##### a. Evaluasi *Outer Model*.

Evaluasi *outer model* dilakukan untuk menilai validitas dan reliabilitas model. *Outer model* dengan indikator refleksif dievaluasi melalui *convergent validity*, *discriminant validity* dan *composite reliability* untuk blok indikatornya (Ghozali dan Latan, 2012:77).

Hasil evaluasi *outer model* tahap I untuk *first order* adalah 7 indikator dinyatakan tidak memenuhi *convergent validity* karena memiliki nilai *loading factor*  $<0.6$  dan 52 indikator dinyatakan memenuhi *convergent validity* karena memiliki nilai *loading factor*  $>0.6$ . Indikator yang tidak memenuhi *convergent validity* adalah indikator AS.PU3 (0.480), AS.PU.5 (0.458), PA.TR2 (0.599), PA.PP2 (0.560), KL.RL3 (0.589), KL.AD1 (0.586) dan KL.DB2 (0.443). Ketujuh indikator tersebut didrop dari model, dan kemudian dilakukan pengujian ulang. Hasil evaluasi *outer model* tahap II menunjukkan bahwa semua *loading factor* untuk *first order* dan *second order* memenuhi *convergent reliability*.

Selain memenuhi nilai *loading factor* yang dipersyaratkan, nilai AVE dan *communality* seluruh konstruk juga memenuhi persyaratan *convergent validity* yaitu nilai AVE dan *communality*  $>0,5$ . *PLS algorithm report* juga menunjukkan bahwa semua konstruk dimensi memiliki reliabilitas yang baik karena memiliki nilai *composite reliability*  $>0,7$ .

Penelitian ini menggunakan *second order construct*, sehingga langkah selanjutnya adalah melakukan *bootstrapping* untuk melihat signifikansi dalam nilai T-statistik pada tabel *outer loadings*. Kriterianya adalah T-statistic  $> 1,66$  (nilai alpha 10%, *two tail*). Berdasarkan kalkulasi akhir PLS pada menu *bootstrapping*, nilai T-statistics pada tabel *outer loadings* menunjukkan bahwa nilai T-statistic  $>1,66$  yang berarti bahwa semua *first order* signifikan atau valid. Nilai T-statistics pada tabel *path coefficients* juga menunjukkan angka  $>1,66$ . Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa semua *second order construct* atau konstruk variabel dapat dibentuk oleh masing-masing *first order construct*.

*IMPLEMENTASI AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL : PENGUJIAN DETERMINAN DAN IMPLIKASINYA TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN/LEMBAGA*

**Tabel 1 Nilai AVE, Communnality, dan Composite Reliability**

DIMENSI	AVE	COMMUNALITY	COMPOSITE RELIABILITY
<b>Variabel Penggunaan Aplikasi SAIBA</b>	<b>0.552904</b>	<b>0.552904</b>	<b>0.924706</b>
<i>Perceived of Use (AS.PU)</i>	0.739973	0.739973	0.919237
<i>Perceived of Ease (AS.PE)</i>	0.572217	0.572217	0.888761
<b>Variabel Pelatihan Akuntansi</b>	<b>0.515481</b>	<b>0.515481</b>	<b>0.920355</b>
Materi Pelatihan (PA.MTP)	0.679108	0.679108	0.894206
<i>Trainer (PA.TR)</i>	0.624485	0.624485	0.832352
Peserta Pelatihan (PA.PP)	0.764614	0.764614	0.866566
Metode Pelatihan (PA.MDP)	1	1	1
Intensitas Pelatihan (IP)	1	1	1
<b>Variabel Budaya Organisasi</b>	<b>0.514217</b>	<b>0.514217</b>	<b>0.926100</b>
<i>Siri' Rippakasiri' (BO.SR)</i>	0.724942	0.724942	0.912860
<i>Siri' Mappakasiri' Siri' (BO.SMP)</i>	0.746602	0.746602	0.854917
<i>Siri' Tappela Siri' (BO.ST)</i>	0.589696	0.589696	0.739329
<i>Siri' Mate Siri' (BO.SMT)</i>	0.711272	0.711272	0.831119
<i>Pacce (BO.P)</i>	0.861291	0.861291	0.925470
<b>Variabel Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua</b>	<b>0.674473</b>	<b>0.674473</b>	<b>0.952578</b>
Pengakuan Pendapatan (IAA.PP)	0.876451	0.876451	0.934156
Pengakuan Beban dan Belanja (IAA.PBB)	0.710552	0.710552	0.828752
Akuntansi Persediaan (IAA.AP)	1	1	1
Akuntansi Aset Tetap (IAA.AAT)	0.871006	0.871006	0.931056
Akuntansi Kewajiban (IAA.AK)	1	1	1
Laporan Operasional (IAA.LO)	1	1	1
Laporan Perubahan Ekuitas (IAA.LPE)	1	1	1
<b>Variabel Kualitas LKKL</b>	<b>0.588168</b>	<b>0.588168</b>	<b>0.927274</b>
Relevan (KL.RL)	0.800015	0.800015	0.923055
Andal (KL.AD)	0.832669	0.832669	0.908689
Dapat Dibandingkan (KL.DB)	1	1	1
Dapat Dipahami (KL.DP)	0.655362	0.655362	0.849114

**b. Evaluasi Inner Model**

Evaluasi *inner model* (model struktural) bertujuan untuk memprediksi hubungan antar variabel laten. *Inner model* dievaluasi dengan melihat nilai *R-square* untuk konstruk laten endogen dan nilai *T-statistics* pada tabel *path coefficients* untuk uji signifikansi melalui menu *bootstrapping*.

Nilai *R-square* yang dihasilkan dari evaluasi *inner model* disajikan dalam tabel berikut :

**Tabel 2 Nilai R-Square**

Konstruk	R-Square
<b>IAA</b>	0.48
<b>KL</b>	0.42

Berdasarkan tabel di atas, disimpulkan bahwa variabel implementasi akuntansi berbasis akrual (IAA) dapat di terangkan oleh variabel AS, PA dan BO sebesar 47,69%

(moderat), sementara 52,31% diterangkan oleh variabel lain yang tidak diteliti. Variabel kualitas LKKL (KL) dapat diterangkan oleh variabel IAA sebesar 41,90% (moderat), sedangkan sebesar 58,10 % diterangkan oleh variabel lain yang tidak diteliti.

Selain *R-Square*, evaluasi *inner* model melalui menu *bootstrapping* juga menghasilkan Nilai *T-statistics* yang akan digunakan untuk menguji hipotesis. Hasil nilai *T-statistics* pada tabel *path coefficients* disajikan pada tabel berikut :

**Tabel 3 Path Coefficients**

	Original Sample (O)	T Statistics ( O/STERR )	Hipotesis	Keterangan
AS -> IAA	-0.123648	1.484625	H <sub>1</sub>	H <sub>1</sub> Ditolak
PA -> IAA	0.595422	<b>3.756562</b>	H <sub>2</sub>	H <sub>2</sub> Diterima
BO -> IAA	0.253824	<b>1.983297</b>	H <sub>3</sub>	H <sub>3</sub> Diterima
IAA -> KL	0.647315	<b>10.727568</b>	H <sub>4</sub>	H <sub>4</sub> Diterima

Persamaan hasil penelitian adalah sebagai berikut :

$$IAA = -0,12AS + 0,59PA + 0,25BO + \zeta$$

$$KL = 0,65IAA + \zeta$$

Keterangan:

IAA = implementasi akuntansi berbasis akrual

KL = kualitas LKKL

AS = penggunaan aplikasi SAIBA

PA = pelatihan akuntansi

BO = budaya organisasi

$\zeta$  (Zeta) = galat model struktural

## 5. PEMBAHASAN

### a. Pengaruh Penggunaan Aplikasi SAIBA terhadap Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa nilai *T-statistics* < t-tabel, yaitu  $1.48 < 1.66$ . Hal ini berarti bahwa penggunaan aplikasi SAIBA tidak berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Sugiarto dan Alfian (2014) dan Kusuma (2013, namun tidak sejalan dengan penelitian Kristyono, *et al.* (2014), Witantri (2012), Ichsan (2013) dan Ouda (2004).

Temuan penelitian ini yang menyatakan bahwa penggunaan aplikasi SAIBA tidak berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual mungkin disebabkan karena penggunaan aplikasi SAIBA yang belum maksimal. Sebagian besar operator memahami cara mengoperasikan aplikasi SAIBA, namun tidak sedikit operator yang belum mengerti bagaimana cara membuat jurnal penyesuaian pada setiap periode pelaporan. Operator SAIBA dituntut untuk memahami persamaan dasar akuntansi yang menunjukkan saldo normal baik untuk akun kas maupun akun akrual yang membantu ketika menentukan jurnal yang dibutuhkan dan jumlah angka yang tepat pada saat melakukan penyesuaian (Arianty, 2014).

Penyebab lain yang mungkin terjadi adalah pengembangan aplikasi SAIBA yang belum sesuai dengan kebutuhan pengguna. Aplikasi SAIBA disusun oleh *programmer* pada Direktorat Sistem Perbendaharaan tanpa melibatkan pengguna, sehingga *programmer* tidak memahami permasalahan yang dihadapi pengguna dalam menyusun laporan keuangan dengan menggunakan aplikasi SAIBA.

#### **b. Pengaruh Pelatihan Akuntansi Terhadap Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua**

Hasil pengujian hipotesis melalui PLS menunjukkan bahwa nilai *T-statistics* > t-tabel, yaitu  $3.76 > 1.66$ . Hal ini menunjukkan bahwa pelatihan akuntansi berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual. Semakin memadai pelatihan akuntansi yang dilakukan, maka semakin mendukung dan meningkatkan implementasi akuntansi berbasis akrual. Hasil ini sejalan dengan penelitian Kusuma (2013), Ichsan (2013), dan Ouda (2004) yang menyatakan bahwa pelatihan terkait akuntansi akrual memberikan dampak dan pengaruh terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Temuan ini tidak selaras dengan hasil penelitian Ramdani (2012) yang menyatakan sebaliknya.

Temuan ini juga mendukung teori implementasi kebijakan Edward III (1980) yang mengemukakan bahwa komunikasi merupakan kunci implementasi kebijakan. Menurut Krumwiede (1998) pelatihan berguna untuk meningkatkan pemahaman tentang bagaimana merancang, menerapkan dan menggunakan suatu sistem. Hal tersebut di atas menunjukkan bahwa pelatihan akuntansi yang dilaksanakan dalam rangka meningkatkan pemahaman para operator aplikasi SAIBA selaku penyusun LKKL, merupakan langkah yang tepat dalam implementasi akuntansi berbasis akrual.

#### **c. Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua**

Hasil pengujian hipotesis melalui PLS menunjukkan bahwa nilai *T-statistics* > t-tabel, yaitu  $1.98 > 1.66$ . Hal ini menunjukkan bahwa budaya organisasi berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual. Semakin kuat budaya organisasi akan semakin mendukung dan meningkatkan implementasi akuntansi berbasis akrual. Temuan ini sejalan dengan hasil penelitian Sugiarto dan Alfian (2014) dan Witantri (2012).

Temuan ini mendukung teori implementasi kebijakan Edward III (1980) yang menyatakan bahwa disposisi merupakan salah satu faktor penting dalam implementasi kebijakan. Penerimaan atau penolakan anggota organisasi terhadap suatu kebijakan dipengaruhi oleh budaya organisasi yang ada dalam suatu organisasi.

Budaya *siri' na pacce* merupakan jati diri bagi orang Bugis-Makassar, yang dipegang kuat oleh masyarakat Makassar/bugis dalam kehidupan sehari-hari termasuk di lingkungan pekerjaan. Sebagian besar pegawai di lingkungan instansi pemerintahan di Provinsi Selatan merupakan putra daerah yang selalu menjunjung tinggi nilai-nilai budaya *siri' na pacce*. Budaya *siri' na pacce* atau budaya malu berpengaruh dalam membentuk sikap operator SAIBA untuk menerima dan mengimplementasikan basis akrual serta memotivasi untuk meningkatkan pemahaman tentang akuntansi berbasis akrual. Penerimaan dan kemauan untuk mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual tentu menjadi awal yang baik dalam satu tahun masa penerapannya.

#### d. Implikasi Implementasi Akuntansi Berbasis Akruaal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga

Hasil pengujian hipotesis melalui PLS menunjukkan bahwa nilai *T-statistics* > t-tabel, yaitu  $10.73 > 1.66$ . Hal ini menunjukkan bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual mempunyai implikasi terhadap kualitas LKKL. Semakin baik implementasi akuntansi berbasis akrual, maka akan semakin meningkatkan kualitas LKKL. Temuan penelitian ini mendukung penelitian Ofoegbu dan Grace (2014) dan Christanti (2013). Temuan penelitian juga mendukung *decision usefulness theory*. LKKL yang menyajikan informasi yang lebih lengkap serta menggambarkan posisi keuangan pemerintah dengan lebih baik, tentu saja akan menjadi sumber informasi yang lebih baik sebagai dasar pengambilan keputusan.

LKKL yang disusun dengan basis akrual menghasilkan laporan realisasi anggaran (LRA), laporan operasional (LO), laporan perubahan ekuitas (LPE), neraca dan catatan atas laporan keuangan. LO yang berisi pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit menyediakan informasi yang tidak diakomodir dalam LRA, yang hanya menyajikan pendapatan dan belanja berdasarkan kas yang diterima atau dikeluarkan. LPE menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan. LPE disusun setiap bulan sehingga menyediakan informasi yang *real time* sebagai dasar pengambilan keputusan. Depresiasi aset juga memberi peran dalam penyajian nilai aset tetap pemerintah yang lebih *real*. Angka dari LPE yang menjadi input dalam neraca memberikan rekam jejak yang lebih baik atas nilai ekuitas dalam neraca.

## 6. SIMPULAN DAN SARAN

### a. Simpulan

Hasil penelitian menunjukkan penggunaan aplikasi SAIBA tidak berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual. Hal ini disebabkan kurangnya pengetahuan operator tentang penyusunan jurnal penyesuaian dan pengembangan aplikasi SAIBA yang tidak melibatkan pengguna. Temuan lain adalah pelatihan akuntansi berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual. Semakin baik dan semakin memadai pelatihan akuntansi yang dilakukan, maka akan semakin mendukung dan meningkatkan implementasi akuntansi berbasis akrual.

Budaya organisasi berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual. Budaya *siri' na pacce* yang dijunjung tinggi mampu mendorong operator aplikasi SAIBA untuk menerima dan menerapkan akuntansi berbasis akrual. Semakin kuat budaya organisasi akan semakin mendukung implementasi akuntansi berbasis akrual.

Implementasi akuntansi berbasis akrual mempunyai implikasi terhadap kualitas LKKL. Hal ini disebabkan karena dengan basis akrual, informasi yang dihasilkan lebih komprehensif dan sesuai dengan kondisi yang sebenarnya, sehingga akan meningkatkan kualitas LKKL yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan. Semakin baik implementasi akuntansi berbasis akrual, maka semakin meningkatkan kualitas LKKL.

### b. Keterbatasan dan Saran Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang dapat diperbaiki pada penelitian selanjutnya. Keterbatasan dalam penelitian ini antara lain :

- 1) Penelitian ini hanya meneliti tiga variabel yang mempengaruhi implementasi akuntansi berbasis akrual, sehingga kurang mengeksplorasi faktor-faktor lainnya yang mungkin berpengaruh.
- 2) Ruang lingkup pada penelitian ini hanya dilakukan satuan kerja dalam wilayah kerja KPPN Makassar I dan II, sehingga generalisasi hasil temuan dan rekomendasi penelitian ini kurang dapat diberlakukan bagi satuan kerja di luar wilayah kerja KPPN Makassar I dan II.
- 3) Ruang lingkup yang terbatas pada satuan kerja yang ada dalam wilayah kerja KPPN Makassar II membuat budaya organisasi yang diangkat dalam penelitian ini juga terbatas pada budaya *siri' na pacce'*, sehingga tidak dapat mewakili satuan kerja pada daerah lain yang menganut budaya yang berbeda.
- 4) Penelitian ini belum mengeksplorasi faktor-faktor yang berpengaruh terhadap variabel penggunaan aplikasi SAIBA dan dampaknya terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual.

Saran yang dapat disampaikan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

- 1) Bagi Pimpinan Satuan Kerja  
Pimpinan satuan kerja diharapkan lebih selektif dalam memilih operator aplikasi SAIBA. Pegawai yang dipilih menjadi operator aplikasi SAIBA sebaiknya pegawai yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi dan memahami akuntansi dasar.
- 2) Bagi Kepala KPPN Makassar I dan II, Kepala Kanwil Direktorat Jenderal Perbendaharaan (DJPB) Provinsi Sulawesi Selatan, dan Direktur Akuntansi dan Pelaporan Keuangan  
Penyelenggaraan pelatihan akuntansi diharapkan dapat ditingkatkan frekuensi dan waktu pelatihannya, serta dilakukan evaluasi terhadap peserta pelatihan minimal satu bulan setelah pelatihan berakhir untuk melihat dampaknya pada pelaksanaan tugas sehari-hari. Pengembangan aplikasi SAIBA juga diharapkan lebih disesuaikan dengan kebutuhan pengguna dalam menyusun laporan keuangan.
- 3) Bagi peneliti selanjutnya  
Terkait dengan hasil penelitian yang menunjukkan variabel penggunaan aplikasi SAIBA dalam penelitian ini tidak berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual, peneliti selanjutnya dapat memperbaiki instrument penelitian atau meneliti pengaruh variabel pemahaman akuntansi akrual atau pemahaman akuntansi dasar, latar belakang pendidikan, dan pelatihan aplikasi SAIBA terhadap penggunaan aplikasi SAIBA. Peneliti selanjutnya juga disarankan untuk memperluas obyek penelitian, misalnya dengan menggunakan satuan kerja dalam wilayah kerja Kanwil Direktorat Jenderal Perbendaharaan atau satuan kerja mitra kerja KPPN se-Indonesia. Saran selanjutnya adalah, karena penelitian ini hanya mengangkat budaya *siri' na pacce'*, maka peneliti selanjutnya dapat menggunakan budaya daerah lain sebagai dimensi atau indikator untuk variabel budaya organisasi.



## DAFTAR PUSTAKA

- Agustino, Leo. 2012. *Dasar-dasar Kebijakan Publik*. Alfabeta. Bandung.
- Amriani, Tenry Nur. 2014. *Menyongsong Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua*. <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/berita-makassar/> 19410-menyongsong-penerapan-akuntansi-pemerintahan-berbasis-akrua. Diakses tanggal 24 Januari 2015.
- Arianty, Erna. 2014. *Peran Pemahaman Akuntansi Dasar Dalam Pengimplementasian Sistem Akuntansi Berbasis Akrua (SAIBA)*. <http://www.bppk.go.id/publikasi/artikel/150-artikel-keuangan-umum/20197-peran-pemahaman-akuntansi-dasar-dalam-pengimplementasian-sistem-akuntansi-instansi-berbasis-akrua-saiba>. Diakses tanggal 24 Januari 2015.
- Chatab, Nevizond. 2007. *Profil Budaya Organisasi : Mendiagnosis Budaya dan Merangsang Perubahannya*. Alfabeta. Bandung.
- Christanti, Dianne Natalia. 2013. Pengaruh Akuntansi Berbasis Akrua dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Tesis UNIKOM*.
- Davis, Fred. D. 1989. *Perceived Usefulness, Perceived of Use, and User Acceptance of Information Technology*. *MIS Quarterly*, 13 (3):319 – 340.
- Ghozali, Imam., Hengky Latan. 2012. *Partial Least Square, Konsep, Teknik dan Aplikasi SMARTPLS 2.0 M3 Untuk Penelitian Bisnis*. Badan Penerbit UNDIP. Semarang.
- Ichsan, Muhammad. 2013. *Kajian-kajian Variabel Kesuksesan Penerapan Basis Akrua dalam Sistem Akuntansi Pemerintahan*. BPKP. Jakarta.
- Kristyono, Joko., Kharis Raharjo, Rita Andini. 2014. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Keberhasilan Pengelolaan Keuangan Daerah Berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Universitas Pandanaran*.
- Krumwiede, K. 1998. *The Implementation Stages of Activity Based Costing and The Impact of Contextual and Organizational Factors*. *Journal of Management Accounting Research*, 10 : 239-277.
- Kusuma, Muhammad Indra Yudha. 2013. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrua Pada Pemerintah. *Diponegoro Journal of Accounting*. 2 (3) : 1-14.
- Martiningsih, Ida. 2007. Pengaruh Pengembangan Pegawai dalam Konteks Implementasi Online System Terhadap Kepuasan Kerja, Komitment dan Kinerja Pegawai pada PT. Bank Jatim di Surabaya. *Tesis Universitas Airlangga*.
- Muharor, Lalu Afgan. 2015. Studi Empiris Model Delone dan McLean dalam Kesuksesan KOMDANAS di Satuan Kerja Pengadilan. *Tesis Universitas Mataram*.
- Nugroho, Riant. 2012. *Public Policy for The Developing Countries*. Pustaka Pelajar. Yogyakarta.

- Ofoegbu and Grace N. 2014. *New Public Management and Accrual Accounting Basis For Transparency and Accountability in the Nigerian Public Sector. IOSR-JBM, 16 (7) : 104-113.*
- Ouda, Hassan A.G. 2004. *Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in Public Sector. Public Fund Digest, February.*
- Ramdani, Muhammad Ade Roni. 2012. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Keberhasilan Implementasi Standar Akuntansi Berbasis AkruaI pada Pemerintah Kota Tasikmalaya. *Artikel Ilmiah Universitas Jenderal Soedirman Purwokerto.*
- Robbins, Stephen P. 2002. *Prinsip-Prinsip Perilaku Organisasi.* Erlangga. Jakarta.
- Roni, Muhammad. 2015. Determinan Kualitas Laporan Keuangan Satuan Kerja Di Wilayah Pembayaran Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Mataram. *Tesis Universitas Mataram.*
- Rowley, Chris., Keith Jackson. 2012. *Manajemen Sumber Daya Manusia : The Key Concepts.* PT. Rajagrafindo Persada. Jakarta.
- Sari, Dita Puspita., Hendrawan Santosa Putra. 2012. Menelisik Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI. *JEAM, XI (2):33-56.*
- Scott, William R. 2003. *Principal Accounting Theory.* Prentice Hall. Canada.
- Simanjuntak, Binsar H. 2005. *Menyongsong Era Baru Akuntansi Pemerintahan di Indonesia.* <http://www.ksap.org/sap/menyongsong-era-baru-akuntansi-pemerintahan-di-indonesia/>. Diakses tanggal 24 Januari 2015.
- \_\_\_\_\_. 2010. Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI di Sektor Pemerintahan di Indonesia. *Paper Kongres IAI ke-XI 9 Desember 2010.*
- Sugiarto, Evan Sembada., Muhammad Alfian. 2014. Faktor-faktor Pendukung atas Keberhasilan Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI pada Pemerintah Solo. *3<sup>rd</sup> Economics and Business Research Festival.*
- Switriansyah, Zulfirman. 2015. Pengaruh Kompetensi Aparatur, Pemanfaatan Teknologi Informasi, *Time Pressure*, dan Penerapan SAP Basis AkruaI Terhadap Keandalan Informasi Laporan Keuangan. *Tesis Universitas Mataram.*
- Syaiful. 2014. Optimisme Kementerian/Lembaga Menyambut Penerapan Basis AkruaI. *Warta Pengawasan, XXI (3):44-47.*
- Widjajarso, Bambang. 2011. *Penerapan Basis AkruaI pada Akuntansi Pemerintah Indonesia : Sebuah Kajian Pendahuluan.* [http://sutaryo.staff.uns.ac.id/files/2011/10/ Akuntansi-berbasis-akruaI.pdf](http://sutaryo.staff.uns.ac.id/files/2011/10/Akuntansi-berbasis-akruaI.pdf) . Diakses tanggal 24 Januari 2015.
- Witantri, Ajeng. 2012. Faktor-faktor Pendukung Keberhasilan Penerapan SAP berbasis AkruaI pada Pemerintah Kota Medan. *Tesis Universitas Negeri Medan.*