

PENGARUH PEMAHAMAN APARAT DAN KESIAPAN LEMBAGA TERHADAP KESUKSESAN IMPLEMENTASI SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAHAN DI PEMERINTAH DAERAH KOTA DAN KABUPATEN SE-EKS KARESIDENAN PEKALONGAN

Muhaimin
Siti Yunitarini

Universitas Pekalongan

ABSTRACT

This research aims to know the influence of public employee's understanding and the readiness of institutions to implementation government accounting system successfully. The implementation of government accounting system on every SKPD with Government Accounting Standart 2005 based on cash toward accrual accounting. The sample used in this research are headofficer of SKPD (Sekretariat, Dinas, Badan, Kantor, Rumah Sakit, Lembaga Teknis Khusus, dan Kecamatan) on Pekalongan City, Pekalongan Recidence, Batang Residence, and Pemalang Residence. The data are analyzed with linier regression. The result of this research show that the public employee's variable influence to the success of the implementation of public accounting system. In the other side, the readiness of institutions variable don't significantly influence to implementation government accounting system successfully.

Keywords: *government accounting standart 2005, cash toward accrual accounting, government accounting system, SKPD.*

PENDAHULUAN

Krisis ekonomi yang terjadi pada tahun 1998 dan munculnya gerakan pro-demokrasi menyebabkan jatuhnya pemerintahan orde baru. Kejadian tersebut mengawali reformasi dalam bidang ekonomi dan politik. Reformasi yang dilakukan adalah dengan menerapkan kebijakan desentralisasi lembaga-lembaga pemerintahan dimana pemerintah pusat memberikan otonomi baik politik maupun ekonomi kepada pemerintah daerah.

Christensen (2002) dalam Robinson dan Harun (2004) menyebutkan bahwa reformasi dalam sektor publik seringkali diikuti dengan reformasi sistem akuntansi. Perubahan dari sistem akuntansi *cash basis* atau akuntansi berbasis anggaran ke sistem akuntansi berbasis akrual merupakan elemen yang signifikan dalam reformasi sektor publik.

Pengenalan sistem akuntansi akrual dianggap sebagai teknologi yang lebih baik yang ditujukan untuk memfasilitasi transparansi yang lebih besar pada aktivitas lembaga pelayanan publik, memperkuat akuntabilitas pemerintah dan untuk meningkatkan kualitas pengambilan

keputusan dalam pemerintahan (Christensen, 2002 dalam Robinson *et al.* 2004).

Negara-negara maju telah berhasil menerapkan akuntansi berbasis akrual dan memberikan banyak manfaat, misalnya di Swedia, organisasi publik telah menggunakan akuntansi akrual pada tahun 1997 (Paulson, 2006).

Mattison *et al.*, (2003) dalam Paulson, (2006) mengungkapkan bahwa pemerintah pusat Swedia telah memperkenalkan akuntansi berbasis akrual sejak tahun 1980 dan memberikan dampak positif yaitu mendukung kinerja sistem manajemen. Informasi akrual lebih banyak digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja keuangan dan bukan sebagai dasar untuk alokasi sumber daya. Rumania mulai menggunakan akuntansi akrual dalam praktek pada pemerintah lokal dan pusat mulai 1 januari 2006 (Tudor *et al.*, 2007), Pemerintah Federal Kanada pada bulan Februari 1995 (Baker *et al.*, 2006) dan diadopsi pula oleh organisasi Perserikatan Bangsa-bangsa (PBB).

Hara (2006) mengungkapkan pengenalan akuntansi berbasis akrual terhadap reformasi akuntansi bukanlah tujuan utama dari reformasi akuntansi, melainkan tujuannya adalah untuk meningkatkan kepercayaan publik terhadap pemerintah.

kontribusinya terhadap pengambilan keputusan yang lebih baik.

Untuk membuktikan adanya hubungan antara perubahan yang lebih besar dalam sektor publik dengan teknik akuntansi, Robinson dan Harun (2004) mengemukakan sangat penting untuk: (a) Memperhatikan perubahan politik dan ekonomi dimana terjadi perubahan laporan keuangan dan (b) Untuk memperkirakan dampak dari perubahan itu terhadap praktek serta prestasi manajemen pelayanan publik.

Sektor publik mempunyai ciri-ciri yang membedakannya dengan sektor swasta (Nordriawan, 2006) antara lain (a) Dijalankan tidak untuk mencari keuntungan finansial (b) Dimiliki secara kolektif oleh publik (c) Kepemilikan atas sumber daya tidak digambarkan dalam bentuk saham yang dapat diperjualbelikan (d) Keputusan-keputusan yang terkait kebijakan maupun operasi didasarkan pada konsensus, sehingga sektor publik menjadi kajian alternatif dan menarik bagi para peneliti akuntansi.

Dalam salah satu penelitiannya *Asian Development Bank* /ADB (KSAP, 2006) menyimpulkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di Negara-negara berkembang harus direncanakan secara realistik dan praktis sesuai dengan kemampuan sumber daya dan kapasitas yang tersedia. Beberapa penelitian, (Anessi, *et al.*, 2008, Tudor, 2007, Paulson, 2006) menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang dapat mendukung keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual adalah strategi implementasi yang direncanakan dengan baik, komitmen, tujuan yang dikomunikasikan secara jelas, sumber daya manusia yang handal, dan penggunaan sistem informasi yang sesuai dengan kebutuhan.

Penerapan akuntansi berbasis akrual harus dirancang secara hati-hati mengingat Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis kas menuju akrual (*cash toward accrual accounting*) baru saja diterbitkan dan belum diimplementasikan sepenuhnya baik oleh Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah.

Robinson dan Harun (2004) dalam penelitiannya di Indonesia mengungkapkan bahwa hambatan yang signifikan dalam proses penerapan akuntansi berbasis akrual antara lain : (a)

kurangnya staf (pegawai pemerintah) yang memiliki skill/kemampuan dalam akuntansi sektor publik di Indonesia, (b) minimnya perhatian DPR dan masyarakat (c) pemerintah gagal menetapkan sebuah Badan pengaturan Standar Akuntansi Sektor Publik yang independen.

Studi terakhir yang dilakukan Harun (2007) tentang pengetahuan aparat, tingkat persiapan kelembagaan, serta tantangan kondisi riil implementasi SAP 2005 dari suatu pemerintah daerah provinsi di Sulawesi Tengah mengalami suatu hambatan, hal tersebut disebabkan oleh aspek kerumitan dalam penyusunan laporan keuangan, kurangnya pengalaman serta latar belakang pegawai yang tidak sesuai, rendahnya komitmen pimpinan, dan minimnya fasilitas.

Dari kondisi diatas akan memungkinkan timbulnya kesulitan dalam penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual. Bagi kalangan yang baru belajar menerapkan akuntansi berbasis kas menuju akrual, peralihan ini pasti menuntut waktu untuk memahaminya. Bagi kalangan yang lebih akrab dengan akuntansi pemerintahan, berbagai permasalahan konseptual dan teknis yang menyertai penerapan akuntansi berbasis akrual dalam kondisi praktik dan aturan manajemen keuangan Negara Republik Indonesia saat ini masih menimbulkan pertanyaan-pertanyaan (KSAP, 2006).

Penelitian ini berbeda dari penelitian-penelitian sebelumnya, yaitu: (a) penelitian-penelitian yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya dilakukan di negara-negara maju dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh dari implementasi sistem akuntansi berbasis akrual, sedangkan tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui pengaruh pemahaman aparat dan kesiapan lembaga terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan (*cash toward accrual accounting* SAP 2005). (b) cakupan sampel yang digunakan berbeda hanya meliputi satu karesidenan, yaitu Pekalongan yang meliputi: Kota dan Kabupaten Pekalongan, Kabupaten Batang, dan Kabupaten Pemalang. Pemilihan sampel tersebut didasarkan pada keadaan di lapangan bahwa kota dan kabupaten di eks karesidenan tersebut masih menggunakan *cash toward accrual accounting*

SAP 2005 baru dilaksanakan mulai tahun anggaran 2007.

Kesuksesan implementasi suatu sistem akuntansi pemerintahan tergantung dari pemahaman aparat dan kesiapan lembaga dalam mengimplementasikan SAP 2005. Pemahaman menunjukkan pengetahuan dan keterbukaan dari aparat untuk memahami Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2005.

Kesiapan menggambarkan aspek-aspek yang harus tersedia dalam implementasi SAP 2005 yang meliputi sarana fisik dan kemampuan pelaksana dalam mendukung kesuksesan implementasi SAP 2005.

Dari latar belakang diatas, penulis mengambil judul Pengaruh Pemahaman Aparat Dan Kesiapan Lembaga Terhadap Kesuksesan Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan Di Pemerintah Daerah Kota Dan Kabupaten Se-Eks Karesidenan Pekalongan.

Dari latar belakang tersebut, dapat dirumuskan permasalahan dalam bentuk pertanyaan riset berikut:

1. Apakah ada pengaruh positif pemahaman aparat terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan?
2. Apakah ada pengaruh positif kesiapan lembaga terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan?

Sedangkan tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Memberikan bukti empiris adanya pengaruh positif pemahaman aparat terhadap kesuksesan implementasi sistem Akuntansi Pemerintahan.
2. Memberikan bukti empiris adanya pengaruh positif kesiapan lembaga terhadap kesuksesan implementasi sistem Akuntansi Pemerintahan.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Penelitian Terdahulu

Penelitian tentang penerapan akuntansi berbasis akrual di berbagai negara sudah banyak dilakukan, antara lain: Van der Hoek dalam KSAP (2006) menunjukkan bahwa informasi akrual berguna bagi organisasi sektor publik dan

banyaknya variasi dalam penggunaan jenis informasi akuntansi yang berbeda.

Robinson yang meneliti tentang pelaporan keuangan akrual dan kebijakan fiskal di Australia mengemukakan pentingnya evaluasi dari kebijakan yang relevan dalam pengukuran baru sebagai kerangka kerja pemerintah *commonwealth* untuk menentukan besarnya pajak.

Tudor dan Rodica (2007) yang melakukan penelitian di Rumania mengungkapkan penggunaan informasi akuntansi akrual dalam praktek mungkin lebih rendah atau sebaliknya, dan di Rumania sistem penganggaran masih menggunakan basis kas. Lebih lanjut Tudor mengatakan kebutuhan terhadap sistem akuntansi berbasis akrual sangat mendesak dengan tujuan untuk memperbaiki sistem teknologi informasi, prosedur administrasi, dan menjamin informasi akuntansi yang lengkap, akurat, dan tepat waktu.

Vinnari dan Nasi (2008) menyatakan aplikasi akuntansi akrual pada sektor publik tidak memberikan jaminan adanya kesamaan dalam kepemilikan modal, transparansi dan akuntabilitas, tetapi membuka kemungkinan untuk membuat akuntansi yang kreatif dalam sektor publik, yang perlu diperhatikan adalah praktik akuntansi akrual dalam sektor publik harus selalu dibangun dan direview.

Anessi-Pessina dan Steccolini (2007) yang melakukan penelitian di Italia mengungkapkan implementasi sistem akuntansi akrual, menimbulkan perdebatan pada reformasi akuntansi sektor publik. Hal tersebut untuk menunjukkan keterkaitan antara penganggaran dan akuntansi akrual. Data yang digunakan untuk analisis adalah laporan keuangan 30 pemerintah daerah tahun 1998 – 2003. Hasil dari penelitian tersebut tidak mendukung atau tidak adanya keterkaitan antara penganggaran dan akuntansi akrual. Pemerintah Daerah di Italia tidak menggunakan asumsi yang setara antara pembentukan piutang dan komitmen yang ada, serta akuntansi akrual pada pendapatan dan biaya lainnya.

Marti (2006) yang melakukan penelitian mengenai penganggaran akrual di tiga Negara, yaitu: New Zealand, Inggris, dan Swedia. Marti mengemukakan adanya perbedaan permasalahan pajak di New Zealand

pada saat utang pajak timbul, di Inggris pendapatan pajak diakui berdasarkan basis kas, sedangkan di Swedia pendapatan pajak diakui ketika hutang pajak dikeluarkan oleh pembayar pajak.

Baker *et al.* (2006) yang melakukan penelitian di Kanada menyatakan terlalu dini *outcomes* timbul adanya adopsi akuntansi akrual oleh pemerintah federal Kanada. Mereka antusias pada perubahan informasi dalam perbaikan pengambilan keputusan dan perbaikan hasil sumber daya manajemen untuk merubah metode akuntansinya.

Hoek dan Peter (2005) mengemukakan sistem penganggaran dan akuntansi akrual telah digunakan secara luas di Nedherland baik pada pemerintah daerah, propinsi, dan pemerintah pusat dalam jangka waktu yang relatif lama, dan penyelesaian implementasi tersebut selesai pada tahun 2006. Meskipun beberapa peningkatan telah dicapai, tetapi departemen anggaran tidak memberikan penjelasan dalam menentukan kebijakan dan aktivitas yang mereka jalankan. Adanya hubungan antara pengeluaran dan tujuan, kinerja, dan pengertian yang tidak cukup jelas. Alasan penting dari kebijakan jangka pendek adalah tidak diformulasikannya pengukuran yang berpengaruh terhadap indikator dan target yang ingin dicapai.

Tudor dan Fatacean yang mengadakan penelitian di pemerintah lokal di Rumania membagi dua kategori pegawai yang bekerja di departemen akuntansi yaitu: (a) pegawai yang mempunyai pengalaman dalam pembukuan *double entry* dan pengalaman dalam teknologi informasi. Mereka optimis dapat menerapkan akuntansi berbasis akrual, sedangkan (b) Pegawai yang tidak berpengalaman dalam pembukuan *double entry* dan teknologi informasi. Mereka pesimis dapat menerapkan akuntansi berbasis akrual. Lebih lanjut tudor menyarankan adanya kebutuhan untuk membangun keahlian yang sesuai, dan menyediakan training bagi tenaga penyusun dan pengguna laporan keuangan. karena pada level tersebut tenaga akuntan dan manajemen keuangan lebih sedikit dibandingkan peraturan perundang-undangan yang ada.

Sementara Robinson dan Harun (2004) dalam penelitiannya di Indonesia mengungkapkan

bahwa hambatan yang signifikan dalam proses penerapan akuntansi berbasis akrual antara lain : (a) kurangnya staf (pegawai pemerintah) yang memiliki skill/kemampuan dalam akuntansi sektor publik di Indonesia, (b) minimnya perhatian DPR dan masyarakat (c) pemerintah gagal menetapkan sebuah Badan pengaturan Standar Akuntansi Sektor Publik yang independen.

Studi terakhir yang dilakukan Harun (2007) tentang pengetahuan aparat, tingkat persiapan kelembagaan, serta tantangan kondisi riil implementasi SAP 2005 dari suatu pemerintah daerah provinsi di Sulawesi Tengah mengalami suatu hambatan, hal tersebut disebabkan oleh aspek kerumitan dalam penyusunan laporan keuangan, kurangnya pengalaman serta latar belakang yang tidak sesuai, rendahnya komitmen pimpinan, dan minimnya fasilitas.

Akuntansi Akrual

Akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan (KSAP, 2006).

Dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan (*recording*) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat.

Pada dasarnya, jika dibandingkan dengan akuntansi pemerintah berbasis kas menuju akrual, akuntansi berbasis akrual tidak banyak berbeda. Pengaruh perlakuan akrual dalam akuntansi berbasis kas menuju akrual sudah banyak diakomodasi di dalam laporan keuangan terutama neraca yang disusun sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Keberadaan pos piutang, aset tetap, hutang merupakan bukti adanya proses pembukuan yang dipengaruhi oleh asas akrual.

Pessina *et al.* (2008) dan Cudia (2008) mengemukakan bahwa nilai lebih yang diperoleh dari penerapan akrual adalah tergambarnya seluruh informasi operasi atau kegiatan. Dalam sektor komersial, gamt atau kegiatan lainnya

Laba Rugi. Sedangkan dalam akuntansi pemerintahan, laporan sejenis ini diciptakan dalam bentuk Laporan Operasional atau Laporan Aktivitas atau Laporan Surplus/Defisit.

Perry dan Crook (2007) mengungkapkan adopsi akuntansi akrual pada perusahaan publik memungkinkan untuk menggunakan standar yang berlaku secara internasional yaitu IFRS (*International Financial Reporting Standard*). sementara Gilling (2008), Vinnari *et al.*, (2008), Lapsley dan Mussari (2008) menyatakan perlunya Standar-standar baru yang digunakan untuk pelaporan aset, hutang, informasi non keuangan dalam pengukuran kinerja dan evaluasinya.

Standar yang seragam tersebut harus berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum (GAAP) yang dibutuhkan untuk membuat regulasi akuntansi akrual pada sektor publik, misalnya standar mengenai penilaian aset tetap dan aset infrastruktur berdasarkan nilai wajar.

Lebih lanjut Gilling (2008) menyatakan revolusi pada akuntansi sektor publik khususnya akuntansi berbasis akrual cocok sebagai alat pengendalian keuangan pemerintah dan digunakan sebagai teknik akuntansi yang baru.

Komponen Laporan Keuangan

Komponen laporan keuangan pokok dalam penerapan akuntansi akrual telah muncul berbagai nama atau istilah. Di dunia internasional, laporan keuangan akrual yang paling umum diterapkan dalam sektor publik adalah laporan keuangan yang mengacu pada *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), sekurang-kurangnya terdiri dari;

1. Neraca (*Statement of Financial Position*).
2. Laporan Kinerja Keuangan (*Statement of Financial Performance*).
3. Laporan Perubahan dalam Aset Bersih/Ekuitas (*Statements of Changes In Net Assets/Equity*).
4. Laporan Arus Kas (*Cash Flow Statement*).
5. Catatan atas Kebijakan Akuntansi dan catatan atas Laporan Keuangan (*Accounting Policies and Notes to The Financial Statements*).

Perancis telah menerapkan akuntansi pemerintah berbasis akrual. Komponen laporan keuangan yang disajikan adalah;

1. Neraca (*Statement of Financial Position*).
2. Laporan Surplus/Defisit (*Surplus Defisit Statement: A Net Expense Statement, Net Sovereign Revenues Statement, A Net Operating Surplus/Deficit Statement for The period*).
3. Laporan Arus Kas (*Cash Flow Statement*).
4. Catatan atas laporan Keuangan (*Notes to The Financial Statements*).

Di Swedia akuntansi berbasis akrual mulai diperkenalkan pada pemerintah daerah pada tahun 1986, dan Pemerintah pusat tahun 1993 (Paulson, 2006). Pengembangan dan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual tergolong lancar karena tidak ada perdebatan besar di pemerintahan dan tidak ada penolakan dari kementerian.

Standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan Pemerintah Pusat Swedia memiliki karakteristik;

1. Standar akuntansi berbasis akrual mencakup pemerintah (secara keseluruhan) dan kementerian/lembaga.
2. Standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan dapat dikelompokkan sebagai *relatively full accrual accounting*. Pengecualian hanya terhadap perlakuan aset bersejarah (*heritage asset*) dan pajak.
3. Penggunaan nilai historis.
4. Setiap kementerian/lembaga menyiapkan laporan operasional, Neraca, laporan dana, dan catatan atas laporan keuangan.

Penerapan akuntansi berbasis akrual di Swedia lebih banyak digunakan untuk internal manajemen pada kementerian/lembaga dari pada penganggaran dan pembuatan kebijakan.

Kementerian/lembaga lebih banyak menggunakan biaya berbasis akrual (*accrual based cost*) untuk obyek biaya seperti departemen dan output. Informasi berbasis akrual lebih banyak digunakan dibandingkan dengan informasi penganggaran berbasis kas. Pemerintah lebih banyak menggunakan informasi penganggaran dibandingkan dengan informasi berbasis akrual, karena itu informasi pada Laporan Operasional dan Biaya per obyek dibandingkan dengan

Informasi akrual lebih banyak digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja keuangan bukan sebagai dasar alokasi sumber daya.

Komponen laporan keuangannya adalah sebagai berikut;

1. Neraca (*Statement of Financial Position*).
2. Laporan Kinerja Keuangan (*Statement of Financial Performance*).
3. Laporan Arus Kas (*Cash Flow Statement*).
4. Laporan Apropriasi (*Appropriation Report*).
5. Laporan Kinerja (*Performance Report*).
6. Catatan atas laporan Keuangan (*Notes to The Financial Statements*).

Sementara itu, dalam basis akuntansi kas menuju akrual sesuai dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), laporan keuangan terdiri atas:

1. Laporan Realisasi Anggaran.
2. Neraca.
3. Laporan Arus Kas.
4. Catatan Atas Laporan Keuangan.

Dari perbandingan diatas, tampak bahwa perbedaan utama antara komponen laporan keuangan di negara-negara yang telah menerapkan akrual dengan Indonesia yang masih menerapkan basis kas menuju akrual adalah bahwa di negara-negara tersebut terdapat Laporan Kinerja Keuangan (*Statement of Financial Performance*). Selain perbedaan tersebut di Swedia terdapat pula Laporan Kinerja (*Performance Report*) yang bukan menjadi bagian laporan keuangan.

Pengembangan Hipotesis

Laporan keuangan terdiri dari beberapa komponen, setiap komponen laporan keuangan memberikan gambaran tertentu. Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah laporan yang mencerminkan pertanggungjawaban penggunaan anggaran berdasarkan anggaran yang ditetapkan. Neraca menggambarkan kinerja manajemen asset dan utang, laporan arus kas (LAK) menggambarkan kinerja pengendalian arus kas masuk dan kas keluar.

Murtha *et al.*, (1998) dalam Sitaniapessy (2005) menyatakan bahwa pemahaman sebagai

satu hal yang mengkombinasikan keterbukaan dan kesadaran terhadap kebudayaan dan pasar dengan kecenderungan untuk bersintesis dengan keanekaragaman. Orang yang memiliki pemahaman global cenderung memahami dunia dengan enam cara spesifik, yaitu: (1) Menggunakan gambaran dan pengetahuan yang lebih besar dan luas, dan tetap mencermati apa yang terjadi dalam dunia, (2) Menerima kehidupan sebagai keseimbangan kekuatan yang bertolak belakang yang harus diapresiasi dan dikelola, (3) Lebih percaya pada proses organisasi dari pada struktur organisasi, (4) Menilai keberagaman dan kerjasama serta aturan kelompok sebagai bentuk dasar untuk melaksanakan pencapaian sasaran pribadi, profesi dan organisasi, (5) Selalu mengikuti perubahan seperti peluang yang ada dan juga terhadap hal baru yang tidak diprediksi sebelumnya akan terjadi, (6) Secara terus menerus berusaha terbuka pada diri sendiri dan orang lain dengan mencari pemahaman baru serta mengubah perilakunya.

Pemahaman menunjukkan pengetahuan dan keterbukaan dari aparat untuk memahami Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2005, sehingga dari pemahaman tersebut akan diperoleh suatu pengetahuan yang memadai dalam menyusun laporan keuangan masing-masing satuan kerja perangkat daerah (SKPD) sesuai dengan SAP 2005.

Srinivas (2002) menunjukkan bahwa ada delapan komponen pemahaman yaitu, keingintahuan dan kepentingan, menerima kompleksitas dan kontradiksinya, kesadaran terhadap keanekaragaman, mencari peluang dalam ketidakpastian, kepercayaan akan proses organisasi, fokus pada perbaikan terus-menerus, perspektif jangka panjang, dan cara berpikir. Proses pencapaian pemahaman adalah mengkaitkan setiap informasi dengan fakta, atau mengkaitkan fakta dengan informasi.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) tentang penyajian laporan keuangan pemerintah daerah telah tercantum dalam PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Pemahaman terhadap SAP tersebut sangat dibutuhkan oleh aparat yang mempunyai fungsi sebagai penan laporan keuangan sesuai

Pemahaman yang memadai dan mengkaitkan praktik akuntansi dengan SAP 2005 akan mendukung kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan dalam instansi tersebut.

Dari uraian diatas dapat diambil hipotesis sebagai berikut:

H1: Ada pengaruh positif pemahaman aparat terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan.

Kesuksesan merupakan suatu keadaan tercapainya tujuan atau cita-cita. kesuksesan hanya dapat terwujud jika didasarkan pada pandangan hidup dan standar yang berlaku (Dayat, 2008). Standar yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan daerah adalah SAP 2005.

Kesuksesan suatu rencana kegiatan harus didahului dengan persiapan-persiapan yang matang, begitu pula dalam implementasi SAP harus dimulai dari kesiapan lembaga yang akan melaksanakan SAP tersebut. Kesiapan lembaga menggambarkan kesiapan suatu Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) terhadap implementasi SAP. Setiap SKPD harus mempersiapkan diri dalam segala aspek terutama aspek psikologi, fisik, intelektual, maupun material (Dayat, 2008).

Tudor dan Fatacean mengadakan penelitian mengenai penerapan sistem akuntansi pemerintahan yang baru di Pemerintah Lokal Rumania. Mereka mengatakan pegawai yang mempunyai pengalaman dalam bidang pembukuan dan teknologi informasi lebih mudah dalam menerapkan sistem akuntansi yang baru (akuntansi berbasis akrual) dibandingkan dengan pegawai yang belum berpengalaman dalam bidang pembukuan dan teknologi informasi.

Kesiapan menunjukkan aspek-aspek yang harus tersedia dalam implementasi SAP yang meliputi sarana fisik dan kemampuan pelaksana dalam mendukung kesuksesan implementasi SAP.

Kesiapan suatu instansi dapat dilihat dari adanya pejabat suatu instansi yang bertanggung jawab menyusun laporan keuangan telah mengikuti pelatihan teknis dan mengikuti seminar /lokakarya tentang SAP 2005, tersedia staf akuntansi yang memadai dan terampil dalam menyusun laporan keuangan, dan tersedianya komputer khusus untuk penyusunan laporan keuangan. sehingga dengan persiapan yang memadai, kendala dalam implementasi sistem akuntansi pemerintahan dapat diatasi.

Dari uraian di atas dapat diambil hipotesis sebagai berikut:

H2: Ada pengaruh positif tingkat kesiapan lembaga terhadap kekesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dari penelitian ini adalah pejabat pimpinan kantor, dinas, sekretariat, badan, kecamatan, atau lembaga teknis daerah sebagai satuan kerja pemerintah daerah yang dianggap memiliki pengetahuan yang memadai tentang akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Pemilihan atas responden tersebut dengan alasan mereka memiliki posisi yang strategis, peran serta pengetahuan yang dianggap memadai dalam implementasi kebijakan pemerintah, termasuk pelaksanaan SAP 2005.

Responden yang dijadikan sampel dalam penelitian ini diambil dari banyaknya kuesioner yang disebar kepada masing-masing responden. Kuesioner yang kembali dan dapat diolah akan dijadikan sampel penelitian tanpa memperhatikan proporsi masing-masing satuan kerja perangkat daerah (SKPD). Populasi Penelitian ini dapat dilihat pada tabel 1 berikut:

Tabel 1. Populasi Penelitian

No	SKPD	Pemerintah Daerah				Jumlah
		Kota Pekalongan	Kabupaten Pekalongan	Kabupaten Batang	Kabupaten Pemalang	
1	Sekretariat	2	2	2	2	8
2	Dinas	9	12	15	11	47
3	Badan	2	3	5	3	13
4	Inspektorat	1	1	1	1	4
5	Kantor	4	6	5	5	20
6	Rumah Sakit	1	2	1	1	5
7	Satpol PP	1	1	1	1	4
8	Kecamatan	4	19	15	14	52
Jumlah		24	46	45	38	153

Pengumpulan Data

Instrumen penelitian ini menggunakan kuesioner yang diadaptasi dari peneliti terdahulu yaitu, Harun (2007). Data dikumpulkan melalui peneliti langsung dan bantuan asisten kepada responden (PNS) yang bekerja sebagai penanggung jawab penyusun laporan keuangan di Pemerintah Daerah Kota dan Kabupaten di Eks Karesidenan Pekalongan.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel dalam penelitian ini adalah pemahaman aparat dan kesiapan lembaga yang merupakan variabel *independen* dan kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan sebagai variabel *dependen*.

Pemahaman menunjukkan pengetahuan dan keterbukaan dari aparat untuk memahami Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2005, sehingga pemahaman tersebut akan mendukung kesuksesan implementasi SAP. Aparat menunjukkan kepala atau pimpinan SKPD pada Pemerintah Daerah Kota atau Kabupaten di Eks Karesidenan Pekalongan.

Kesiapan menunjukkan aspek-aspek yang harus tersedia dalam implementasi SAP 2005 yang meliputi sarana fisik dan kemampuan pelaksana dalam mendukung kesuksesan implementasi SAP 2005. Lembaga menunjukkan SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah) pada masing-masing

Pemerintah Daerah Kota dan Kabupaten di Eks Karesidenan Pekalongan.

Kesuksesan implementasi SAP menggambarkan keberhasilan implementasi suatu unit organisasi pemerintah terhadap pelaksanaan SAP 2005.

Untuk mengukur variabel pemahaman aparat, kesiapan lembaga, dan kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan atas sebuah unit organisasi dalam lingkup penelitian akan diberikan pilihan kepada responden jawaban pertanyaan berdasarkan skala *likert* 5 poin.

Teknik Analisis Data

Teknik Pengujian Instrumen

Teknik ini dilakukan untuk memperoleh data yang reliabel dan menggambarkan konsep yang akan diukur dengan tepat, sehingga aspek-aspek yang akan diukur dapat terungkap dengan tepat. Dalam pengujian instrumen data yang dilakukan adalah pengujian validitas dan reliabilitas.

Uji Asumsi Klasik

Model regresi yang baik harus bebas dari asumsi klasik. Uji asumsi klasik yang digunakan adalah uji normalitas, uji heterokedastisitas, uji multikolonieritas, dan uji autokorelasi.

Uji Hipotesis

Hipotesis pertama dan hipotesis kedua dianalisis dengan menggunakan regresi linier berganda, dengan model sebagai berikut:

Created with

$$y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + e$$

Keterangan:

kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan.

x_1 : pemahaman aparat.

x_2 : kesiapan lembaga.

a : konstanta.

b_1, b_2 : koefisien.

e : error.

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel penelitian

Pengambilan data melalui penyebaran kuesioner kepada pimpinan SKPD sebagai

penanggung jawab tersusunnya laporan keuangan. Penyebaran dan pengambilan data dilaksanakan pada tanggal 20 Juni sampai dengan 20 Juli 2009 di masing-masing SKPD pada empat pemerintah daerah yaitu: Kota dan Kabupaten Pekalongan, Kabupaten Pematang, dan Kabupaten Batang.

Kuesioner tersebar sebanyak 153 eksemplar kuesioner dan yang kembali terkumpul 74 kuesioner. Dari 74 kuesioner terdapat 4 kuesioner yang tidak lengkap dan tidak bisa diolah sehingga hanya 70 kuesioner yang dapat diolah. Rincian pengembalian kuesioner digambarkan dalam tabel 2 berikut:

Tabel 2. Tingkat Pengembalian Kuesioner

Responden	SKPD
Kuesioner dikirim	153
Kuesioner yang kembali	74
Kuesioner yang tidak dapat diolah	4
Kuesioner kembali dan dapat digunakan	70
<i>Respon Rate</i>	46%

Tabel 3. Demografi responden

No	Aspek	Keterangan	Responden	
			Jumlah	Persentase
1	Jenis Kelamin	Laki-laki	41	59%
		Perempuan	29	41%
2	Usia	31 – 35 tahun	6	9%
		36 – 40 tahun	19	27%
		41 – 45 tahun	20	29%
		46 – 50 tahun	13	19%
		> 50 tahun	12	16%
3	Tingkat Pendidikan	D3	12	17%
		S1	48	69%
		S2	10	14%
4	Background Pendidikan	Akuntansi	11	16%
		Non Akuntansi	59	84%
5	Jabatan Struktural	IIIa	15	21%
		IIIb	16	23%
		IIIc	11	16%
		IIId	16	23%
		IVa	7	10%
		IVb	5	7%
6	Pengalaman di Bidang Keuangan	0 tahun	15	21%
		1 – 5 tahun	18	26%
		6 – 10 tahun	13	19%
		11 – 15 tahun	16	23%
		> 15 tahun	8	11%
7	Keikutsertaan Dalam Kegiatan Pelatihan teknis dan sejenisnya	Sudah pernah	56	80%
		Belum pernah	14	20%
8	Banyaknya Kegiatan Pelatihan, Seminar, Atau Lokakarya yang pernah diikuti responden	1 – 5 kali	46	82%
		6 – 10 kali	8	14%
		> 10 kali	2	4%

Statistik Deskriptif

Hasil pengolahan data statistik deskriptif untuk masing-masing variabel disajikan pada tabel-4.

Tabel 4. Statistik Deskriptif

Variabel	Rata-rata	Deviasi Standar	Minimum	Maximum
Pemahaman aparat	22,3429	3,00669	13	28
Kesiapan lembaga	17,2143	2,85846	9	24
Kesuksesan implementasi	17,6571	3,07343	9	27

Dari hasil pengujian statistik deskriptif, untuk variabel pemahaman aparat menunjukkan skor tertinggi sebesar 28 dan skor terendah sebesar 13, dengan skor rata-rata sebesar 22,3429. variabel kesiapan lembaga menunjukkan skor tertinggi sebesar 24 dan skor terendah sebesar 9, dengan skor rata-rata sebesar 17,2143. Sedangkan untuk variabel kesuksesan implementasi menunjukkan skor tertinggi sebesar 25 dan skor terendah sebesar 9, dengan skor rata-rata sebesar 17,6571.

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Hasil dari uji validitas dari penelitian disajikan pada tabel 5.

Tabel 5. Hasil Pengujian Validitas.

Variabel	Butir	Person Correlation	Tingkat Signifikan
Pemahaman aparat	1 – 6	0,474 – 0,795	0,000 – 0,000
Kesiapan lembaga	7 – 11	0,480 – 0,756	0,000 – 0,000
Kesuksesan implementasi	12 – 16	0,466 – 0,722	0,000 – 0,000

Berdasarkan hasil uji validitas diatas terlihat bahwa masing-masing item pertanyaan dalam kuesioner dari setiap variabel, semuanya mempunyai tingkat signifikan di bawah 0,05.

Dengan demikian masing-masing item pertanyaan dalam kuesioner dapat dinyatakan valid.

Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban responden terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Peneliti menggunakan metoda *internal consistency* dengan menggunakan *cronbach's*

alpha. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,60 (Nunnally, 1967). Hasil uji reliabilitas disajikan pada Tabel 6.

Tabel 6. Hasil Pengujian Reliabilitas.

Variabel	Cronbach's Alpha
Pemahaman aparat	0,7563
Kesiapan lembaga	0,7571
Kesuksesan implementasi	0,7282

Dari hasil tabel di atas terlihat bahwa koefisien alpha setiap variabel semua bernilai > 0,60. Dengan demikian masing-masing item pertanyaan dalam kuesioner dapat dinyatakan reliabel.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Hasil pengujian normalitas disajikan pada tabel 7.

Tabel 7. Hasil Pengujian Normalitas

	Nilai K-S	Tingkat signifikan	alpha	Keterangan
Uji K-S	0,653	0,787	0,05	Normal

Dari hasil tabel di atas terlihat bahwa Nilai Kolmogorov-Smirnov sebesar 0,787 dan tidak signifikan pada 0,05 (karena $p=0,787 > 0,05$), jadi dapat disimpulkan bahwa residual terdistribusi secara normal.

Uji Multikolonieritas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Hasil pengujian multikolonieritas disajikan pada tabel 8.

Tabel 8. Hasil Pengujian Multikolonieritas

Variabel	Tolerance		VIF		Keterangan
	Tes	Batas	Tes	Batas	
Pemahaman aparat	0,886	0,10	1,128	10	Tidak terjadi multikolonieritas
Kesiapan lembaga	0,886	0,10	1,128	10	

Tabel 9. Hasil Pengujian Heterokedastisitas

Variabel	Tingkat signifikan	alpha	Keterangan
Pemahaman aparat	0,265	0,05	Tidak terjadi heterokedastisitas
Kesiapan lembaga	0,966	0,05	

Tabel 10. Hasil Pengujian Durbin Watson

	Nilai DW	$du < d < 4 - du$	Keterangan
DW test	2,006	$du = 1,672$ $4 - 1,672 = 2,328$ $1,672 < 2,006 < 2,328$	Tidak terjadi autokorelasi

Dari hasil tabel di atas terlihat bahwa variabel pemahaman aparat dan kesiapan lembaga mempunyai nilai tolerance 0,886 lebih besar dari 0,10, dan nilai VIF sebesar 1,128 lebih kecil dari 10, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolonieritas antar variabel independen dalam model regresi.

Dari hasil tabel di atas terlihat bahwa koefisien parameter untuk variabel pemahaman aparat dan kesiapan lembaga tidak ada yang signifikan ($>0,05$), maka dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak terjadi heterokedastisitas.

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t - 1$ (sebelumnya). Untuk mendeteksi ada atau tidaknya autokorelasi dapat menggunakan uji

Uji Heterokedastisitas

Uji Heterokedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Hasil pengujian heterokedastisitas disajikan pada tabel 9.

Durbin-Watson (DW test). Hasil pengujian Durbin Watson disajikan pada tabel 10.

Dari hasil tabel diatas terlihat bahwa nilai DW sebesar 2,006 yang akan kita bandingkan dengan nilai tabel dengan menggunakan nilai signifikansi 5%, jumlah sampel 70 (n) dan jumlah variabel independen 2 ($k=2$), maka di tabel Durbin Watson akan didapatkan $du = 1,672$. Oleh karena nilai DW 2,006 lebih besar dari batas atas (du) 1,672 dan kurang dari $4 - 1,662$ (2,328), maka dapat disimpulkan bahwa tidak ada autokorelasi positif atau negatif autokor

Analisis Regresi Linier Berganda

Analisis regresi digunakan untuk mengukur kekuatan hubungan antar dua variabel atau lebih dan menunjukkan arah hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen.

Hasil pengujian regresi linier berganda dengan bantuan program SPSS 12,00 pada variabel pengaruh aparat dan kesiapan lembaga terhadap kesuksesan implementasi SAP dapat dilihat dalam tabel 11.

Tabel 11. Hasil Pengujian Regresi Linier Berganda

Keterangan	R	R Square	Adjusted R Square
Model	0,550	0,303	0,282
Uji F			
Model	Mean Square	F	signifikan
Regresi	98.721	14,558	0.000
Residual	6.781		
Total	0.029		
Uji t			
Variabel	Koefisien	t	signifikan
Konstanta	3.857	1.469	0.147
Pemahaman aparat	0.489	4.411	0.000*
Kesiapan lembaga	0.168	1.439	0.155

* : signifikan pada : 1%

Pada penelitian ini digunakan model persamaan regresi linier berganda sebagai berikut: $Y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + e$. Dengan memperhatikan hasil regresi linier berganda maka didapat model regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 3,857 + 0,489 x_1 + 0,168 x_2 + e$$

interpretasi model regresi linier berganda tersebut adalah sebagai berikut:

Konstanta

Nilai konstanta sebesar 3,857 yang berarti bahwa jika tanpa dipengaruhi variabel bebas yaitu pemahaman aparat dan kesiapan lembaga, maka kesuksesan implementasi SAP akan mempunyai nilai sebesar 3,857.

Pemahaman aparat

Variabel pemahaman aparat (X_1) mempunyai pengaruh positif terhadap kesuksesan implementasi SAP, hal ini ditunjukkan dengan koefisien regresi sebesar 0,489. Pengaruh positif

ini berarti bahwa pemahaman aparat dan kesuksesan implementasi SAP menunjukkan pengaruh yang searah. Jika pemahaman aparat meningkat mengakibatkan kesuksesan implementasi juga meningkat, begitupula sebaliknya jika pemahaman aparat menurun maka kesuksesan implementasi SAP juga akan mengalami penurunan, Dimana setiap peningkatan pemahaman aparat sebesar 1% akan meningkatkan kesuksesan implementasi SAP 0,489%.

Kesiapan lembaga.

Variabel kesiapan lembaga (X_2) mempunyai pengaruh positif terhadap kesuksesan implementasi SAP, hal ini ditunjukkan dengan koefisien regresi sebesar 0,168. Pengaruh positif ini berarti bahwa kesiapan lembaga dan kesuksesan implementasi SAP menunjukkan pengaruh yang searah. Jika kesiapan lembaga meningkat mengakibatkan kesuksesan implementasi juga meningkat, sebaliknya jika kesiapan lembaga menurun maka kesuksesan implementasi SAP juga akan mengalami penurunan, Dimana setiap peningkatan kesiapan lembaga sebesar 1% akan meningkatkan kesuksesan implementasi SAP 0,168%.

kesuksesan implementasi SAP juga akan mengalami penurunan, Dimana setiap peningkatan kesiapan lembaga sebesar 1% akan meningkatkan kesuksesan implementasi SAP 0,168%.

Kesuksesan Implementasi SAP

Dari tabel 11 di atas dapat diketahui koefisien korelasi berganda (R) sebesar 0,550, hal ini menunjukkan adanya pengaruh yang cukup kuat antara pemahaman aparat dan kesiapan lembaga terhadap kesuksesan implementasi SAP. Koefisien determinasi (R^2), sebesar 0,282. Dengan nilai koefisien determinasi sebesar 0,282, maka dapat diartikan 28,2% kesuksesan implementasi SAP dapat dijelaskan oleh kedua variabel independen yaitu pemahaman aparat dan kesiapan lembaga, sedangkan sisanya 71,8% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model.

Alat Analisis Uji F

Uji F dilakukan untuk membuktikan hipotesis apakah terdapat pengaruh yang signifikan atau tidak antara variabel independen secara bersama-sama (simultan) terhadap terhadap variabel dependen, dengan tingkat signifikan = 5%. Dari tabel 5.10 diatas menunjukkan F_{hitung} sebesar 14,558 dengan tingkat signifikan 0,000. Hal ini menunjukkan bahwa variabel pemahaman aparat (X_1) dan kesiapan lembaga (X_2) mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kesuksesan implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan.

Pengujian Terhadap Variabel Pemahaman Aparat (X_1)

Hasil perhitungan pada regresi berganda diperoleh nilai t_{hitung} sebesar 4,411 dengan taraf signifikansi 0,000. Dengan demikian probabilitas lebih kecil dari 0,05 sehingga H_0 ditolak. Hal ini berarti secara parsial variabel pemahaman aparat berpengaruh positif dan signifikan terhadap kesuksesan implementasi SAP, atau dapat dikatakan bahwa aparat sudah mempunyai pemahaman yang memadai terhadap SAP 2005 dalam mendukung kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan. Kurangnya pemahaman aparat terhadap SAP 2005 menyebabkan implementasi sistem akuntansi pemerintahan menjadi terhambat.

Pengujian Terhadap Variabel Kesiapan Lembaga (X_2)

Hasil perhitungan pada regresi berganda diperoleh nilai t_{hitung} sebesar 1,439 dengan taraf signifikansi 0,155. Dengan demikian probabilitas lebih besar dari 0,05 sehingga H_0 diterima. Hal ini berarti secara parsial variabel pemahaman aparat tidak berpengaruh secara signifikan dengan kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan. Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan bersifat wajib dan semua SKPD harus melaksanakannya. SKPD yang belum maupun telah siap harus mengimplementasikan sistem akuntansi pemerintahan, sehingga variabel kesiapan lembaga tidak berpengaruh secara signifikan.

Hasil Temuan

Dari hasil analisis data menunjukkan bahwa variabel pemahaman aparat berpengaruh secara signifikan terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan, sedangkan variabel kesiapan lembaga tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan.

Hasil temuan tersebut sesuai dengan penelitian Harun (2007) yang melakukan penelitian pada instansi-instansi (SKPD) dalam lingkup Provinsi Sulawesi Tengah. Hasil penelitian tersebut mengungkapkan bahwa pemahaman para pimpinan SPKD belum memiliki pengetahuan yang memadai atas tujuan SAP 2005, yang akhirnya berdampak pada keterlambatan laporan keuangan yang mereka buat. Dari tingkat kesiapan SKPD di Provinsi Sulawesi Tengah sebagian besar SKPD belum siap dalam mengimplementasikan SAP 2005 sehingga harus menjadi perhatian pemerintah daerah setempat untuk mengembangkan sumber daya manusia dalam bidang akuntansi dan menambah fasilitas terutama komputer yang khusus untuk pembuatan laporan keuangan.

Penelitian ini juga sejalan Tudor dan Fatacean (2008) yang mengadakan penelitian di pemerintah lokal di Rumania menunjukkan bahwa kesiapan pegawai pada bagian keuangan yang mempunyai pengalaman dalam pembukuan *double entry* dan pengalaman dalam teknologi informasi. Mereka optimis dapat

berbasis akrual, sedangkan pegawai yang tidak berpengalaman dalam pembukuan *double entry* dan teknologi informasi. Mereka pesimis dapat menerapkan akuntansi berbasis akrual.

Pemahaman terhadap SAP 2005 sangat dibutuhkan dalam mendukung kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan. Variabel ini berpengaruh secara signifikan terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan, karena kurangnya pemahaman aparat terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan 2005 diduga menyebabkan implementasi sistem akuntansi pemerintahan menjadi terhambat.

Kesiapan SKPD merupakan hal yang sangat penting dalam mendukung kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan. Kesiapan menunjukkan aspek-aspek yang harus tersedia dalam implementasi SAP 2005 yang meliputi sarana fisik dan kemampuan pelaksana dalam mendukung kesuksesan implementasi SAP 2005, tetapi pada prakteknya beberapa SKPD belum siap sepenuhnya dalam mengimplementasikan SAP 2005. Kesiapan lembaga tidak berpengaruh secara signifikan hal ini diduga karena SKPD yang sudah maupun belum siap wajib mengimplementasikan sistem akuntansi pemerintahan

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

1. Hasil uji F menunjukkan bahwa variabel pemahaman aparat dan kesiapan lembaga secara bersama-sama (simultan) berpengaruh signifikan terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan.
2. Variabel pemahaman aparat berpengaruh secara signifikan terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan. Hal ini menunjukkan bahwa para pimpinan SKPD di Pemerintah Daerah Kota dan Kabupaten se-Eks karesidenan Pekalongan mempunyai pemahaman yang memadai mengenai SAP 2005 dalam mendukung kesuksesan implementasi SAP. Karena kurangnya pemahaman aparat terhadap SAP 2005 menyebabkan implementasi sistem akuntansi pemerintahan menjadi terhambat.

3. Variabel kesiapan lembaga tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi pemerintahan. Hal ini dapat dikatakan bahwa implementasi SAP pada masing-masing SKPD merupakan hal yang harus dilakukan. SKPD yang telah atau kurang menyiapkan fasilitas pendukung yang meliputi : sarana, prasarana, dan sumber daya manusia harus tetap melaksanakan SAP, sehingga variabel ini tidak berpengaruh secara signifikan.

Keterbatasan

Keterbatasan penelitian ini antara lain :

1. Penelitian ini dilakukan di empat pemerintah daerah yaitu: Kota dan Kabupaten Pekalongan, Kabupaten Pemalang dan Kabupaten Batang, sehingga hasil penelitian tidak bisa digeneralisir untuk seluruh Indonesia.
2. Keterbatasan yang melekat pada metode survei, yaitu peneliti tidak bisa mengontrol jawaban responden. Karena bisa saja responden tidak jujur dalam menjawab pernyataan yang diajukan.

Saran

1. Bagi penelitian lanjutan, perlunya perluasan jumlah sampel pada tingkat yang lebih luas. Misalnya, satu propinsi atau negara, agar hasil pengujian yang diperoleh dapat digeneralisir untuk seluruh Indonesia.
2. Bagi Pemerintah Daerah, suatu keharusan untuk meningkatkan sumber daya manusia di pemda masing-masing yaitu dengan menyekolahkan stafnya ke jenjang pendidikan tertentu, menambah pegawai yang mempunyai *background* akuntansi atau dengan melakukan pelatihan-pelatihan administrasi keuangan ke pegawai-pegawai pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Anessi-Pessina, Eugenio., dan Ileana Steccolini, 2007, Effects Of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence From Italian Local Governments, Financial Accountability & Management, 23 (2), May, 0267-4424, hal. 113-131.

Anessi-Pessina, Eugenio
Steccolini, Ileana, 2007

- Determinants of Local Government Choices. *Financial Accountability & Management*, 24 (3), August, 0267-4424, hal. 321-339.
- Baker, Ron., dan Morina D.Rennie, 2006, Forces Leading To The Adoption of Accrual Accounting by The Canadian Federal Government: An Institutional Perspective, *CAP Vol. 5, No. 1- PCC*, hal. 83-112.
- Christiaens, Johan., dan Jan Rommel, 2008, Accrual Accounting Reforms: Only For Businesslike (Parts Of) Governments, *Financial Accountability & Management*, 24 (1), February, 0267-4424, hal. 59-74.
- Cudia, Cynthia P., 2008, Application of Accrual and Cash Accounting: Implications for Small and Medium Enterprises, *DLSU Business & Economics Review*, Vol. 17, No. 1 January, hal. 23-40.
- Dayat, 2008, Menuju Mahasiswa Muslim Sukses, <http://blog.um.ac.id>.
- Ghozali, Imam, 2006, Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS, Cetakan IV, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Gilling, Don, 2008, Remarkable revolutions in The Public Sector, *Chartered Accountants Journal* February, hal 53-57.
- Gilling, Don, 2008, Remarkable revolutions in The Public Sector Remarkable revolutions in The Public Sector. *Chartered Accountants Journal* March, hal. 7-15.
- Hara, Toshio, 2006, A review of The Double-Entry Accounting System and Accrual Accounting in The Public Sector, *Government Auditing review*, Vol. 13 , March, hal. 3-14.
- Harun, 2007, Evaluasi Empiris Terhadap Kapasitas Suatu Pemerintah Daerah Dalam Implementasi Standar Akuntansi Berbasis Akrua. Harunak2001@yahoo.com, hal 1-14.
- Hoek, Van der, dan M. Peter. 2005. Accrual-Based Budgeting and Accounting in The Public Sector: The Dutch Experience. www.ebsco.com, hal 25-40.
- Indriantoro, Nur, dan Bambang Supomo, 1999, *Metodologi Penelitian Bisnis*, Edisi Pertama, BPFE, Yogyakarta.
- Lapsley, Irvine dan Riccardo Mussari, 2008, The Significance of Local Government. *Financial Accountability & Management*, 24 (3), August, 0267-4424, hal 207-208.
- Lind, Douglas A., William G. Marchal, dan Samuel A. Wathen, 2008, Teknik-teknik Statistika dalam Bisnis dan Ekonomi Menggunakan Kelompok Data Global, Edisi 13, Buku 2, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Marti, Caridad, 2006, Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting and Finance*, hal 45-65.
- Nasution, Azwar, 1997, Reliabilitas dan Validitas, Pustaka Pelajar Offset, Jakarta.
- Nordiawan, Deddi, 2008, Akuntansi Sektor Publik, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Paulson, Gert, 2006, Accrual Accounting In The Public Sector: Experinces From The Central Government In Sweden, *Financial Accountability & Management*, 22 (3), August, 0267-4424, hal. 47-61.
- Perry, Joanna, dan Kimberley Crook, 2007, Financial Reporting Standars for Public Sector, *Chartered Accountants Journal*, November, hal. 22-23.
- PP Nomor 24 tahun 2005, Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Robinson, Marc, Accrual Financial Reporting and Australian Fiscal Policy, www.ebsco.com, hal. 1-11.
- Robinson, Peter dan Harun, 2004, Reforming The Indonesian Public Sector: The Introduction of Accrual Accounting, Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference 4-6 July, Singapore, hal. 35-54.
- Santoso, Singgih. 2001, Buku Latihan SPSS, PT Elex Media Komputindo, Jakarta.
- Sitaniapessy, Arthur, 2005, Pemahaman Global dan Manajemen Keuangan. Crea

- Bisnis. Jilid 3 No. 10/
www.gunadharma.ac.id, hal 23-34.
- Srinivas, K.M., 1995, Globalization of Business and The Third World Challenge of Expanding The Mindsets, Journal Of Management Development, Vol 14. No. 3, hal 112-123.
- Suardjono, 2005, Teori Akuntansi, Perencanaan Pelaporan Keuangan. Edisi Ketiga, BPFE. Yogyakarta.
- Tudor, Adriana T., dan Blidisel Rodica, 2007, Accrual Accounting Experince in The Romanian Public Hihger Education Sector, MPRA Paper No. 6690 Posted 13 Januray 2008.
- Tudor, Adriana T., dan Alexandra Mutiu, Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector, <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/6690>.
- Tudor, Adriana T., dan Gheorge Fatacean, 2008, The Reform of The Romanian Local Public Governments Accounting in the Context Of The European Integration. <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/6690>.
- Vinnari, Eija M., dan Salme.Nasi, 2008, Creative Accrual Accounting In The Public Sector: Milking Water Utilities To Balance Municipal Budgets and Accounts, Financial Accountability & Management, 24 (2), May, 0267-4424, hal. 97-115.