

PENGARUH AKUNTANSI AKRUAL TERHADAP PERILAKU APARATUR DENGAN PERANGKAT PENDUKUNG SEBAGAI VARIABEL *MODERATING*

Sarwenda Biduri

Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sidoarjo

E-mail: sarwendahbiduri@yahoo.com

Dina Dwi Oktavia Rini

Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sidoarjo

Abstrak

Keberhasilan Penerapan PP. No.71 Tahun 2010 yang berisi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual tidak terlepas dari beberapa faktor yaitu perilaku aparatur di lapangan beserta perangkat pendukungnya. Setelah dikeluarkannya PP No. 71 Tahun 2010 sebagai tindak lanjut dari UU Nomor 17 Tahun 2003, tidak ada alasan bagi pemerintah untuk menunda pelaksanaan akuntansi berbasis akrual. Penggunaan basis akrual ini telah dimulai sejak tahun anggaran 2013 oleh pemerintah pusat. Diharapkan semua organisasi pemerintah termasuk pemerintah daerah, sudah melaksanakan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual (APBA) paling lambat akhir tahun 2015. Implementasi APBA membutuhkan perencanaan dan strategi pelaksanaan yang matang dengan mempertimbangkan beragam aspek terkait. Beberapa implikasi atas implementasi APBA dibutuhkan untuk mendukung kelancaran transisi mencakup mandat yang jelas, komitmen pemerintah dan pejabat kunci, dukungan kapasitas teknologi informasi dan sistem informasi yang memadai.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji secara kuantitatif bagaimana pengaruh penerapan akuntansi akrual terhadap perilaku aparatur dengan perangkat pendukung sebagai *variable moderating*.

Penelitian ini telah dilakukan di pemerintah Kabupaten Sidoarjo, menggunakan data primer dengan mengirimkan kuesioner kepada kepala dinas, kepala bagian, kepala seksi, dan staf keuangan di wilayah Pemerintahan Kabupaten Sidoarjo yang terlibat dalam proses penyusunan laporan keuangan daerah. Teknik pengambilan sampel dilakukan dengan *purposive sampling judgment*.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa PP No. 71 Tahun 2010 dan SAP berpengaruh signifikan terhadap perilaku aparatur, akan tetapi dengan disertai adanya perangkat pendukung sebagai variabel moderating, maka PP No. 71 Tahun 2010 dan SAP berpengaruh tidak signifikan terhadap perilaku aparatur Pemerintah Kabupaten Sidoarjo.

Kata Kunci: Akuntansi Akrual, Perilaku Aparatur, Perangkat Pendukung

Success of the implementation of Government Regulation No. 71 of 2010 which contains the Government Accounting Standards is inseparable from the accrual basis of several factors: the behavior of personnel in the field along with its supporting device. Following the issuance of Government Regulation No. 71 of 2010 as a follow-up of Constitution No. 17 of 2003, there is no reason for the government to delay the implementation of accrual based accounting. The use of this accrual basis began in the 2013 budget by the central government. It is expected all government organizations including local government, already implementing the Accrual Based Government Accounting by the end of 2015. Implementation of the Accrual Based Government Accounting requires planning and careful implementation strategy to consider various aspects related. Some of the implications of the implementation of the the Accrual Based Government Accounting needed to support a smooth transition includes a clear mandate, a key commitment of the government and officials, support the capacity of information technology and information systems are adequate.

The purpose of this study was to test quantitatively how the effect of the application of accrual accounting to the behavior of the government officials with a support device as a moderating variable.

This research has been conducted in Sidoarjo government, using primary data by sending a questionnaire to the head of department, head of section, head section, and finance staff in the area of Sidoarjo government involved in the area of financial reporting process. The sampling technique is done by purposive sampling judgment.

The results of this study found that Government Regulation No. 71 of 2010 and the Government Accounting Standards have a significant effect on the behavior of the government officials, but accompanied by the supporting device as moderating variable, then the Government Regulation No. 71 of 2010 and the Government Accounting Standards not significant effect on the behavior of government officials Sidoarjo government.

Keywords: *Accrual Accounting, Government Officials Behavior, Device Support*

Pendahuluan

Wacana tentang *good governance* pada organisasi pemerintah atau yang disebut dengan *good government governance* merupakan isu yang paling mengemuka pada era reformasi sampai dengan sekarang saat ini. Tuntutan masyarakat agar pengelolaan negara dijalankan dengan transparan dan akuntabel sejalan dengan keinginan masyarakat internasional. Salah satu kunci pengembangan di dalam tata kelola sektor publik selama lebih dari 15 tahun adalah adanya dorongan yang kuat oleh lembaga-lembaga internasional, seperti *Organisation for*

Economic Cooperation and Development (OECD), the International Monetary Fund (IMF), dan World Bank, kepada negara-negara di dunia untuk mengganti sistem akuntansi tradisionalnya dan akuntansi berbasis kas ke sistem akuntansi berbasis akrual seperti pada sektor swasta. Tuntutan dari masyarakat tersebut juga berdampak pada sistem akuntansi pemerintahan di Indonesia. Hasilnya, pada tahun 2010, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) menerbitkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang ditetapkan melalui PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005 yang menggunakan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Selain itu tahun 2015 ini merupakan tahun dimana Masyarakat *Economic Asean* akan diberlakukan, dimana MEA merupakan kerjasama komunitas regional. Tahun 2015 ini juga merupakan tahun terakhir dari batas waktu yang diberikan oleh pemerintah untuk sesuai dengan PP Nomor 71 untuk menerapkan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual (APBA).

Pada dasarnya, hanya terdapat dua basis akuntansi atau dasar akuntansi yang dikenal dalam akuntansi, yaitu akuntansi berbasis kas (*cash basis*) dan akrual (*accrual basis*). Sedangkan jika ada basis akuntansi yang lain seperti basis kas modifikasi, atau akrual modifikasi atau kas menuju akrual, merupakan modifikasi di antara basis kas dan basis akrual untuk masa transisi (Halim dan Kusufi, 2012). Dasar akuntansi merupakan metode pencatatan akuntansi yang digunakan dalam menentukan kapan dan bagaimana mencatat transaksi ekonomi. Metode pencatatan tersebut berbeda pada masalah waktu (*timing*) kapan transaksi ekonomi ke dalam akun. Dalam akuntansi basis kas, transaksi tidak diakui/dicatat sampai transaksi tersebut secara kas benar-benar diterima atau dikeluarkan. Apabila transaksi tersebut tidak berpengaruh terhadap kas, maka transaksi tersebut tidak akan dicatat. Padahal, kenyataannya suatu transaksi belum tentu berpengaruh terhadap kas. Oleh karena itu, penerapan dasar akuntansi ini dianggap banyak kelemahan, terutama laporan keuangan yang dihasilkan tidak informatif. Laporan pertanggungjawaban yang tidak informatif tentunya akan mengganggu terwujudnya pemerintahan yang transparan dan akuntabel. Oleh karena itu, penerapan sistem akuntansi berbasis kas secara penuh dianggap sudah tidak relevan lagi dengan semangat menciptakan pemerintahan yang *good governance*.

Sedangkan, basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa tersebut terjadi. Transaksi dan peristiwa tersebut dicatat dalam catatan akuntansi dan diakui dalam laporan keuangan pada periode terjadinya (Halim dan Kusufi, 2012). Akuntansi berbasis akrual dianggap memiliki sejumlah manfaat untuk organisasi sektor publik. Para pendukung penerapan basis akrual dalam organisasi sektor publik, meyakini bahwa akuntansi akrual mengakui beban ketika transaksi terjadi, dianggap menyediakan gambaran operasional pemerintah secara lebih transparan (Boothe, 2007). Namun demikian, penerapannya memiliki banyak kendala dan memerlukan dana yang besar serta waktu yang panjang. Kendala utama seringkali terjadi karena sudah terbiasanya SDM dengan sistem pencatatan keuangan yang selama ini (lebih dari 50 tahun pemerintahan Indonesia) menggunakan *single entry*, sehingga untuk merubah menjadi *double entry*, menjadi sangat sulit. Berdasarkan survey awal masih banyak

pemda – pemda yang belum menerapkan PP Nomor 24 Tahun 2005 sesuai dengan yang ditetapkan, hal ini mengindikasikan selain masih rendahnya SDM yang dimiliki Pemda dalam mengimplementasikan peraturan tersebut, perilaku aparatur Pemerintah itu sendiri dan mungkin terjadi karena kurang di dukunginya perangkat pendukung yang dimiliki Pemerintah.

Sedangkan menurut penelitian Sulani (2009) Kabupaten Labuhan Batu, bahwa keberhasilan penerapan PP Nomor 24 Tahun 2005 sangat didukung oleh kompetensi SDM maupun perangkat pendukung. Kompetensi SDM yang baik membutuhkan perangkat pendukung yang baik pula, sehingga penerapan akuntansi akrual akan semakin baik pula, sehingga penerapan akuntansi akrual akan semakin berhasil. Dengan berubahnya PP Nomor 24 Tahun 2005 (SAP berdasarkan Kas menuju akrual) menjadi PP Nomor 71 Tahun 2010 (SAP berbasis *full accrual*).

Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah tersebut, maka rumusan masalahnya adalah bagaimana pengaruh penerapan akuntansi berbasis akrual (PP Nomor 71 Tahun 2010) terhadap perilaku aparatur dengan perangkat pendukung sebagai variabel *moderating* pada Pemerintah Kabupaten Sidoarjo.

Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh penerapan akuntansi berbasis akrual (PP Nomor 71 Tahun 2010) terhadap perilaku aparatur dengan perangkat pendukung sebagai variabel *moderating* pada Pemerintah Kabupaten Sidoarjo.

Tinjauan Pustaka

Laporan Keuangan Pemerintah

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No 1. Paragraf 9 mengenai posisi keuangan dan transaksi – transaksi yang dilakukan oleh suatu mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Laporan keuangan pemerintah daerah adalah hasil dari proses akuntansi keuangan pemerintah daerah yang berisi Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, untuk digunakan oleh pihak – pihak eksternal yang berkepentingan. (Mahsun et al, 2011).

Akuntansi Berbasis Akrual

Simanjutak (2010) menjelaskan bahwa akuntansi berbasis akrual merupakan suatu basis akuntansi yang terkait dengan pengakuan, pencatatan, dan penyajian transaksi ekonomi dan peristiwa lain dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Menurut Mahmudi (2011) dalam pengaplikasiannya akuntansi akrual

memiliki tujuan dalam penentuan biaya pelayanan (*cost of service*) dan penentuan harga/tarif (*pricing/charging for service*).

Menurut Ritonga (2010) akuntansi berbasis akrual memiliki konsep sebagai berikut:

a. Pengakuan pendapatan

Suatu konsep ketika perusahaan mempunyai hak melakukan penagihan atau suatu transaksi/ kejadian dan yang penting adalah tentang kapan kas benar-benar diterima.

b. Pengakuan biaya

Pengakuan saat kewajiban sudah terjadi, namun biaya belum dibayarkan, misal utang usaha yang jatuh tempo.

Mardiasmo (2009) juga menyatakan bahwa akuntansi berbasis akrual dianggap lebih baik daripada akuntansi berbasis kas karena dianggap laporan keuangan yang disajikan lebih dapat dipercaya, lebih akurat, lebih komprehensif, dan lebih relevan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan dari segi ekonomi, sosial, budaya, dan politik.

SAP Berbasis Akrual versi PP Nomor 71 Tahun 2010

SAP menggunakan basis akrual, adalah pendapatan, belanja, pembiayaan, aset, kewajiban, dan ekuitas diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar (Ritonga, 2010).

Konsep akrual menurut PP Nomor 71 Tahun 2010, Pasal 1 poin 8 menyatakan:

“SAP berbasis Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan financial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD”.

Penerapan Adopsi Akuntansi Akrual Secara Penuh (Full Adoption)

Pada modul *general ledger & chart of account* yang disusun oleh Islam dkk (2010) disebutkan bahwa implementasi konsep akrual yang diterapkan saat ini masih gabungan kas dan akrual (*cash toward accrual*) misalnya transaksi penerimaan dan pengeluaran dicatat dengan basis kas tapi penyusunan neraca dengan basis akrual.

Penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual masih dengan pertimbangan basis *cash toward accrual*, baik di pemerintah pusat dan daerah yang tercantum dalam PP Nomor 24 Tahun 2005.

Pada tahap implementasi basis akrual secara penuh, Pemerintah Pusat telah memulainya sejak tahun 2009 dengan menyajikan informasi akrual untuk pendapatan dan belanja sebagai pelengkap LRA berbasis kas (Simanjutak, 2010). Penerapan akrealisasi sektor publik memunculkan dilema atau bahkan permasalahan tersendiri terkait dengan implementasinya untuk diterapkan secara penuh.

Dilematika Akrealisasi Sektor Publik

Simanjutak (2010) menyebutkan kendala yang menambah dilema penerapan akrealisasi sektor publik, yaitu:

1. Sistem Akuntansi dan IT *Based System*
2. Komitmen dari Pimpinan
3. Tersedianya SDM yang Kompeten
4. Resistensi terhadap Perubahan

Kendala – kendala yang terjadi selama masa implementasi membuat pengadopsian secara penuh penerapan akualisasi masih belum dilakukan sehingga memberi permasalahan tersendiri yang perlu dihadapi. Adanya permasalahan mulai dari tekanan hingga tantangan yang harus dihadapi, maka diperlukan beberapa faktor pendukung untuk meminimalisasi tekanan yang timbul dari penerapan adopsi penuh pada akualisasi sektor publik itu sendiri yaitu (Ritonga dalam Halim dan Kusufi, 2012):

1. Perlunya suatu dukungan dari pihak-pihak yang andal, kompeten, dan professional dalam hal pengelolaan keuangan.
2. Dibutuhkannya dukungan peran pemeriksa laporan keuangan.
3. Tersedianya suatu sistem teknologi informasi sehingga dalam implementasi akuntansi berbasis akrual terpenuhi syaratnya.
4. Penganggaran dalam hal pendapatan, belanja, dan pembiayaannya disesuaikan dengan basis akrual sehingga dapat diperbandingkan jika standar akuntansinya sama.
5. Perlunya dukungan politik dalam pemerintahan untuk penerapan akuntansi berbasis akrual karena tingginya dana yang diperlukan dan lamanya waktu penerapannya.

Perilaku Aparatur

Salah satu pendapat yang menarik yang diungkapkan oleh Bunea dan Cosmina (2006:2) yang menyatakan bahwa sistem akuntansi akrual tujuannya bukan untuk melayani dirinya sendiri, melainkan terciptanya perubahan mentalitas dalam proses anggaran yang semula sangat kaku. Karenanya, setiap reformasi dianggap berhasil apabila membawa perubahan dalam perilaku orang – orang yang ditargetkan. Secara umum, Khan dan Mayes (2009:4) berpendapat bahwa akuntansi akrual dapat membantu menghasilkan perubahan perilaku bagi para pengambil keputusan anggaran dan pimpinan.

Perangkat Pendukung

Berdasarkan PP No.71 Tahun 2010 tentang SAP , Sistem Akuntansi Pemerintah adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah. Untuk itu, dibutuhkan teknologi informasi untuk membantu sistem akuntansi pemerintahan agar dapat berjalan dengan lancar. Menurut Aldiani (2010) perangkat pendukung yang memberikan sarana kepada penyusun laporan keuangan pemerintah daerah dapat dibedakan menjadi dua kategori yaitu:

1. Perangkat keras

Perangkat keras (*hardware*) adalah perangkat yang berwujud fisik dan kasat mata, terdiri dari: *Central Processing Unit* (CPU), peralatan input, peralatan output , dan

kombinasi input,output. Menurut Mulyono dalam Aldiani (2010) perangkat keras adalah peralatan komputer yang dapat dilihat oleh mata atau diraba.

2. Perangkat lunak

Perangkat lunak (*software*) meliputi perintah-perintah yang berisi program serta data yang melengkapi dan juga mempunyai tugas yang menghubungkan manusia dengan perangkat kerasnya (Mulyono dalam Aldiani, 2010). Perangkat lunak dapat dikelompokkan menjadi:

- a. Program komputer digunakan untuk memerintah computer melaksanakan langkah-langkah yang tertulis diprogram,
- b. Dokumentasi adalah catatan-catatan yang digunakan untuk menjelaskan lagkah atau prosedur program tersebut, dan semua catatan yang berkaitan dengan proses data tersebut. Teknologi informasi memegang peranan cukup penting dalam suatu organisasi.

Teknologi informasi ini diharapkan sebagai suatu sistem informasi yang dapat mendukung tercapainya keefektifan dan keefisienan organisasi.

Hipotesis dan Model Penelitian

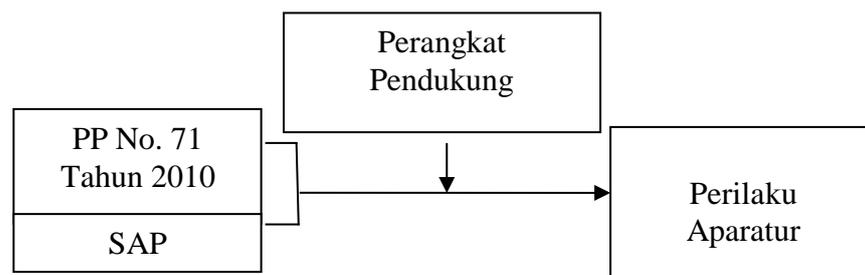
Dari penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu maka hipotesis penelitian ini sebagai berikut:

H1: Keberhasilan PP No. 71 Tahun 2010 berpengaruh Positif terhadap Perilaku Aparatur

H2: Keberhasilan SAP berpengaruh Positif terhadap Perilaku Aparatur

H3: Keberhasilan PP No. 71 Tahun 2010 dan SAP berpengaruh Positif yang dimoderating oleh Perangkat Pendukung terhadap Perilaku Aparatur

Berdasarkan hipotesis variabel-variabel penelitian seperti yang telah dijelaskan diatas, maka model peneltian dapat digambarkan sebagai berikut:



Metode Penelitian

Jenis penelitian berupa studi empiris. Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer dengan teknik kuesioner. Responden penelitian ini merupakan manajer *middle and lower level* dari pemerintah daerah yaitu pejabat setingkat kepala, kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian/subbidang/ seksi dari badan, dinas dan kantor pada pemerintah daerah kabupaten Sidoarjo.

Sampel diambil dari populasi pada pemerintah daerah Kabupaten Sidoarjo, informasi tersebut diperoleh dari bagian umum pemerintah daerah Kabupaten Sidoarjo. Pemilihan badan, dinas, dan kantor dilakukan dengan alasan yaitu instansi

tersebut merupakan satuan kerja pemerintah, yang terlibat dalam proses penerapan Akuntansi AkruaI pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

Sampel

Pemilihan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling* yaitu sampel *non probability* yang menyesuaikan dengan kriteria atau pertimbangan tertentu. Sampel berdasarkan *purposive sampling* dengan *judgment sampling*, yaitu para pejabat yang terlibat dalam proses penerapan Akuntansi AkruaI pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

Adapun kriteria populasi yang digunakan adalah:

- (1) Jenis kelamin
- (2) Usia
- (3) Tingkat pendidikan
- (4) Lama bekerja

Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan teknik kuesioner kepada 80 orang pejabat setingkat kepala, kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian / subbidang/seksi dari badan, dinas dan kantor pada pemerintah daerah Kabupaten Sidoarjo.

Uji Validitas

Uji validitas adalah suatu derajat ketepatan alat ukur penelitian tentang isi sebenarnya yang diukur. Analisa validitas dilakukan untuk mengetahui sejauh mana alat pengukur (kuesioner) mengukur apa yang diinginkan. Valid atau tidaknya alat ukur tersebut dapat diuji dengan mengkorelasikan antara skor yang diperoleh pada masing-masing butir pertanyaan dengan skor total yang diperoleh dari penjumlahan semua skor pertanyaan . koefisien masing-masing item kemudian dibandingkan dengan nilai r kritis dengan kriteria pengujian sebagai berikut:

- Jika nilai r hitung > 0,30 berarti pernyataan valid
- Jika nilai r hitung \leq 0,30 berarti pernyataan tidak valid (Sugiyono,2012)

Uji Realibilitas

Yang dimaksud dengan reliabilitas adalah derajat ketepatan, ketelitian atau keakuratan yang ditunjukkan oleh instrumen pengukuran. Analisis keandalan butir bertujuan untuk menguji konsistensi butir - butir pertanyaan dalam mengungkap indikator. Penelitian ini uji realibilitasnya dilakukan melalui pendekatan pengukuran reliabilitas konsistensi internal dengan cara *Cronchbach Alpha* yaitu membandingkan antara koefisien alpha dengan standar alpha. Kriteria pengujian sebagai berikut:

- Jika nilai alpha > 0,60, berarti pertanyaan reliabel
- Jika nilai alpha \leq 0,60 berarti pernyataan tidak reliabel (Sugiyono,2012)

Uji Asumsi Klasik

Mengingat adanya asumsi - asumsi model klasik dimana pengujian ini dimaksudkan untuk mendeteksi ada tidaknya asumsi klasik dalam hal estimasi,

karena apabila terjadi penyimpangan terhadap asumsi klasik tersebut, uji yang dilakukan menjadi tidak valid dan secara statistik dapat mengacaukan kesimpulan yang diperoleh, untuk itu diperlukan uji asumsinya. Adapun asumsi-asumsi model klasik tersebut adalah

- a. Nilai rata-rata kesalahan pengganggu nol yaitu $E(\epsilon) = 0$ dan varians $(\epsilon) = \sigma^2$ atau **homoskedastisitas**.

Model regresi yang baik adalah yang homokedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lainnya.

Cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas diantaranya dengan menghitung korelasi *Rank Spearman* antara nilai mutlak dari residual dengan seluruh variabel bebas. Jika nilai signifikan koefisien korelasi *Rank Spearman* untuk semua variabel bebas terhadap nilai mutlak dari residual lebih besar 5% maka tidak terdapat gejala heterokedastisitas.

- b. Tidak ada **autokorelasi** antara kesalahan pengganggu

Korelasi adalah korelasi (hubungan) yang terjadi diantara anggota-anggota dari serangkaian pengamatan yang tersusun dalam rangkaian waktu (seperti pada data runtun waktu atau *time series* data). Hal ini disebabkan karena gangguan pada individu/kelompok cenderung mempengaruhi gangguan pada individu/kelompok yang sama pada periode berikutnya.

Dalam hal penelitian ini pengujian autokorelasi tidak dilakukan karena data dalam penelitian ini bukan data runtun waktu atau *time series*.

- c. Tidak ada kolinearitas ganda atau **multicollnearity** diantara variabel bebas

Multikolinearitas digunakan untuk menunjukkan adanya hubungan linier diantara variabel-variabel independen dalam model regresi. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas.

Dalam penelitian ini pengujian multikolinieritas tidak digunakan karena analisis yang digunakan adalah analisis residual, dimana analisis residual dikembangkan dengan tujuan untuk mengatasi adanya multikolinieritas.

- d. $\epsilon \sim N(0; \sigma^2)$ artinya kesalahan pengganggu mengikuti **distribusi normal** dengan rata-rata nol dan varians σ^2 .

Uji normalitas dapat dilakukan dengan berbagai metode di antaranya adalah *Kolmogorov Smirnov*. Pedoman dalam mengambil keputusan apakah sebuah distribusi data mengikuti distribusi normal adalah :

- 1) Jika nilai signifikansi (nilai probabilitasnya) < 5% maka distribusi adalah tidak normal
- 2) Jika nilai signifikansi (nilai probabilitasnya) > 5% maka distribusi adalah normal

Teknik Analisis Data

Dalam penelitian ini, pengujian hipotesis 1 menggunakan *simple regression analysis*.

Dengan persamaan sebagai berikut

$$AA = \beta_0 + \beta_1 PA + e \dots \dots \dots (1)$$

Dimana :

- Variabel Dependen = Perilaku Aparatur (PA)
- β_0 = Konstanta
- β_1 = Koefisien regresi
- Variabel independen = Akuntansi Akrua (AA)

Sedangkan penugujian hipotesis 2 menggunakan analisis regresi dengan pendekatan uji residual. Analisis residual menguji pengaruh deviasi (penyimpangan) dari suatu model. Fokusnya adalah ketidak cocokan (*lack of fit*) yang dihasilkan dari deviasi hubungan linear antar variabel independen. *Lack of fit* ditunjukkan oleh nilai residual didalam regresi. Dalam hal ini jika terjadi kecocokan antara partisipasi Akuntansi Akrua dan Perangkat Pendukung (nilai residual kecil atau nol) yaitu Akuntansi Akrua tinggi dan Perilaku Aparatur tinggi, maka Perilaku Aparatur juga tinggi atau sebaliknya. Asumsi dari pendekatan residual ini adalah bahwa ada banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik atau konsistensi antara sistem Akuntansi Akrua dengan faktor - faktor kondisional. Adapun langkah dalam penerepan uji residual antara lain :

1. Menentukan garis kesesuaian antara Akuntansi Akrua dengan faktor kontijensi (Perangkat Pendukung) dengan analisis regresi berikut ini :

$$PA = \beta_0 + \beta_1 .AA + \beta_2 .PP.AA + e$$

Dimana :

 - PA = Perilaku Aparatur
 - β_0 = konstanta
 - β_1-2 = koefisien regresi
 - PP = Perangkat Pendukung
 - e = error
2. Regresikan nilai absolut residual Akuntansi Akrua dengan faktor kontijensi (Perangkat Pendukung) dengan kinerja manajerial (Sugiyono, 2012)

Hasil dan Pembahasan

Data Hasil Penelitian

Proses penyebaran dan pengembalian kuesioner

Proses pengumpulan data dilakukan kurang lebih satu bulan, mulai bulan Januari 2016 sampai dengan bulan Februari 2016. Perhitungan tingkat pengembalian kuesioner dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 4.1 : Analisis Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
• Total kuesioner yang dikirim	80	100
• Jumlah kuesioner yang tidak kembali	(5)	(6,25)
• Jumlah kuesioner yang kembali	75	93,75
• Tidak diolah karena responden mengisi kuesioner tidak memenuhi kriteria yang dikehendaki	(10)	(13,33)
• Tidak diolah karena yang mengisi kuesioner bukan responden yang dimaksud	(3)	(4,00)
• Tidak diolah karena responden mengisi kuesionernya tidak lengkap	(7)	(9,33)
• Kuesioner yang memenuhi kriteria untuk dianalisis	55	73,33

Dari tabel 4.1 di atas dapat diketahui bahwa jumlah kuesioner yang dikirim adalah sebanyak 80 kuesioner dengan tingkat pengembalian sebanyak 75 kuesioner (93,75%) sedangkan sisanya sebanyak 5 kuesioner (6,25%) tidak kembali. Dari jumlah kuesioner yang kembali tersebut, ternyata hanya 55 kuesioner (73,33%) yang memenuhi kriteria dan diikutkan dalam analisis akhir, sedangkan sisanya yaitu sebanyak 20 kuesioner (26,66%) tidak dapat diolah. Hal ini dikarenakan 10 kuesioner (13,33%) tidak memenuhi kriteria yang dikehendaki, 3 kuesioner (4,00%) yang mengisi kuesioner bukan responden yang dimaksud dan 7 kuesioner (9,33%) diisi tidak lengkap.

Karakteristik Responden

Adapun profil responden yang mengembalikan dan diolah dalam analisis akhir menurut jenis kelamin, tingkat pendidikan, lama bekerja dan jenis instansi disajikan dalam tabel 4.2 berikut :

Tabel 4.2 : Demografi Responden

Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
Jenis kelamin		
- Pria	18	32,73
- Wanita	37	67,27
Jumlah	55	100
Tingkat pendidikan		
- Jenjang S3	0	0
- Jenjang S2	13	68,18
- Jenjang S1	42	31,8
Jumlah	55	100
Lama bekerja		
- 1 – 5 tahun	11	20,00
- 6 – 10 tahun	15	27,27
- 11 – 15 tahun	6	10,91
- 16 – 20 tahun	10	18,18
- 21 – 25 tahun	13	23,64
Jumlah	55	100
Jenis instansi		
- Dinas Pendidikan	10	
- Dinas Pertanian	15	

- Dinas PU Bina Marga	5	
- Dinas Perhubungan	5	
- Badan BPPMKB	10	
- Dinas Sosiai dan Tenaga Kerja	10	
- Badan Ketahanan Pangan	5	
- Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan Aset (DPPKA)	10	
- BKD	10	
Jumlah	80	100

Statistik Deskriptif

Tabel 4.3 berikut ini menyajikan statistik deskriptif variabel yang akan diuji dalam penelitian ini :

Tabel 4.3 : Statistik Deskriptif

	Rata-rata	Titik tengah	Std Dev	Skewness	Kurtosis
Sistem Akuntansi AkruaI					
X1: PP No. 71 Tahun 2010	13,44	14,00	2,968	-1,088	1,015
X2: SAP	10,05	11,00	2,256	-0,602	-0,604
Perilaku Aparatur (Y)	13,38	14,00	3,246	-0,821	-0,466
Perangkat Pendukung (Z)	12,78	13,00	2,780	-0,539	-0,101

Berdasarkan tabel statistik deskriptif terlihat bahwa hasil dari jawaban responden untuk Nilai rata-rata sebesar 13,44 (X1) merupakan nilai rata-rata tertinggi dan nilai rata-rata terendah adalah 10,05 (X2); titik tengah tertinggi sebesar 14,00 (X1 dan Y) dan yang terendah 11,00 (X2); standar deviasi tertinggi sebesar 3,246 (Y) dan yang terendah 2,256 (X2).

Jadi dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa dari keempat variabel (X1, X2, Y, dan Z), yang memiliki nilai rata-rata, titik tengah, dan standart deviasi tertinggi adalah variabel X1. Hal ini menunjukkan bahwa jawaban responden telah sesuai dengan pertanyaan yang diajukan pada variabel X1 (PP No. 71 Tahun 2010).

Analisis dan Pengujian Hipotesis

Uji Validitas

Dalam penelitian ini uji validitas dilakukan atas item-item pernyataan pada kuesioner yang dengan jalan menghitung koefisien korelasi dari tiap-tiap item pernyataan dengan skor total. Suatu butir pernyataan dinyatakan valid atau tidak dapat dilihat dari kolom *corrected item-item total correlation* (r_{hitung}). Koefisien masing-masing item kemudian dibandingkan dengan nilai r_{kritis} dengan kriteria pengujian sebagai berikut :

- Jika nilai $r_{hitung} > 0,30$ berarti pernyataan valid.
- Jika nilai $r_{hitung} \leq 0,30$ berarti pernyataan tidak valid (Sugiyono, 2012).

Tabel-tabel di bawah ini adalah hasil dari uji validitas pada variabel-variabel penelitian :

Tabel 4.4 : Hasil Uji Validitas Pada Variabel PP No. 71 Tahun 2010 (X_1)

Pertanyaan	<i>Corrected item-item total correlation</i>	r_{kritis}	Keterangan
Item-1	0,734	0,30	Valid
Item-2	0,736	0,30	Valid
Item-3	0,635	0,30	Valid
Item-4	0,518	0,30	Valid

Berdasarkan tabel 4.4 di atas menunjukkan bahwa item-item pertanyaan pada variabel PP No. 71 Tahun 2010 (X_1) adalah valid, karena masing-masing r_{hitung} -nya lebih besar dari 0,30.

Tabel 4.5 : Hasil Uji Validitas Pada Variabel SAP (X_2)

Pertanyaan	<i>Corrected item-item total correlation</i>	r_{kritis}	Keterangan
Item-1	0,628	0,30	Valid
Item-2	0,671	0,30	Valid
Item-3	0,547	0,30	Valid

Berdasarkan tabel 4.5 di atas menunjukkan bahwa item-item pertanyaan pada variabel SAP (X_2) adalah valid, karena masing-masing r_{hitung} -nya lebih besar dari 0,30.

Tabel 4.6 : Hasil Uji Validitas Pada Variabel Perilaku Aparatur (Y)

Pertanyaan	<i>Corrected item-item total correlation</i>	r_{kritis}	Keterangan
Item-1	0,784	0,30	Valid
Item-2	0,790	0,30	Valid
Item-3	0,617	0,30	Valid
Item-4	0,738	0,30	Valid

Berdasarkan tabel 4.6 di atas menunjukkan bahwa item-item pertanyaan pada variabel perilaku aparaturnya (Y) adalah valid, karena masing-masing r_{hitung} -nya lebih besar dari 0,30.

Tabel 4.7 : Hasil Uji Validitas Pada Variabel Perangkat Pendukung (Z)

Pertanyaan	<i>Corrected item-item total correlation</i>	r_{kritis}	Keterangan
Item-1	0,637	0,30	Valid
Item-2	0,529	0,30	Valid
Item-3	0,435	0,30	Valid
Item-4	0,566	0,30	Valid

Berdasarkan tabel 4.7 di atas menunjukkan bahwa item-item pertanyaan pada variabel perangkat pendukung (Z) adalah valid, karena masing-masing r_{hitung} -nya lebih besar dari 0,30.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas mengarah pada reliabilitas adalah derajat ketepatan, ketelitian atau keakuratan yang ditunjukkan oleh instrumen pengukuran. Analisis keandalan

butir bertujuan untuk menguji konsistensi butir-butir pertanyaan dalam mengungkap indikator. Penelitian ini uji reliabilitasnya dilakukan melalui pendekatan pengukuran reliabilitas konsistensi internal dengan cara *Cronbach Alpha*, yaitu membandingkan antara koefisien alpha dengan standart alpha. Kriteria pengujian sebagai berikut :

- Jika nilai alpha > 0,60, berarti pernyataan reliabel
- Jika nilai alpha \leq 0,60, berarti pernyataan tidak reliabel

Adapun hasil dari pengujian reliabilitas adalah sebagai berikut :

Tabel 4.8 : Hasil Pengujian Reliabilitas

Variabel	Alpha	Standart Alpha	Keterangan
PP No. 71 Tahun 2010 (X_1)	0,827	0,60	Reliabel
SAP (X_2)	0,776	0,60	Reliabel
Perilaku Aparatur (Y)	0,875	0,60	Reliabel
Perangkat Pendukung (Z)	0,744	0,60	Reliabel

Pada hasil pengujian reliabilitas di atas menyimpulkan bahwa variabel PP No. 71 Tahun 2010 (X_1), SAP (X_2), Perilaku Aparatur (Y), dan Perangkat Pendukung (Z) adalah reliabel karena nilai alpha yang dihasilkan lebih besar dari 0,60.

Analisis Regresi Sederhana dan Pengujian Hipotesis 1

Untuk sebuah model regresi linier sederhana, asumsi klasik yang dipakai adalah :

Heteroskedastisitas

Berdasarkan hasil pengujian, diperoleh nilai korelasi *Rank Spearman* antara nilai mutlak dari residual dengan variabel PP No.71 Tahun 2010 (X_1) sebesar 0,618 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Karena nilai tingkat signifikansinya lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa model regresi yang dihasilkan tidak terjadi heteroskedastisitas.

Untuk variabel SAP (X_2) diperoleh nilai korelasi *Rank Spearman* antara nilai mutlak dari residual sebesar 0,672 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Karena nilai tingkat signifikansinya lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa model regresi yang dihasilkan tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Normalitas

Metode Kolmogorov-Smirnov

Berdasarkan hasil pengujian, diperoleh nilai *Kolmogorov-Smirnov* untuk variabel PP No. 71 Tahun 2010 (X_1) sebesar 1,300 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,068. Karena nilai tingkat signifikansinya lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa nilai residual yang dihasilkan mengikuti distribusi normal.

Variabel SAP (X_2) diperoleh nilai *Kolmogorov-Smirnov* sebesar 1,272 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,079. Karena nilai tingkat signifikansinya lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa nilai residual yang dihasilkan mengikuti distribusi normal.

Variabel Perilaku Aparatur (Y) diperoleh nilai *Kolmogorov-Smirnov* sebesar 1,706 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,006. Karena nilai tingkat signifikansinya lebih kecil dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa nilai residual yang dihasilkan tidak mengikuti distribusi normal.

Variabel Perangkat Pendukung (Z) diperoleh nilai *Kolmogorov-Smirnov* sebesar 0,974 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,299. Karena nilai tingkat signifikansinya lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa nilai residual yang dihasilkan mengikuti distribusi normal.

Hasil perhitungan analisis regresi linier sederhana dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 4.9 : Hasil Analisis Pengaruh Sistem Akuntansi Akrual terhadap Perilaku Aparatur

Variabel bebas	Koefisien regresi	Standar error	t-hitung	p-value
Konstanta	1,275	1,428	0,893	0,376
PP No. 71 Tahun 2010 (X_1)	0,362	0,136	2,661	0,010
SAP (X_2)	0,721	0,179	4,033	0,000
R = 0,593				

Berdasarkan hasil analisis regresi di atas diperoleh nilai koefisien regresi untuk variabel PP No. 71 Tahun 2010 dan SAP adalah sebesar 0,362 dan 0,721 dan konstanta sebesar 1,275 sehingga persamaan regresi yang dihasilkan adalah :

$$Y = 1,275 + 0,362X_1 + 0,721X_2$$

Pada tabel 4.9 di atas menunjukkan bahwa t-hitung yang dihasilkan oleh variabel PP No. 71 Tahun 2010 (X_1) dan SAP (X_2) sebesar 0,362 dan 0,721 dengan tingkat signifikansi (p-value) sebesar 0,010 dan 0,000. Karena p-value < 5% maka H_0 diterima yang artinya hasil penelitian ini tidak memperoleh dukungan yang signifikan terhadap hipotesis pertama yang menyatakan bahwa yang berbunyi : "PP No. 71 Tahun 2010 dan SAP berpengaruh positif terhadap perilaku Aparatur".

Analisis Residual dan Pengujian Hipotesis 2

Berbeda dengan hipotesis 1 yang menggunakan analisis regresi sederhana, hipotesis 2 pengujian dilakukan dengan menggunakan pendekatan residual (*residual approach*) sesuai yang digunakan dan disarankan Sugiyono (2012). Adapun hasil uji residual ini adalah sebagai berikut :

Tabel 4.10 : Regresi Sederhana (Pengaruh Sistem Akuntansi Akrual terhadap Perangkat Pendukung)

Variabel bebas	Koefisien regresi	t-hitung	p-value
Konstanta	5,296	0,995	0,324
PP No. 71 Tahun 2010 (X_1)	0,048	0,114	0,910
SAP (X_2)	0,228	0,348	0,729
Perangkat Pendukung (Z) sebagai variabel moderating			

Berdasarkan hasil uji regresi diperoleh nilai koefisien regresi sebesar 5,296 ($b_1 > 0$) dan tingkat signifikansi (p-value) sebesar 0,324 ($p\text{-value} < 5\%$), maka H_0 ditolak (H_1 diterima) yang artinya variabel PP No. 71 Tahun 2010 (X_1) dan SAP (X_2) berpengaruh secara signifikan terhadap perangkat pendukung (Z). Hasil positif dan signifikan ini mengindikasikan bahwa PP No. 71 Tahun 2010, SAP, dan perangkat pendukung merupakan kesesuaian terbaik yang dipersepsikan.

Sedangkan hasil regresi antara nilai absolut residual PP No. 71 Tahun 2010, SAP, dan perangkat pendukung dengan perilaku aparatur disajikan dalam tabel berikut ini :

Tabel 4.11
Hasil Regresi Antara Nilai Absolut Residual dengan Perilaku Aparatur

Variabel bebas	Koefisien regresi	t-hitung	p-value
Konstanta	5,296	0,995	0,324
Nilai absolut residual	0,037	0,784	0,436
Perilaku Aparatur sebagai variabel terikat			

Berdasarkan hasil analisis regresi di atas diperoleh nilai koefisien regresi untuk nilai absolut residual sebesar 0,037 dan konstanta sebesar 5,296 sehingga persamaan regresi yang dihasilkan adalah :

$$Y = 5,296 + 0,037Z$$

Dari hasil koefisien regresi variabel perilaku aparatur (Y) terhadap absolut residual diperoleh nilai sebesar 0,037 dengan tingkat signifikansi (p-value) sebesar 0,436. Nilai positif dan tidak signifikan berarti menolak H_1 (menerima H_0). Hal ini berarti kombinasi kesesuaian antara PP No.71 Tahun 2010, SAP dan perangkat pendukung terhadap perilaku aparatur bukanlah merupakan kesesuaian terbaik. Hasil penelitian ini tidak memperoleh dukungan yang signifikan terhadap hipotesis yang menyatakan bahwa "PP No.71 Tahun 2010 dan SAP berpengaruh positif terhadap perilaku aparatur yang dimoderasi oleh perangkat pendukung".

Simpulan dan Saran

Simpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis yang telah diuraikan sebelumnya, maka kesimpulan mengenai Pengaruh Sistem Akuntansi Akruwal terhadap Perilaku Aparatur Pemerintah Kabupaten Sidoarjo yang Dimoderating oleh Perangkat Pendukung menunjukkan bahwa:

1. PP No. 71 Tahun 2010 dan SAP berpengaruh signifikan terhadap perilaku aparatur yang artinya aparatur pemerintah Kabupaten Sidoarjo telah mampu bekerja secara mandiri dalam melaksanakan PP No. 71 Tahun 2010 dan SAP.
2. Tetapi setelah disertai adanya perangkat pendukung, maka PP No. 71 Tahun 2010 dan SAP berpengaruh tidak signifikan terhadap perilaku aparatur Pemerintah Kabupaten Sidoarjo.

Saran

Berdasarkan kesimpulan hasil penelitian di atas, maka saran untuk penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya hendaknya menambahkan variabel-variabel lain yang mungkin berpengaruh terhadap keberhasilan penerapan Sistem Akuntansi Akrua.
2. Penelitian ini dilakukan pada organisasi pemerintah yang tidak terbatas hanya satu kabupaten saja, karena di Indonesia ada ratusan kabupaten atau kota.

Daftar Pustaka

- Boothe, Paul, 2007. "Accrual Accounting In The Public: Lesson for Developing Countries", Diedit oleh Anwar Shah dalam *Public Sector Governance and Accountability Series: Budgeting and Budgetary Institution*. Washington DC, USA: World Bank.
- Bunea, C.B. dan Cosmina, 2006. *Argument for Introducing Accrual Based Accounting in Public Sector*. (online). (http://mpr.ub.muenchen.de/18134/1/MPRA_paper:18134).
- Halim, Abdul dan M. Syam Kusufi. 2012. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*, Edisi Keempat. Jakarta: Salemba Empat.
- Islam, S., dkk. 2010. "Feature Model Sistem Akuntansi". Modul general ledger dan chart of account. Jakarta: Kemenkeu RI.
- Khan, A., dan Mayes. S., 2009. *Transition to Accrual Accounting*. (online). (<http://http://blog-pfm.imf.org/files/fad.technical-manual-2.pdf>).
- Mahmudi. 2011. *Akuntansi sektor Publik*. Uii Pres. Yogyakarta.
- Mahsun, Moh. Firma S dan H. Andre P. 2012. *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: CV. Andi Offset.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.

Ritonga, Irwan Taufiq. 2010. Akuntansi Pemerintahan Daerah. Yogyakarta : Sekolah Pasca Sarjana UGM.

Simanjutak, Binsar H.2010. Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua Di Sektor Pemerintahan Di Indonesia. Disampaikan Pada Kongres XI Ikatan Akuntansi Indonesia. Jakarta 9 Desember 20110.

Sugiyono. 2012. Metode *Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R &D*. Alfabeta. Bandung.

Sulani. A, Aldiani. 2009. Faktor-Faktor Pendukung Keberhasilan Penerapan Peraturan Pemerintah No.24 Tahun 2005 Pada Pemkab Labuhan Batu. UNSU.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.