



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
WILAYAH JAWA BARAT

ISSN-SNAB-2252-3936



PROCEEDINGS

**PROFESIONALISME AKUNTAN MENUJU
SUSTAINABLE BUSINESS PRACTICE**

KAMIS, 20 JULI 2017 | BANDUNG, JAWA BARAT

Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Komitmen Pimpinan Terhadap Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua! Pada Pengelolaan Barang Milik Negara

Intan Puspitarini¹, Amrie Firmansyah², Dian Handayani³

¹ Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia
Jl. Bintaro Utama Sektor V, Bintaro Jaya
Tangerang Selatan, Banten
Email : intan.pospitarini@gmail.com

² Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia
Jl. Bintaro Utama Sektor V, Bintaro Jaya
Tangerang Selatan, Banten
Email : amrie.firmansyah@gmail.com

³ Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia
Jl. Bintaro Utama Sektor V, Bintaro Jaya
Tangerang Selatan, Banten
Email : dihandayani@pknstan.ac.id

ABSTRAK

Guna mewujudkan informasi laporan keuangan pemerintah yang lebih transparan dan akuntabel, Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mewajibkan Pemerintah untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual paling lambat pada tahun 2015. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompetensi sumber daya manusia (SDM) dan komitmen pimpinan terhadap penerapan akuntansi Pemerintah berbasis akrual pada Pengelolaan Barang Milik Negara (BMN). Penerapan akuntansi akrual pada BMN merupakan salah satu isu penting yang menjadi perhatian bagi stakeholders karena praktik pengelolaan BMN di Kementerian/Lembaga selama ini yang cenderung terpisah dari aspek akuntansi. Dengan demikian, penelitian ini menguji penerapan akuntansi berbasis akrual dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN. Pengujian yang dilakukan dalam penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yang pada umumnya menyoroti persiapan penerapan akuntansi berbasis akrual maupun implementasi pelaksanaan akuntansi berbasis akrual di Indonesia, dengan penekanan lebih kepada akuntansi terkait pendapatan dan belanja negara. Adapun penelitian ini secara spesifik memfokuskan pada penerapan akuntansi berbasis akrual terkait pengelolaan dan penatausahaan BMN.

Penelitian ini menerapkan survei dengan menggunakan kuesioner. Kuesioner disebarkan kepada kuasa pengguna barang milik negara dan pengguna barang milik negara sebanyak 250 kuesioner. Jumlah kuesioner yang berhasil dikembalikan dari responden sebanyak 234, sedangkan yang terisi penuh dan dinyatakan valid sebanyak 186. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan uji regresi berganda dengan sebelumnya dilakukan uji validitas dan realibilitas atas variabel kontruk. Dari hasil pengujian hipotesis diketahui bahwa kompetensi sumber daya manusia dan komitmen pimpinan berpengaruh terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN. Hal ini menunjukkan kesuksesan implementasi akuntansi berbasis akrual pada BMN tidak terlepas dari kompetensi SDM yang handal dan komitmen pimpinan yang tinggi.

Kata kunci : akuntansi Pemerintah berbasis akrual, Barang Milik Negara

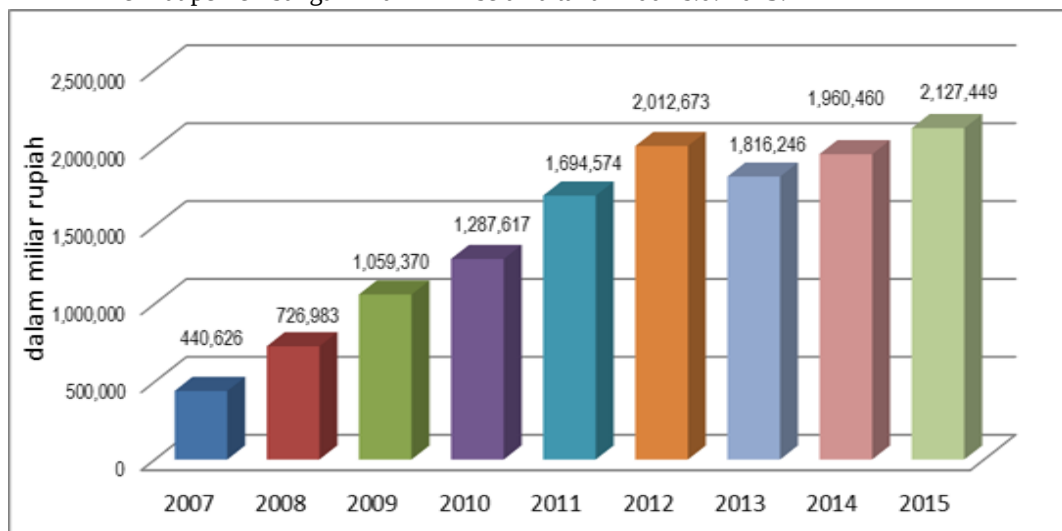
1. PENDAHULUAN

Reformasi keuangan negara Republik Indonesia (RI) yang dimulai sejak tahun 2003 bertujuan untuk menata kembali struktur dan pengelolaan keuangan negara. Melalui reformasi keuangan negara tersebut, Pemerintah RI berkomitmen untuk memperbaiki kualitas informasi keuangan negara, baik dari sisi aset, hutang maupun investasi Pemerintah. Beberapa peraturan diterbitkan sebagai landasan hukum dalam pelaksanaan reformasi tersebut, yang selanjutnya lebih

dikenal sebagai 3 (tiga) paket perundangan Keuangan Negara, yaitu Undang-Undang nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan atas Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara. Ketiga paket perundangan tersebut mengamanatkan Pemerintah, baik Pusat maupun Daerah, menerapkan akuntansi berbasis akrual secara penuh. Pelaksanaan penerapan akuntansi berbasis akrual selanjutnya dijabarkan lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, yang menegaskan bahwa akuntansi Pemerintah berbasis akrual harus diterapkan paling lambat 5 (lima) tahun setelah peraturan diundangkan, yaitu pada tahun 2015.

Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual membawa beberapa perubahan mendasar dalam tata kelola keuangan negara. Dalam kaitannya dengan BMN, baik berupa persediaan maupun aset tetap, penerapan akuntansi berbasis akrual membawa dampak pada perlakuan, mulai dari tahapan pengakuan sampai dengan pelaporannya. Persiapan penerapan akuntansi Pemerintah berbasis akrual dilakukan Pemerintah secara bertahap. Pada periode 2010–2012, Pemerintah masih menerapkan akuntansi Pemerintah berbasis kas. Dengan basis ini, nilai BMN berupa aset tetap masih disajikan sebesar nilai perolehan dan belum dilakukan penyusutan. Selanjutnya, periode 2013-2014, Pemerintah menerapkan akuntansi Pemerintah berbasis *Cash Towards Accrual*. Dengan basis ini, Pemerintah sudah mulai menerapkan penyusutan atas aset tetap dan menyajikannya dengan nilai buku, yaitu nilai perolehan atas aset tetap ditambah dengan kapitalisasi yang timbul atas aset tersebut dikurangi dengan penyusutan. Namun demikian, segala bentuk pengeluaran atas aset (contoh pemakaian persediaan, pemeliharaan) belum diakui sebagai beban dalam Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Pada periode ini, Laporan Operasional sebagai bentuk pelaporan *Income Statement* belum terbentuk. Terakhir pada tahun 2015, sejalan dengan ketentuan pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, Pemerintah mulai menerapkan akuntansi Pemerintah berbasis akrual penuh. Disini selain penyusutan dan amortisasi aset tak berwujud telah dilakukan, segala bentuk pengeluaran atas aset telah diperhitungkan dan dicatat sebagai beban. Laporan Operasional telah terbentuk, sehingga pos-pos pendapatan yang timbul atas suatu aset juga telah diakui dan disajikan secara memadai.

Berikut perkembangan nilai BMN selama tahun 2007 s.d. 2015:



Tabel 1 Perkembangan Nilai BMN

Sumber : Kementerian Keuangan

Perkembangan Nilai BMN tahun 2007 s.d. 2015 tersebut di atas menunjukkan bahwa Pemerintah Pusat telah menginvestasikan ribuan triliun rupiah dalam bentuk Persediaan dan Aset Tetap. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menetapkan bahwa Menteri Keuangan sebagai pembantu Presiden dalam bidang Keuangan Negara bertindak sebagai *Chief Financial Officer* (CFO) Pemerintah Republik Indonesia yang berwenang dan

bertanggungjawab atas pengelolaan aset dan kewajiban negara secara nasional. Hal ini selanjutnya diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah Nomor 27 tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah yang mengatur bahwa penyelenggaraan pemerintahan negara dan pemerintahan daerah yang efektif dan efisien sangat membutuhkan tersedianya sarana dan prasarana yang memadai yang terkelola dengan baik dan efisien. Aset-aset Pemerintah secara langsung mempunyai peran yang sangat penting dalam pelaksanaan tugas dan fungsi Pemerintah Pusat, yaitu untuk pelayanan masyarakat. Fungsi aset dalam pelaksanaan pelayanan kepada masyarakat sangat bervariasi, mulai dari penyediaan infrastruktur bagi masyarakat (jalan, irigasi dan jaringan), penyokong kebutuhan pangan masyarakat (sarana dan prasarana pertanian, perkebunan, perikanan, dan peternakan), penyediaan fasilitas rumah dan tempat tinggal bagi masyarakat dengan kriteria tertentu, fasilitas kesehatan, pendidikan, penjagaan perbatasan wilayah negara, pertahanan dan keamanan negara, hingga sarana dan prasarana dalam penyelenggaraan diplomasi dan komunikasi Pemerintah.

The International Monetary Fund (IMF) melalui *Transition to Accrual Accounting* (Khan & Mayes, 2009) mengungkapkan beberapa nilai positif penerapan akuntansi Pemerintah berbasis akrual, di antaranya meningkatkan transparansi, mendorong perencanaan keuangan yang lebih baik untuk memastikan bahwa Pemerintah mampu memenuhi kewajibannya pada saat jatuh tempo, secara sistematis mampu menentukan biaya yang timbul pada satu kegiatan Pemerintah, mampu mengukur aset dan hutang yang relevan dengan kebijakan fiskal dan kesinambungan fiskal. Di luar fakta adanya kelebihan penerapan akuntansi Pemerintah berbasis akrual, riset yang dilakukan oleh *Asian Development Bank* menyimpulkan bahwa penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual di negara-negara berkembang harus direncanakan secara realistis dan praktis sesuai dengan kemampuan sumber daya dan kapasitas yang tersedia (Athukorala, 2003). Beberapa faktor yang dapat mendukung keberhasilan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual adalah strategi implementasi yang direncanakan dengan baik, komitmen, tujuan yang dikomunikasikan secara jelas, sumber daya manusia yang andal, dan sistem informasi yang sesuai dengan kebutuhan (Khan & Mayes, 2009).

Di Indonesia, penelitian terkait dengan penerapan akuntansi berbasis akrual belum menyentuh aset Pemerintah atau yang biasa disebut dengan Barang Milik Negara. Putra dan Ariyanto (2015) menguji kualitas SDM, komunikasi, komitmen organisasi, dan gaya kepemimpinan terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Keempat variabel independen tersebut berpengaruh terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual. Penerapan akuntansi berbasis akrual dalam penelitian ini hanya sebatas kesiapan Pemerintah Daerah menghadapi penerapan akuntansi berbasis akrual yang diberlakukan tahun 2015. Sementara itu Azman (2015) menyoroti komitmen organisasi, kesiapan SDM, Infrastruktur serta Sistem Informasi Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Berbasis Akrual. Penelitian tersebut menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Sama halnya dengan Putra dan Ariyanto (2015), Azman (2015) menggunakan pendekatan persiapan pelaksanaan akuntansi berbasis akrual dalam penelitiannya. Dari hasil penelitian Azman (2015) diketahui bahwa Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) berkomitmen untuk mengimplementasikan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada tahun 2015. Kendala yang terjadi adalah input data atau transaksi ke dalam sistem informasi belum dilakukan sesuai dengan prosedur akuntansi.

Selanjutnya Iznillah et al. (2015) membuktikan bahwa kualitas SDM dan komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual, sedangkan teknologi informasi dan komunikasi tidak berpengaruh terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual. Sementara itu, Kristiawati (2015) menguji faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual dengan menggunakan metode kualitatif. Dari hasil penelitian tersebut diketahui bahwa keberhasilan implementasi akuntansi akrual dipengaruhi oleh komitmen pimpinan, kualitas SDM yang dibutuhkan dan perangkat pendukung berupa sistem dan prosedur serta kebijakan akuntansi.

Pengujian terkait sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang sudah dilakukan dalam penelitian sebelumnya lebih menekankan kepada persiapan untuk penerapannya, sedangkan untuk tataran penerapannya sendiri sampai dengan saat ini masih belum dilakukan. Penelitian ini

lebih menekankan pengujian terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual yang sudah dilakukan oleh instansi Pemerintah Pusat pada tahun 2015 dan tahun 2016, yang secara spesifik menekankan pada pengelolaan dan penatausahaan BMN. Pemilihan BMN sebagai obyek penelitian dilakukan dengan mempertimbangkan nilai BMN yang sangat signifikan dalam struktur neraca Pemerintah Pusat, sehingga penerapan akuntansi berbasis akrual atas pengelolaan dan penatausahaan BMN akan memberikan dampak yang signifikan dalam pengukuran dan penyajian nilai aset di neraca. Penelitian ini menguji komitmen pimpinan organisasi dan kompetensi SDM karena Penulis beranggapan bahwa komitmen pimpinan menentukan arah dan kinerja organisasi sehingga memiliki peran yang besar dalam keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual, khususnya dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN. Penerapan akuntansi berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN juga dipengaruhi oleh seberapa kompeten SDM yang bekerja dengan fungsi tersebut.

2. Kerangka Teori dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Teori Agensi

Teori ini menjelaskan adanya hubungan kontraktual antara dua pihak atau lebih yang salah satu pihak disebut prinsipal (*principal*) yang mempekerjakan pihak lain yang disebut agen (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa atas nama prinsipal yang meliputi pendelegasian wewenang (Jensen & Meckling, 1976). Teori Agensi berupaya menjawab dua masalah yang timbul dalam hubungan antar Prinsipal dan Agen. Masalah pertama yang ingin dijawab yaitu konflik yang terjadi antara Prinsipal dan Agen dalam pencapaian tujuan serta apakah sepadan upaya yang dilakukan Prinsipal untuk mengetahui bahwa yang dilakukan oleh Agen sejalan dengan tujuan Prinsipal. Masalah kedua yang ingin dijawab oleh teori ini adalah pembagian risiko yang muncul ketika Prinsipal dan Agen berbeda dalam menyikapi risiko yang timbul dalam upaya pencapaian tujuan.

Dalam perkembangannya, sebagaimana diungkapkan oleh Jensen (1983) dalam Eisenhardt (1989), Teori Agensi terbagi dalam dua pendekatan, yaitu *positivist* dan *principal-agent*. Riset-riset *positivist* memfokuskan pada pengidentifikasian situasi-situasi yang menimbulkan konflik kepentingan antara Prinsipal dan Agen, untuk selanjutnya dapat disusun tata kelola yang dapat mengatasi perilaku Agen (Eisenhardt, 1989).

Asumsi dasar yang melandasi *positivist* adalah keyakinan bahwa setiap pihak akan melakukan tindakan yang rasional. Dengan demikian riset *positivist* meyakini bahwa perilaku oportunis menjadi alasan pemilihan metode akuntansi yang diterapkan. Hubungan agensi muncul ketika Prinsipal mendelegasikan pengambilan keputusan kepada agen. Pendekatan *positivist* percaya bahwa masing-masing pihak, baik Prinsipal maupun Agen akan mengambil tindakan berdasarkan pada kepentingan masing-masing pihak, dimana tidak sepenuhnya serupa (Gaffikin, 2007).

Berbagi informasi diyakini dapat mengurangi masalah agensi. Oscar & Gustafsson (2014) melakukan pengujian terhadap fungsi komunikasi informasi untuk mengurangi kendala yang timbul dalam hubungan antar agen mengenai perlakuan akuntansi pendapatan yang ditangguhkan (*deferred revenues*) pada *real estate* yang dimiliki pemerintah daerah di Swedia. Ruang lingkup penelitian menempatkan *city management office* sebagai Prinsipal dan salah satu entitas *real estate* di kota Bostadsbolaget yang dimiliki pemerintah daerah sebagai Agen. Pemerintah daerah seharusnya melakukan pengelolaan *real estate* di bawah penguasaannya secara komersial. Sebagaimana dikutip oleh Berndtsson and Gustafsson (2014), Bedford & Baladouni (1962) mengungkapkan bahwa fungsi akuntansi sebagai proses komunikasi dapat berperan sebagai penyedia informasi yang lebih transparan. Hasil studi menunjukkan bahwa saluran komunikasi yang terdiri dari grup informasi, saluran intranet, dan sistem pelaporan internal bermanfaat untuk mengurangi kompleksitas pencatatan pendapatan yang ditangguhkan serta akun-akun lainnya yang mengandung permasalahan agensi serupa.

Pentingnya informasi juga diungkapkan dalam penelitian yang dilakukan oleh Hu, Percy, dan Yao (2015). Revaluasi aset yang dilakukan oleh manager merefleksikan masalah keagenan

yang lebih rendah karena motivasi utama manager dalam melakukan revaluasi aset adalah untuk memberikan sinyal mengenai kewajaran nilai aset kepada pengguna laporan keuangan. Revaluasi aset juga mengurangi asimetri informasi antara manager dengan pemilik perusahaan (Hu et al., 2015). Dalam kaitannya dengan penelitian ini, teori agensi menyoroti penerapan akuntansi berbasis akrual dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN akan memberikan informasi yang akuntabel dan transparan kepada publik.

2.2. Penelitian terdahulu dan Pengembangan Hipotesis

Penelitian yang dilakukan oleh Azman (2015), Putra dan Ariyanto (2015), Kusuma & Fuad (2013), Rosiana et al. (2016) menempatkan kualitas SDM dalam penerapan akuntansi berbasis akrual. SDM memiliki peranan penting dalam keberhasilan pelaksanaan akuntansi pemerintah berbasis akrual. Begitu halnya dengan pengelolaan dan penatausahaan BMN yang dilakukan dengan basis akrual mengingat sebelum tahun 2015, akuntansi terhadap BMN menggunakan basis kas (sampai dengan tahun 2012) dan basis *Cash Towards Accrual* (tahun 2013 s.d. 2014). Dengan demikian, diperlukan SDM yang kompeten atas pengelolaan dan penatausahaan BMN sesuai dengan standar akuntansi pemerintah dalam masa transisi tersebut. Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN membutuhkan kompetensi SDM yang baik, yang dapat dicapai dengan peningkatan pemahaman atas standar akuntansi pemerintah melalui pelatihan kepada Pengguna Barang di tingkat Kementerian/Lembaga maupun Kuasa Pengguna Barang di tingkat satuan kerja. Pemahaman yang cukup atas standar akuntansi pemerintah diperlukan untuk menghindari kesalahan pengukuran dan penyajian BMN. Semakin tinggi kompetensi SDM, akan sangat menentukan kualitas informasi BMN yang disajikan oleh pemerintah kepada publik. Berdasarkan hal tersebut, hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H1 : Komitmen sumber daya manusia berpengaruh terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN.

Komitmen pimpinan erat kaitannya dengan komitmen organisasi. Melalui komitmen organisasi, pimpinan dan SDM merasa menjadi satu kesatuan dalam organisasi dan berusaha untuk selalu meningkatkan kinerja organisasi. Komitmen pimpinan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual mengandung makna bahwa pimpinan berupaya bahwa organisasi yang dipimpinnya mampu untuk mengantisipasi adanya perubahan standar akuntansi dan sistem akuntansi dalam sektor Pemerintahan. Kristiawati (2015) menemukan bahwa semakin tinggi komitmen pimpinan, semakin berhasil organisasi tersebut melakukan penerapan akuntansi berbasis akrual, begitupun sebaliknya. Dalam penelitian ini, penerapan akuntansi berbasis akrual pada BMN tidak terlepas dari akuntansi berbasis akrual secara keseluruhan. Penerapan akuntansi berbasis akrual pada BMN meliputi diantaranya transaksi perolehan, transaksi setelah perolehan, penyusutan dan pelepasan BMN. Seringkali transaksi BMN tersebut sangat kompleks, sehingga penerapan standar akuntansi pemerintah dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN bukan hal yang mudah. Komitmen pimpinan memiliki peran untuk dapat memberdayakan SDM dan perangkat pendukung melalui kepemimpinan yang baik. Berdasarkan hal tersebut, hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H2 : Komitmen pimpinan berpengaruh terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN.

3. Metodologi Penelitian

3.1. Sampel Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menerapkan survei kuesioner. Kuesioner disebarikan kepada Pengguna Barang dan Kuasa Pengguna Barang di 16 Kementerian dan 3 Lembaga Pemerintah, dengan total kuesioner yang disebarikan sebanyak 250 kuesioner. Kuesioner disebarikan kepada Pengguna Barang dan Kuasa Pengguna Barang dengan pertimbangan bahwa mereka adalah pihak yang secara langsung melakukan pengelolaan dan

penatausahaan BMN. Pengukuran kuesioner dilakukan dengan menggunakan skala Likert dari 1 sampai 5, dari yang Sangat Tidak Setuju hingga Sangat Setuju.

Operasionalisasi Variabel

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN. Sedangkan variabel independen dalam penelitian ini adalah kompetensi sumber daya manusia dan komitmen pimpinan organisasi.

Indikator variabel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN: penyajian laporan penyusutan BMN, penyusutan BMN berupa persediaan, pencatatan BMN berupa tanah, penyusutan BMN pada gedung, bangunan, jembatan, irigasi, jaringan, aset tetap renovasi, alat musik moderen, kategorisasi BMN yang umur manfaatnya kurang dari 12 bulan, kategorisasi BMN yang umur manfaatnya lebih dari 12 bulan, pengakuan suatu aset yang diperoleh dari APBN dan hibah, beban persediaan dalam laporan operasional, dan beban penyusutan dalam laporan operasional.
2. Kompetensi SDM:
 - a. pemahaman SDM terhadap penyusunan laporan BMN, pemahaman SDM terhadap penyiapan laporan BMN, pemahaman SDM terhadap dampak penerapan akuntansi berbasis akrual terhadap laporan BMN, pemahaman SDM terhadap tanggapan atas tindak lanjut BPK terhadap temuan BMN, pemahaman SDM terhadap peraturan terkait dengan BMN, dan pemahaman SDM terhadap pengungkapan BMN dalam Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK).
 - b. Pengetahuan SDM berdasarkan pelatihan dan sosialisasi, pengoperasian aplikasi penunjang pengelolaan dan penatausahaan BMN berbasis akrual oleh SDM, kebenaran dan ketepatan penyajian laporan BMN, dan kemampuan SDM dalam penyusunan CALK.
3. Komitmen pimpinan: komunikasi kebijakan, penekanan pentingnya peningkatan kualitas, dukungan pimpinan, peran serta pimpinan, penggunaan informasi oleh pimpinan, arahan pimpinan, fasilitas yang memadai dari pimpinan, dan penerapan *reward*.

3.2. Teknik Analisis Data

Dalam analisis kuantitatif untuk menguji pengaruh variabel independent dan variabel dependen dilakukan dengan regresi linier. Analisis regresi linear dalam penelitian ini menggunakan formula sebagai berikut :

$$Y1 = \beta_0 + \beta_1 X1 + \beta_2 X2 + \varepsilon$$

Dimana

Y1 = penerapan akuntansi berbasis akrual

X1 = kompetensi sumber daya manusia

X2 = komitmen pimpinan

ε = *Error term*

4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1. Pengumpulan Data dan Sampel

Penelitian ini menerapkan survei dengan menggunakan kuesioner dalam menguji penelitian. Kuesioner disebarkan kepada Pengguna Barang di tingkat Kementerian/Lembaga dan Kuasa Pengguna Barang di tingkat satuan kerja, sebanyak 250 kuesioner. Jumlah kuesioner yang berhasil dikembalikan dari responden sebanyak 234, sedangkan yang terisi penuh dan dinyatakan valid sebanyak 186 kuesioner. Uji validitas dilakukan terhadap semua item pernyataan dalam kuesioner. Hasilnya semua item pernyataan adalah valid. Selanjutnya, uji realibilitas dilakukan

untuk menjamin instrumen yang digunakan merupakan sebuah instrumen yang handal, konsistensi, dan stabil. Hasilnya semua variabel yang dibangun dari kontruk adalah reliabel.

4.2. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif variabel dependen dan independen adalah sebagai berikut :

Tabel 4.2
Statistik Deskriptif

Var	N	Min.	Max.	Mean	SD
Y	186	2.31	5.00	3.7105	.51959
X1	186	1.11	5.00	4.1935	.79360
X2	186	1.30	5.00	3.9214	.71842

Berdasarkan tabel 4.2. di atas, diperoleh rata-rata sebesar 3.71 yang berarti bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual pada BMN sudah dilaksanakan dengan cukup baik. Untuk kompetensi SDM dengan rata-rata sebesar 4.1992, artinya secara umum responden menyatakan bahwa SDM sudah cukup kompeten terhadap penerapan akuntansi berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN. Dengan kata lain, SDM pada tingkat Pengguna Barang dan Kuasa Pengguna Barang telah melakukan pengelolaan dan penatausahaan BMN sesuai dengan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual. Hampir seluruh responden menyatakan memiliki pengetahuan yang memadai atas standar akuntansi pemerintah berbasis akrual dan keterampilan dalam penerapannya. Sementara itu, komitmen pimpinan dalam melakukan pengelolaan akuntansi berbasis akrual dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN sudah cukup baik, dengan rata-rata sebesar 3,92. Pimpinan secara umum memiliki komitmen terhadap keberhasilan pelaksanaan akuntansi berbasis akrual, walaupun bukan hal yang mudah untuk menatausahakan aset-aset pemerintah dalam neraca sesuai dengan akuntansi berbasis akrual, mengingat sebelum tahun 2015 penerapan akuntansi atas pengelolaan dan penatausahaan BMN menggunakan basis yang berbeda, yaitu basis kas (s.d. tahun 2012) dan basis *Cash Towards Accrual* (2013 s.d. 2014).

4.3. Uji Hipotesis

Setelah melalui uji asumsi klasik dan disimpulkan bahwa model penelitian tidak melanggar asumsi klasik, selanjutnya dilakukan uji hipotesis dengan tahap-tahap sebagai berikut:

1. Uji *Goodness of Fit*

Model	R	<i>R Square</i>	<i>Adjusted R Square</i>
1	.408	.167	.158

Dari tabel tersebut di atas, diketahui bahwa *adjusted R²* sebesar 15,8 persen, yang artinya bahwa penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN dapat dijelaskan sebesar 15,8 persen oleh kompetensi SDM dan komitmen pimpinan, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel diluar model penelitian.

2. Uji F (uji kelayakan model) :

ANOVA^a

Model	SS	df	<i>Mean Square</i>	F	Sig.
Regression	1409.720	3	704.860	18.201	.000 ^b

Dari tabel tersebut di atas, diketahui bahwa Sig sebesar 0.000 (kurang dari 0.05), yang dapat diartikan bahwa model penelitian dapat digunakan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa secara bersama-sama kompetensi SDM dan komitmen pimpinan berpengaruh terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN.

3. Uji T (uji parsial)

	Coeff	t	Sig.	Keterangan
Cons	31.494	11.109	.000	
X1	.279	3.695	.000	Signifikan
X2	.157	2.089	.038	Signifikan

Dari tabel di atas, dapat diketahui bahwa kompetensi SDM berpengaruh signifikan positif terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN karena sig sebesar 0.000 (kurang dari 0.05) dan koefisien variabel dalam positif (0.279). Hasil yang sama juga diperoleh untuk komitmen pimpinan yang berpengaruh terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN dengan sig sebesar 0.038 (kurang dari 0.05) dan koefisien variabel positif (0.157).

4.4. Pembahasan

1. Pengaruh Kompetensi SDM terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN.

Dari hasil pengujian hipotesis diketahui bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN. Semakin tinggi kompetensi SDM, semakin berhasil penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN. Pemerintah telah berhasil dalam menempatkan pegawai yang memiliki pengetahuan yang memadai atas akuntansi berbasis akrual, khususnya pada pengelolaan dan penatausahaan BMN. Selain itu, keterampilan SDM pengelolaan dan penatausahaan BMN diperlukan dalam penyusunan laporan BMN yang andal dalam penyajian informasi kepada publik selaku pemangku kepentingan. Peningkatan kemampuan berkelanjutan melalui pelatihan sangat diperlukan untuk menunjang keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN. Kompetensi SDM memegang peranan penting dalam penerapan standar akuntansi baru, yang semula berbasis *cash toward accrual* menjadi berbasis akrual penuh. Hal yang sama berlaku terhadap persiapan penerapan akuntansi berbasis akrual, dimana kualitas SDM sangat mempengaruhi kesuksesan adanya perubahan standar akuntansi sebagaimana penelitian yang dilakukan oleh Putra dan Ariyanto (2015), dan Azman (2015).

2. Pengaruh Komitmen Pimpinan terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN.

Dari hasil pengujian hipotesis diketahui bahwa komitmen pimpinan organisasi berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN. Semakin tinggi komitmen pimpinan organisasi, semakin berhasil penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN. Komitmen pimpinan memegang peranan penting dalam kesuksesan penerapan akuntansi berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN, sehingga adanya perubahan peraturan terkait akuntansi sektor pemerintah perlu disikapi dengan serius oleh pimpinan organisasi. Hasil ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Kristiawati (2015) yang menyatakan bahwa komitmen pimpinan merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual. Komitmen pimpinan sangat diperlukan mengingat penerapan akuntansi berbasis akrual atas pengelolaan dan penatausahaan BMN akan memberikan dampak yang signifikan dalam pengukuran dan penyajian nilai aset Pemerintah dalam neraca. Di samping itu, pengelolaan dan penatausahaan BMN dengan menggunakan akuntansi berbasis akrual bukanlah hal yang mudah mengingat basis akrual penuh baru diterapkan mulai tahun 2015 dan transaksi BMN seringkali sangatlah kompleks.

5. Kesimpulan, Keterbatasan dan Penelitian Selanjutnya

5.1. Kesimpulan

Kesimpulan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN.
2. Komitmen pimpinan berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan dan penatausahaan BMN.

5.2. Keterbatasan Penelitian

1. Penelitian ini hanya menggunakan sampel yang tersebar pada beberapa Kementerian/Lembaga pada pemerintah pusat.
2. Waktu yang digunakan dalam penelitian ini sangat terbatas, yaitu selama 5 minggu.

5.3. Implikasi

1. Implikasi Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi Pemerintah dalam penerapan akuntansi berbasis akrual khususnya dalam pengelolaan dan penatausahaan BMN. Kompetensi SDM yang baik diperlukan dalam keberhasilan penerapan akuntansi akrual. Penempatan pegawai yang memiliki kompetensi harus menjadi perhatian bagi Pemerintah dan perlunya peningkatan kemampuan berkelanjutan bagi SDM yang menjalankan fungsi pengelolaan dan penatausahaan BMN. Selain itu, kesadaran dan pemahaman pimpinan atas perubahan aturan akuntansi di sektor Pemerintah juga harus diperhatikan, karena komitmen pimpinan memiliki peranan penting dalam keberhasilan penerapan aturan tertentu untuk sektor Pemerintah.

2. Implikasi Akademis

- a. Penelitian selanjutnya dapat mengelompokkan responden per Kementerian/Lembaga, dengan menggunakan sampel yang lebih besar.
- b. Objek penelitian dapat menggunakan pengelolaan dan penatausahaan atas Barang Milik Daerah, pada tingkatan aset pemerintah daerah.

6. DAFTAR PUSTAKA

- [1]. Athukorala, S. L. (2003). *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member*. Asian Development Bank.
- [2]. Azman, T. (2015). Analisis Komitemen Organisasi, Kesiapan Sumberdaya Manusia, Infrastruktur serta Sistem Informasi dalam Menerapkan Standar Auntansi Pemerintah Berbasis Akrua (Studi pada Pemerintah Kabupaten Kepulauan Meranti). *Jurnal SOROT, Lembaga Penelitian Dan Pengabdian Masyarakat Universitas Riau*, 10(April), 131–142.
- [3]. Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 4(1). Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/258191>
- [4]. Gaffikin, M. (2007). Accounting Research and Theory: The age of neo- empiricism. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 1(1).
- [5]. Hu, F., Percy, M., & Yao, D. (2015). Asset revaluations and earnings management: Evidence from Australian companies. *Corporate Ownership and Control*, 13(1CONT11), 1287–1296.
- [6]. Iznillah, Luhfi. M; Azlina, Nur; Silfi, A. (2015). Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, Teknologi Informasi, dan Komunikasi Terhadap Kesiapan Pemerintah Dalam Menerapkan Stndar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua (Studi empiris pada Pemerintah Kabupaten Indragiri Hilir). *Jom FEKON*, 1–15.
- [7]. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- [8]. Khan, A., & Mayes, S. (2009). *Transition to Accrual Accounting*. International Monetary Fund.
- [9]. Kristiawati, E. (2015). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keberhasilan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua Pada Pemerintahan Daerah Kalimantan Barat. *Akuntabilitas*, VIII(3), 171–190.
- [10]. Kusuma, M. I. Y., & Fuad, F. (2013). Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrua pada Pemerintah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 15(1), 67–79.
- [11]. Oscar, O. B., & Gustafsson. (2014). *Communication within an Agency Relationship: A study on Bostadsbolaget and the "Deferred Revenues."* University of Gothenburg – School of Business, Economics and Law.
- [12]. Putra, I. W. G. Y., & Ariyanto, D. (2015). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14–32.
- [13]. Rosiana, E., Made, A., & Yogivaria, D. W. (2016). Pengaruh Kualitas SDM dan Teknologi Informasi terhadap Penerapan SAP Berbasis Akrua PP No 71 Tahun 2010 (Studi Kasus pada SKPD-SKPD Pemerintah Kota Malang).