

Determinan Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akruwal pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh faktor Karakteristik Pemerintah Daerah dan Kinerja Keuangan terhadap Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akruwal pada Pemerintah Daerah di Indonesia. Karakteristik Pemerintah Daerah dilihat dari Umur Administratif Pemerintah Daerah dan Jumlah SKPD. Kinerja Keuangan diukur dengan Rasio Efektivitas, Rasio Pertumbuhan PAD dan Rasio Kemandirian. Sedangkan Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akruwal dilihat dari Aspek Kompetensi dan Distribusi SDM Keuangan, Aspek Pelaksanaan Sosialisasi PP No. 71 Tahun 2010, Aspek Kegiatan Pendidikan dan Pelatihan (Bimtek), Aspek Penyusunan Perda tentang SAP Daerah dan Kebijakan Akuntansi, Aspek Kesesuaian Struktur Organisasi, Aspek Penerapan Aplikasi Pengelolaan Keuangan Daerah secara Terintegrasi, Aspek Kecukupan Alokasi Anggaran Biaya, dan Aspek Rencana Pengembangan Sistem Pengelolaan Keuangan Daerah.

Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian kuantitatif dengan menggunakan data sekunder yang dipublikasikan oleh BPK RI, BPS, dan masing-masing Pemerintah Daerah. Dari seluruh Pemerintah Daerah di Indonesia, sampel yang akan digunakan adalah 158 Pemerintah Daerah yang terdiri dari 122 Pemerintah Kabupaten dan 36 Pemerintah Kota. Pengujian hipotesis menggunakan regresi linier berganda. Variabel Dependen dalam penelitian ini adalah Kesiapan Pemerintah Daerah dalam Menerapkan SAP Berbasis Akruwal. Variabel Independen dalam penelitian ini adalah Karakteristik Pemerintah Daerah dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. Sedangkan Variabel Kontrolnya adalah Tipe Pemerintah Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah dan Indeks Pembangunan Manusia.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa hanya rasio pertumbuhan PAD yang terbukti mempengaruhi kesiapan penerapan SAP berbasis akruwal, namun dengan pengaruh yang negatif.

Kata Kunci : Karakteristik Pemerintah Daerah, Kinerja Keuangan, Sistem Akuntansi Berbasis Akruwal

A. PENDAHULUAN

Birokrasi merupakan wahana utama dalam penyelenggaraan negara di berbagai bidang kehidupan bangsa dan hubungan antar bangsa. Birokrasi menyediakan efisiensi organisasi melalui mekanisme prosedur dan koordinasi yang menggabungkan aturan dan sistem instrumen yang dirancang untuk merasionalisasi efisiensi administrasi (Cordella and Tempini 2015). Di samping melakukan pengelolaan pelayanan, birokrasi juga harus menerjemahkan berbagai keputusan politik ke dalam berbagai kebijakan publik, serta berfungsi melakukan pengelolaan atas pelaksanaan berbagai kebijakan tersebut secara operasional (Bellefeuille 2005). Perlu disadari bahwa birokrasi merupakan faktor penentu keberhasilan keseluruhan agenda pemerintahan, termasuk dalam mewujudkan pemerintahan yang bersih dan bebas korupsi, kolusi, dan nepotisme (*clean government*) dan keseluruhan skenario perwujudan pemerintahan yang baik (*good governance*).

Semakin baik dan semakin ramping birokrasi maka semakin tinggi kinerja yang dapat dihasilkan (Yang 2008). Birokrasi yang rumit dan tidak jelas akan menurunkan minat investasi dan pertumbuhan ekonomi (Ayal and Karras 1996).

Akuntansi sektor publik sangat relevan dengan konsep *New Public Management* karena dapat membantu manajer sektor publik untuk mencapai tujuan organisasi terkait dengan akuntabilitas internal dan eksternal (Jorge de Jesus and Eirado 2012). Alokasi sumber daya pemerintah dapat dilakukan secara optimal jika didukung oleh akuntabilitas yang baik (Adhikari et al. 2013). Selain itu, inovasi pada sektor publik juga diperlukan untuk meningkatkan efisiensi dalam pemberian pelayanan publik dan kualitas layanan publik (Arundel et al. 2015). Berhubung adanya pergeseran paradigma dari pengelolaan pemerintahan yang tradisional menuju konsep *New Public Management*, sehingga harus dipertimbangkan pula kebijakan beserta penerapan kebijakan yang terpengaruh oleh pergeseran paradigma tersebut (Kominis and Dudau 2012). Oleh karena itu diperlukanlah reformasi yang berfokus pada modernisasi pemerintah (Almquist et al. 2013).

Perubahan basis akuntansi dari basis kas ke basis akrual pada sektor pemerintahan dipandang sebagai bagian dari agenda *New Public Management* yang dirancang untuk mencapai kondisi operasi yang lebih menyerupai bisnis dan kinerja yang berfokus pada sektor publik. Para pendukung berpendapat bahwa akuntansi akrual menyediakan informasi yang lebih tepat bagi para pengambil keputusan dan akhirnya mengarah pada efektivitas dan efisiensi dan sektor publik (Hyndman and Connolly 2011). Sedangkan NPM itu sendiri merupakan istilah kolektif yang digunakan untuk mengklasifikasikan reformasi yang luas pada sektor publik yang telah diperkenalkan pada banyak negara Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) sejak akhir 1970-an. Penelitian menunjukkan bahwa beberapa negara yang telah menerapkan NPM, kinerjanya lebih tinggi dan lebih antusias daripada negara yang lain (Hood 1995). Di bidang akuntansi, banyak pemerintah yang menerapkan ide NPM juga mengadopsi akuntansi akrual. Tanpa akrual akuntansi, maka beberapa perbaikan dari penerapan NPM akan menjadi kurang optimal (Likierman 2003).

Republik Irlandia merupakan contoh negara yang gagal menerapkan akuntansi berbasis akrual. Beberapa faktor yang mempengaruhi kegagalan penerapan akuntansi akrual di Republik Irlandia antara lain: pilihan rasional berdasarkan pragmatisme; kecenderungan Republik Irlandia untuk tidak menerapkan ide NPM dengan antusiasme yang berlebihan; dorongan ideologi dan politik dari pusat yang lemah; perbedaan budaya;

dan pengalaman implementasi akuntansi akrual yang mengecewakan di Inggris (Hyndman and Connolly 2011).

Konvergensi sistem akuntansi modern didorong oleh ekonomi global yang membutuhkan konsistensi dalam peraturan akuntansi. Akuntansi dapat digunakan untuk melindungi efisiensi pasar serta mengatasi masalah alokasi dan distribusi sumber daya organisasi. Dalam hal ini, fungsi akuntansi telah meluas hingga menjaga keseimbangan kepentingan antara konstituen organisasi. Dalam hal ini, fungsi akuntansi telah meluas hingga menjaga keseimbangan kepentingan antara konstituen organisasi. Diferensiasi tersebut memungkinkan kita untuk membedakan dua fungsi utama dari regulasi akuntansi yaitu fungsi *enabling* berdasarkan efisiensi alokasi dan fungsi *preserving* berdasarkan keseimbangan kepentingan para pihak yang berkepentingan. Perubahan peraturan akuntansi tidak terjadi secara sewenang-wenang, melainkan selaras dengan welfare state type (Oehr and Zimmermann 2012). Dalam kasus di Indonesia dapat diartikan bahwa, perubahan prinsip akuntansi untuk seluruh pemerintah daerah di Indonesia sebaiknya tidak dilakukan dengan paksaan dari pemerintah pusat, melainkan harus diselaraskan dengan kondisi masing-masing pemerintah daerah. Keberhasilan pencapaian manfaat dari penerapan akuntansi berbasis akrual oleh pemerintah daerah tidak hanya dipengaruhi oleh kesungguhan pemerintah daerah untuk mensukseskan penerapan sistem akuntansi akrual tersebut, melainkan juga bergantung pada kecocokan antara sistem informasi kinerja keuangan dengan tujuan peningkatan pelayanan publik.

Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual oleh pemerintah daerah sebaiknya diawali dengan kesadaran atas perlunya penerapan sistem akuntansi yang baru tersebut. Banyak entitas yang gagal dalam penerapan sistem akuntansi berbasis akrual dikarenakan adanya kontinjensi lingkungan dan masalah perubahan manajemen yang kemudian menyebabkan terjadinya dampak yang negatif terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi berbasis akrual tersebut (Carlin and Guthrie). Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual oleh pemerintah daerah juga tidak boleh hanya sekedar karena unsur paksaan dari pemerintah pusat, melainkan harus ada maksud dan tujuan utama yang dimiliki oleh pemerintah daerah yang menjadi dasar perlunya penerapan sistem yang baru tersebut (Englund and Gerdin 2011).

Misalnya saja tujuan dari penerapan sistem akuntansi berbasis akrual tersebut adalah untuk meningkatkan kualitas penyediaan pelayanan publik maupun meningkatkan efektivitas dan efisiensi operasi pemerintah daerah (Lipsky 1983). Hal tersebut dapat terjadi karena perbaikan sistem akuntansi akan menghasilkan informasi kinerja keuangan

yang lebih berkualitas serta meningkatkan kualitas distribusi atas informasi tersebut. Hal tersebut akan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan (Hou et al. 2003). Penerapan akuntansi berbasis akrual juga dapat memberikan manfaat lain berupa transparansi keuangan, mempermudah identifikasi biaya layanan, serta meningkatkan efisiensi alokasi sumber daya.

Dalam konsep New Public Management, perubahan menuju sistem akuntansi berbasis akrual memegang peran penting dalam proses memodernisasi organisasi sektor publik. Perubahan basis akuntansi dari basis kas menuju basis akrual merupakan tahap awal dalam proses perubahan akuntansi manajemen yang lebih komprehensif (Sulaiman and Mitchell 2005). Selain itu, perubahan basis akuntansi merupakan fondasi utama bagi perubahan dan perbaikan praktik akuntansi yang lebih nyata (Liguori and Liguori 2012). Namun demikian, tantangan dalam mengenalkan sistem akuntansi berbasis akrual kepada pemerintah daerah dapat dianggap sebagai proses intervensi pemerintah pusat dalam rangka meningkatkan kualitas pelayanan publik (Carlin 2005).

Selama beberapa dekade terakhir, telah banyak negara yang mengubah sistem akuntansinya dari akuntansi berbasis kas menuju akuntansi berbasis akrual pada sektor publik mereka. Implementasi sistem akuntansi berbasis akrual merupakan trend yang terus berlanjut di dunia internasional (Lüder et al. 2003). Asumsi dasar yang digunakan adalah bahwa standar akuntansi mengatur praktik akuntansi, namun akuntansi merupakan suatu sistem sosial yang memiliki kecenderungan untuk berkembang sesuai dengan konteks lingkungan (Bergevärn et al. 1995). Teori akuntansi positif mengasumsikan bahwa kekuatan relatif antara agen dan prinsipal mempengaruhi pilihan dan penggunaan metode akuntansi. Sebuah masalah keagenan akan muncul dalam konteks organisasi, baik komersial maupun politik (Zimmerman 1977). Politisi merasa perlu memperhitungkan pemilih dan pemangku kepentingan lainnya dalam rangka memenuhi ambisi mereka untuk terpilih kembali (Downs 1957).

Namun demikian, banyak pihak yang mengkritik tentang penerapan akuntansi akrual oleh organisasi sektor publik baik secara teoritis maupun praktis. Guthrie berpendapat bahwa akuntansi akrual kurang tepat dan tidak cocok diterapkan dalam konteks sektor publik karena pada sektor publik, laba bukan merupakan tujuan utama dan laba tidak dapat menjadi ukuran yang relevan dari kinerja; struktur keuangan dan solvabilitas tidak relevan di ranah publik; akuntansi akrual tidak mengukur hasil; dan akuntansi akrual kurang relevan dengan kinerja pelayanan, karena akuntansi akrual hanya berfokus pada biaya layanan dan efisiensi (Guthrie 1998).

Masih terdapat banyak Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang belum mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan untuk Tahun Anggaran 2014. Kondisi tersebut menggambarkan bahwa masih terdapat banyak pemerintah daerah yang masih belum mampu memenuhi standar akuntansi pemerintahan berbasis kas menuju akrual. Tenaga akuntansi pada pemerintah daerah yang belum menguasai akuntansi berbasis kas menuju akrual tentu akan kesulitan dalam memahami akuntansi berbasis akrual penuh (Becker et al. 2014). Dengan diwajibkannya penerapan sistem akuntansi berbasis akrual penuh mulai tahun 2015, maka tidak diragukan lagi bahwa masih terdapat banyak pemerintah daerah yang belum sepenuhnya siap dalam menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual penuh tersebut.

B. TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

1. Teori *Stewardship*

Teori utama yang digunakan dalam penelitian ini adalah *stewardship theory* yang menggambarkan situasi dimana para manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori tersebut mengasumsikan adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok *principals* dan manajemen. Maksimalisasi utilitas kelompok ini pada akhirnya akan memaksimalkan kepentingan individu yang ada dalam kelompok organisasi tersebut.

Pertimbangan utama penggunaan *stewardship theory* sehubungan dengan masalah penelitian ini adalah teori *stewardship* menggunakan pendekatan *governance* atas dasar psikologi dan sosiologi yang telah didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi manajemen sebagai *stewards* (pelayan) dapat termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan *principal* dan organisasi. Implikasinya pada penelitian ini adalah Pemda memberikan pelayanan kepada masyarakat bukan hanya untuk kepentingan ekonomi tetapi juga pertimbangan sosiologis maupun psikologis masyarakat guna mencapai *good governance*. Penelitian ini mengarah ke pendekatan *governance* yaitu menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

Sistem akuntansi terkait erat dengan masalah keagenan, akuntansi memiliki fungsi menghasilkan informasi bagi para pengambil keputusan dan pemangku kepentingan lainnya, serta memiliki fungsi mendistribusikan hasil kinerja antara agen dan prinsipal serta stakeholder lainnya (Collin et al. 2009). Oleh karena itu, teori akuntansi positif

berasumsi bahwa pilihan metode akuntansi dipengaruhi oleh kekuatan relatif antara agen dan principal. Dalam organisasi dengan pengaruh prinsipal yang kuat, maka metode akuntansi yang digunakan adalah metode akuntansi yang disukai oleh prinsipal. Sedangkan dalam organisasi dengan pengaruh prinsipal yang lemah dan pengendalian yang terbatas, maka metode akuntansi yang disukai agen yang akan digunakan.

Pada sektor publik, masyarakat sebagai prinsipal memiliki sedikit kebutuhan dalam menggunakan informasi akuntansi. Zimmerman menunjukkan bahwa tidak ada pasar atas ekuitas yang dimiliki oleh pemerintah daerah, yang selanjutnya mengurangi insentif prinsipal untuk memantau kepala daerah (agen) dalam hal pengadministrasian akuntansi di sektor publik. Seperti yang dinyatakan oleh Zimmerman, para kepala daerah (agen) akan lebih memilih sistem akuntansi yang memungkinkan mereka untuk melaporkan informasi tertentu kepada kelompok-kelompok yang berbeda (Zimmerman 1977). Selain itu, dibandingkan dengan sistem anggaran, sistem akuntansi memiliki peran yang tersembunyi dan kurang mendapat perhatian di pemerintahan daerah (Olsen 1997). Sedangkan proses penyusunan anggaran mendapat perhatian lebih besar dari media dan DPRD dibandingkan dengan sistem akuntansi (Olson 1990). Dalam kasus di Indonesia, para kepala daerah akan cenderung untuk memfokuskan dan memprioritaskan usaha pada proses penyusunan anggaran dibandingkan dengan proses akuntansi dan penyusunan laporan keuangan.

Organisasi tidak selalu mematuhi peraturan dan harapan dari konteks institusional, melainkan lebih ditentukan atau diatur oleh kepentingan politik. Sehingga tergantung pada situasi dan konsekuensi yang mungkin timbul, respon pemerintah daerah dan kepala daerah akan berbeda-beda (Oliver 1991).

2. Sistem Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua

Basis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi atau peristiwa akuntansi diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan berdasarkan pengaruh transaksi pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas diterima atau dibayarkan. Dengan kata lain, basis akrual digunakan untuk pengukuran aset, kewajiban dan ekuitas dana. Akuntansi berbasis akrual merupakan *international best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang sesuai dengan prinsip *New Public Management* (NPM) yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan.

Secara umum, manfaat utama akuntansi berbasis akrual di sektor pemerintahan adalah:

- a. Memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah.
- b. Menyajikan informasi yang sebenarnya mengenai hak dan kewajiban pemerintah.
- c. Bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan.

Sedangkan kelemahan utama dari sistem berbasis akrual adalah basis akuntansi akrual relatif lebih kompleks dibanding basis akuntansi kas maupun basis kas menuju akrual sehingga membutuhkan SDM dengan kompetensi akuntansi yang memadai.

Berdasarkan kajian tersebut diatas dapat disimpulkan bahwa akuntansi berbasis akrual memiliki kelebihan yang lebih besar dibandingkan dengan basis akuntansi Kas maupun basis akuntansi Kas Menuju Akrual, dan hal ini sejalan dengan perkembangan *international best practices*.

3. Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik merupakan ciri-ciri khusus yang mempunyai sifat khas (kekhususan) sesuai dengan perwatakan tertentu yang membedakan sesuatu (orang) dengan sesuatu yang lain. Karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri-ciri khusus yang melekat pada pemerintah daerah, menandai sebuah daerah, dan membedakannya dengan daerah lain. Karakteristik pemerintah daerah dapat berupa ukuran daerah, kesejahteraan, *functional differentiation*, umur daerah, latar belakang pendidikan kepala daerah, leverage daerah, dan *intergovernmental revenue* (Suhardjanto and Yulianingtyas 2011).

Umur suatu organisasi dapat diartikan sebagai seberapa lama organisasi tersebut berlangsung sejak didirikannya. Umur administratif pemerintah daerah adalah tahun dibentuknya suatu pemerintahan daerah berdasarkan Undang-Undang pembentukan daerah tersebut. Pemerintah daerah yang memiliki umur administratif yang lebih lama akan semakin berpengalaman dan memiliki kemampuan yang lebih baik dalam menyajikan laporan keuangannya secara wajar sesuai dengan SAP. Hal ini disebabkan karena laporan keuangan tahun sebelumnya telah dilakukan pemeriksaan oleh BPK dan hasil evaluasinya akan ditindaklanjuti untuk memperbaiki penyajian laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun anggaran berikutnya.

Selain itu, Hepworth juga mengingatkan kepada pemerintah untuk berhati-hati dalam menerapkan perubahan akuntansi akrual, dengan alasan bahwa akuntansi akrual tidak akan memecahkan masalah pengendalian keuangan utama; penerapan akuntansi akrual justru akan memperburuk keadaan ketika para kepala daerah, pengelola keuangan dan pengelola akuntansi memiliki wewenang yang lebih luas dalam membuat kebijakan akuntansi yang lebih fleksibel pada akuntansi akrual yang lebih menguntungkan bagi mereka (Hepworth 2003). Selain itu, akuntansi berbasis kas memiliki nilai-nilai kesederhanaan, lebih mudah dipahami dan lebih objektif, kualitasnya juga tidak buruk. Selain itu karena pada banyak departemen pemerintah hanya terdapat sedikit akuntan yang terampil yang dapat memahami dan mempersiapkan informasi akuntansi (Pina et al. 2009).

Penelitian empiris mengungkapkan bahwa tingkat kesuksesan penerapan akuntansi berbasis akrual berbeda-beda untuk masing-masing pemerintah daerah, hal tersebut terjadi karena dipengaruhi oleh kemampuan organisasi dalam menangani karakteristik daerahnya masing-masing (Liguori and Steccolini 2011).

4. Kinerja Keuangan

Isu tentang kinerja pemerintah daerah yang baik dewasa ini menjadi tuntutan rakyat sebagai perwujudan konsep otonomi daerah, yang ditunjukkan dengan kemampuannya dalam mengelola pemerintahan sehingga dapat memberikan kesejahteraan kepada masyarakatnya secara keseluruhan (Auditya et al. 2013). Digunakannya rasio keuangan sebagai alat evaluasi disebabkan sistem akuntansi yang mungkin berbeda dan indikator keuangan dianggap yang paling sesuai untuk evaluasi dan perbandingan kinerja perusahaan (Fenyves, Tarnóczy And Zsidó, 2015).

Pengukuran kinerja dapat dianggap sebagai salah satu alat utama yang membantu untuk menilai situasi sekarang dan untuk membuat keputusan, yang membantu untuk meningkatkan kualitas layanan yang diberikan. Hal ini berarti bahwa sistem pengukuran kinerja memiliki dua fungsi utama, yaitu untuk memberikan informasi yang akan meningkatkan kinerja organisasi di sektor publik dan untuk menjelaskan dana yang digunakan (Balabonienė and Večerskienė 2015).

Indikator dan ukuran kinerja dikembangkan untuk digunakan dalam konteks yang spesifik. Beberapa indikator kinerja dikembangkan dari sejumlah indikator risiko yang dikembangkan untuk memandu perusahaan dalam mengambil keputusan investasi. La Porta Dewan mendefinisikan organisasi sektor publik yang baik adalah organisasi yang mampu mendukung pertumbuhan ekonomi (La Porta et al. 1999).

Pemerintah bukanlah satu-satunya aktor yang menentukan tercapainya suatu tujuan organisasi karena masih banyak pelaku di luar pemerintahan yang turut menentukan tercapainya tujuan organisasi sektor publik tersebut. Oleh karena itu, meskipun hasil pengukuran kinerjanya kadang-kadang dapat diukur, hal tersebut tidak selalu mudah untuk menentukan apakah nilai kinerja atas indikator tertentu dapat dianggap sebagai suatu ukuran yang tepat. Kondisi tersebut terjadi karena organisasi sektor publik memiliki tujuan yang ambigu dan untuk mencapai satu tujuan mungkin harus mengorbankan pencapaian tujuan yang lain (Fukuyama 2004).

Mungkin kita akan bertanya-tanya tentang indikator kinerja yang manakah yang paling memadai untuk digunakan dalam mengukur kinerja organisasi sektor publik karena semua ukuran kinerja yang ada bersifat subjektif yang dapat menjadi alat yang tepat untuk menggambarkan kinerja pada konteks tertentu. Indikator tersebut dapat berupa kinerja keuangan maupun kinerja non keuangan yang tidak selalu mencerminkan kinerja aktual secara akurat pada organisasi sektor publik (Matejko and Goodsell 1985). Beberapa ahli berpendapat bahwa pada sektor publik, indikator tersebut hanya mencerminkan beberapa sentimen umum yang mendasari kinerja suatu negara (La Porta et al. 1999). Indikator kinerja yang subjektif hanya dapat mengukur citra pemerintahan publik, bukannya evaluasi kinerja. Beberapa indikator kinerja organisasi sektor publik yang ada saat ini merupakan hasil pemikiran dan pendapat para ahli, dimana masing-masing indikator tersebut dipengaruhi oleh ideologi masing-masing penyusunnya (Knack and Manning 2000; Malik 2002). Namun demikian, hal tersebut tidak perlu menjadi masalah karena terdapat korelasi yang tinggi antara berbagai indikator.

Secara umum terdapat 15 rasio yang berkaitan dengan profitabilitas, efisiensi, likuiditas dan solvabilitas. Profitabilitas diukur dengan return on investment dan return on sales; ukuran yang dapat digunakan antara lain return on total assets (ROTA), return on capital employed (ROCE), return on net worth or shareholder's equity (RONW), operating profit margin (OPM) dan net profit margin (NPM); ROTA dan ROCE menentukan seberapa efisien sumber daya keuangan dikerahkan oleh organisasi sektor publik sedangkan RONW menunjukkan pengembalian yang diperoleh bagi pemilik ekuitas (pemerintah). OPM menunjukkan besarnya laba usaha dalam hubungannya dengan penjualan; NPM menentukan besarnya laba bersih setelah pajak. Rasio-rasio keuangan tersebut dapat menunjukkan kemampuan manajemen dalam menjalankan bisnis secara efektif dan efisien (Gitman et al. 2010).

Efisiensi operasi dapat ditentukan dengan sejauh mana pemanfaatan aset, yaitu total assets turnover ratio (TATR), fixed assets turnover ratio (FATR) dan current assets turnover ratio (CATR); rasio perputaran yang rendah mengindikasikan rendahnya tingkat pemanfaatan sumber daya yang tersedia dan adanya kapasitas yang menganggur. Secara umum, semakin tinggi rasio TATR perusahaan, maka semakin efisien pula aset yang digunakan (Gitman et al. 2010).

Determinan kinerja organisasi terdiri atas empat faktor, yang menekankan baik aspek keuangan maupun non keuangan. Dimensi yang paling umum digunakan dalam pengukuran kinerja antara lain adalah waktu, kualitas, fleksibilitas, kinerja keuangan, kepuasan pelanggan, dan sumber daya manusia (Kaplan and Norton 1996). Terdapat bukti yang menunjukkan bahwa hal aspek kinerja keuangan akan lebih tepat untuk mengukur kinerja organisasi pencari laba dan aspek yang lain lebih tepat untuk mengukur kinerja organisasi nirlaba (Ling Sim and Chye Koh 2001).

Teori menyatakan bahwa tujuan yang jelas dan hasil yang terukur sangat diperlukan untuk mencegah terjadinya difusi energi dalam organisasi. Dengan mengkuantifikasi tujuan dan mengukur apakah tujuan tersebut tercapai, organisasi dapat mengurangi dan menghilangkan ambiguitas dan kebingungan mengenai tujuan, serta memiliki koherensi dan fokus dalam mengejar misinya (Rangan 2004; Kaplan 2001). Organisasi dapat menggunakan tiga bentuk indikator sebagai alat untuk mengukur kinerja, yaitu keluaran (hasil), tindakan (perilaku), dan klan (personil / budaya) (Merchant et al. 2003).

Salah satu tujuan dari pengukuran kinerja dalam sektor publik adalah dalam rangka modernisasi penganggaran sektor publik. Perubahan dari sistem penganggaran berorientasi input menjadi penganggaran output merupakan elemen kunci dari reformasi sektor publik. Walaupun berfokus pada transisi basis akuntansi dari akuntansi berbasis kas ke akuntansi berbasis akrual, reformasi akuntansi sektor publik juga bertujuan untuk mereformasi sistem penganggaran yang mencakup pengukuran output kualitatif dan kuantitatif sebagai indikator hasil (Halachmi and Greiling 2005).

Sebagai contoh, penggunaan ukuran kinerja keuangan, kepuasan pelanggan, kinerja keuangan, inovasi, dan kinerja pegawai digunakan di sebagian besar pemerintah daerah di Amerika Serikat dan Kanada (Lilian Chan 2004). Penelitian tentang pengukuran kinerja di sektor publik menunjukkan bahwa masalah pengukuran kinerja sektor publik disebabkan oleh persyaratan yang saling bertentangan bagi pemangku kepentingan yang berbeda (Lawton et al. 2000; Wisniewski and Stewart

2004; Mettänen* 2005). Fungsi utama dari pengukuran kinerja dan analisis kinerja adalah untuk mendukung proses pengambilan keputusan dengan mengumpulkan informasi tentang seberapa baik target telah tercapai dan seberapa akurat perkiraan telah dibuat. Dengan mengukur dan menganalisa kinerja, pendapat yang komprehensif tentang operasi dan keberhasilan organisasi dapat dibentuk. Pengukuran kinerja harus dilakukan pada setiap level organisasi dan harus memberikan informasi berharga tentang dimensi paling penting dari kinerja (Rantanen et al. 2007). Efek positif dari pengukuran kinerja antara lain meningkatnya transparansi dan akuntabilitas, sedangkan efek negatifnya antara lain meningkatnya birokrasi internal (De Bruijn 2002).

Selama beberapa tahun terakhir, pengukuran kinerja dalam organisasi publik telah mendapatkan banyak perhatian dari kalangan peneliti. Penelitian tersebut membahas, antara lain, desain (Wisniewski and Ólafsson 2004), implementasi (Collier 2006), penggunaan (Shih-Jen and Yee-Ching 2002; Wilson et al. 2004) dan substansi dari sistem pengukuran (Van Peurseem et al. 1995). Di sisi lain, penelitian pengukuran kinerja mencakup organisasi sektor publik yang beragam, seperti organisasi pelayanan kesehatan (Van Peurseem et al. 1995; Brignall and Modell 2000; Modell 2001), universitas (Modell 2003), pemerintah daerah (Shih-Jen and Yee-Ching 2002), organisasi real estat korporasi (Wilson et al. 2004) dan instansi kepolisian (Collier 2006). Sebagian besar dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa pengukuran kinerja yang seimbang (keuangan dan non keuangan) berlaku juga pada organisasi publik. Namun demikian, secara umum terdapat perbedaan antara organisasi publik dan organisasi sektor swasta jika dilihat dari sudut pandang pengukuran kinerja (Guthrie and English 1997; Brignall and Modell 2000).

Literatur yang lain menunjukkan bahwa indikator output merupakan indikator yang paling baik untuk digunakan ketika tujuan dinyatakan secara jelas, output terukur, kegiatan dilakukan berulang-ulang dan efek dari intervensi manajemen mudah untuk diketahui (Pollitt 2006; Johnsen 2005; Merchant et al. 2003; Modell 2000; Mol 1996; Gupta et al. 1994; Hofstede 1981; Ouchi 1979, 1980). Apabila kriteria tersebut tidak terpenuhi, maka dapat digunakan indikator-indikator yang lain yang dapat mencerminkan efektivitas dan efisiensi organisasi dalam pencapaian tujuan. Dalam hal ini, ukuran kinerja mungkin masih berguna untuk "tujuan eksplorasi" (Hofstede 1981; Burchell et al. 1980).

Efisiensi dan ekonomisnya operasi perusahaan diketahui dengan melakukan evaluasi kinerja. Hasil evaluasi akan memberikan informasi untuk pengambilan keputusan perusahaan. Secara tradisional, menghitung rasio keuangan dari data akuntansi digunakan untuk melakukan evaluasi kinerja dan masih digunakan saat ini. Kinerja keuangan Pemerintah Daerah merupakan gambaran keberhasilan Pemerintah Daerah berdasarkan ukuran dalam satuan nilai uang. Kinerja keuangan pemerintah daerah dapat diukur dengan melakukan analisis rasio keuangan terhadap APBD yang telah ditetapkan dan dilaksanakannya. Analisis rasio keuangan terhadap Anggaran Pendapatan Belanja Daerah dilakukan untuk menciptakan transparansi, kejujuran, demokratis, efektif, efisien, dan akuntabel, dalam pengelolaan keuangan daerah (Mardiasmo 2009).

Sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial maupun nonfinansial (Ihyaul Ulum, 2012 :20). Menurut Halim (2004:24) kinerja keuangan daerah atau kemampuan daerah merupakan salah satu ukuran yang dapat digunakan untuk melihat kemampuan daerah dalam menjalankan otonomi daerah. Bentuk dari penilaian kinerja tersebut berupa rasio keuangan yang terbentuk dari unsur Laporan Pertanggungjawaban Kepala Daerah berupa perhitungan APBD. Didalam penilaian indikator kinerja sekurang-kurangnya ada empat tolak ukur penilaian kinerja keuangan pemerintah daerah yaitu:

- a. Penyimpangan antara realisasi anggaran dengan target yang ditetapkan dalam APBD.
- b. Efisiensi biaya.
- c. Efektivitas program.
- d. Pemerataan dan keadilan.

Terdapat beberapa analisis rasio dalam pengukuran kinerja keuangan daerah yang dikembangkan berdasarkan data keuangan yang bersumber dari APBD (Dirjen Perimbangan Keuangan 2014). Rasio-rasio tersebut antara lain adalah sebagai berikut:

- a. Rasio Kemandirian Keuangan Daerah
Kemandirian keuangan daerah (otonomi fiskal) menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan.
- b. Rasio Efektifitas
Rasio efektifitas menggambarkan kemampuan pemerintah dalam merealisasikan pendapatan asli daerah yang direncanakan dibandingkan dengan target yang

ditetapkan berdasarkan potensi riil daerah.

c. Rasio Pertumbuhan

Rasio pertumbuhan (*growth ratio*) mengukur seberapa besar kemampuan pemerintah daerah dalam mempertahankan dan meningkatkan keberhasilannya yang telah dicapai dari periode ke periode.

Mengingat fakta bahwa analisis rasio merupakan teknik yang paling efektif untuk menilai kinerja keuangan, maka dalam penelitian ini penulis menggunakan rasio keuangan untuk menilai kinerja keuangan pemerintah daerah.

5. Pengembangan Hipotesis

1) Karakteristik Pemerintah Daerah dan Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akrua

Umur suatu organisasi dapat diartikan sebagai seberapa lama organisasi tersebut berlangsung sejak didirikannya. Umur administratif pemerintah daerah adalah tahun dibentuknya suatu pemerintahan daerah berdasarkan Undang-Undang pembentukan daerah tersebut. Pemerintah daerah yang memiliki umur administratif yang lebih lama akan semakin berpengalaman dan memiliki kemampuan yang lebih baik dalam menyajikan laporan keuangannya secara wajar sesuai dengan SAP. Hal ini disebabkan karena laporan keuangan tahun sebelumnya telah dilakukan pemeriksaan oleh BPK dan hasil evaluasinya akan ditindaklanjuti untuk memperbaiki penyajian laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun anggaran berikutnya. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H1 : Terdapat pengaruh positif umur administratif pemerintah daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) merepresentasikan diferensiasi fungsional di pemerintahan Indonesia. SKPD memiliki kedudukan sebagai unsur pembantu kepala daerah. Pemerintah daerah dibagi menjadi beberapa diferensiasi fungsional atau sub unit yang berbeda, yang disebut dengan SKPD (Suhardjanto and Yulianingtyas 2011). SKPD merupakan suatu sarana dalam berbagi ide, informasi, dan inovasi (Damanpour 1991). Oleh karena itu, keberadaan SKPD dalam suatu daerah, gagasan-gagasan, informasi, dan inovasi yang lebih banyak akan meningkatkan kemampuan dalam implementasi sistem

akuntansi yang baru dan lebih baik. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H2 : Terdapat pengaruh positif jumlah SKPD terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.

2) Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah dan Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akrual

Kontrak kinerja merupakan suatu instrumen untuk mengkuantifikasi kinerja organisasi sektor publik dengan mempertimbangkan kompleksitas tujuan sosial dan keuangan dalam aspek statis dan dinamis ke parameter yang terukur serta memastikan pencapaian kinerja dengan cara meningkatkan transparansi pada aspek otonomi (Plasman 2008; Trivedi 1989; Kumar 1991).

Kontrak kinerja berisi tentang kewajiban dan tanggung jawab antara pemerintah dan perusahaan publik. Kontrak kinerja merupakan perjanjian formal yang mengatur kerjasama dan pembagian wewenang (McCrimmon and Fanning 2010). Di Indonesia, kontrak kinerja merupakan perjanjian yang berisi hak yang dimiliki oleh suatu unit organisasi yang berupa sumber daya yang dapat digunakan dalam rangka pencapaian tujuan, serta target kinerja yang harus dicapai baik kinerja keuangan maupun kinerja non keuangan. Kontrak kinerja tersebut ditandatangani oleh kepala unit target dengan atasan langsungnya.

Bahkan, sejumlah organisasi sektor publik didirikan dan dikondisikan untuk memiliki rasio biaya-manfaat sosial dan tingkat pengembalian internal sosial yang positif, dengan mengabaikan profitabilitas komersial. Dengan kata lain, mendapatkan keuntungan bukanlah tujuan organisasi sektor publik. Memang benar bahwa efisiensi organisasi sektor publik tidak dapat diukur melalui ukuran profitabilitas. Kriteria lain seperti kemampuan untuk memberikan manfaat kepada publik, membuka lapangan/kesempatan kerja, efisiensi operasional, dan pertimbangan sosial lainnya juga harus dipertimbangkan dalam evaluasi kinerja mereka.

H3 : Terdapat pengaruh positif rasio kemandirian keuangan daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.

H4 : Terdapat pengaruh positif rasio efektivitas pendapatan asli daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.

H5 : Terdapat pengaruh positif rasio pertumbuhan terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.

C. Metode Penelitian

1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Metode penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan desain penelitian *Causal* (Sebab-Akibat), yaitu penelitian untuk menguji apakah satu variabel menyebabkan perubahan variabel lain atau tidak (Sekaran and Bougie 2013). Variabel yang diuji adalah variabel Karakteristik Pemerintah Daerah dan Kinerja Keuangan sebagai variabel independen serta variabel Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akrual sebagai variabel dependen, dengan menggunakan Tipe Pemda, Ukuran Pemda dan Indeks Pembangunan Manusia sebagai variabel kontrol.

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang dipublikasikan oleh BPK RI, BPS, dan Pemerintah Daerah. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemerintah Daerah di Indonesia. Untuk sampel penelitian diambil dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, yakni teknik pengambilan sampel berdasarkan atas tujuan tertentu sehingga diperoleh sampel yang representatif. Kriteria yang digunakan dalam pengambilan sampel penelitian ini adalah :

1. Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia yang telah menerbitkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2013 dan 2014 dan sudah diaudit BPK-RI.
2. Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia yang perisapan penerapan sistem akuntansi berbasis akrualnya telah dinilai oleh BPK-RI.

2. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel Dependen dalam penelitian ini adalah Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akrual Pemerintah Daerah di Indonesia. Sedangkan Variabel independen dalam penelitian ini adalah variabel Karakteristik Pemerintah Daerah, Kinerja Keuangan dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah serta menggunakan Tipe Pemda, Ukuran Pemda dan Indeks Pembangunan Manusia sebagai variabel kontrol.

Tabel. 1 Definisi operasional variabel

No.	Simbol	Variabel	Definisi Operasional Variabel	Sumber	Skala Pengukuran
1	umur	Umur Administratif	Umur pemda berdasarkan tanggal pembentukan menurut UU	UU Pembentukan Pemda	Skala rasio dengan menggunakan jumlah tahun
2	skpd	Jumlah SKPD	Jumlah SKPD yang dimiliki pemda	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan jumlah skpd
3	efektivitas	Rasio Efektivitas PAD	Rasio yang mengukur kemampuan pemda dalam merealisasikan PAD berdasarkan target yang telah ditetapkan	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan persentase
4	pertumbuhan	Rasio Pertumbuhan PAD	Rasio yang mengukur kemampuan pemda dalam meningkatkan realisasi PAD dari periode ke periode berikutnya	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan persentase
5	kemandirian	Rasio Kemandirian	Rasio yang mengukur kemandirian keuangan pemda	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan persentase
6	tipe	Tipe Pemerintah Daerah	Tipe pemda (kabupaten atau kota)	UU Pembentukan Pemda	Skala nominal (kabupaten: 1 atau kota: 2)
7	size	Ukuran Pemerintah Daerah	Ukuran pemda yang diukur berdasarkan jumlah aset pemda	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan jumlah aset pemda
8	ipm	Indeks Pembangunan Manusia	Rasio yang mengukur capaian pembangunan manusia berbasis sejumlah komponen dasar kualitas hidup	BPS	Skala rasio dengan menggunakan persentase indeks
9	kesiapan	Kesiapan Penerapan SAP Akrual	Kesiapan pemda dalam menerapkan SAP Akrual dinilai dari berbagai aspek	LHA BPK-RI	Skala rasio dengan menggunakan persentase pemenuhan persiapan pada berbagai aspek

D. ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

1. Analisis Data

Untuk menganalisis data, penelitian ini menggunakan model statistik regresi linier berganda dengan persamaan :

$$\text{kesiapan} = \alpha + \beta_1 \text{ umur} + \beta_2 \text{ skpd} + \beta_3 \text{ efektivitas} + \beta_4 \text{ pertumbuhan} + \beta_5 \text{ kemandirian} + \beta_6 \text{ tipe} + \beta_7 \text{ size} + \beta_8 \text{ ipm} + \varepsilon_i$$

Keterangan:

kesiapan	= Kesiapan pemda dalam menerapkan SAP Akrual dinilai dari berbagai aspek
umur	= Umur pemda berdasarkan tanggal pembentukan menurut UU
skpd	= Jumlah SKPD yang dimiliki pemda
efektivitas	= Rasio yang mengukur kemampuan pemda dalam merealisasikan PAD berdasarkan target yang telah ditetapkan
pertumbuhan	= Rasio yang mengukur kemampuan pemda dalam meningkatkan realisasi PAD dari periode ke periode berikutnya
kemandirian	= Rasio yang mengukur kemandirian keuangan pemda
tipe	= Tipe pemda (kabupaten atau kota)
size	= Ukuran pemda yang diukur berdasarkan jumlah aset pemda
ipm	= Indeks pembangunan manusia pemda
$\beta_1, \beta_1, \dots, \beta_8$	= Koefisien regresi
ε_i	= Error

2. Pembahasan

a. Deskripsi Statistik Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang dipublikasikan oleh BPK RI, BPS dan Pemerintah Daerah terkait. Data diperoleh secara langsung maupun secara tidak langsung yang dipublikasikan dalam *website* Pemerintah Daerah tersebut. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah yang ada di seluruh Indonesia. Pemerintah daerah tersebut terdiri dari pemerintah kabupaten dan pemerintah kota. Penelitian dilakukan terhadap pemerintah daerah (pemerintah kabupaten dan pemerintah kota) yang ada di Indonesia untuk tahun 2014. Pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Sampel diambil dari pemerintah kabupaten dan pemerintah kota yang ada di Indonesia yang tersedia datanya untuk diteliti. Data penelitian yang diperoleh kemudian diolah dengan *software* SPSS versi 20 yang menghasilkan deskripsi statistik variabel penelitian seperti tabel 1.

Tabel 1 Deskripsi Statistik Variabel

	N	Minimum	Maximum	Mean
kesiapan	158	0,00	100,00	66,8627
umur	158	2	108	40,75
skpd	158	26	108	52,59
efektivitas	158	46,51	179,18	107,0456
pertumbuhan	158	-32,55	833,01	58,0023
kemandirian	158	0,77	121,53	15,0335
tipe	158	1	2	1,23
ln_size	158	25	31	28,61
aset	158	107.790.417.762	38.605.937.665.339	3.740.216.587.826
ipm	158	2,72	83,78	67,6015

Keterangan: kesiapan = kesiapan penerapan SAP akrual, umur = umur administratif pemda, skpd = jumlah SKPD, efektivitas = rasio efektivitas, pertumbuhan = rasio pertumbuhan, kemandirian = rasio kemandirian, tipe = tipe pemda (kabupaten/kota), ln_size = logaritma natural ukuran pemda, aset = jumlah aset, ipm = indeks pembangunan manusia.

b. Uji Asumsi Klasik

1) Uji Normalitas

Uji normalitas dalam penelitian ini menggunakan uji *one-sample Kolmogorov-Smirnov* dengan melihat tingkat signifikansi. Jika nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* > 0,05, berarti data terdistribusi normal. Hasil Uji Normalitas menunjukkan bahwa data terdistribusi normal.

2) Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas dalam penelitian ini dilakukan dengan melihat nilai *Tolerance* dan nilai *VIF*. Jika nilai *Tolerance* lebih besar dari 0,10 atau nilai *VIF* lebih kecil dari 10,00 maka artinya tidak terjadi multikolinieritas. Hasil Uji Multikolinieritas menunjukkan bahwa tidak terjadi multikolinieritas pada data yang diuji.

3) Uji Heteroskedastisitas

Pada penelitian ini, analisis uji asumsi heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat hasil output SPSS dalam grafik *scatterplot* dan uji *Glejser*. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa pada model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas.

c. Analisis Regresi

Setelah dilakukan pengujian asumsi klasik dan hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa syarat asumsi klasik telah terpenuhi, maka selanjutnya

dilakukan evaluasi dan analisis model regresi. Pengujian tersebut menggunakan uji koefisien determinasi, uji simultan (uji-F) dan uji parsial (uji-t).

1) Uji Koefisien Determinasi

Hasil pengujian dengan SPSS versi 20 untuk koefisien determinasi dapat dilihat pada *model summary* seperti tabel 2 berikut:

Tabel 2 Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	0,475 ^a	0,225	0,184

a. Predictors: (Constant), ipm, efektivitas, skpd, pertumbuhan, ln_size, umur, tipe, kemandirian

b. Dependent Variable: kesiapan

Dari tabel tersebut diatas dapat diketahui bahwa besarnya *Adjusted R Square* (R^2 yang telah disesuaikan) adalah 0,184, artinya 18,4% variabel dependen kesiapan dapat dijelaskan oleh variabel independen umur, skpd, efektivitas, pertumbuhan, dan kemandirian. Sedangkan 81,6% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak masuk dalam model penelitian ini.

2) Uji Simultan (F)

Hasil pengujian data penelitian dengan SPSS versi 20 untuk Uji Simultan (Uji-F) dapat dilihat pada Tabel 3 berikut:

Tabel 3 Hasil Uji Simultan (Uji-F)

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	15405,997	8	1925,750	5,416	0,000 ^b

a. Dependent Variable: kesiapan

b. Predictors: (Constant), ipm, efektivitas, skpd, pertumbuhan, ln_size, umur, tipe, kemandirian

Nilai F pada tabel 3 tersebut diatas adalah 5,416 dengan tingkat signifikansi 0,000. Nilai Signifikansi $F < 0,05$ sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi telah layak (*fit*) untuk memprediksi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil ini juga menunjukkan bahwa variabel independen umur, skpd, efektivitas, pertumbuhan, dan kemandirian secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen kesiapan.

3) Uji Parsial t (Uji-t)

Pengujian pengaruh secara individual (parsial) variabel independen terhadap variabel dependen seperti hasil uji-t pada tabel 4 berikut :

Tabel 4 Hasil Uji-t

Model		t	Sig.
1	(Constant)	0,707	0,481
	umur	0,830	0,408
	skpd	0,566	0,572
	efektivitas	0,619	0,537
	pertumbuhan	-2,786	0,006
	kemandirian	1,939	0,054
	tipe	2,198	0,029
	ln_size	-0,262	0,793
	ipm	0,679	0,498

Dari tabel 4 tersebut diatas dapat diketahui bahwa hanya variabel rasio pertumbuhan yang secara individual berpengaruh terhadap kesiapan pemda dalam menerapkan SAP berbasis akrual, hal tersebut ditunjukkan pada nilai signifikansi yang kurang dari 0,05. Artinya semakin tinggi rasio pertumbuhan PAD pemda secara individual akan semakin mengurangi kesiapan pemda dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Variabel independen yang lain tidak ada yang berpengaruh signifikan secara individual terhadap variabel dependen, karena nilai signifikansinya $> 0,05$.

Namun demikian, hasil pengujian secara parsial (uji-t) menunjukkan bahwa semua hipotesis ditolak. H1, H2, H3 dan H5 ditolak karena signifikansi t hitung $> 0,05$, sedangkan H4 ditolak karena pengaruhnya berkebalikan dengan yang dihipotesiskan. Hal tersebut kemungkinan disebabkan karena beberapa hal, antara lain:

1. Perubahan SAP menuju SAP berbasis akrual merupakan sesuatu yang baru bagi semua pemerintah daerah di Indonesia, sehingga tidak terdapat perbedaan apakah pemerintah daerah tersebut merupakan pemerintah daerah yang baru saja berdiri ataupun pemerintah daerah yang sudah lama berdiri.
2. Jumlah SKPD yang mencerminkan kompleksitas pemerintah daerah tidak mempengaruhi kesiapan pemda dalam menerapkan SAP berbasis akrual karena proses penerapan SAP berbasis akrual dilakukan secara serentak untuk semua SKPD yang terdapat pada suatu pemda di Indonesia tanpa dipengaruhi oleh banyak sedikitnya jumlah SKPD pada pemda tersebut.
3. Rasio efektivitas yang merupakan ukuran kemampuan pemda dalam merealisasikan target PAD tidak selaras dengan kemampuan pemda dalam persiapan penerapan SAP berbasis akrual pada berbagai aspek.

4. Rasio pertumbuhan PAD yang tinggi menandakan bahwa pemda tersebut merupakan pemda yang sedang dalam masa tumbuh sehingga semakin tinggi rasio pertumbuhan PAD maka pemda tersebut semakin belum siap.
5. Rasio kemandirian yang memiliki nilai signifikansi 0,054 berada sedikit di atas batas nilai 0,050 menandakan bahwa sebenarnya semakin tinggi rasio kemandirian suatu pemda maka pemda tersebut semakin siap dalam menerapkan SAP berbasis akrual, namun demikian karena nilai tersebut melebihi batas nilai 0,05 maka secara uji statistik rasio kemandirian tidak mempengaruhi kesiapan pemda dalam menerapkan SAP berbasis akrual.

E. PENUTUP

1. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah yang menggunakan *proxy* Umur Administratif Pemda dan Kompleksitas Pemda (Jumlah SKPD) serta Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah yang menggunakan *proxy* Rasio Efektivitas, Rasio Pertumbuhan dan Rasio Kemandirian terhadap Kesiapan Pemerintah Daerah di Indonesia dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa:

1. Umur Administratif Pemda, Kompleksitas Pemda (Jumlah SKPD), Rasio Efektivitas, Rasio Pertumbuhan dan Rasio Kemandirian secara bersama-sama berpengaruh terhadap Kesiapan Pemerintah Daerah di Indonesia dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Semakin tinggi Umur Administratif Pemda, Kompleksitas Pemda (Jumlah SKPD), Rasio Efektivitas dan Rasio Kemandirian serta semakin rendah Rasio Pertumbuhan PAD, maka akan semakin tinggi pula kesiapan pemda dalam menerapkan SAP berbasis akrual.
2. Secara parsial, hanya Rasio Pertumbuhan PAD yang signifikan berpengaruh terhadap kesiapan pemda dalam menerapkan SAP berbasis akrual, dimana semakin tinggi Rasio Pertumbuhan PAD, semakin rendah tingkat kesiapan pemda dalam menerapkan SAP berbasis akrual.

2. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan, antara lain:

1. Data kesiapan penerapan SAP berbasis akrual hanya berdasarkan pada hasil evaluasi yang dilakukan oleh BPK.

2. Sampel penelitian hanya terbatas pada pemerintah kabupaten/kota yang kesiapan penerapan SAP berbasis akrualnya dievaluasi oleh BPK yaitu pemerintah kabupaten/kota yang berada di wilayah Indonesia bagian barat.
3. Data penelitian terbatas pada data per 31 Desember 2014 yaitu satu hari menjelang wajib diterapkannya SAP berbasis akrual pada tanggal 1 Januari 2015, hal tersebut dikarenakan data per 31 Desember 2015 belum bisa didapatkan.

3. Saran

Untuk penelitian selanjutnya disarankan:

1. Menggunakan data semua pemerintah kabupaten/kota di Indonesia.
2. Meneliti keberhasilan penerapan SAP berbasis akrual untuk tahun pertama dengan menggunakan data per 31 Desember 2015.
3. Terkait dengan data kesiapan penerapan SAP berbasis akrual, menggunakan data tambahan lain selain dari data hasil evaluasi yang dilakukan oleh BPK.
4. Menambahkan variabel lain yang mungkin berpengaruh secara signifikan terhadap kesuksesan penerapan SAP berbasis akrual.

DAFTAR PUSTAKA

- Adhikari, P., C. Kuruppu, and S. Matilal. 2013. Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum* 37 (3):213-230.
- Almquist, R., G. Grossi, G. J. van Helden, and C. Reichard. 2013. Public sector governance and accountability. *Critical Perspectives on Accounting* 24 (7–8):479-487.
- Arundel, A., L. Casali, and H. Hollanders. 2015. How European public sector agencies innovate: The use of bottom-up, policy-dependent and knowledge-scanning innovation methods. *Research Policy* 44 (7):1271-1282.
- Auditya, L., Husaini, and Lismawati. 2013. ANALISIS PENGARUH AKUNTABILITAS DAN TRANSPARANSI PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH TERHADAP KINERJA PEMERINTAH DAERAH. *Jurnal Fairness* 3 (1):21- 41.
- Ayal, E. B., and G. Karras. 1996. Bureaucracy, investment, and growth. *Economics Letters* 51 (2):233-239.
- Balabonienė, I., and G. Večerskienė. 2015. The Aspects of Performance Measurement in Public Sector Organization. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 213:314-320.
- Becker, S. D., T. Jagalla, and P. Skærbæk. 2014. The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting* 25 (4–5):324-338.
- Bellefeuille, G. 2005. The new politics of community-based governance requires a fundamental shift in the nature and character of the administrative bureaucracy. *Children and Youth Services Review* 27 (5):491-498.
- Bergevörn, L.-E., F. Mellemvik, and O. Olson. 1995. Institutionalization of municipal accounting — a comparative study between Sweden and Norway. *Scandinavian Journal of Management* 11 (1):25-41.

- Brignall, S., and S. Modell. 2000. An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research* 11 (3):281-306.
- Burchell, S., C. Clubb, A. Hopwood, J. Hughes, and J. Nahapiet. 1980. The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, organizations and society* 5 (1):5-27.
- Carlin, T. M. 2005. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management* 21 (3):309-336.
- Carlin, T. M., and J. Guthrie. Accrual output based budgeting systems in Australia : the rhetoric-reality gap.
- Collier, P. M. 2006. Costing police services: The politicization of accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 17 (1):57-86.
- Collin, S.-O. Y., T. Tagesson, A. Andersson, J. Cato, and K. Hansson. 2009. Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting* 20 (2):141-174.
- Cordella, A., and N. Tempini. 2015. E-government and organizational change: Reappraising the role of ICT and bureaucracy in public service delivery. *Government Information Quarterly* 32 (3):279-286.
- Damanpour, F. 1991. Organizational Innovation: A Meta-Analysis of Effects of Determinants and Moderators. *The Academy of Management Journal* 34 (3):555-590.
- De Bruijn, H. 2002. Performance measurement in the public sector: strategies to cope with the risks of performance measurement. *International Journal of Public Sector Management* 15 (7):578-594.
- Dirjen Perimbangan Keuangan, K. K. R. 2014. Modul Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah Dan SKPD.
- Downs, A. 1957. *An Economic Theory of Democracy*: Harper.
- Englund, H., and J. Gerdin. 2011. Agency and structure in management accounting research: Reflections and extensions of Kilfoyle and Richardson. *Critical Perspectives on Accounting* 22 (6):581-592.
- Fukuyama, F. 2004. Why there is no science of public administration. *Journal of International Affairs*:189-201.
- Gitman, L. J., R. Juchau, and J. Flanagan. 2010. *Principles of managerial finance*: Pearson Higher Education AU.
- Gupta, P. P., M. W. Dirsmith, and T. J. Fogarty. 1994. Coordination and control in a government agency: Contingency and institutional theory perspectives on GAO audits. *Administrative Science Quarterly*:264-284.
- Guthrie, J. 1998. Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management* 14 (1):1-19.
- Guthrie, J., and L. English. 1997. Performance information and programme evaluation in the Australian public sector. *International Journal of Public Sector Management* 10 (3):154-164.
- Halachmi, A., and D. Greiling. 2005. Performance measurement in the public sector: the German experience. *International Journal of Productivity and Performance Management* 54 (7):551-567.
- Hepworth, N. 2003. Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management* 23 (1):37-44.
- Hofstede, G. 1981. Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, organizations and society* 6 (3):193-211.

- Hood, C. 1995. The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, organizations and society* 20 (2):93-109.
- Hou, Y., D. P. Moynihan, and P. W. Ingraham. 2003. Capacity, management, and performance exploring the links. *The American Review of Public Administration* 33 (3):295-315.
- Hyndman, N., and C. Connolly. 2011. Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research* 22 (1):36-45.
- Johnsen, Å. 2005. What does 25 years of experience tell us about the state of performance measurement in public policy and management? *Public Money and Management* 25 (1):9-17.
- Jorge de Jesus, M. A., and J. S. B. Eirado. 2012. Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Tékhné* 10 (2):87-98.
- Kaplan, R. S. 2001. Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit management and Leadership* 11 (3):353-370.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. 1996. *The balanced scorecard: translating strategy into action*: Harvard Business Press.
- Knack, S., and N. Manning. 2000. Towards consensus on governance indicators. *World Bank*.
- Kominis, G., and A. I. Dudau. 2012. Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England. *Management Accounting Research* 23 (2):142-155.
- Kumar, S. 1991. Public enterprise policy and reform measures. The Indian experience. *Public enterprise* 11 (4):327-335.
- La Porta, R., F. Lopez-de-Silanes, A. Shleifer, and R. Vishny. 1999. The quality of government. *Journal of Law, Economics, and organization* 15 (1):222-279.
- Lawton, A., D. McKevitt, and M. Millar. 2000. Developments: Coping with ambiguity: Reconciling external legitimacy and organizational implementation in performance measurement. *Public Money and Management* 20 (3):13-20.
- Liguori, M., and M. Liguori. 2012. The Supremacy of the Sequence: Key Elements and Dimensions in the Process of Change. *Organization Studies* 33 (4):507-539.
- Liguori, M., and I. Steccolini. 2011. Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 25 (1):27-70.
- Likierman, A. 2003. Planning and controlling UK public expenditure on a resource basis. *Public Money & Management* 23 (1):45-50.
- Lilian Chan, Y.-C. 2004. Performance measurement and adoption of balanced scorecards: a survey of municipal governments in the USA and Canada. *International Journal of Public Sector Management* 17 (3):204-221.
- Ling Sim, K., and H. Chye Koh. 2001. Balanced scorecard: a rising trend in strategic performance measurement. *Measuring Business Excellence* 5 (2):18-27.
- Lipsky, M. 1983. *Street-Level Bureaucracy: The Dilemmas of the Individual in Public Service*: Russell Sage Foundation.
- Lüder, K., A. G. Zürich PriceWaterhouseCoopers, and R. Jones. 2003. *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Malik, A. 2002. State of the art in governance indicators. *Occasional paper*.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. edited by IV. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Matejko, A. J., and C. T. Goodsell. 1985. The Case for Bureaucracy. *A Public Administration Polemic*: JSTOR.
- McCrimmon, D., and L. Fanning. 2010. Using Memoranda of Understanding to facilitate marine management in Canada. *Marine Policy* 34 (6):1335-1340.

- Merchant, K. A., W. A. Van der Stede, and L. Zheng. 2003. Disciplinary constraints on the advancement of knowledge: the case of organizational incentive systems. *Accounting, organizations and society* 28 (2):251-286.
- Mettänen*, P. 2005. Design and implementation of a performance measurement system for a research organization. *Production Planning & Control* 16 (2):178-188.
- Modell, S. 2000. Integrating management control and human resource management in public health care: Swedish case study evidence. *Financial Accountability & Management* 16 (1):33-53.
- . 2001. Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research* 12 (4):437-464.
- . 2003. Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector. *Management Accounting Research* 14 (4):333-359.
- Mol, N. P. 1996. Performance indicators in the Dutch department of defence. *Financial Accountability & Management* 12 (1):71-81.
- Oehr, T.-F., and J. Zimmermann. 2012. Accounting and the welfare state: The missing link. *Critical Perspectives on Accounting* 23 (2):134-152.
- Oliver, C. 1991. Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review* 16 (1):145-179.
- Olsen, R. H. 1997. Ex-post accounting in incremental budgeting: A study of norwegian municipalities. *Scandinavian Journal of Management* 13 (1):65-75.
- Olson, O. 1990. Qualities of the programme concept in municipal budgeting. *Scandinavian Journal of Management* 6 (1):13-29.
- Ouchi, W. G. 1979. *A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms*: Springer.
- . 1980. Markets, bureaucracies, and clans. *Administrative Science Quarterly*:129-141.
- Pina, V., L. Torres, and A. Yetano. 2009. Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review* 18 (4):765-807.
- Plasman, I. C. 2008. Implementing marine spatial planning: A policy perspective. *Marine Policy* 32 (5):811-815.
- Pollitt, C. 2006. Performance management in practice: a comparative study of executive agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory* 16 (1):25-44.
- Rangan, V. K. 2004. Lofty missions, down-to-earth plans. *Harvard Business Review* 82 (3):112-119.
- Rantanen, H., H. I. Kulmala, A. Lönnqvist, and P. Kujansivu. 2007. Performance measurement systems in the Finnish public sector. *International Journal of Public Sector Management* 20 (5):415-433.
- Sekaran, U., and R. Bougie. 2013. *Research Methods for Business : A Skill Building Approach*.
- Shih-Jen, K. H., and L. C. Yee-Ching. 2002. Performance measurement and the implementation of balanced scorecards in municipal governments. *The Journal of Government Financial Management* 51 (4):8.
- Suhardjanto, D., and R. R. Yulianingtyas. 2011. Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (Studi empiris pada kabupaten/kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi dan Auditing* 8 (1):30-42.
- Sulaiman, S., and F. Mitchell. 2005. Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research* 16 (4):422-437.
- Trivedi, P. 1989. Performance Evaluation System for Memoranda of Understanding. *Economic and Political Weekly*:M55-M59.

- Van Peurse, K. A., M. J. Prat, and S. R. Lawrence. 1995. Health management performance: a review of measures and indicators. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 8 (5):34-70.
- Wilson, C., D. Hagarty, and J. Gauthier. 2004. Results using the balanced scorecard in the public sector. *Journal of Corporate Real Estate* 6 (1):53-64.
- Wisniewski, M., and S. Ólafsson. 2004. Developing balanced scorecards in local authorities: a comparison of experience. *International Journal of Productivity and Performance Management* 53 (7):602-610.
- Wisniewski, M., and D. Stewart. 2004. Performance measurement for stakeholders: The case of Scottish local authorities. *International Journal of Public Sector Management* 17 (3):222-233.
- Yang, S. 2008. Bureaucracy versus high performance: Work reorganization in the 1990s. *The Journal of Socio-Economics* 37 (5):1825-1845.
- Zimmerman, J. L. 1977. The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*:107-144.