

## KONTROVERSI PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DALAM PENERAPAN BASIS AKRUAL AKUNTANSI PEMERINTAHAN INDONESIA

**Yentina Siregar**

Akuntansi Universitas Riau Kepulauan  
Jl. Batu Aji Baru No.99 Pulau Batam  
email: yensyafiq@yahoo.com

### **ABSTRACT**

*The purpose of this research was to evaluate the controversy over legislation on implementation of the accrual basis of accounting. It seems difficult for ministries, provincial and regency government, and other government institutions to implement the full structural basis of accruals from the base towards the cash accrual basis. There are significant differences in the implementation of accrual accounting fully from the cash-based accounting. Some of the projects in ministries implemented the base cash in their financial reporting, and now the government is forced to revamp the system of its financial reporting by using the full accrual basis. The sample of the study is consisted of 57 employees of ministries, provinces and regencies. A questionnaire that is spread out is 300, and it is only filled by 57 of the 300 respondents with a difference in age, gender and education. The test of validity and reliability shows good figures, with a cronbach's alpha value that is higher than 0.8, and invalid instrument items were eliminated and retested. A classic assumption test also produces good value, datum normality test indicates dotted along the lines of P-Plot. Test for multicollinearity and Heterocedasticity also produces good value. The results showed the null hypothesis is accepted. Test value of t compared to the value of table t is  $1,648 < 2,028$ , showing the values of  $t < t$  table value. This means controversy and regulations are directly correlated with the basis of accrual accounting in which  $R^2$  value is 0.785. Controversy over legislation gives the influence of accrual accounting of basis 78.5% and 21.5% affected by other variables.*

**Keywords:** *The controversy of law, accounting accrual basis, cash toward accrual basis, Linear regression*

### **ABSTRAK**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengevaluasi Kontroversi Peraturan Perundang-undangan dalam Penerapan Basis Akrua Akuntansi. Sepertinya sulit bagi Kementerian, Provinsi, Kabupaten dan struktural pemerintahan lainnya untuk menerapkan dasar akrua secara penuh dari basis kas menuju basis akrua. Terdapat perbedaan signifikan dalam implementasi akuntansi akrua secara penuh dari akuntansi berbasis kas. Beberapa proyek di Kementerian menerapkan basis kas dalam pelaporan keuangannya, dan sekarang Pemerintah dipaksa untuk merubah sistem pelaporannya dengan menggunakan basis akrua secara penuh. Sampel penelitian ini terdiri atas 57 pegawai dari kementerian, provinsi dan kabupaten. Kuesioner disebar sebanyak 300 dan yang kembali hanya 57 dari 300 kuesioner dengan perbedaan usia, jenis kelamin dan pendidikan. Uji validitas dan reliabilitas menunjukkan angka yang baik, dengan nilai cronbach alpha lebih tinggi dari 0.8 dan item instrumen yang tidak valid dieliminasi dan dilakukan uji validitas kembali. Uji asumsi klasik juga menghasilkan nilai baik, uji normalitas data menghasilkan titik-titik sepanjang garis P-Plot. Uji multikolinearitas dan Heteroskedastisitas juga menghasilkan nilai yang baik. Hasil penelitian menunjukkan hipotesis null diterima. Nilai Uji t dibandingkan dengan nilai tabel t adalah  $1,648 < 2,028$ , yang menunjukkan nilai  $t <$  nilai tabel t. Hal ini berarti, kontroversi peraturan perundang-undangan secara langsung berkorelasi dengan basis akrua akuntansi dengan nilai  $R^2$  sebesar 0,785. Kontroversi peraturan perundang-undangan memberi pengaruh basis akrua akuntansi sebesar 78,5% dan 21,5% dipengaruhi oleh variabel-variabel lainnya.

**Kata Kunci:** Kontroversi UU, dasar akrua akuntansi, dasar kas menuju akrua, regresi linear

## **PENDAHULUAN**

Undang-Undang Nomor 17/2003 pasal 30 dan 31 mengharuskan pemerintah pusat dan daerah menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah (APBN/APBD) kepada DPR dan DPRD berupa Laporan Keuangan Pemerintah Pusat/Daerah. Penyusunan laporan keuangan menurut UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 51, mengharuskan adanya akuntansi dan kesesuaian bentuk dan isi laporan keuangan tersebut dengan standar akuntansi pemerintah. Berdasarkan UU No.17/2003 dan UU No.1/2004, dibuatlah Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 pada tanggal 13 Juni 2005, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. PP Nomor 24 Tahun 2005 mensyaratkan penggunaan basis akuntansi kas menuju akrual (*cash toward accrual*) dalam menyusun laporan keuangan pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

Menurut basis akuntansi tersebut, pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran diakui dengan menggunakan basis akuntansi kas; sedangkan aset, kewajiban, dan ekuitas dana dalam neraca diakui dengan menggunakan basis akuntansi akrual. Akan tetapi, menurut UU No. 17 Tahun 2003 dan UU No. 1 Tahun 2004, Laporan Keuangan Pemerintah (pusat dan daerah) tahun anggaran 2008 sudah harus disusun dan dilaporkan dengan menggunakan basis akrual (akrual penuh), baik untuk laporan realisasi anggaran maupun neraca.

Kontroversi antara basis akuntansi akrual dengan dengan UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, UU Nomor 33 Tahun 2004, Keppres Nomor 42 Tahun 2004 dan Keppres Nomor 80 Tahun 2003. Kontroversi tersebut terutama terkait dengan kontroversi pengertian pendapatan yang diberikan oleh UU Nomor 17 Tahun 2003 itu sendiri; kontroversi pengertian pendapatan basis akrual dengan pendapatan menurut Keppres Nomor 42 Tahun 2002; kontroversi pengertian belanja basis akrual dengan belanja menurut Keppres Nomor 42 Tahun 2002; adanya ketidaksesuaian pasal 21 ayat (1) dan pasal 3 ayat (3) UU Nomor 1 Tahun

2004 dengan “ruh” akrual. Berdasarkan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 13 dan UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 12 ayat (1) a, basis akuntansi yang digunakan dalam mengakui pendapatan negara adalah basis akrual, yaitu pendapatan diakui ketika hak atas pendapatan tersebut timbul tanpa memperhatikan kapan kas atau setara kas akan diterima. Akan tetapi, jika mendasarkan pada pasal 11 ayat 3 dan mengacu pada pasal 1 ayat 9 UU Nomor 17 Tahun 2003, maka basis akuntansi yang digunakan untuk mengakui pendapatan negara seharusnya adalah basis kas, yaitu pendapatan diakui ketika uang masuk ke kas negara. Kontroversi basis akrual juga terlihat pada Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat (1) a, yang mengisyaratkan penggunaan akuntansi basis kas pada pengakuan pendapatan negara maupun belanja.

UU Nomor 17 Tahun 2003 mengisyaratkan penggunaan basis kas yang tercampur aduk dengan “ruh” akrual. Bunyi pasal 13 dan 15 UU tersebut mengisyaratkan penggunaan basis akrual dalam mengakui pendapatan tetapi, bunyi pasal 11 (ayat 3) mengisyaratkan penggunaan basis kas dalam mengakui pendapatan. Pada basis kas, penerimaan hibah dalam bentuk barang seharusnya tidak diakui sebagai pendapatan karena tidak memenuhi unsur pendapatan yang dipersyaratkan oleh basis kas. Sesuai dengan IPSAS 23 (basis akrual) butir 95, pengakuan penerimaan hibah non-tunai sebagai pendapatan negara, sesungguhnya merupakan inti dari basis akrual. UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 12 dan 13 ayat (1) murni menegaskan penggunaan basis akrual tanpa tercampur aduk dengan “ruh basis kas.” Dengan demikian, jika mendasarkan pada UU Nomor 1 Tahun 2004 dan pasal 13 dan 15 UU Nomor 17 Tahun 2003, maka hibah yang diterima dalam bentuk barang memang sudah seharusnya diakui sebagai pendapatan.

Pasal 1 (ayat 14 dan 16) dan Pasal 3 (ayat 5 dan 6) UU Nomor 17 Tahun 2003, memungkinkan timbulnya pos belanja dibayar dimuka di neraca tanpa harus mengakui pengeluaran yang terjadi dalam laporan realisasi anggaran/laporan operasi. Hal ini sesuai dengan “ruh” basis akrual yang tercermin dari bunyi pasal-

pasal tersebut. Selain itu, Keppres Nomor 80 Tahun 2003, membolehkan adanya pemberian uang muka kepada penyedia barang/jasa dalam suatu kontrak pengadaan barang dan jasa. Berdasarkan basis akrual, maka pemberian uang muka tersebut seharusnya dicatat dan disajikan sebagai belanja dibayar di muka, bukan sebagai belanja karena kewajiban atas belanja tersebut sesungguhnya belum timbul tetapi, jika mengacu pada pasal 21 ayat 1 UU Nomor 1 Tahun 2004, dalam akuntansi pemerintahan Indonesia seharusnya tidak boleh ada penyajian pos belanja di bayar dimuka karena itu berarti merupakan pelanggaran atau tidak sesuai dengan pasal 21 ayat 1, UU tersebut.

Dibalik proses penyusunan dan penetapan SAP berbasis akrual yang penuh liku-liku dan adanya kontroversi penggunaan basis akrual di organisasi pemerintahan, maka penerapan sistem akuntansi berbasis akrual di pemerintahan menyajikan tantangan baru, untuk itu agar proses penerapannya dapat berjalan dengan baik perlu dibuatkan suatu pedoman yang dapat menjelaskan proses pembangunan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual ini secara lebih detil. Salah satu bentuk usaha tersebut adalah dengan menetapkan Standar Akuntansi Berbasis Akrual yang ditetapkan dalam bentuk Peraturan Pemerintah (PP) Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai pengganti dari Peraturan Pemerintah (PP) Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) (Presiden Republik Indonesia, 2010).

Sesuai dengan amanat Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, pemerintah diwajibkan menerapkan basis akuntansi akrual secara penuh paling lambat tahun anggaran 2008. Namun karena kondisi yang tidak memungkinkan, batas waktu penerapan akrual penuh diundur sampai tahun 2015 sesuai dengan kesepakatan pemerintah dan DPR. Implementasi basis akrual tersebut akan dilaksanakan secara bertahap. Secara yuridis, Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual penuh diatur dalam PP No 71 Tahun 2010

sebagai awal perubahan haluan dari basis *cash toward accrual* yang diatur dalam PP No 24 Tahun 2005 menjadi basis *full accrual*. Pada tahun 2012/2013 ini, dari tahun 2008 sejak diberlakukannya penerapan basis akrual dalam akuntansi pemerintahan memasuki perjalanan 5 tahun. Dalam penerapan lima tahun pertama (Pelita I), sesuai dengan beberapa kontroversi peraturan perundang-undangan dalam penerapan basis akrual akuntansi pemerintahan, peneliti akan melakukan penelitian pada instansi/lembaga yang menggunakan APBN/APBD.

Keutamaan penelitian ini adalah membantu pemerintah Indonesia untuk menerapkan *full accrual* pada Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia. Hasil penelitian ini akan bermanfaat bagi:

a. DPR

Penelitian ini akan membantu DPR untuk memahami penerapan basis akuntansi terutama basis akrual sebelum DPR mengesahkan peraturan perundang-undangan.

b. Pemerintah

Penelitian ini membantu pemerintah merevisi peraturan perundang-undangan yang masih berlaku tetapi mempunyai kontroversi dengan basis akrual yang merupakan konsep dasar (*basic concept*) didalam penyusunan laporan keuangan akuntansi.

c. Instansi/Lembaga Pengguna APBN/APBD

Penelitian ini membantu bagian keuangan instansi/lembaga pengguna APBN/APBD untuk menyusun laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi pemerintahan.

d. Peneliti dan akademisi

Hasil penelitian ini akan membuka wawasan baru bagi para peneliti dan akademisi dalam memahami akuntansi pemerintahan Indonesia dan akan menjadi acuan bagi peneliti untuk penelitian selanjutnya.

Tujuan dalam penelitian ini adalah untuk mengevaluasi kontroversi peraturan perundang-undangan dalam penerapan basis akrual akuntansi pemerintahan Indonesia oleh instansi/lembaga pengguna APBN/APBD dalam penyusunan laporan keuangan.

## TINJAUAN PUSTAKA

### Kajian Teoritis

Basis akuntansi yang umum dikenal ada empat, yaitu basis akrual (*accrual basis*), basis akrual yang dimodifikasi (*modified accrual*), basis kas (*cash basis*), dan basis kas yang dimodifikasi (*modified cash*). Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia menganut basis kas menuju akrual (*cash towards accrual*).

Menurut IPSAS, *“accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue and expenses”* (IPSAS, 2017).

Menurut Stice & Stice, *“accrual accounting recognizes revenues as they are earned, not necessarily when cash is received. Expenses are recognized and recorded when they are incurred, not necessarily when cash is paid. Accrual accounting provides for a better matching of revenues and expenses during and accounting period and generally results in financial statements that more accurately reflect a company’s financial position and results of operations”* (Stice, Stice & Skousen, 2003).

Basis akrual menurut PSAP 01 adalah *“basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.”*

Menurut Accounts and Reports, Filing No. 4.030 tahun 1998: *“modified accrual basis accounting recognizes an economic transaction or event as revenues in the operating statement when the revenues are both measurable and available to liquidate liabilities of the current period. Available means collectible in the current period or soon enough thereafter to be used to pay liabilities of the current period. Similarly, expenditures are generally recognized when an event or transaction is expected to draw on current spendable resources.”*

Pengakuan pendapatan pada basis akrual yang dimodifikasi yang diberikan dalam FM01-01: GASB Statements No. 34 (1998) dalam *Full Accrual Revenue Recognition for Governmental Fund Types* adalah sebagai berikut: *“revenues are recognized in the period in which they become both measurable and available. Revenues are considered measurable if the amount of expected collections can be reasonably estimated. Revenues are considered available if they are collected soon enough after fiscal year-end to pay liabilities of the fiscal period just ended. Generally, a 60-day window has been used to determine availability. For example, many agencies analyze revenue collected within 60 days of the fiscal year-end and record that amount as accounts receivable.”*

Menurut IPSAS dalam *Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting*, *“cash basis means a basis of accounting that recognizes transactions and other events only when cash is received or paid.”*

Basis kas menurut PSAP 01 adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Pada basis kas, pendapatan diakui ketika kas diterima bukan ketika hak atas pendapatan tersebut timbul dan belanja diakui ketika dibayar bukan ketika kewajiban untuk membayar timbul. Pada basis kas, pembelian aset jangka panjang tidak dikapitalisasi tapi seluruhnya diakui sebagai belanja, sehingga tidak ada pencatatan dan penyajian atas aktiva tetap dan penyusutan.

Menurut Hildebeitel (1992) dalam *A Look at The Modified Cash Basis*; *“the modified cash basis is a hybrid method such combines features of both the cash*

*basis and the accrual basis. Modifications to the cash basis accounting include such items as the capitalization of assets and the accrual of income taxes. If these modifications are made, the resulting balance sheet would include long-term assets, accumulated depreciation, and a liability for income taxes. The income statement would report depreciation expense and income tax expense. Modified cash basis financial statements are intended to provide more information to users than cash basis statements while continuing to avoid the complexities of GAAP."*

### **Telaah literatur**

Pendapat staf akuntansi pemerintah di Australia menyatakan bahwa ada tiga kategori kesulitan implementasi akrual. Kesulitan tersebut adalah kesulitan teknis (*technical difficulties*), latar belakang pendidikan (*education*) dan kebiasaan yang lama dengan sistem kas (*culture*).

Penelitian ADB menyimpulkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual oleh negara-negara berkembang merupakan hal yang kontroversial. Negara berkembang masih harus menghadapi kendala dalam sumber daya manusia, keterbatasan teknologi, korupsi dan kepentingan-kepentingan politik. Selain itu, akuntansi berbasis akrual juga lebih sulit dan mahal untuk diterapkan dan informasinya lebih sulit untuk dimengerti bagi orang di luar profesi akuntansi.

Oleh karena itu, penelitian ADB menyimpulkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di negara-negara berkembang harus direncanakan secara realistis dan praktis sesuai dengan kemampuan sumber daya dan kapasitas. Banyak penelitian 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 andal, dan sistem informasi yang sesuai dengan kebutuhan. Salah satu hal yang penting untuk dianalisis adalah bagaimana strategi penerapan akuntansi berbasis akrual dalam penganggaran yang berbasis kas.



Simanjuntak (2010) dalam Kongres XI IAI tentang penerapan akuntansi berbasis akrual di sektor pemerintahan di Indonesia memberi simpulan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual memerlukan SDM yang andal di bidang akuntansi, oleh karena itu profesi akuntansi diharapkan dapat meningkatkan peranannya dalam penyediaan dan pengembangan SDM akuntansi di sektor pemerintahan. Pelaksanaan akuntansi basis akrual diperlukan beberapa persyaratan antara lain: (1) sistem akuntansi dan IT *based system* termasuk sistem pengendalian intern yang andal; (2) komitmen pimpinan; dan (3) SDM yang memadai.

Colquhoun dan Parker (2012) dalam penelitian mereka, *accounting and the state – an introduction*; “*the leading issue for public sector financial reporting has been the choice of the basis of reporting, specifically cash or accrual, or a modified form of either. The changes introduced to accounting, such as the accrual basis, the increased availability and use of accounting information, and the implications of such changes, are fertile areas for research in accounting history.*”

Isu utama penyusunan laporan keuangan sektor publik telah mengalami perubahan basis, yaitu kas atau akrual, atau juga modifikasi kas menuju akrual. Perubahan basis akuntansi pada sektor publik menjadi basis akrual akan meningkatkan kegunaan dan eksistensi informasi akuntansi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah pusat/daerah, serta merubah arah penelitian akuntansi pemerintahan.

Narayan (2010) melakukan penelitian terhadap pengaruh penggunaan teknologi akuntansi, termasuk didalamnya basis akrual akuntansi yang merupakan bagian dari *New Public Management* (NPM). Melalui penelitian akademis dengan menelusuri periode 30 tahun, Narayan menyatakan bahwa teknologi akuntansi tidak pernah bisa murni diterapkan dalam kebijakan pemerintah, tetapi akuntansi dapat diterapkan dengan semestinya hanya dalam riset akademis [*investigate the impact of the use of accounting technology, including the accrual basis of accounting as a part of NPM. Narayan traces attempts at the commercialization of*

*academic research in universities and the impact of accounting on those attempts. Tracking the changes over a period of 30 years, Narayan illustrates how accounting technology is not neutral in the implementation of government policy, but rather is implicated in the outcomes. In this particular case, Narayan shows how accounting can be an aid in the drive for the commercialization of academic research].”*

Buhr (2012) “uses a comparative international history approach to understand how and why five Anglo-American governments sought to introduce accrual accounting in various manners for financial reporting. The author locates the change within the broader understanding of the New Public Management (NPM) reforms beginning in the early 1980s. Buhr also looks back before this time period to earlier calls for the introduction of an accrual basis, reminding us of the futility of the search for origins in accounting history [menggunakan perbandingan pendekatan historis internasional dalam memahami bagaimana dan mengapa pemerintahan negara bagian Anglo-Amerika menggunakan akuntansi akrual dalam penyusunan laporan keuangannya. Perubahan terjadi pada awal tahun 1980 yang merupakan reformasi *New Public Management* (NPM). Buhr juga melihat kembali ke belakang pada saat-saat awal diperkenalkannya basis akrual pada Anglo-Saxon yang menjadi awal sejarah akuntansi].”

Collins dan McInnis (2009) “menganalisis prediksi pendapatan dan arus kas operasi sekaligus akrual total operasi, dengan menyimpulkan bahwa penggunaan basis akrual meningkatkan transparansi dengan cara mengatur pendapatan [provide forecasts of both earnings and operating cash flow, they also implicitly provide a forecast of total operating accruals. We posit that this increases the transparency and the expected costs of accrual manipulations used to manage earnings”.

## METODE PENELITIAN

### Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh instansi/lembaga pengguna APBN/APBD di Indonesia. Sampel diambil secara *stratified sampling* sebesar 20%, dengan mengklasifikasi Kementerian, Dinas Provinsi, Dinas Kabupaten/Kota dan Satuan Kerja (Satker). Setiap sampel yang diambil secara acak diberikan kuesioner melalui *mail/internet survey* dan diharapkan kembali kepada peneliti minimal 10% dari sampel yang disebar. Konstruk dalam kuesioner akan diukur menggunakan Skala Likert mulai dari sangat tidak setuju (STS) sampai sangat setuju (SS). Sampel disebar melalui *internet survey* kepada responden sebanyak 300 kuesioner kepada Kementerian, Dinas Provinsi, Dinas Kabupaten/Kota dan Satuan Kerja (Satker). Sampel yang diisi dan dikirimkan kembali kepada peneliti sebanyak 57 kuesioner. Hal ini berarti telah melewati 10% dari sampel yang disebar.

### Perumusan Variabel Penelitian dan Uji Validitas serta Reliabilitas

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah penerapan basis akrual akuntansi, sedangkan variabel independennya adalah kontroversi peraturan perundang-undangan. Validitas adalah ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan atau kesahihan suatu alat. Uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang digunakan perlu diukur dengan cara menghitung korelasi dari masing-masing pertanyaan dengan skor total dengan rumus *product moment* yaitu prosedur uji validitas yaitu membandingkan  $r_{hitung}$  dengan  $r_{kritis}$  yang angkanya terdapat pada table dengan tujuan untuk menentukan pernyataan yang memenuhi kriteria valid, sebagai berikut :

- a. Jika  $r_{hitung} \geq r_{kritis}$  maka pernyataan tersebut valid.
- b. Jika  $r_{hitung} \leq r_{kritis}$  maka pernyataan tersebut gugur.

Uji ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah alat pengumpulan data yang digunakan secara konsisten akan mengarahkan responden untuk memilih jawaban-jawaban tertentu. Alat yang sudah dapat dipercaya, yang reliabel akan menghasilkan data yang dapat dipercaya juga. Uji reliabilitas dalam penelitian ini dilakukan dengan menghitung *Cronbach's Alpha* dari masing-masing instrument. Suatu variabel penelitian dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach alpha* > 0,06, sedangkan jika sebaliknya data tersebut dikatakan tidak reliabel.

## **TEKNIK ANALISIS DATA**

### **a. Uji Asumsi Klasik**

Suatu instrumen pengamatan dinyatakan layak untuk diteliti bila variabel penelitian terbebas dan asumsi-asumsi klasik statistik. Pengujian asumsi klasik yang dilakukan pada penelitian ini meliputi uji normalitas data, uji multikolinearitas, uji autokorelasi, dan uji heterokedastisitas. Uji normalitas dilakukan dengan *Kolmogorov-Smirnov Test*. Uji multikolinearitas dilakukan dengan menganalisis matrik korelasi antar variabel independen dan perhitungan nilai *Tolerance* dan *VIF*. Uji autokorelasi dilakukan dengan Durbin-Watson. Uji heterokedastisitas dilakukan dengan melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel terikat (ZPRED) dengan residual (SRESID).

### **b. Uji Normalitas Data**

Uji normalitas adalah untuk menguji apakah model regresi, variabel independen, dan variabel bebas memiliki distribusi data normal atau tidak. Uji ini berguna untuk tahap awal dalam metode pemilihan analisis data. Jika data normal gunakan statistik parametrik dan jika data tidak normal gunakan statistik non-parametrik atau lakukan *treatment* agar data normal. Tujuan uji normalitas adalah ingin mengetahui apakah dalam model regresi variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Ada dua cara untuk mendeteksi apakah residual berdistribusi normal

adalah dengan analisis grafik dan uji statistik. Uji normalitas data dilakukan dengan uji Kolmogorov Smirnov, distribusi data dikatakan normal jika signifikansi  $> 0,05$ . Apabila nilai signifikansi  $< 0,05$  maka distribusi data tidak normal.

#### **c. Uji Autokorelasi**

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode  $t-1$  (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Autokorelasi muncul karena observasi yang berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama lain. Ada beberapa cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya autokorelasi. Antara lain: uji *Durbin-Watson* (DW test) hanya digunakan untuk autokorelasi tingkat satu (*first order autocorrelation*) dan mensyaratkan adanya *intercept* (konstanta) dalam model regresi dan tidak ada variable lagi diantara variable bebas.

#### **d. Uji Heteroskedastisitas**

Heteroskedastisitas digunakan untuk menguji apakah dalam sebuah regresi menunjukkan variansi antar variabel tersebar dan tidak sama. Model regresi yang baik adalah yang terjadi adanya homokedastisitas atau tidak terjadinya heteroskedastisitas. Untuk mendeteksi adanya heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel terikat (ZPRED) dengan residual (SRESID). Dasar analisisnya:

- 1) Jika ada pola tertentu, seperti titik- titik yang membentuk suatu pola tertentu, yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit) maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas.
- 2) Jika tidak ada pola tertentu serta titik- titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

## Pengujian Hipotesis

Untuk membuktikan hipotesis maka digunakan alat uji t. Uji t digunakan untuk mengukur pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen yaitu antara kontroversi peraturan perundang-undangan terhadap basis akrual akuntansi dengan melihat tabel coefficients pada kolom *sig. (significance)*. Jika probabilitas nilai t atau signifikansi < 0,05, maka dapat dikatakan bahwa terdapat pengaruh antara variabel bebas terhadap variabel terikat secara parsial. Namun, jika probabilitas nilai t atau signifikansi > 0,05, maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikat.

## Uji Regresi Linear

Pengujian hipotesis akan dilakukan dengan analisis regresi, dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta X + \varepsilon$$

Y = dependen variable: basis akrual akuntansi

$\alpha$  = konstanta

$\beta$  = koefisien regresi

X = independen variabel: kontroversi peraturan perundangundangan

$\varepsilon$  = Error

## HASIL PERCOBAAN

### Deskripsi Responden

Pengumpulan data dilaksanakan melalui penyebaran kuesioner penelitian kepada Kementerian, Dinas Provinsi, Dinas Kabupaten/Kota dan Satuan Kerja (Satker). Data kuesioner yang digunakan sebanyak 57 kuesioner dari 300 kuesioner yang disebar. Hasil selengkapnya dapat dilihat pada tabel 4.1 berikut ini:

Tabel 4.1 Pengambilan Kuesioner

<b>Keterangan</b>	<b>Jumlah</b>
Kuesioner yang disebar	300 kuesioner
Kuesioner yang tidak dikembalikan/hilang	243 kuesioner
Kuesioner yang digunakan dalam penelitian	57 kuesioner

Karakteristik responden yang menjadi sampel dalam penelitian ini dibagi menjadi beberapa kelompok yaitu menurut jenis kelamin, jabatan, dan pendidikan. Berikut ini disajikan karakteristik responden menurut jenis kelamin, struktural, dan pendidikan:

Tabel 4.2 Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

<b>Jenis Kelamin</b>	<b>Frekuensi</b>	<b>%</b>
Laki-laki	39	68%
Perempuan	18	32%

Tabel 4.2 menunjukkan bahwa responden dalam penelitian ini sebagian besar berjenis kelamin laki-laki yaitu sebanyak 39 orang (68 %) dan yang berjenis kelamin perempuan sebanyak 18 orang (32 %).

Tabel 4.3 Karakteristik Responden Berdasarkan Struktural

<b>Jabatan</b>	<b>Frekuensi</b>	<b>%</b>
Kementerian	16	28 %
Dinas Provinsi	22	38 %
Dinas Kab./Kota	14	24 %
Satker	5	10 %

Tabel 4.3 menunjukkan bahwa responden dalam penelitian ini merata pada Kementerian, Dinas Provinsi dan Dinas Kab./Kota. Jumlah responden terbesar adalah Dinas Provinsi dengan jumlah 38% dan yang terendah adalah Satker dengan jumlah 10%.

Tabel 4.4 Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan

Pendidikan	Frekuensi	%
Diploma III	10	17 %
Strata 1(S1)	25	43 %
Strata 2 (S2)	14	24 %
Strata 3 (S3)	8	16 %

Tabel 4.4 menunjukkan bahwa responden dalam penelitian ini sebagian besar telah menempuh pendidikan Strata I (S1) yaitu sebanyak 25 pegawai sebesar 43% dan pendidikan S3 sebanyak 8 pegawai sebesar 16%.

#### Uji Validitas dan Reliabilitas

Sebelum penelitian ini dilakukan, peneliti terlebih dahulu melakukan uji validitas dan reliabilitas untuk menguji konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, uji validitas dan reliabilitas yang digunakan metode konsistensi internal dengan menggunakan *cronbach alpha*.

##### a. Uji Validitas

Validitas adalah ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan atau kesahihan suatu alat. Uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang digunakan perlu diukur dengan cara menghitung korelasi dari masing-masing pernyataan pada setiap variabel dengan skor total dengan rumus *product moment*, dinyatakan bahwa suatu kuesioner dinyatakan valid jika pernyataan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Salah satu cara untuk menguji validitas yang dikembangkan adalah dengan membandingkan nilai  $r_{hitung}$  dengan  $r_{tabel}$  untuk *degree of freedom* ( $df$ ) =  $n$ , dalam hal ini  $n$  adalah jumlah sampel. Pada penelitian ini sampel berjumlah 57, sehingga dalam penelitian ini besarnya  $df$  dapat dihitung sebesar dengan  $df = n-2$ , yaitu  $df = 57-2$ , maka diperoleh  $r_{tabel}$  sebesar 0,312 ( $\alpha=5\%$ ). Nilai ini diperoleh dari tabel nilai-nilai *r product moment*.



## b. Uji Reliabilitas

Uji ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah alat pengumpulan data yang digunakan secara konsisten akan mengarahkan responden untuk memilih jawaban-jawaban tertentu. Alat yang sudah dapat dipercaya, yang reliabel akan menghasilkan data yang dapat dipercaya juga. Uji reliabilitas dalam penelitian ini dilakukan dengan menghitung *Cronbach's Alpha*. Jika *Cronbach's Alpha* (nilai alpha)  $> 0,6$  artinya reliabilitas mencukupi (*sufficient reliability*) sementara jika alpha  $> 0,80$  ini mensugestikan seluruh item reliabel dan seluruh tes secara konsisten secara internal karena memiliki reliabilitas yang kuat. Reliabilitas kurang dari 0,6 adalah kurang baik, sedangkan 0,7 dapat diterima dan di atas 0,8 adalah baik, pedoman untuk memberikan reliabilitas sebagai berikut:

1. Jika alpha  $> 0,90$  maka reliabilitas sempurna.
2. Jika alpha antara 0,70 – 0,90 maka reliabilitas tinggi.
3. Jika alpha antara 0,50 – 0,70 maka reliabilitas moderat.
4. Jika alpha  $< 0,50$  maka reliabilitas rendah.

Tabel 4.5 Hasil Pengujian Reliabilitas

Variabel	Nilai Alpha	Kesimpulan
Basis Akrua Akuntansi	0,926	Reliabel
Kontroversi Peraturan Perundang-undangan	0,967	Reliabel

Berdasarkan tabel 4.5 di atas, seluruh item pernyataan mempunyai nilai alpha di atas 0,8 dapat disimpulkan bahwa seluruh item pernyataan adalah *reliable* atau handal.

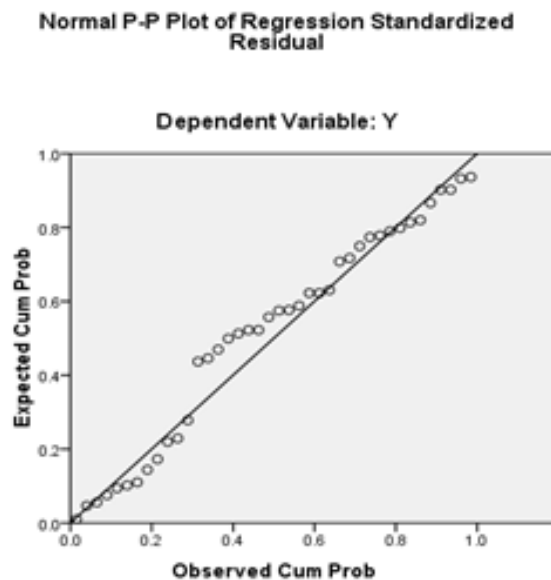
## Uji Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan regresi terhadap variabel-variabel penelitian terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik. Tujuannya adalah agar data digunakan layak dijadikan

sumber pengujian dan dapat dihasilkan kesimpulan yang benar. Uji asumsi klasik meliputi:

**a. Uji Normalitas Data**

Uji normalitas data digunakan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel terikat dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Dalam penelitian ini untuk menguji normalitas data digunakan grafik *Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual* yang hasil pengujiannya dapat dilihat pada gambar berikut ini:



Gambar 4.1 Normal P-Plot

Gambar 4.1 menunjukkan bahwa titik-titik menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi memenuhi asusmsi normalitas.

**b. Uji Autokorelasi**

Hasil pengujian asumsi tidak terdapat autokorelasi dapat dilihat dari nilai statistic Durbin-Watson pada tabel di bawah ini:

Tabel 4.6 Hasil uji autokorelasi

**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.886 <sup>a</sup>	.785	.767	3.093	1.062

a. Predictors: (Constant), X

b. Dependent Variable: Y

Penarikan kesimpulan uji autokorelasi, dilakukan dengan membandingkan antara DW hitung dan DW tabel, maka berdasarkan hasil pengujian seperti yang terlihat pada tabel 4.11 didapat hasil sebagai berikut:

Durbin Watson hitung: 1,062

Durbin Watson tabel  $d_l$ : 1,338 dan  $4-d_l = 2,938$

Ketentuan penerimaan tidak terjadinya autokorelasi adalah  $DW < (4-d_l)$

Dimana  $1,062 < 2,938$  maka berdasarkan indikasi di atas disimpulkan tidak ada keputusan terdapat autokorelasi antar variabel.

**c. Uji Heteroskedastisitas**

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Heteroskedastisitas adalah adanya varians variabel dalam model tidak sama (konstan). Untuk mengetahui ada atau tidaknya heteroskedastisitas dalam penelitian ini digunakan Uji korelasi rank spearman antar residual dengan seluruh variabel bebas. Hasil pengujian asumsi tidak terdapatnya heteroskedastisitas dapat dilihat pada tabel 4.12.

Tabel 4.7 Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Koefisien	Sig.	Kesimpulan
Kontroversi Peraturan Perundang-undangan	0,129	0,428	Homoskedastisitas

Berdasarkan tabel 4.7 ditentukan bahwa nilai signifikansi dari semua variabel bebas lebih besar dari taraf signifikansi (5%), sehingga dapat disimpulkan bahwa terjadi homoskedasitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas.

### Uji Regresi Linear

Setelah melihat hasil analisis deskriptif dari masing-masing variabel pembahasan selanjutnya adalah menginterpretasikan hasil uji analisis regresi linear berganda. Analisis ini digunakan untuk membuktikan hipotesis yang telah dibuat pada bagian awal. Pada sub bab ini, kita akan melihat pengaruh variabel-variabel terikat (*dependent*) yang digunakan dalam penelitian terhadap variabel bebasnya (*independent*). Pedoman untuk memberikan interpretasi koefisien korelasi sebagai berikut:

- a. 0.00 – 0.199 = sangat rendah
- b. 0.20 – 0.399 = rendah
- c. 0.40 – 0.599 = sedang
- d. 0.60 – 0.799 = kuat
- e. 0.80 – 1.00 = sangat kuat

Dari hasil analisis regresi, lihat pada output *model summary* dan disajikan sebagai berikut:

**Tabel 4.8 Uji Regresi Linear**

Variabel	Unstandardized Coefficients		t	Sig.t
	B	Std. Err		
Konstanta	5,863	4.044	1,450	0,156
Kontroversi Peraturan Perundang-undangan	0,373	0,102	1,648	0,001
Model Summary				
R	R2	Adj R2		
0,886	0,785	0,767		

Berdasarkan tabel 4.8 diperoleh angka  $R^2$  (*R Square*) sebesar 0,785 atau (78,5 %). Hal ini menunjukkan bahwa presentase sumbangan kontroversi peraturan perundang-undangan terhadap penerapan basis akrual akuntansi sebesar 78,5 %. atau variasi variabel independen yang digunakan dalam model (kontroversi peraturan perundang-undangan) mampu menjelaskan sebesar 78,5 % variasi variabel dependen (basis akrual akuntansi), sedangkan sisanya sebesar 21,5 % dipengaruhi atau dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini. Persamaan regresi linear dari hasil uji di atas adalah:

$$Y = 5,863 + 0,373 X$$

Y = basis akrual akuntansi

$$\alpha = 5,863$$

$$\beta = 0,373$$

X= kontroversi peraturan perundang-undangan

### **Uji Hipotesis**

Uji t digunakan untuk melihat pengaruh variabel bebas secara parsial terhadap variabel terikat, dan dari hasil pengolahan data tampak pada tabel 4.8 diatas maka dapat diketahui secara parsial pengaruh faktor variabel bebas. Berdasarkan Tabel 4.8 diketahui hasil uji regresi linear dapat diketahui bahwa t hitung variabel kontroversi peraturan perundang-undangan. Uji t pada variabel adalah pengujian koefisien regresi variabel kontroversi peraturan perundang-undangan. Berdasarkan tabel diperoleh t hitung sebesar 1,648 dan t tabel sebesar 2,028 (t dicari pada  $\alpha=5\%$ ), oleh karena t hitung < t tabel (1,648 < 2,028) maka  $H_0$  diterima dengan nilai signifikansi sebesar  $0,001 < 0,05$ ; artinya secara parsial berpengaruh secara positif antara kontroversi peraturan perundang-undangan terhadap basis akrual akuntansi.

## **KESIMPULAN**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh kontroversi peraturan perundang-undangan terhadap penerapan basis akrual akuntansi pemerintahan Indonesia. Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, dapat dibuat kesimpulan sebagai berikut:

- a. Hasil uji regresi linear dapat diketahui bahwa  $t$  hitung variabel kontroversi peraturan perundang-undangan. Uji  $t$  pada variabel adalah pengujian koefisien regresi variabel kontroversi peraturan perundang-undangan. Berdasarkan tabel diperoleh  $t$  hitung sebesar 1,648 dan  $t$  tabel sebesar 2,028 ( $t$  dicari pada  $\alpha = 5$ ), oleh karena  $t$  hitung  $<$   $t$  tabel ( $1,648 < 2,028$ ) maka  $H_0$  diterima dengan nilai signifikansi sebesar  $0,001 < 0,05$ , artinya secara parsial berpengaruh secara positif antara kontroversi peraturan perundang-undangan terhadap basis akrual akuntansi.
- b.  $R^2$  (*R Square*) sebesar 0,785 atau (78,5%). Hal ini menunjukkan bahwa presentase sumbangan kontroversi peraturan perundang-undangan terhadap penerapan basis akrual akuntansi sebesar 78,5 %. atau variasi variabel independen yang digunakan dalam model (kontroversi peraturan perundang-undangan) mampu menjelaskan sebesar 78,5 % variasi variabel dependen (basis akrual akuntansi), sedangkan sisanya sebesar 21,5 % dipengaruhi atau dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

Saran-saran yang diajukan penulis dari penelitian yang telah dilakukan antara lain:

- a. Implementasi akuntansi berbasis *full accrual* harus didukung oleh peraturan perundang-undangan yang konsisten dengan standar akuntansi pemerintahan Indonesia.
- b. Peraturan perundang-undangan yang mendukung penerapan akuntansi berbasis akrual harus dibuat searah, sejalan dan sesederhana mungkin

dalam implementasinya agar tidak menyulitkan SDM Kementerian, Dinas Kabupaten/Kota dan Satker.

- c. Dibutuhkan sosialisasi yang cukup panjang bagi SDM Kementerian, Dinas Kabupaten/Kota dan Satker untuk bisa memahami basis akuntansi *full accrual* sebagai ganti *cash toward accrual*.

## REFERENSI

- Buhr, N. "Accrual accounting by Anglo-American Governments: Motivations, Developments, and Some Tensions over the Last 30 Years", *Accounting History*, Vol. 17, No. 3–4, pp. 283–286, 2012.
- Colquhoun, P. and L. D. Parker, "Accounting and the State – An Introduction," *Account. Hist.*, Vol. 17, No. 3–4, pp. 283–286, 2012.
- General Accounting and Financial Reporting. 1998. *Division Of Accounts And Reports Policy and Procedure Manual*.
- Governmental Accounting Standards Board. 1999. *Basic Financial Statements — and Management ' s Discussion and Analysis — for State and Local Governments, Statement No.34 of The GASB*, no. 171. 1999.
- Hiltebeitel, Kenneth M. "A look at the Modified Cash Basis.(Accounting)." 1992.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS). 2017. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2017 Edition* Vol. I. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS)
- Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2002 tentang Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
- McInnis, John & D. W. Collins. "The Effect of Cash Flow Forecasts on Accrual Quality and Benchmark Beating," *Journal of Accounting and Economics*, Volume 51, Issue 3, April 2011, p. 219-239.
- Narayan, A. K. "The Role of Government and Accounting in the Development of Academic Research Commercialisation: The New Zealand Experience", *Accounting History*, Vol. 17, No.3-4, August 2012.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No.71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Simanjuntak, B. H. 2010. Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua di sektor Pemerintahan di Indonesia.

Stice, James D., Earl K. Stice, and Fred Skousen. 2008. *Intermediate Accounting, 17 ed.* South-Western College.

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah.