

## MOTIVASI SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH KOMPETENSI DAN TEKNOLOGI INFORMASI PADA PENERAPAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL

Fenty Herlina Sari<sup>1</sup>

Bambang Suprasto<sup>2</sup>

A.A.N.B Dwirandra<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup> Fakultas Ekonomi dan Bisnis (FEB), Magister Akuntansi, Universitas Udayana(Unud), Bali, Indonesia

email: [fenty.herlina@gmail.com](mailto:fenty.herlina@gmail.com)

### ABSTRAK

Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual didasarkan pertimbangan bahwa basis akrual dapat memberikan informasi yang lebih lengkap, menyediakan informasi mengenai kegiatan operasional pemerintah, evaluasi efisiensi dan efektifitas serta ketaatan terhadap peraturan. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh kompetensi sumber daya manusia (SDM), teknologi informasi pada penerapan akuntansi berbasis akrual dengan motivasi sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilaksanakan di seluruh entitas akuntansi Kementerian Agama Prov. Bali. Responden terdiri dari staf penyusun laporan keuangan yang berjumlah 98 menggunakan teknik sampel jenuh. Data yang digunakan berupa data primer dengan menggunakan kuesioner dari beberapa penelitian terdahulu yang dimodifikasi. Analisis moderasian dengan uji interaksi digunakan untuk menganalisis data. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kompetensi SDM tidak berpengaruh pada penerapan akuntansi berbasis akrual, sedangkan teknologi informasi berpengaruh positif pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Pengaruh kompetensi SDM pada penerapan akuntansi berbasis akrual diperkuat oleh motivasi, tetapi motivasi tidak memperkuat pengaruh teknologi informasi pada penerapan akuntansi berbasis akrual.

**Kata Kunci :** Kompetensi SDM, teknologi informasi, motivasi, penerapan akuntansi berbasis akrual.

### ABSTRACT

The implementation of accrual basis accounting in the government sector is based on the consideration that it can provide more complete information, provide information in government operations, the evaluation of efficiency and effectiveness and adherence to the regulations. This study aimed to analyze the effect of the competency of human resources (HR), information technology on the implementation of accrual accounting with motivation as a moderating variable. This research was conducted in all accounting entities religious ministry in Bali. The number respondents are 98 staff of financial framers, using a saturated sampling technique. The data used is primary data using questionnaires from some previous studies modified by the researcher. Moderated regression analysis with interaction test was used to analyze the data. The test results of hypothesis indicate that competency of human resources has no influence on the implementation of accrual accounting, but information technology gives a positive influence on the implementation of accrual accounting. The effect of human resource competencies on the implementation of accrual accounting is strengthened by motivation, but motivation itself does not strengthen the influence of Information technology on the implementation of accrual accounting.

**Key words:** human resource's competencies, information technology, motivation, the implementation of accrual accounting.

## PENDAHULUAN

Tuntutan terhadap tata kelola keuangan negara agar dijalankan dengan transparan dan akuntabel dikarenakan laporan keuangan masih bersifat sederhana, yaitu: berupa perhitungan anggaran Negara (PAN), sistem pencatatan akuntansi masih bersifat *single entry*, penyusunan dan pelaporan keuangan menggunakan basis kas, belum ditetapkannya standar akuntansi pemerintahan (SAP), data yang diolah masih belum terintegrasi, belum adanya rekonsiliasi data terhadap transaksi keuangan yang disajikan, adanya *time lag* yang panjang antara pengelolaan dan pertanggungjawaban negara. Reformasi pengelolaan keuangan negara ditandai dengan disahkannya Undang-undang (UU) keuangan negara. Ketiga paket UU tersebut yaitu: UU. No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU. No. 15 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab dan Pengelolaan Keuangan Negara, dimana ketiga paket UU ini sudah mengacu pada *international best practice*.

Tata kelola keuangan negara menjadi salah satu faktor penting dalam reformasi ialah adanya perubahan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan berbasis akrual sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara. Penyusunan dan penyajian laporan keuangan berbasis akrual, menurut pemerintah dapat meningkatkan kualitas dan informasi keuangan (Setyaningsih, 2013). Diterbitkannya Peraturan Pemerintah (PP) no. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), yang digantikan oleh PP. no. 71 tahun 2010 merupakan bentuk reformasi pengelolaan keuangan negara di bidang akuntansi. Hal yang menjadi perbedaan pada kedua SAP tersebut adalah

tentang perubahan basis akuntansi di sektor pemerintah, yaitu dari basis *cash toward accrual* menjadi *accrual* basis.

Peningkatan kuantitas dan kompleksitas keuangan negara yang dikelola oleh pemerintah akibat perubahan basis akuntansi, sehingga diperlukan kehati-hatian dan persiapan yang terstruktur dalam implementasi akuntansi pemerintah berbasis akrual harus terkait dengan peraturan, sistem, dan sumber daya manusia (SDM), serta komitmen dari pimpinan Kementerian/Lembaga. Penyusunan dan penyajian laporan keuangan di lingkungan pemerintah daerah (pemda) diatur dengan peraturan daerah (perda), sedangkan di lingkungan pusat diatur lebih lanjut dengan peraturan menteri keuangan.

Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual merupakan isu yang menarik untuk diteliti, dikarenakan adanya kewajiban bagi seluruh entitas untuk menerapkannya paling lambat tahun 2015, setelah mengalami penundaan dari tahun 2008. Pengalaman dari negara-negara yang telah sukses maupun mengalami kegagalan perlu dijadikan pelajaran agar penerapan akuntansi berbasis akrual berhasil diterapkan pemerintah Indonesia. Faktor-faktor yang mendorong suksesnya penerapan akuntansi berbasis akrual perlu diidentifikasi agar relevansi dan netralitas dapat ditingkatkan, ketepatan waktu, kelengkapan, dan komparabilitas laporan keuangan pemerintah sebagai bagian dari upaya tata kelola sektor publik yang lebih baik.

Salah satu tantangan yang dihadapi dalam penerapan akuntansi berbasis akrual adalah adanya sumber daya manusia (SDM) yang berkompeten (Simanjuntak, 2010). SDM merupakan faktor penting dalam adopsi akuntansi

pemerintah berbasis akrual. Dukungan SDM yang kompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan negara merupakan salah satu unsur yang diperlukan dalam keberhasilan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual (Halim dan Kusufi, 2014:211). Kompleksitas pada penerapan akuntansi berbasis akrual, dapat dipastikan memerlukan sarana pendukung berupa teknologi informasi berbasis sistem berupa *hardware* dan *software*, *database*, serta jaringan internet. Salah satu kunci sukses untuk menjaga kontinuitas dan kesuksesan implementasi akuntansi pemerintah berbasis akrual adalah kapabilitas teknologi informasi dan komunikasi (Ichsan, 2013:59). Tersedianya teknologi informasi yang memadai agar perencanaan yang dibuat oleh pemerintah pusat sejalan dengan program yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Hasil yang tidak konsisten dalam penelitian sebelumnya, memungkinkan adanya pengaruh variabel moderasi yaitu motivasi dengan menggunakan pendekatan kontinjensi. Motivasi merupakan suatu dorongan kehendak yang menyebabkan seseorang melakukan perbuatan untuk mencapai tujuan. Keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual membutuhkan kemauan, semangat, dan penerimaan terhadap adanya perubahan. Dibutuhkan pendekatan *willingness to change* dalam penerapan akuntansi berbasis akrual, (Ouda, 2008). *Willingness to change* merupakan aspek kritis dalam penerapan akuntansi berbasis akrual, termasuk didalamnya kesiapan dalam menerima perubahan, pelatihan, motivasi staf dalam peningkatan kompetensi.

Lokasi penelitian di kantor kementerian agama Prov. Bali. Alasan yang mendasari pemilihan lokasi tersebut adalah adanya kemudahan akses dalam pengumpulan data dan memiliki satu entitas pelaporan dengan jumlah entitas

akuntans yang banyak. Banyaknya cakupan entitas akuntansi di kementerian agama dikarenakan selain kantor, sekolah negeri dibawah naungan kementerian agama juga termasuk didalamnya.

Pokok masalah yang dibahas dalam penelitian ini yaitu: 1) Apakah kompetensi SDM berpengaruh positif pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual? 2) Apakah teknologi informasi mempunyai pengaruh positif pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual? 3) Apakah motivasi memperkuat pengaruh kompetensi SDM pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual? 4) Apakah motivasi memperkuat pengaruh teknologi informasi pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual. Penelitian ini mempunyai tujuan untuk : 1) Mengetahui pengaruh kompetensi SDM pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual, 2) Mengetahui pengaruh teknologi informasi pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual, 3) Mengetahui kemampuan motivasi memperkuat pengaruh kompetensi SDM pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual, 4) Mengetahui kemampuan motivasi memperkuat pengaruh teknologi informasi pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual. Manfaat yang diberikan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: 1) manfaat teoritis, hasil penelitian ini membuktikan bahwa motivasi merupakan variabel moderasi hubungan antara kompetensi SDM dan teknologi informasi pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual. 2) manfaat praktis, staf penyusun keuangan sebaiknya berlatar belakang pendidikan akuntansi, jika tidak terpenuhi dibutuhkan motivasi dan peningkatan kompetensi SDM dalam menyelesaikan laporan keuangan pemerintah berbasis akrual. Teknologi informasi harus

diperhatikan terutama dalam hal aplikasi, sebaiknya aplikasi dirancang sesederhana mungkin sehingga para pengguna lebih mudah mengaplikasikannya. Hasil dari penelitian ini diharapkan mempunyai manfaat sebagai masukan dalam keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual, khususnya Kantor Kementerian Agama Prov. Bali

### ***New Public Management Theory dan Teori Kontinjensi***

Konsep *New Public Management* (NPM) digunakan untuk melukiskan adanya reformasi sektor publik. Konsep ini muncul akibat ketidakpuasan masyarakat terhadap kinerja pemerintah yang dianggap tidak efisien dan efektif dalam pengelolaan sumber daya (Buhr, 2010). NPM menyatakan bahwa manajemen pada sektor publik lebih buruk dibandingkan praktik dan manajemen sektor privat. (Mardiasmo, 2002:27). Adopsi beberapa praktik dan teknik manajemen sektor swasta ke dalam sektor publik perlu dilakukan untuk memperbaiki kinerja sektor publik, salah satu diantaranya adalah penerapan akuntansi berbasis akrual.

Teori kontinjensi merupakan alat yang digunakan untuk menjelaskan berbagai variasi dalam struktur organisasi yang bermanfaat untuk mendesain ketidakpastian lingkungan dan ukuran organisasi (Lubis, 2011:338). Pendekatan kontinjensi dapat digunakan untuk menyelesaikan hasil temuan penelitian yang berbeda (Govindarajan, 1986 dalam Sukardi, 2002) Pendekatan ini mempunyai dugaan ada faktor situasional lainnya yang mungkin akan berinteraksi di dalam mempengaruhi situasi tertentu.

### ***Entity Theory***

*Accounting Principle Board* (APB) dalam Astika (2011:104) menyatakan bahwa organisasi merupakan suatu kesatuan atau badan usaha ekonomik yang terpisah dari pemiliknya. *Entity theory* telah diaplikasikan dalam mekanisme keuangan di sektor publik. Sektor pemerintahan konsep entitas dibagi menjadi dua, yaitu entitas akuntansi dan entitas pelaporan. Entitas akuntansi merupakan unit pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan, sedangkan entitas pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi.

### **Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrua**

Struktur SAP berbasis akrual berdasar pada Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 tahun 2010. PP. No. 71 tahun 2010 ini, terdiri dari 12 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). Komponen laporan keuangan pada SAP berbasis akrual berdasarkan PP. No. 71 Tahun 2010 terdiri dari tiga komponen laporan keuangan pokok. Ketiga komponen laporan keuangan pokok tersebut adalah :

1. Laporan Anggaran, terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL).
2. Laporan Finansial, terdiri dari neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), dan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE).
3. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

### **Kompetensi SDM**

Kompetensi merupakan kombinasi pengetahuan, ketrampilan dan kemampuan dalam bidang karir tertentu yang memungkinkan seseorang untuk melakukan tugas atau fungsi sesuai dengan keahliannya. Menurut Wirawan (2009:4), kompetensi merupakan karakteristik pengetahuan, ketrampilan, perilaku, dan pengalaman untuk melakukan sesuatu pekerjaan atau peran tertentu secara efektif. Suatu entitas wajib mengelola SDM berdasarkan kompetensi, yang dapat menjamin keberhasilan mencapai tujuan.

### **Teknologi Informasi**

Teknologi informasi merupakan teknologi komputer yang digunakan untuk memproses dan menyimpan informasi serta teknologi komunikasi yang digunakan mengirimkan informasi (Martin *et.al.*, 2002:1). Teknologi informasi meliputi peranti keras (hardware), peranti lunak (software), jaringan (network), dan jenis lainnya yang berhubungan dengan teknologi (Turban *et.al.*, 2006:49). Penggunaan teknologi komputer dalam pengolahan data akan meningkatkan nilai dari nilai informasi yang dihasilkan.

### **Motivasi**

Motivasi merupakan kekuatan yang mendorong seseorang yang menimbulkan dan mengarahkan perilaku (Gibson *et.al.*, 2007:103). Mangkunegara (2005:61) mendefinisikan motivasi sebagai kondisi yang menggerakkan diri karyawan yang terarah untuk mencapai tujuan organisasi perusahaan.

### **Pengaruh Kompetensi SDM pada Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua**

Dukungan SDM yang memadai merupakan salah satu faktor keberhasilan dalam adopsi akuntansi berbasis akrua (Irawan dan Islahuddin, 2003:75). Kegagalan yang dialami oleh Negara Nepal dalam penerapan akuntansi berbasis akrua, salah satunya adalah rendahnya SDM (Adhikari P. dan Mellemvik, 2011). Salah satu faktor untuk mencegah kesalahan dalam implementasi akuntansi akrua sedini mungkin adalah dengan meningkatkan kapasitas SDM yang menguasai bidang akuntansi untuk ditempatkan pada pos yang tepat (Ardianto, 2013:118). Hasil penelitian yang dilakukan Adventana (2013) dan Ardiansyah (2013) menunjukkan bahwa SDM berpengaruh positif pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrua, sehingga hipotesis yang dirumuskan yaitu:

H<sub>1</sub>: Kompetensi sumber daya manusia(SDM) berpengaruh positif pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrua.

### **Pengaruh Teknologi Informasi pada Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua**

Pemanfaatan teknologi informasi yang andal sangat diperlukan guna mendukung keberhasilan pengolahan data, karena penerapan akuntansi berbasis akrua merupakan hal yang sangat kompleks. Diperlukan sistem akuntansi dan teknologi informasi berbasis system di lingkungan pemerintah (Simanjuntak, 2010). Teknologi informasi yang tersedia harus mampu mengakomodasi persyaratan-persyaratan dalam penerapan akuntansi berbasis akrua (Halim & Kusufi, 2014:211). Salah satu faktor penyebab gagalnya Pemerintah Fiji dalam mengimplementasikan akuntansi pemerintah berbasis akrua adalah pengembangan sistem akuntansi yang kurang baik (Tickell, 2010). Nasution

(2008:49), menyampaikan salah satu komponen yang perlu diperhatikan agar laporan keuangan pemerintah opini wajar tanpa pengecualian yaitu adanya aplikasi komputer (*IT related*) yang memadai. Hasil temuan dari penelitian yang dilakukan oleh Romilia (2011) dan Indah (2008) yaitu bahwa perangkat pendukung berpengaruh positif pada penerapan standar akuntansi pemerintahan, sehingga hipotesis yang dikembangkan adalah:

H<sub>2</sub>: Teknologi informasi berpengaruh positif pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual

### **Motivasi sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompetensi SDM pada Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual**

Perbedaan hasil penelitian pengaruh kompetensi SDM pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual, ditunjukkan oleh Jumriati (2013), yang menemukan hasil penelitian yang tidak sejalan dengan Adventana (2013) dan Ardiansyah (2013). Hasil penelitian yang tidak konsisten disebabkan adanya faktor kontinjensi yang diduga adalah motivasi. Perubahan yang terjadi dalam suatu organisasi menimbulkan sikap atau reaksi individu dalam menghadapi berbagai perubahan tersebut. Layaknya untuk setiap perubahan bisa jadi ada pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem lama dan enggan untuk mengikuti perubahan (Simanjuntak, 2010). Kompleksitas akuntansi akrual dapat menimbulkan resistensi di kementerian/lembaga khususnya para pelaku akuntansi dan penyusun laporan keuangan (<http://kppnternate.net/artikel>). Diperlukan kemauan, semangat, dan penerimaan terhadap perubahan agar penerapan akuntansi akrual berhasil dilaksanakan. Salah satu pendekatan yang digunakan adalah *willingness to change* (Ouda, 2008). *Willingness to change* merupakan

salah satu aspek kritikal dalam penerapan akuntansi berbasis akrual, yang termasuk didalamnya adalah kesiapan dalam menerima perubahan, pelatihan, dan motivasi dalam peningkatan kompetensi. Hipotesis yang dikembangkan berdasarkan uraian diatas adalah:

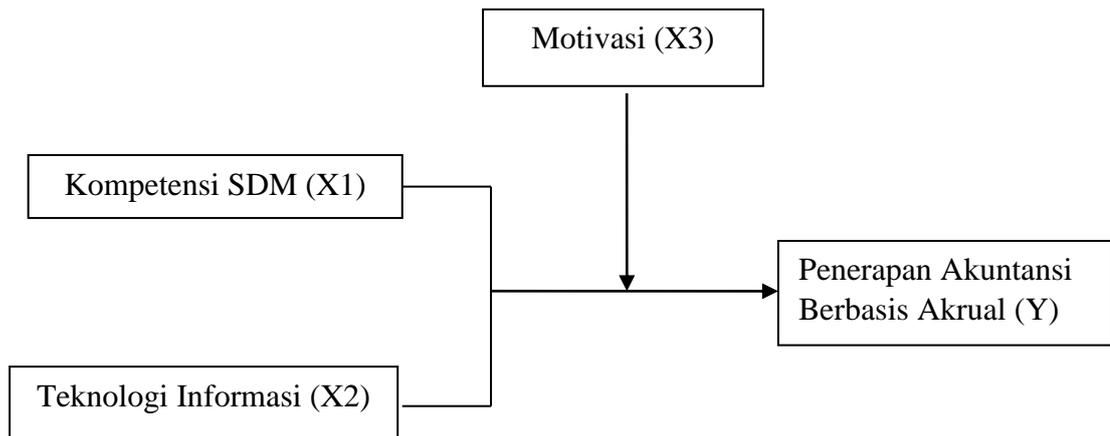
H<sub>3</sub>: Motivasi memperkuat pengaruh kompetensi sumber daya manusia (SDM) pada penerapan akuntansi berbasis akrual

### **Motivasi sebagai Pemoderasi Pengaruh Teknologi Informasi pada Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual**

Teknologi informasi merupakan suatu media yang digunakan untuk mempercepat proses pengolahan data transaksi dan penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian yang berbeda ditunjukkan oleh Adventana (2013) dan Kusuma (2013), bahwa teknologi tidak mempunyai pengaruh pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Ketidaksignifikanan ini mungkin disebabkan teknologi informasi belum dimanfaatkan secara optimal. Faktor kontinjensi yang menyebabkan ketidakkonsistenan pada hasil penelitian sebelumnya, salah satunya adalah motivasi. Resistensi terhadap perubahan basis akuntansi dapat diakibatkan karena kompleksnya implementasi akuntansi pemerintah berbasis akrual, sehingga diperlukan sistem akuntansi dan teknologi informasi yang lebih kompleks. Salah satu sifat orang yang mempunyai motivasi berprestasi tinggi adalah melakukan hal yang sukar dengan hasil memuaskan (Mangkunegara, 2005:68). Seseorang yang mempunyai motivasi tinggi akan selalu memanfaatkan teknologi informasi yang disediakan untuk memudahkan pekerjaannya agar tujuan berhasil dicapai, yaitu penyusunan laporan keuangan tepat waktu. Hipotesis yang dirumuskan dari uraian tersebut adalah:

H<sub>4</sub>: Motivasi memperkuat pengaruh teknologi informasi pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual

Konsep penelitian berdasarkan uraian diatas, dapat disajikan pada gambar berikut ini:



Gambar 1 Konsep penelitian

## METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini yaitu metode kuantitatif, untuk meneliti hubungan sebab akibat antara kompetensi SDM, teknologi informasi pada penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual dengan motivasi sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilakukan di entitas akuntansi kementerian agama di Prov. Bali. Staf penyusun laporan keuangan/ operator sistem akuntansi berbasis akrual (SAIBA) yang jumlah 98 sebagai populasi dalam penelitian. Teknik pengambilan sampel menggunakan teknik sampel jenuh, dimana seluruh populasi dijadikan sebagai sampel (Arikunto, 2006:112). Data primer digunakan dalam penelitian ini yang diperoleh dari hasil jawaban kuesioner, menggunakan skala likert lima poin.

Uji validitas dan reliabilitas dilakukan untuk mengetahui baik tidaknya suatu instrumen yang digunakan. Valid tidaknya suatu instrumen penelitian diketahui dengan membandingkan indeks korelasi *product momen* Person signifikansi 0,05 dengan nilai kritisnya, jika nilai signifikansi < dari 0,05 maka instrumen dinyatakan valid. Uji reliabilitas dilakukan dengan membandingkan koefisien Cronbach Alpha ( $\alpha$ ). Jika koefisien alpha lebih besar dari 0,06, disimpulkan bahwa instrumen yang digunakan dalam penelitian adalah andal (Kuncoro, 2013:181).

Syarat dalam menganalisis data menggunakan teknik regresi adalah dengan melakukan uji asumsi klasik yang bertujuan agar tidak terjadi pelanggaran dalam model regresi. Uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini terdiri dari 3 yaitu: uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas. Uji normalitas dilakukan dengan kolmogorf-smirnov, bila tingkat signifikansi variabel yang diteliti > dari 0,05 maka nilai residual mempunyai distribusi normal. Uji multikolinearitas dilakukan untuk mendeteksi gejala korelasi antara variabel independen. Pengujian ini dilakukan dengan melihat nilai VIF (*Variance Inflation Factor*) dan nilai *tolerance*. Model regresi terbebas dari gejala multikolinearitas jika nilai VIF < 10 dan nilai *tolerance* > 0,10 (Ghozali, 2013: 105-106). Pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan uji *Glejser* dengan meregresi nilai *absolute residual*(*abress*) dari model yang diestimasi pada variabel independen, dengan menggunakan signifikansi 0,05. Model regresi terbebas dari heteroskedastisitas jika nilai probabilitas signifikansi variabel independen > 0,05 (Ghozali, 2013:142).

Uji kelayakan model digunakan untuk menaksir ketepatan fungsi dalam regresi, yaitu melalui nilai *adjusted R<sup>2</sup>*, F dan t. *Adjusted R<sup>2</sup>* menunjukkan seberapa besar kemampuan variabel bebas dapat menjelaskan varians dari variabel terikatnya. Pemilihan penggunaan nilai *adjusted R<sup>2</sup>* dibandingkan dengan *R<sup>2</sup>* karena *adjusted R<sup>2</sup>* mempunyai faktor koreksi, dimana penambahan variabel bebas belum menjadi jaminan nilai *adjusted R<sup>2</sup>* meningkat. Uji F dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel bebas secara serempak terhadap variabel terikat (Ghozali, 2013:98). Model regresi dikatakan fit, jika nilai signifikansinya < 0,05. Uji t menunjukkan pengaruh variabel bebas secara individual terhadap variabel terikatnya. Variabel bebas secara individual berpengaruh pada variabel terikat jika nilai signifikansinya < 0,05.

Statistik deskriptif digunakan untuk menggambarkan data yang telah dikumpulkan. Statistik deskriptif juga dapat memberi gambaran responden penelitian dan variabel penelitian. Disajikan dengan menggunakan tabel frekuensi yang memaparkan tentang nilai minimum, maksimum, dan rata-rata dari variabel penelitian.

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik regresi moderasi dengan uji interaksi. Model persamaan yang digunakan untuk menjawab hipotesis, yaitu:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + \beta_5 X_2 X_3 + \varepsilon$$

Keterangan :

- Y = Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual
- $\alpha$  = Konstanta
- $\beta$  = Koefisien Regresi
- X<sub>1</sub> = Kompetensi sumber daya manusia(SDM)
- X<sub>2</sub> = Teknologi Informasi

$X_3$  = Motivasi  
 $\varepsilon$  = eror

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Responden yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 98 orang. Gambaran responden ini terdiri profil responden secara individual. Profil responden diperoleh dari identitas diri responden yang terdiri dari masa kerja, tingkat pendidikan, dan latar belakang pendidikan. Penyebaran kuesioner diantar langsung kepada responden dengan waktu pengiriman kuesioner adalah sepuluh hari dengan rentang waktu pengisian 14 hari kerja. Hasil kuesioner secara keseluruhan dapat dipergunakan kembali, mengingat data yang disampaikan oleh responden cukup lengkap.

Tabel 1  
 Profil Responden

Keterangan	Jumlah	Prosentase
Masa Kerja		
0 - 2,5 tahun	34	34,69%
>2,5 – 5 tahun	45	45,92%
>5 tahun	19	19,39%
Tingkat Pendidikan		
SLTA	9	9,18%
D-3	2	2,04%
S-1	75	76,53%
S-2	12	12,24%
Latar Belakang Pendidikan		
Akuntansi	12	12,24%
Non Akuntansi	86	87,76%

Sumber: data diolah

Tabel 1 menunjukkan bahwa profil responden berdasarkan masa kerja didominasi oleh masa kerja diatas 2,5 tahun sampai dengan 5 tahun, yaitu sejumlah 45,92%. Hal ini menunjukkan semakin lama masa kerja, dapat

mendorong efisiensi dalam melaksanakan tugas pekerjaannya. Tingkat pendidikan responden sebagian besar lulusan S1 sejumlah 76,53% dan lulusan S2 sejumlah 12,24 %. Hal ini dapat disimpulkan bahwa sebagian besar responden memiliki tingkat pengetahuan dan intelektualitas yang tinggi. Secara umum, mempunyai tingkat pendidikan yang lebih tinggi, berpeluang untuk dapat bekerja secara efektif dan efisien, karena mempunyai kreatifitas yang tinggi. Latar belakang pendidikan dalam Tabel 1 menunjukkan bahwa responden sebagian besar berlatar belakang pendidikan non akuntansi sejumlah 87,76%. Hal ini menunjukkan bahwa hanya 12,24 % responden mempunyai pengetahuan tentang konsep akuntansi yang baik, yang dapat menunjang dalam menyusun laporan keuangan berbasis akrual.

Hasil uji validitas dan reliabilitas menunjukkan bahwa masing-masing item pernyataan kompetensi SDM ( $X_1$ ) mempunyai koefisien korelasi sebesar 0,913 s.d 0,811 yang nilainya  $>$  dari 0,3 dan signifikan pada 0,05. Hasil uji reliabilitas pada  $X_1$  menunjukkan nilai 0,976  $>$  0,6 (nilai *cronbach alpha*). Hal ini berarti bahwa variabel  $X_1$  lolos uji validitas dan reliabilitas.

Berdasarkan hasil uji validitas dan reliabilitas dapat disimpulkan bahwa variabel teknologi informasi ( $X_2$ ) lolos uji validitas dan reliabilitas. Hal ini ditunjukkan dengan nilai koefisien korelasi masing-masing item pernyataan sebesar 0,865 s.d 0,879 dan signifikan pada 0,05. Variabel  $X_2$  mempunyai nilai *cronbach alpha* sebesar 0,927.

Variabel motivasi ( $X_3$ ) dilihat mempunyai koefisien korelasi sebesar 0,822 s.d 0,879 signifikan pada 0,05 dan nilai *cronbach alpha* sebesar 0,968. Dapat disimpulkan bahwa variabel motivasi ( $X_3$ ) lolos uji validitas dan reliabilitas.

Variabel penerapan akuntansi berbasis akrual (Y) lolos uji validitas dan reliabilitas. Hal ini diperoleh dari koefisien korelasi masing-masing item pernyataan sebesar 0,913 s.d 0,882 dan signifikan pada 0,05. Hasil uji reliabilitas dapat diketahui dari nilai *cronbach alpha* sebesar 0,974.

Uji asumsi klasik terdiri dari uji normalitas, heteroskedastisitas, dan multikolinearitas. Hasil pengujian normalitas memperoleh nilai *Asymp.Sig. (2-tailed)* sebesar 0,933 > dari 0,05, artinya, variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdistribusi normal. Nilai *tolerance* dari kompetensi SDM, teknologi informasi dan motivasi masing-masing sebesar 0,488, 0,524, dan 0,687, sedangkan untuk nilai VIF masing-masing sebesar 2,050, 1,907, dan 1,455. Hasil Uji multikolinearitas tidak ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas, karena nilai *tolerance* variabel bebas > dari 0,10 dan nilai *VIP* < 10. Uji heteroskedastisitas variabel kompetensi SDM menghasilkan nilai signifikansi  $t_{hitung}$  sebesar 0,600, teknologi informasi menghasilkan nilai signifikansi  $t_{hitung}$  sebesar 0,729, dan motivasi menghasilkan nilai signifikansi  $t_{hitung}$  sebesar 0,359. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan data dalam penelitian ini bersifat homogen, dilihat dari nilai signifikansi  $t_{hitung}$  dimana semuanya lebih besar dari 0,05.

Tabel 2.  
Deskriptif Statistik

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Range
Kompetensi SDM	98	38,00	87,00	70,36	49,00
Teknologi Informasi	98	12,00	25,00	20,91	13,00
Motivasi	98	31,00	68,00	54,88	37,00
Penerapan Akuntansi berbasis Akrua	98	24,00	60,00	47,64	36,00
Valid N (Listwise)	98				

Sumber : *output SPSS*

Tabel 2 memberikan informasi tentang karakteristik variabel penelitian. Nilai *mean* variabel kompetensi SDM sebesar 70,36 yang terdiri dari 18 pernyataan. Hasil ini menggambarkan bahwa jawaban responden memiliki kompetensi SDM yang tinggi. Variabel teknologi informasi mempunyai nilai *mean* sebesar 20,91 yang terdiri dari 5 pernyataan. Hal ini menggambarkan bahwa *hardware dan software*, database, serta jaringan sudah tersedia dan dimanfaatkan dengan baik. Nilai *mean* untuk motivasi sebesar 54,88 yang terdiri dari 14 pernyataan, hal ini mempunyai arti bahwa responden mempunyai persepsi memiliki motivasi yang tinggi. Variabel penerapan akuntansi berbasis akrual memiliki nilai *mean* sebesar 47,64 yang terdiri dari 12 pernyataan. Hasil ini menunjukkan bahwa persepsi responden terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual cenderung berhasil.

**Tabel 3**  
**Hasil Analisis Regresi Moderasi**

Variabel	Undstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	11,788	11,518		1,023	0,309
Kompetensi SDM ( $X_1$ )	0,040	0,182	0,056	0,220	0,827
Teknologi Informasi ( $X_2$ )	1,370	0,664	0,527	2,062	0,042
Motivasi ( $X_3$ )	-0,219	0,221	-0,235	-0,991	0,324
$X_1 * X_3$	0,010	0,003	1,216	2,842	0,006
$X_2 * X_3$	-0,019	0,012	-0,687	-1,547	0,125
F	78,263				
Sig F	0,000				
R Square	0,810				
Adjusted R Square	0,799				

Sumber : *output SPSS*

Penelitian ini menggunakan analisis regresi moderasi dengan interaksi. Berdasarkan Tabel 3 terkait uji kelayakan model diperoleh informasi besarnya nilai *adjusted R<sup>2</sup>*, F dan t. Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* diperoleh sebesar 0,799 yang berarti 79,9% variabel penerapan akuntansi berbasis akrual dapat dijelaskan oleh variabel kompetensi SDM, teknologi informasi, dan motivasi, sedangkan sebesar 20,1 % (sisanya) dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model. Hasil pengujian F menghasilkan nilai  $F_{hitung}$  sejumlah 78,263 dengan  $p\text{-value} <$  dari taraf nyata, hal ini menunjukkan bahwa model penelitian layak dan pembuktian hipotesis dapat dilanjutkan. Model persamaan regresi moderasi dengan interaksi, sebagai berikut :

$$Y = 11,788 + 0,040 X_1 + 1,370 X_2 - 0,219 X_3 + 0,010 X_1 * X_3 - 0,019 X_2 * X_3 + \epsilon$$

Pengaruh variabel bebas dan variabel moderasi secara parsial pada variabel terikat diketahui dengan uji t. Jika nilai signifikansinya lebih besar dari taraf nyata (0,05), berarti secara parsial variabel bebas dan variabel moderasi tidak berpengaruh pada variabel terikatnya, begitupun sebaliknya.

Hasil uji regresi pada Tabel 3 diketahui informasi tentang uji hipotesis variabel bebas yaitu kompetensi SDM dan teknologi informasi, serta variabel motivasi sebagai variabel moderasi pada penerapan akuntansi berbasis akrual, sebagai berikut:

Uji regresi pengaruh kompetensi SDM pada penerapan akuntansi berbasis akrual diperoleh koefisien  $\beta = 0,040$  dengan signifikansi sebesar  $= 0,827/2$  (uji satu sisi)  $> \alpha = 0,05$  yang artinya tidak dapat menerima hipotesis 1. Hasil ini berarti kompetensi SDM tidak berpengaruh pada penerapan akuntansi berbasis

akrual. Hasil ini dapat dijustifikasi sebagai berikut: para staf penyusun laporan keuangan lebih mengandalkan pemanfaatan dari teknologi informasi, yaitu aplikasi, hal ini dapat dilihat dari profil responden yang lebih memahami konsep dasar akuntansi sebesar 12,24%. Selain lebih mengandalkan pemanfaatan aplikasi, para staf penyusun laporan keuangan pada tahun pertama pelaksanaan akuntansi berbasis akrual masih berada dalam zona nyaman. Aplikasi yang digunakan saat ini merupakan aplikasi transisi dan minimnya pengalaman dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual, sehingga kesalahan yang dilakukan masih ditolerir. Kompetensi SDM tetap dibutuhkan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual ketika terdapat transaksi yang jarang terjadi dan bervariasi. Kompetensi SDM juga wajib ditingkatkan ketika sudah ada evaluasi dari BPK, yaitu pemberian opini terhadap laporan keuangan berbasis akrual. Misalnya, ketika BPK memberikan opini *disclaimer* pada tahun ini, di tahun mendatang entitas wajib meningkatkan opini BPK wajar tanpa pengecualian sebagai tolak ukur untuk menilai akuntabilitas. Hasil pengujian hipotesis ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Jumriati (2013) bahwa SDM tidak berpengaruh pada keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual pada pelaporan keuangan daerah.

Tingkat signifikansi variabel teknologi pada Tabel 3 sebesar  $= 0,042/2 = 0,021$  (uji satu sisi)  $<$  dari taraf nyata ( $\alpha = 0,05$ ) dengan koefisien regresi bernilai positif yaitu 1,370. Hal ini mengindikasikan tidak dapat menolak hipotesis 2, yaitu teknologi informasi berpengaruh positif pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Kompleksitas penerapan akuntansi berbasis akrual di sektor pemerintah, dapat dipastikan memerlukan sistem akuntansi dan teknologi informasi berbasis sistem.

Penerapan akuntansi berbasis akrual perlu didukung adanya pemanfaatan teknologi informasi yang andal guna mendukung keberhasilan dalam proses pengolahan data. Hasil pengujian hipotesis ini mendukung pendapat yang dikemukakan oleh Simanjuntak (2010), bahwa diperlukan sistem akuntansi dan *information technology (IT) based system* untuk mendukung penerapan akuntansi berbasis akrual. Hasil temuan ini mendukung bukti empiris yang dilakukan oleh Romilia (2011) dan Sulani (2009) bahwa teknologi informasi bagian dari perangkat pendukung yang mempengaruhi penerapan standar akuntansi pemerintah.

Hasil uji regresi moderasi ( $X_1 * X_3$ ) pada Tabel 3 bernilai positif sebesar 0,010 dan nilai *p-value* < taraf nyata yaitu  $\alpha = 0,05$ . Hasil tersebut berarti menerima hipotesis 3, yaitu motivasi memperkuat pengaruh SDM pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Secara konsep, dikarenakan uji pengaruh langsung kompetensi SDM tidak berpengaruh, sehingga motivasi mampu menguatkan pengaruh kompetensi SDM pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Perubahan basis akuntansi akrual dalam penyusunan laporan keuangan merupakan hal yang kompleks. Adanya resistensi dalam suatu perubahan dikarenakan adanya rasa takut terhadap kemungkinan yang tidak pasti, takut tidak akan mencapai keberhasilan, perubahan tidak sesuai dengan kebutuhan, takut kehilangan sesuatu yang bernilai, malas meninggalkan zona yang sudah nyaman, keyakinan yang salah, ketidapahaman serta ketiadakepercayaan. Salah satu pendekatan untuk meningkatkan *willingness to change* adalah adanya kehendak atau dorongan seseorang dalam meningkatkan kualifikasi yang ada (Ouda, 2008:102-106).

Diperlukan motivasi oleh staf penyusun laporan keuangan dalam menyelesaikan tugasnya, motivasi dapat berupa peningkatan pengetahuan, ketrampilan, dan sikap yang disesuaikan dengan jenjang kebutuhan pegawai sehingga terciptanya keberhasilan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual.

Hasil uji regresi moderasi ( $X_2 * X_3$ ) diperoleh nilai negatif  $\beta = - 0,019$  dengan tingkat signifikansi  $0,125/2 = 0,063$  (uji satu sisi)  $>$  dari  $\alpha = 0,05$ . Hasil ini mempunyai arti bahwa variabel motivasi tidak memperkuat pengaruh teknologi informasi pada penerapan akuntansi berbasis akrual, sehingga hasil ini menolak hipotesis 4. Secara konsep hal ini dikarenakan bahwa pengaruh langsung teknologi informasi pada penerapan akuntansi berbasis akrual sudah cukup tinggi, sehingga motivasi tidak dapat menaikkan lagi pengaruh teknologi informasi pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Hasil ini dapat dijustifikasi sesuai dengan kondisi lapangan, bahwa para staf penyusun laporan keuangan hanya sebagai *user* dari teknologi informasi. Teknologi informasi terdiri dari *hardware*, *software*, dan jaringan internet. *Hardware* dan jaringan internet yang disediakan di masing-masing instansi tergantung dari pengadaan barang dan jasa yang disesuaikan dengan daftar pengisian anggaran (DIPA) yang ada, sedangkan *software* yang terdiri dari aplikasi, telah disediakan oleh kementerian keuangan, sehingga peningkatan pengetahuan dan ketrampilan diperlukan oleh staf penyusun laporan keuangan dalam penggunaan aplikasi yang telah disediakan.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Simpulan hasil penelitian berdasarkan hasil dan pembahasan yang telah dilakukan adalah sebagai berikut: pertama, kompetensi SDM tidak berpengaruh

pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Hal ini disebabkan karena para staf penyusun laporan keuangan lebih mengandalkan aplikasi yang telah disediakan. Kedua, teknologi informasi berpengaruh positif pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Hal ini disebabkan karena kompleksnya akuntansi berbasis akrual dibandingkan dengan sektor publik, sehingga memerlukan teknologi informasi yang terintegrasi dengan sistem akuntansi. Ketiga, motivasi mampu memperkuat pengaruh kompetensi SDM pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Hal ini disebabkan karena motivasi merupakan penggerak atau dorongan dari dalam individu untuk meningkatkan kompetensi yang dimilikinya dalam menyelesaikan pelaporan keuangan pemerintah berbasis akrual. Keempat, motivasi tidak memperkuat pengaruh teknologi informasi pada penerapan akuntansi berbasis akrual. Hal ini disebabkan karena teknologi informasi hanya sebagai pendukung penerapan akuntansi berbasis akrual. Staf penyusun laporan keuangan hanya sebagai pengguna / user dari teknologi informasi.

Sesuai dengan hasil pembahasan yang dilakukan, beberapa hal yang perlu disampaikan sebagai saran dalam penelitian ini. Pertama, kompetensi SDM yang dimiliki oleh para staf penyusun laporan keuangan di entitas akuntansi di lingkungan kementerian agama perlu ditingkatkan agar mencapai klasifikasi sangat tinggi. Peningkatan kompetensi di lingkungan kementerian agama dapat dilakukan dengan mengikuti pelatihan, sosialisasi, dan workshop baik yang difasilitasi oleh pihak internal maupun eksternal. Kedua, teknologi informasi merupakan hal penting yang perlu diperhatikan, khususnya kementerian agama sebagai sarana memudahkan pekerjaan para penyusun laporan keuangan yang

dapat menunjang keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual. Aplikasi yang digunakan sebaiknya dirancang sesederhana mungkin, agar mudah diaplikasikan oleh para staf penyusun laporan keuangan. Ketiga, motivasi perlu ditingkatkan, baik bersifat intrinsik maupun ekstrinsik, terutama dalam meningkatkan kompetensi SDM, baik kompetensi secara konsep maupun praktik. Keempat, peneliti selanjutnya dapat menambahkan variabel-variabel yang berpotensi meningkatkan *adjusted R<sup>2</sup>* mendekati seratus persen, seperti variabel komitmen pimpinan, dukungan konsultan, maupun komitmen organisasi. Kelima, penelitian ini hanya dilakukan pada entitas akuntansi (satker) kementerian agama di Prov. Bali, yang semuanya merupakan satker pengeluaran. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan disemua satker, baik satker pengeluaran maupun satker penerimaan.

## REFERENSI

- Adhikari,P. & Mellemvik, F. 2011. The Rise and Fall of Nepalese Central Government. *Journal of Accounting in Emerging Economies* ,Vol 1.12:123-143
- Adventana, Gabriella Ara. 2013. “ Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Dalam Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Menurut PP No. 71 Tahun 2010”. *E-journal Universitas Atmajaya Yogyakarta. (online)*.<http://ejournal.uajy.ac.id>. diakses tanggal 20 Januari 2015.
- Ardianto.2013. Akuntansi Akrual Terkait Aset Tetap (Disesuaikan Untuk Memahami PP 71 Tahun 2010). *Modul Akuntansi Pemerintah: Konsep, Pemikiran, dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: BPKP.
- Ardiansyah. 2013. Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Kesiapan Penerapan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. (Studi Kasus pada Satuan Kerja di Wilayah kerja KPPN Malang. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya* Volume 1 Nomor 1 semester ganjil 2012/2013. <http://JIMFEB.UB.AC> diakses tanggal 20 Januari 2015

- Astika, Ida Bagus Putra. 2011. *Konsep-Konsep Dasar Akuntansi Keuangan*. Denpasar: Udayana University Press
- Buhr, N. 2010. *From Cash to Accrual and Domestic to International Government Accounting Standard Setting in Last 30 Years*. Makalah disajikan pada Sixth Accounting History International Conference, Welington
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. Edisi 7. Semarang: BP Undip
- Gibson, J.L, John Ivancevich, M., Donelly, J.H. 2007. *Organisasi dan Manajemen, Perilaku, Struktur, Proses*. Edisi Kedelapan. Terjemahan Djakarsih. Jakarta: Binarupa Aksara.
- Halim, Abdul dan Kusufi, M. Syam. 2014. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik : Dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan Dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indah. 2008. Pengaruh Sumber Daya Manusia dan Perangkat Pendukungnya Terhadap Keberhasilan Penerapan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005.(Studi pada Pemerintah Kota Medan). *Jurnal Akuntansi, Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara*, vol 10:No. 3
- Irawan, Arief dan Islahuddin 2013. Perspektif Manajemen Sumber Daya Manusia (SDM) dalam Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua: Strategi dan Pengembangan dan Pelatihan. *Modul Akuntansi Pemerintah: Konsep, Pemikiran, dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: BPKP.
- Ichsan, M. 2013. Kajian Variabel-Variabel Kesuksesan Penerapan Basis Akrua dalam Sistem Akuntansi Pemerintah. *Modul Akuntansi Pemerintah: Konsep, Pemikiran, dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: BPKP.
- Jumriati, Iin. 2013. Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Keberhasilan Penerapan Standar Akuntansi Berbasis Akrua Pada Pelaporan Keuangan Daerah Pemerintah Kota dan Kabupaten di Daerah Istimewa Yogyakarta. *E-Journal Universitas UPN Yogyakarta*, (online). <http://journal.upnyk.ac.id>, diakses tanggal 14 Februari 2015.
- Kuncoro, Mudrajad. 2013. *Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi*. Edisi 4. Jakarta: Erlangga.

- Kusuma, Muhammad Indra Yudha. 2013. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrual Pada Pemerintah. *Diponegoro Journal Of Accounting*, Volume 2 Tahun 2013, Hal. 1, ISSN : 2337-3806. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>. diakses tanggal 20 November 2014
- Lubis, Arfan Ikhsan. 2011. *Akuntansi Keperilakuan*. Cetakan Kedua. Jakarta: Salemba Empat
- Mardiasmo. 2002. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Penerbit ANDI
- Martin, E.W., Brown, C.V., Dehayes, D.W, Hoffer, J.A, Perkins, W.C. 2002. *Managing Information Technology*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Mangkunegara, Anwar Prabu. 2005. *Evaluasi Kinerja Sumber Daya Manusia*. Bandung: Penerbit PT. Remaja Rosdakarya
- Nasution, Anwar. 2008. *Perbaikan Pengelolaan Keuangan Negara dalam Era Reformasi*. Badan Pemeriksa Keuangan.
- Ouda, Hasan. 2008. Towards on Generic Model for Government Sector Reform: The New Zealand Experience. *International journal on Government Financial Management*, Vol.VIII: No.2
- Oktaviani, A.W., Hendrawan, S.W. Andriana. 2014. Overview Implementasi Accrual-Based Budgeting pada Entitas Pemerintahan. *E Journal Ekonomi Bisnis dan Akuntansi 2014*, Vol. 1 (1) 56-66. Universitas Jember.
- Otley, D. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting : Achievements and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 5, No. 3, pp. 413-428
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- Roviyantie, Devi. 2011. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Tasikmalaya). *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XIV Aceh*.

- Romilia, Riana. 2012. Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Keberhasilan Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah di Kabupaten Bangkalan. *The Indonesian Accounting Review(TIAR) Academic Journals*, Vol. 2 No. 01. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Perbanas Surabaya
- Setyaningsih, Titik. 2013. Studi Eksplorasi Tingkat Pemahaman Aparatur Pemerintah Daerah dan Anggota DPRD terhadap Standar Akuntansi Berbasis Akrua (Kasus di Pemerintah Kota Surakarta). *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XVI*. Manado.
- Sukardi. 2002. Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Manajerial : Peran Motivasi Kerja Dan Kultur Organisasional Sebagai Variabel Moderating (Studi empiris pada Badan Usaha Koperasi di Jawa Tengah). (*tesis*). Semarang: Universitas Diponegoro.
- Sulani, Aldiani. 2009. Faktor-faktor Pendukung Keberhasilan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 Pada Pemerintahan Kabupaten Labuan Batu. *Jurnal Akuntansi, Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Univesitas Sumatera Utara*, Vol. 12: No. 04
- Simanjuntak, Binsar. 2010. Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua di Sektor Pemerintahan di Indonesia. Disampaikan pada Kongres XI Ikatan Akuntan Indonesia. Jakarta.
- Tickell, Geoffrey. 2010. Cash To Accrual Accounting: One Nation's Dilemma, *International Business & Economic Research Journal*, pp. 71-78.
- Treasury, HM. 2005. *Delivery the Benefit of Accrual Accounting for Whole Public Sector*. London.
- Turban, E., Kelly Rainer, Richard, E. P., et al. 2006. *Pengantar Teknologi Informasi*. Edisi 3. Jakarta. Salemba Infotek.
- Undang-Undang Nomor Republik Indonesia Nomor 17 tahun 2003 Tentang Keuangan Negara
- , Nomor 1 tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara
- , Nomor 15 tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab dan Pengelolaan Negara

- Winidyaningrum, Celviana dan Rahmawati (2010). Pengaruh Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Variabel Intervening Pengendalian Internal Akuntansi (Studi Empiris di Pemda Subosukawonosraten). *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*.
- Wirawan. 2009. *Evaluasi Kinerja Sumber Daya Manusia : Teori Aplikasi dan Penelitian*. Jakarta: Salemba Empat.