

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI IMPLEMENTASI SAP BERBASIS AKRUAL DENGAN KOMITMEN SKPD SEBAGAI VARIABEL MODERATING PADA PEMERINTAH PROVINSI SUMATERA UTARA

Dito Aditia Darma Nasution, Erlina, Tapi Anda Sari

Alumni FEB USU

Dosen FEB USU

Abstract: *The objective of the study was to analyze some factors which influenced the implementation of accrual-based SAP (Government Accounting System) with the commitment of SKPD (Regional Work Unit) as moderating variable in the North Sumatera Provincial Government. The research used associative/correlation method. The population was 34 SKPDs in the North Sumatera Provincial Government, and the samples were 102 respondents that consisted of the Financial Department Officials, the Treasurer of Expenditures, and the Financial Staff. The data were primary data were obtained by using questionnaires and conducting a survey. The gathered data were analyzed by using multiple linear regression tests for analytical analysis which had been tested by using classic assumption and residual test for testing moderating variable. The result of the research showed that, partially, SDM (human resources) and incentive had positive and significant influence on the implementation of accrual-based SAP, while supporting facility had negative but significant influence on the implementation of accrual-based SAP. Simultaneously, SDM, incentive, and supporting facility had significant influence on the implementation of accrual-based SAP. Moderating testing with residual test showed that the commitment of SKPD as moderating variable could strengthen or weaken the influence of SDM, incentive, and supporting facility on the implementation of accrual-based SAP.*

Kata kunci: SAP berbasis akrual, komitmen SKPD

PENDAHULUAN

Terbitnya aturan tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual yang ditandatangani oleh Presiden mewajibkan seluruh instansi pemerintah baik yang ada di pusat maupun di daerah menerapkan SAP berbasis akrual per 1 Januari 2015. Payung hukum penerapan SAP berbasis akrual adalah Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 tahun 2010 tentang SAP, sebagai amanat dari Undang-Undang (UU) Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara. UU No. 17 tahun 2003 mengamanatkan: "Instansi pemerintah pusat maupun daerah di minta untuk mengimplementasikan SAP berbasis akrual", sedangkan dalam PP No. 71 tahun 2010 Lampiran I.02 PSAP 01-22 disebutkan: "bahwa Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) tersebut berlaku efektif untuk laporan keuangan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran

mulai Tahun Anggaran 2010 dan dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP tersebut, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP berbasis kas menuju akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah tahun anggaran 2010", yang artinya pada tahun 2015 tidak diperbolehkan menerapkan PSAP berbasis kas menuju akrual kembali dan diwajibkan untuk menerapkan SAP berbasis akrual secara penuh.

Penerapan SAP berbasis akrual diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pada sektor publik karena akuntabilitas dan transparansi merupakan konsep awal dari pemikiran diterapkannya SAP berbasis akrual.

Penerapan SAP berbasis akrual di daerah akan cukup kompleks, bisa dibayangkan saat ini menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 39 tahun 2015 tentang Kode dan

Data Wilayah Administrasi Pemerintahan yang terbit pada tanggal 02 Februari 2015 terdapat 548 daerah provinsi dan kabupaten/kota di seluruh Indonesia. Keragaman tersebut pasti akan menimbulkan kesulitan yang lebih kompleks ketika menerapkan SAP Berbasis Akrual di daerah jika dibandingkan di pusat.

Persentase jumlah Pemda yang belum menyerahkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) berbasis akrual tahun 2015 kepada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) masih sangat tinggi hingga akhir Februari 2016, hal ini sesuai dengan pernyataan dari ketua BPK-RI Harry Azhar Azis dikutip dari website www.aktual.com/218504-2 yang menyatakan: “Masih banyak terdapat kendala-kendala pada pemerintah daerah dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual hingga saat ini antara lain SDM dan sarana pendukung seperti kurang memadai komputer (*hardware*), sistem (*software*), dan jaringan yang terintegrasi di beberapa daerah”.

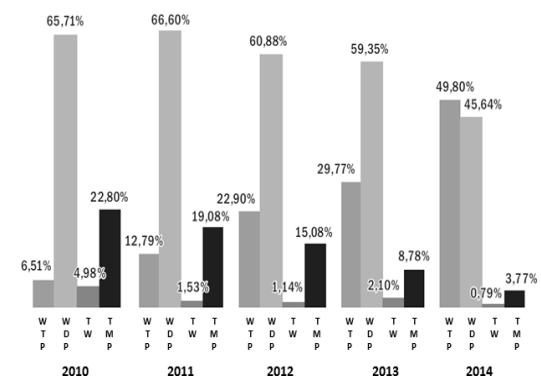
Sumber Daya Manusia (SDM) dan sarana pendukung (*hardware*, *software*, dan jaringan) adalah kendala utama yang dihadapi dalam implementasi SAP berbasis akrual pada tingkat Pemda. Kualitas SDM Pemda yang kurang memadai menimbulkan permasalahan dalam implementasi SAP berbasis akrual, di satu sisi sarana pendukung juga sangat penting agar implementasi SAP berbasis akrual berjalan dengan lancar. Kendala lain yang perlu diperhitungkan adalah minimnya insentif dari pemerintah sebagai perangsang semangat dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual.

Komitmen Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual juga sangat dibutuhkan, dengan adanya komitmen dari SKPD maka implementasi SAP berbasis akrual diharapkan dapat berjalan dengan baik. Komitmen sangat berperan untuk memperkuat tercapainya suatu keberhasilan, dengan adanya komitmen yang baik akan meningkatkan SDM, sarana pendukung, dan insentif sehingga lebih mudah untuk mencapai suatu tujuan organisasi yang dalam hal ini adalah implementasi SAP berbasis akrual.

Keterlambatan Pemda dalam menyerahkan LKPD berbasis akrual tahun 2015 juga berdampak kepada keterlambatan BPK-RI dalam menyelesaikan dan mempublikasi laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II tahun 2015 secara luas kepada masyarakat. Fakta tersebut semakin menguatkan bahwa masih banyaknya kendala-kendala yang dihadapi dalam pengimplementasian SAP berbasis akrual pada tingkat Pemda hingga saat ini.

Salah satu diantara Pemda yang belum menyerahkan LKPD berbasis akrual tahun 2015 kepada BPK-RI hingga akhir Februari 2016 adalah Pemerintah Provinsi Sumatera Utara (Pemprovsu), fakta tersebut memang menuai banyak kontroversi, hal tersebut karena Pemprovsu merupakan salah satu Pemda yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) pada LKPD tahun 2014 seharusnya dengan kemampuan Pemprovsu dalam meraih opini WTP pada LKPD tahun 2014 dapat memotivasi dan mempermudah Pemprovsu menyelesaikan dan menyerahkan LKPD berbasis akrual tahun 2015 kepada BPK-RI dengan tepat waktu, terlepas atas fenomena kasus korupsi yang melibatkan Gubernur Sumatera Utara non aktif dan beberapa kasus korupsi yang terjadi di Pemprovsu.

Kompleksnya permasalahan yang di hadapi dalam implementasi SAP berbasis akrual pada tingkat Pemda juga dapat dilihat pada buku IHPS I tahun 2015 yang dikutip dari website www.bpk.go.id/ihps. Pada buku tersebut dijelaskan perkembangan opini BPK-RI terhadap LKPD pada tahun 2010 sampai dengan 2014 yang dapat dilihat melalui gambar berikut ini :



Gambar 1.1. Perkembangan Opini BPK-RI terhadap LKPD Tahun 2010 – 2014

Perkembangan opini BPK-RI terhadap LKPD tahun 2010 – 2014 pada gambar 1.1 tersebut menerangkan bahwa Pemda sebenarnya memang belum mampu untuk mengimplementasikan SAP berbasis akrual pada tahun 2015, karena sesuai dengan target pemerintah minimal 60 % LKPD di tahun 2014 harus mendapatkan WTP sebagai cerminan untuk mensukseskan implementasi SAP berbasis akrual di tahun 2015 yang secara teknis penerapannya lebih sulit dari SAP terdahulu.

Fenomena keterlambatan penyerahan LKPD berbasis akrual tahun 2015 kepada BPK-RI dan belum tercapainya target minimal 60% terhadap LKPD dalam memperoleh WTP dari BPK-RI hingga tahun 2014 yang ditargetkan oleh pemerintah, dapat mengindikasikan bahwa implementasi SAP berbasis akrual belum berjalan secara maksimal di Pemda, maka dari itu peneliti melihat perlu dilakukan penelitian untuk mencari tahu faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi implementasi SAP berbasis akrual dengan tujuan agar pengimplementasian SAP berbasis akrual dapat berjalan dengan baik sesuai target pemerintah dan memandang perlu untuk melakukan penelitian dengan judul “Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Implementasi SAP Berbasis Akrual dengan Komitmen SKPD sebagai Variabel Moderating pada Pemerintah Provinsi Sumatera Utara” guna mendapatkan hasil penelitian yang dapat membantu Pemda Provinsi Sumatera Utara untuk mengimplementasikan SAP berbasis Akrual dengan baik. Tulisan ini dilakukan untuk mengetahui dan menguji pengaruh SDM, Insentif dan Sarana Pendukung terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual secara parsial dan simultan pada Pemerintah Provinsi Sumatera Utara dan menguji Komitmen SKPD dapat memoderasi pengaruh SDM, Insentif dan Sarana Pendukung terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual pada Pemerintah Provinsi Sumatera Utara.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian terdahulu, yaitu Sukadana dan Mimba (2015) dengan judul Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Kesiapan Penerapan SAP Berbasis Akrual pada Satuan Kerja di Wilayah Kerja KPPN

Denpasar. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah :

e. Variabel Penelitian

Sukadana dan Mimba (2015) mengamati 1 variabel independen, yaitu Kualitas Sumber Daya Manusia, dan 1 variabel dependen yaitu Kesiapan Penerapan SAP Berbasis Akrual. Penelitian ini mengamati 3 variabel independen yaitu SDM, Insentif dan Sarana Pendukung, 1 variabel dependen yaitu Implementasi SAP Berbasis Akrual, dan 1 variabel moderating yaitu Komitmen SKPD.

f. Waktu Penelitian

Sukadana dan Mimba (2015) meneliti pada tahun amatan 2014 dimana belum diwajibkannya pemerintah pusat dan daerah untuk mengimplementasikan SAP berbasis akrual secara penuh (masih diperbolehkan menggunakan SAP berbasis kas menuju akrual). Penelitian ini meneliti pada tahun amatan 2016 dimana sudah diwajibkannya pemerintah pusat dan daerah untuk mengimplementasikan SAP berbasis akrual secara penuh.

g. Tempat Penelitian

Sukadana dan Mimba (2015) melakukan penelitian di lingkup pemerintah pusat yaitu pada satuan kerja di wilayah kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Denpasar. Penelitian ini dilakukan di lingkup pemerintah daerah yaitu pada Pemerintah Provinsi Sumatera Utara (Pemprovsum).

Menurut Azhar (2007): “SDM merupakan pilar penyangga utama sekaligus penggerak roda organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi serta tujuan dari organisasi tersebut”. SDM merupakan salah satu elemen organisasi yang sangat penting, oleh karena itu harus dipastikan bahwa pengelolaan SDM dilakukan sebaik mungkin agar mampu memberikan kontribusi secara optimal dalam upaya pencapaian tujuan organisasi.

Menurut Handoko (2002): “Insentif adalah perangsang yang ditawarkan kepada para karyawan untuk melaksanakan kerja sesuai atau lebih tinggi dari standar-standar yang telah ditetapkan, yaitu dalam hal untuk implementasi SAP berbasis akrual”.

Tersedianya sarana pendukung (*hardware, software, jaringan*) dapat

mempermudah SKPD dalam melakukan implementasi SAP berbasis akrual, hal ini sejalan dengan pendapat Aldiani (2010) yang menyatakan: “ketersediaan sarana pendukung yang akan mempengaruhi SKPD dalam melaksanakan tugas, seperti tersedianya *hardware*, *software*, dan jaringan yang berkaitan dengan kebutuhan penerapan SAP yang berbasis akrual”.

“Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai organisasi (Darma, 2004)”, sehingga dapat memoderasi pengaruh SDM, insentif, dan sarana pendukung terhadap implementasi SAP berbasis akrual.

Menurut PP No. 71 Tahun 2010: “Implementasi 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” yang dilaksanakan penerapannya oleh pemerintah pusat dan daerah.

Adapun penelitian terdahulu yang berkaitan dengan penelitian ini adalah Adventana dan Kurniawan (2014) yang meneliti tentang Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pemerintah Provinsi DIY dalam Implementasi SAP Berbasis Akrual Menurut PP No. 71 Tahun 2010. Hasil penelitian secara parsial adalah Sumber Daya Manusia dan Komitmen Organisasi berpengaruh positif signifikan, sedangkan Teknologi Informasi dan Komunikasi tidak berpengaruh signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Sumber daya manusia, komitmen organisasi, teknologi informasi, komunikasi berpengaruh signifikan terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.

Ardiansyah dan Atmini (2013) meneliti tentang Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kesiapan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standard Akuntansi Pemerintahan (Studi Kasus pada Satuan Kerja di Wilayah Kerja KPPN Malang). Hasil penelitian secara parsial adalah Kualitas Sumber Daya Manusia dan Komunikasi berpengaruh signifikan, sedangkan Komitmen Organisasi tidak

berpengaruh signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Kualitas sumber daya manusia, komitmen organisasi, komunikasi berpengaruh signifikan terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.

Bilondatu et.al (2015) meneliti tentang Pengaruh Tingkat Pemahaman dan Pelatihan Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual dalam Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi pada Pemerintah Kota Gorontalo). Hasil penelitian secara parsial adalah Tingkat Pemahaman Aparatur tidak berpengaruh signifikan, sedangkan Pelatihan Aparatur berpengaruh signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Tingkat pemahaman aparatur, pelatihan aparatur berpengaruh signifikan terhadap penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual dalam pengelolaan keuangan daerah.

Halen dan Astuti (2013) meneliti tentang Pengaruh Tingkat Pemahaman, Pelatihan dan Pendampingan Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Penerapan *Accrual Basic* dalam Pengelolaan Keuangan Daerah di Kabupaten Jember (Studi Kasus pada Dinas Pemerintahan Kabupaten Jember). Hasil penelitian secara parsial adalah Tingkat Pemahaman, Pelatihan, Pendampingan berpengaruh positif signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Tingkat pemahaman, pelatihan, pendampingan berpengaruh signifikan terhadap penerapan *accrual basic*.

Kusuma dan Fuad (2013) meneliti tentang Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrual pada Pemerintah. Hasil penelitian secara parsial adalah Tingkat Pendidikan Staf Keuangan, Kualitas Teknologi Informasi, Pengalaman Menjalankan Basis Kas Menuju Akrual, Latar Belakang Pendidikan Pimpinan, Ukuran Satuan Kerja berpengaruh positif tidak signifikan, sedangkan Pelatihan Staf Keuangan berpengaruh positif signifikan, dan Dukungan Konsultan berpengaruh negatif tidak signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Tingkat pendidikan staf keuangan, pelatihan staf keuangan, kualitas teknologi informasi, dukungan konsultan, pengalaman menjalankan basis

kas menuju akrual, latar belakang pendidikan pimpinan, ukuran satuan kerja berpengaruh signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

Norfaliza (2015) meneliti tentang Analisis Faktor Kesiapan Pemerintah dalam Menerapkan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Rokan Hilir). Hasil penelitian secara parsial adalah Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, Perangkat Pendukung berpengaruh signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Sumber daya manusia, komitmen organisasi, perangkat pendukung berpengaruh signifikan terhadap kesiapan penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual.

Nufus (2014) meneliti tentang Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penerapan Standard Akuntansi Pemerintah pada Pemerintah Kota Baubau. Hasil penelitian secara parsial adalah Karakteristik SDM, Sistem Pemerintah, Proses Politik berpengaruh positif signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Karakteristik SDM, sistem pemerintah, proses politik berpengaruh signifikan terhadap penerapan SAP.

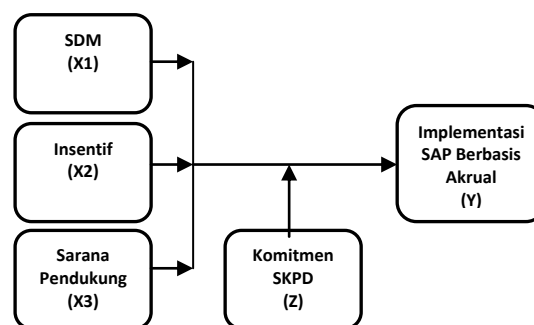
Putra dan Ariyanto (2015) meneliti tentang Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Hasil penelitian secara parsial adalah Kualitas Sumber Daya Manusia, Komunikasi, Komitmen Organisasi, Gaya Kepemimpinan berpengaruh positif signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Kualitas sumber daya manusia, komunikasi, komitmen organisasi, gaya kepemimpinan berpengaruh signifikan terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.

Sugiarto dan Alfian (2014) meneliti tentang Faktor-faktor Pendukung atas Keberhasilan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual pada Pemerintah di Kota Solo. Hasil penelitian secara parsial adalah Sumber Daya Manusia, Komitmen, Motivasi dan Budaya berpengaruh signifikan, sedangkan Perangkat Pendukung tidak berpengaruh signifikan. Hasil penelitian secara simultan adalah Sumber daya manusia, komitmen, motivasi dan budaya, perangkat pendukung

berpengaruh signifikan terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual.

Sukadana dan Mimba (2015) meneliti tentang Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Kesiapan Penerapan SAP Berbasis Akrual pada Satuan Kerja di Wilayah Kerja KPPN Denpasar. Hasil penelitian secara parsial adalah Kualitas Sumber Daya Manusia berpengaruh positif signifikan terhadap Kesiapan Penerapan SAP Berbasis Akrual.

Kerangka Konseptual



Gambar 2.1. Kerangka Konseptual

Hipotesis penelitian adalah :

- c. SDM, Insentif, dan Sarana Pendukung secara parsial dan simultan berpengaruh terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual pada Pemerintah Provinsi Sumatera Utara.
- d. Komitmen SKPD dapat memoderasi pengaruh SDM, Insentif, dan Sarana Pendukung terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual pada Pemerintah Provinsi Sumatera Utara.

METODE

Jenis Penelitian

Jenis penelitian ini dilakukan berdasarkan penelitian asosiatif. Dalam penelitian ini, peneliti ingin menganalisis pengaruh variabel independen yaitu SDM, Insentif, dan Sarana Pendukung terhadap variabel dependen yaitu Implementasi SAP Berbasis Akrual dengan Komitmen SKPD sebagai variabel moderating pada Pemerintah Provinsi Sumatera Utara.

Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Pemprovsu, alasan dipilihnya lokasi penelitian tersebut dikarenakan Pemprovsu termasuk salah satu Pemda yang hingga

akhir Februari 2016 masih belum menyerahkan LKPD tahun 2015 kepada BPK-RI.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK), Bendahara Pengeluaran, dan Staf Keuangan di 34 SKPD pada lingkup Pemprovsu dengan populasi sebanyak 102 orang. Penelitian ini dilakukan secara sensus, dimana seluruh populasi dijadikan sampel penelitian.

Metode Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan data primer. Jenis penelitian adalah penelitian survey. Untuk mendapatkan data dari responden maka penulis menggunakan instrument penelitian berupa kuesioner yang akan diantar langsung oleh peneliti dengan 1 tahap yaitu dengan cara menyebar kuesioner ke 34 SKPD Pemprovsu dan ditunggu selama 14 hari, setelah 14 hari peneliti mengambil kembali kuesioner yang telah disebar secara langsung ke masing-masing SKPD.

Defenisi Operasional

Tabel 3.1. Defenisi Operasional

Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Skala
Implementasi SAP Berbasis Akrual (Y)	Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan 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.	a. Pengakuan Pendapatan. b. Pengakuan Beban. c. Pengakuan Aset. d. Pengakuan Utang. e. Pengakuan Ekuitas.	Interval
SDM (X1)	Kemampuan Sumberdaya Manusia secara individu dari aparatur SKPD yang diberikan tugas untuk mencapai tujuan-tujuan dari organisasi untuk implementasi SAP berbasis akrual.	a. Tingkat Pendidikan. b. Pengalaman. c. Pelatihan. d. Pemahaman Akuntansi. e. Profesionalisme.	Interval
Insentif (X2)	Penghargaan/hadiah yang diberikan kepada Individu atau kelompok dari Aparatur SKPD karena keberhasilan dalam mencapai target atau tujuan yang telah ditetapkan dalam implementasi SAP berbasis akrual.	a. Insentif yang diterima memuaskan. b. Insentif yang diterima sesuai dengan kinerja yang dicapai. c. Insentif yang diterima cukup memenuhi kebutuhan hidup. d. Insentif yang diterima meningkatkan semangat kerja. e. Insentif yang diterima memotivasi untuk tercapainya tujuan SKPD.	Interval
Sarana Pendukung (X3)	Adanya Ketersediaan dan kelengkapan pendukung untuk menunjang keberhasilan dalam implementasi SAP berbasis akrual.	a. Hardware. b. Software. c. Jaringan.	Interval
Komitmen SKPD (Z)	Sikap yang tangguh dan memegang prinsip kuat untuk keberhasilan dalam implementasi SAP berbasis akrual yang dimiliki oleh Aparatur SKPD.	a. Bangga menjadi bagian dari SKPD. b. Sangat peduli dengan nasib SKPD c. Gembira memilih untuk bekerja di SKPD. d. Memiliki nilai-nilai yang sama dengan nilai-nilai SKPD. e. Bersedia untuk bekerja ekstra melampaui apa yang diharapkan agar SKPD berhasil sukses.	Interval

Metode Analisis Data

Metode analisis data yang digunakan pada penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda untuk hipotesis pertama. Persamaan regresi linier berganda adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + e$$

Keterangan:

Y = Implementasi SAP Berbasis Akrua

α = Konstanta

b_1 = Koefisien dari SDM

b_2 = Koefisien dari Insentif

b_3 = Koefisien dari Sarana Pendukung

X_1 = SDM

X_2 = Insentif

X_3 = Sarana Pendukung

e = error

Selanjutnya untuk hipotesis kedua dilakukan dengan uji residual. Persamaan regresi untuk uji residual adalah sebagai berikut:

$$Z = \alpha + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + e$$

$$|e| = \alpha + b_4 Y$$

Keterangan:

Z = Komitmen SKPD

α = Konstanta

b_1 = Koefisien regresi SDM

b_2 = Koefisien regresi Insentif

b_3 = Koefisien regresi Sarana Pendukung

b_4 = Koefisien regresi Komitmen SKPD

X_1 = SDM

X_2 = Insentif

X_3 = Sarana Pendukung

Y = Implementasi SAP Berbasis Akrua

e = error

HASIL DAN PEMBAHASAN

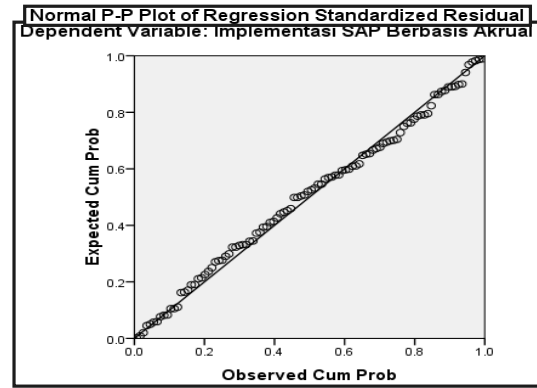
Uji Validitas dan Reliabilitas

Berdasarkan hasil uji validitas seluruh butir pertanyaan penelitian ini dinyatakan valid. Demikian halnya juga dengan uji reliabilitas yang menyatakan bahwa instrumen variabel pada penelitian ini reliabel.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Hasil uji normalitas adalah sebagai berikut:



Gambar 4.1. Grafik PP-Plot

Hasil Pengujian grafik PP-Plot menunjukkan data residual berdistribusi normal, dimana titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal serta penyebaran tidak menjauh dari garis diagonal.

Uji Multikolinearitas

Hasil uji multikolinearitas dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4.1. Hasil Uji Multikolinearitas

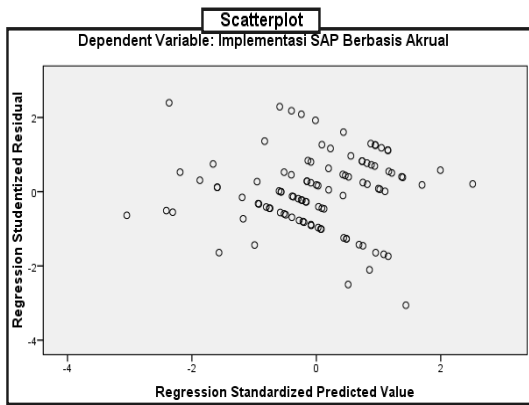
Model	Unstandardized Coefficients		Collinearity Statistics	
	B	Std. Error e	Toleranc	VIF
1 (Constant)	7.702	2.927		
SDM	.494	.088	.910	1.099
Insentif	.211	.100	.833	1.200
SP	-.239	.083	.785	1.274
K-SKPD	.178	.081	.982	1.018

a. Dependent Variable: Implementasi SAP Berbasis Akrua

Berdasarkan hasil uji multikolinearitas, dapat dilihat bahwa tidak ada variabel independen yang memiliki nilai VIF > 10 dan nilai tolerance < 0,1 sehingga dapat disimpulkan bahwa pada model tidak terjadi multikolinearitas.

Uji Heteroskedastisitas

Hasil uji heteroskedastisitas adalah sebagai berikut:



Gambar 4.2. Grafik Scatterplot

Grafik *Scatterplot* menunjukkan, penyebaran titik-titik data menyebar secara acak serta tersebar baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y, titik-titik tidak mengumpul di atas atau di bawah, dan tidak membentuk pola tertentu sehingga dapat menunjukkan di dalam model tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Hipotesis I

Uji t

Hasil uji t dapat ditunjukkan pada tabel berikut ini:

Tabel 4.2. Hasil Uji t

Coefficients ^a						
Model		UC		SC		Sig.
		B	Std. e	Beta	t	
1	(Constant)	11.017	2.551		4.319	.000
	SDM	.494	.089	.497	5.525	.000
	Insentif	.217	.102	.201	2.135	.035
	SP	-.220	.084	-.252	-2.615	.010

a. Dependent Variable: Implementasi SAP Berbasis Akruar

Berdasarkan hasil analisis secara parsial, SDM berpengaruh positif signifikan terhadap Implementasi SAP Berbasis Akruar. Hal ini dapat diketahui dari nilai signifikan $0,000 < \text{dari alpha } 0,05$ dan nilai t hitung lebih besar dari t tabel ($5,525 > 1,664$), Berdasarkan hal tersebut maka uji hipotesis menolak H_0 dan menerima H_a . Insentif berpengaruh positif signifikan terhadap Implementasi SAP Berbasis Akruar. Hal ini dapat diketahui dari nilai signifikan $0,035 < \text{dari alpha } 0,05$ dan nilai t hitung lebih besar dari t tabel ($2,135 > 1,664$), Berdasarkan hal tersebut maka uji hipotesis menolak H_0 dan menerima H_a .

Sarana Pendukung berpengaruh negatif signifikan terhadap Implementasi SAP Berbasis Akruar. Hal ini dapat diketahui dari nilai signifikan $0,010 < \text{dari alpha } 0,05$ dan nilai t hitung menunjukkan nilai negatif lebih besar dari t tabel ($-2,615 > -1,664$), Berdasarkan hal tersebut maka uji hipotesis menolak H_0 dan menerima H_a .

Uji F

Hasil Uji F dapat ditunjukkan pada tabel berikut ini:

Tabel 4.3. Hasil Uji F

ANOVA ^b					
Model		Sum of Squares	df	Mean Square F	Sig.
1	Regression	125.823	3	41.941	12.512 .000 ^a
	Residual	328.501	98	3.352	
	Total	454.324	101		

a. Predictors: (Constant), Sarana Pendukung, SDM, Insentif
b. Dependent Variable: Implementasi SAP Berbasis Akruar

Berdasarkan hasil uji F diatas terlihat bahwa besaran nilai F hitung (12,512) lebih besar dari F tabel (2,70) dengan tingkat signifikan sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05. Hasil ini menunjukkan uji hipotesis menerima H_a dan menolak H_0 , sehingga dapat diketahui bahwa SDM, Insentif, dan Sarana Pendukung secara simultan berpengaruh terhadap Implementasi SAP Berbasis Akruar pada Pemerintah Provinsi Sumatera Utara.

Koefisien Determinasi (R²)

Hasil koefisien determinasi adalah:

Tabel 4.4. Koefisien Determinasi (R²)

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	R
1	.526 ^a	.277	.255	

a. Predictors: (Constant), Sarana Pendukung, SDM, Insentif

b. Dependent Variable: Implementasi SAP Berbasis Akruar

Berdasarkan tabel koefisien determinasi dengan nilai Adjusted R Square sebesar 0,255 maka, variabel independen hanya mampu menjelaskan variasi variabel dependen sebesar 25,5%, sisanya sebesar 74,5% diterangkan oleh variabel lain di luar model.

Uji Hipotesis II
Uji Residual

Ada tiga metode yang dapat digunakan untuk melakukan uji regresi dengan variabel moderasi yaitu uji interaksi, uji selisih nilai absolut dan uji residual. Dalam penelitian ini, digunakan uji residual, alasan peneliti menggunakan uji residual dalam menguji variabel moderating adalah untuk menghindari terjadinya multikolinearitas. Dalam penelitian ini, variabel moderating Komitmen SKPD menggunakan uji residual. Hasilnya dapat ditunjukkan pada tabel berikut ini:

Tabel 4.5. Hasil Uji Residual
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		
	B	Std. Error	Sig.
1 (Constant)	3.439	1.094	.002
Implementasi SAP Berbasis Akrua	-.071	.050	.162

a. Dependent Variable: Abs_Res

Pada tabel hasil uji residual menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar 0,162 lebih besar dari 0,05 dengan nilai koefisien -0,071, maka variabel Komitmen SKPD tidak terbukti sebagai variabel moderating yang dapat memperkuat ataupun memperlemah pengaruh SDM, Insentif, dan Sarana Pendukung terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua. Maka dengan demikian H_a ditolak dan H₀ diterima.

KESIMPULAN

- a. Berdasarkan hasil analisis secara parsial SDM berpengaruh positif signifikan terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua. Insentif berpengaruh positif signifikan terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua. Sarana Pendukung berpengaruh negatif signifikan terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua. Berdasarkan hasil analisis secara simultan SDM, Insentif, dan Sarana Pendukung berpengaruh terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua.
- b. Berdasarkan hasil pengujian moderating dengan uji residual komitmen SKPD

tidak terbukti sebagai variabel moderating yang dapat memperkuat ataupun memperlemah pengaruh variabel independen SDM, Insentif, dan Sarana Pendukung terhadap variabel dependen Implementasi SAP Berbasis Akrua.

Keterbatasan

- a. Responden yang digunakan dalam penelitian ini hanya meliputi Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK), bendahara pengeluaran, dan staf keuangan di Pemerintah Provinsi Sumatera Utara, hal ini menyebabkan kesimpulan dari penelitian ini tidak memiliki cakupan yang luas.
- b. Penelitian ini hanya menggunakan instrumen penelitian berupa kuesioner sehingga memungkinkan terdapat kelemahan, seperti jawaban responden yang kurang cermat, responden menjawab dengan asal-asalan, dan peneliti tidak dapat mengontrol langsung sampel yang diteliti sehingga dimungkinkan timbulnya perbedaan persepsi atas maksud dan tujuan pernyataan.
- c. Hasil analisis Koefisien Determinasi (R²) menunjukkan nilai yang sangat kecil yaitu 25,5% yang artinya variabel dependen implementasi SAP berbasis akrua hanya 25,5% dapat dipengaruhi oleh variabel independen SDM, insentif, dan sarana pendukung, sedangkan sisanya sebesar 74,5% dijelaskan oleh variabel lain diluar model estimasi yang tidak diteliti pada penelitian ini, dengan demikian masih sangat banyak variabel lain yang mungkin dapat mempengaruhi implementasi SAP berbasis akrua.

SARAN

- a. Peneliti selanjutnya, disarankan untuk memperluas sampel dan populasi penelitian yang tidak hanya terbatas pada lingkup Pemerintah Provinsi Sumatera Utara saja tetapi harus memperluas sampel dan populasi penelitian menjadi lingkup gabungan keseluruhan Pemerintah Kabupaten, Pemerintah Kota, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Pusat bahkan lintas negara sehingga cakupan hasil penelitian

- menjadi lebih luas dan dapat lebih digeneralisasi.
- b. Untuk menghindari terjadinya perbedaan persepsi atas pernyataan dalam instrumen penelitian yang diberikan kepada responden maka perlu dilakukan penjelasan awal terlebih dahulu atas maksud dan tujuan pertanyaan serta diusahakan melakukan observasi terhadap objek yang diteliti sehingga hasil penelitian akan menjadi lebih baik lagi.
 - c. Penelitian ini perlu dikembangkan lagi, untuk mendapatkan hasil yang lebih baik dengan menambah variabel lain yang dapat mempengaruhi implementasi SAP berbasis akrual seperti pendampingan, komunikasi, dukungan konsultan, ukuran satuan kerja, sistem pemerintah, proses politik, motivasi dan budaya, gaya kepemimpinan, resistensi terhadap perubahan, dan lain-lain.

DAFTAR RUJUKAN

- Adventana, G.A dan Kurniawan C.H. 2014. "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pemerintah Provinsi DIY dalam Implementasi SAP Berbasis Akrual Menurut PP No. 71 Tahun 2010". *e-Journal Universitas Atma Jaya Yogyakarta*. Yogyakarta.
- Aldiani, Sulani. 2010. "Faktor-Faktor Pendukung Keberhasilan Penerapan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 pada Pemerintah Kabupaten Labuhan Batu". *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara. Medan.
- Ardiansyah, dan Atmini Sari. 2013. "Factors affecting The Affecting The Readiness Of PP No.71 Tahun 2010 about Government Accounting Standards (Case Study on Working Units in KPPN Malang's Working Area)". *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Malang Universitas Brawijaya*. Malang.
- Azhar. 2007. "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Keberhasilan Penerapan Permendagri No. 13 pada Pemerintah Kota Banda Aceh". *Tesis*, Sekolah Pasca Sarjana Universitas Sumatera Utara. Medan.
- Bastian, I. 2006. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Erlangga. Jakarta.
- Bilondatu, Tetiyanti, Noholo Sahmin, dan Lukum Amir. 2015. "Pengaruh Tingkat Pemahaman dan Pelatihan Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual dalam Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi pada Pemerintah Kota Gorontalo)". *e-Journal Universitas Negeri Gorontalo*. Gorontalo.
- Blondal, Jon R. 2003. "Accrual Accounting and Budgetting : Key Issues and Recent Development". *OECD Journal on Budgetting, Vol. 3, No. 1 Paris*. Perancis.
- Darma, E.S. 2004. "Pengaruh Kejelasan Sasaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten dan Kota Se Provinsi Daerah Istimewa Jogjakarta)". *Simposium Nasional Akuntansi VII*. Bali.
- Datau, N.M. 2007. "Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kewajaran Laporan Keuangan (Studi Kasus pada BPKD Kabupaten Pohuwato)". *Skripsi*. Akuntansi UNG. Gorontalo.
- Erlina. 2008. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi : 2. USU Press. Medan.
- Erlina. 2011. *Metodologi Penelitian*. USU Press. Medan.
- Ganesan, Shankar dan Barton A.W. 1996. "The Impact of Staffing Policies on Retail Buyer Job Attitudes and Behavior". *Journal of Retailing, 72 (1)*.
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi 3. Badan Penerbit UNDIP. Semarang.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi I. UNDIP. Semarang.
- Halen, dan Astuti D.D. 2013. "Pengaruh Tingkat Pemahaman, Pelatihan dan Pendampingan Aparatur

- Pemerintah Daerah Terhadap Penerapan *Accrual Basic* dalam Pengelolaan Keuangan Daerah di Kabupaten Jember (Studi Kasus pada Dinas Pemerintahan Kabupaten Jember)”. *Relasi Jurnal STIE Mandala Jember*. Jember.
- Handoko, T.H. 2002. *Manajemen Personalia dan Sumber Daya Manusia*. BPFE. Yogyakarta.
- Hasibuan, M.S.P. 2001. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. PT. Bumi Aksara. Jakarta.
- Ikhsan, Arfan dan Ishak Muhammad. 2008. *Akuntansi Keperilakuan*. Salemba Empat. Jakarta.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. BPFE. Yogyakarta.
- Keneth, C.L dan Jane P.L. 2005. *Sistem Informasi Manajemen Mengelola Perusahaan Digital*. Edisi 8. Andi. Yogyakarta.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2014. *Modul Gambaran Umum Akuntansi Berbasis Akrua*. Jakarta.
- Kusuma, M.I.Y dan Fuad. 2013. “Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrua pada Pemerintah”. *Diponegoro Journal of Accounting*. Semarang.
- Mangkunegara, Anwar Prabu A.A. 2002. *Manajemen Sumber Daya Manusia Perusahaan*. PT. Remaja Rosda Karya. Jakarta.
- Norfaliza. 2015. “Analisis Faktor Kesiapan Pemerintah dalam Menerapkan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Rokan Hilir)”. *Jom Fekon Vol. 2 No. 2 Universitas Riau*. Pekanbaru.
- Nufus, Khayatun. 2014. “Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah pada Pemerintah Kota Baubau”. *Jurnal Liquidity Vol. 3 No. 1 Januari-Juni 2014 hlm 11-18*. Jakarta.
- Nugroho, B.A. 2005. *Strategi Jitu Memilih Metode Statistik Penelitian dengan SPSS*. Andi. Yogyakarta.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 39 Tahun 2015 tentang Kode dan Data Wilayah Administrasi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Putra, I.W.G, dan Dodik Ariyanto. 2015. “Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua”. *e-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 13.1 (2015): 14-32*. Bali.
- Simanjuntak, B.H. 2010. “Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua di Sektor Pemerintahan Indonesia”. *Kongres XI Ikatan Akuntansi Indonesia*. Jakarta.
- Situmorang, S.H, Iskandar Muda, Doli M.J.D, Fadli, dan Syarif Fauzi. 2010. *Analisis Data*. USU Press. Medan.
- Sugiarto, E.S, dan Alfian Mohammad. 2014. “Faktor-faktor Pendukung atas Keberhasilan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua pada Pemerintah di Kota Solo”. *3rd Economics & Business Research Festival Universitas Sebelas maret*. Surakarta.
- Sugiyono. 2007. *Statistik untuk Penelitian*. CV Alfabeta. Bandung.
- Sukadana, I.C, dan Mimba N.P.S. 2015. “Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Kesiapan Penerapan SAP Berbasis Akrua pada Satuan Kerja di Wilayah Kerja KPPN Denpasar”. *e-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 12.1 (2015): 35-49*. Bali.
- Syafrizal, Melwin. 2005. *Pengantar Jaringan Komputer*. Andi. Yogyakarta.
- Tambunan, B.P.M. 2012. “Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Peningkatan Kualitas Laporan Keuangan pada Satuan Kerja (Satker) di Lingkungan Badan Meteorologi, Klimatologi, dan Geofisika”. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara. Medan.