

STRATEGI PENINGKATAN KESIAPAN SUMBER DAYA MANUSIA DALAM IMPLEMENTASI AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL DI PEMERINTAH KABUPATEN KEPULAUAN SELAYAR

Strategies to Increase Readiness of Human Resources in The Implementation of Accrual Based Accounting at Kepulauan Selayar District Government.

Nur Mayani¹, A. Faroby Falatehan², Ekawati Sri Wahyuni³

¹Staf Badan Pengelolaan Keuangan, Pendapatan, dan Aset Daerah Pemerintah Kabupaten Kepulauan Selayar.
Email: mayani_dm@yahoo.co.id

²Staff Pengajar Departemen Ekonomi Sumbeday dan Lingkungan. Fakultas Ekonomi dan Manajemen. IPB.
Email: robiefa@gmail.com

³Staff pengajar Departemen Komunikasi dan Pengembangan Masyarakat. Fakultas Ekologi Manusia,. IPB.
Email: ekawatiwahyuni@gmail.com

ABSTRACT

The application of Government Accounting Standards in the preparation of financial statements is one indicator of opinion giving by the Supreme Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK-RI). Based on the results of BPK RI 2015 examination of 109 local governments in Indonesia, the efforts made by local governments had not been fully effective, where the results of the examination indicated the problems related to policies, information technology and human resources to support accrual-based financial reporting. The Government of Kepulauan Selayar has only implemented accrual-based accounting in the last two years. This study aimed to analyze the performance of the government of Kepulauan Selayar in overcoming the problems related to the human resources of financial report makers as a consideration to setting strategy priorities to increase human resources readiness that supported the implementation of accrual-based accounting using the method of Importance Performance Analysis (IPA) and Gap Analysis. To solve human resource problems required strategies i.e. creating a mutation and promotion policy that supported the accrual-based accounting implementation, creating competency on planning documents and human resource training, making planning documents on education needs and accrual basis accounting training, and financial administration officials must be from the alumni of accounting training.

Keywords: Accrual-Based Financial Reporting, Kepulauan Selayar, IPA, AHP

ABSTRAK

Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dalam penyusunan laporan keuangan merupakan salah satu indikator pemberian opini oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK tahun 2015 terhadap 109 Pemda di Indonesia, menyimpulkan bahwa upaya yang telah dilakukan pemerintah daerah belum sepenuhnya efektif, di mana hasil pemeriksaan menunjukkan adanya permasalahan terkait kebijakan, teknologi informasi dan SDM untuk mendukung pelaporan keuangan berbasis akrual. Pemerintah Kabupaten Kepulauan Selayar baru mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual dalam dua tahun terakhir ini. Penelitian ini bertujuan menganalisis kinerja Pemda Kepulauan Selayar dalam mengatasi masalah terkait SDM pembuat laporan keuangan sebagai bahan pertimbangan dalam menetapkan prioritas kebijakan yang dapat menunjang implementasi akuntansi berbasis akrual menggunakan metode *Importance Performance Analysis* (IPA) dan *Gap Analysis*, dan merumuskan strategi prioritas peningkatan kesiapan SDM dalam implementasi SAP berbasis akrual menggunakan *Analytical Hierarchy Process* (AHP). Untuk meningkatkan kesiapan SDM memerlukan strategi membuat kebijakan mutasi dan promosi yang mendukung implementasi akuntansi berbasis akrual, Membuat dokumen perencanaan kebutuhan kompetensi dan pelatihan SDM, Membuat dokumen perencanaan kebutuhan diklat penerapan akuntansi berbasis akrual, dan Pejabat Penatausahaan Keuangan Organisasi Perangkat Daerah harus dari alumni diklat akuntansi.

Kata Kunci: Laporan Keuangan Berbasis Akrual, Kepulauan Selayar, IPA, AHP.



PENDAHULUAN

Tuntutan *good corporate governance* dan reformasi pengelolaan sektor publik yang ditandai dengan munculnya era *New Public Management* (NPM), dengan tiga prinsip utamanya yang berlaku secara universal yaitu profesional, transparansi, dan akuntabilitas, telah mendorong adanya usaha untuk meningkatkan kinerja di bidang pengelolaan keuangan negara (Kurniawan 2014). Perubahan pada sektor publik tersebut, diikuti pula dengan perubahan pada akuntansi sektor publik, yaitu perubahan sistem akuntansi dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual (Harun 2009).

Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam penyusunan laporan keuangan merupakan salah satu indikator pemberian opini oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK 2015). Hal ini menunjukkan pentingnya penerapan SAP berbasis akrual pada penyusunan laporan keuangan pemerintah. Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK RI tahun 2015 terhadap 109 Pemda di Indonesia, menyimpulkan bahwa upaya yang telah dilakukan pemerintah daerah belum sepenuhnya efektif, di mana hasil pemeriksaan menunjukkan adanya permasalahan terkait kebijakan, teknologi informasi dan SDM untuk mendukung pelaporan keuangan berbasis akrual, antara lain belum adanya perencanaan kebutuhan kompetensi dan pelatihan SDM, penempatan SDM pengelola keuangan, aset, TI yang tidak sesuai dengan bidangnya, serta pelatihan/sosialisasi yang belum efektif.

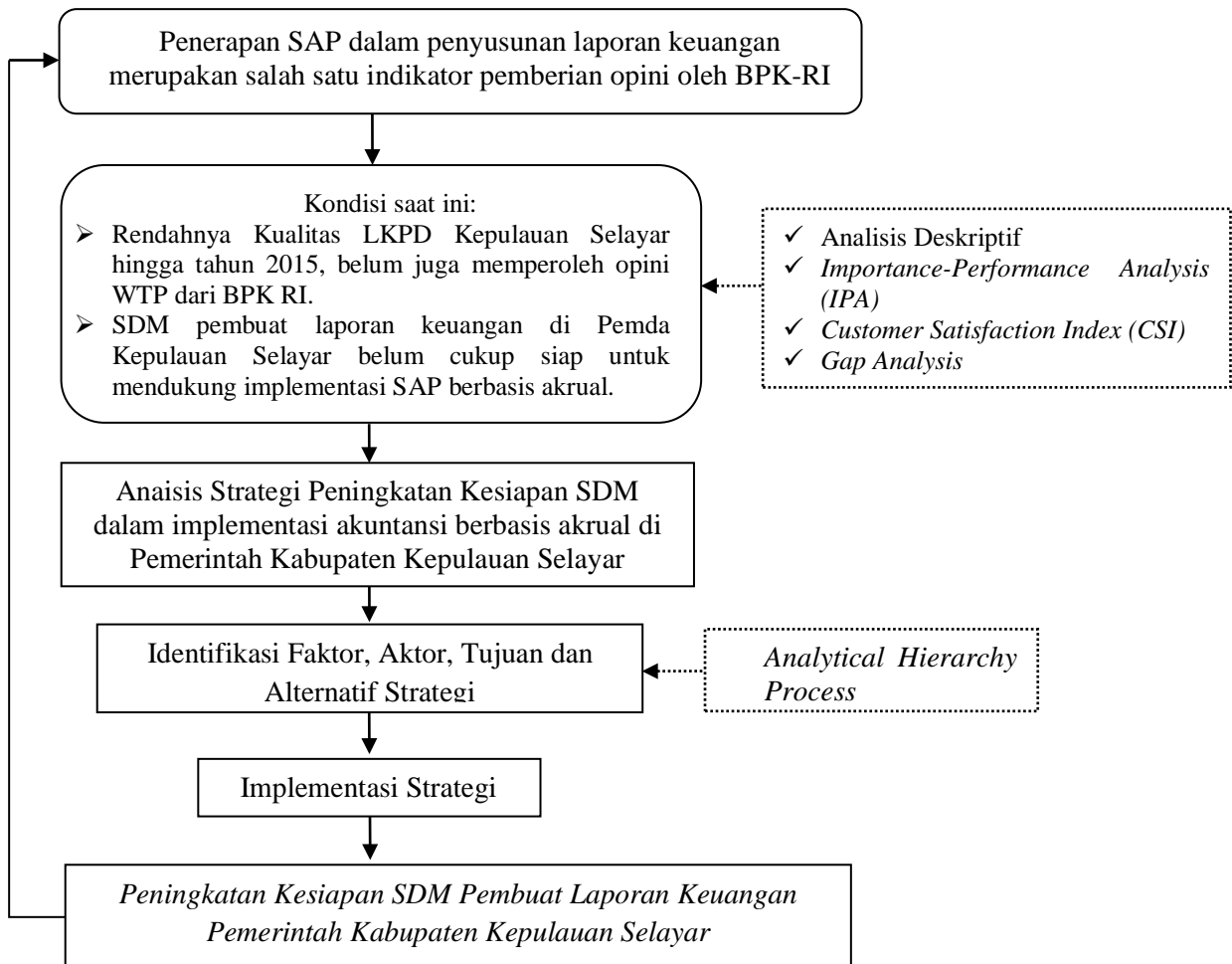
Pemerintah Kabupaten Kepulauan Selayar baru mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual dalam dua tahun terakhir ini. Sebelumnya juga telah melakukan berbagai upaya persiapan dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual. Upaya persiapan tersebut di antaranya melaksanakan sosialisasi, dilanjutkan dengan diklat akuntansi

berbasis akrual pada tahun 2014 yang diikuti oleh seluruh PPK SKPD selaku pembuat laporan keuangan SKPD. Tak hanya itu, Pemda juga melakukan *follow up* atas diklat tersebut melalui program bimbingan teknis triwulanan, namun berbagai program tersebut masih belum dapat memberikan pemahaman yang memadai untuk menerapkan SAP berbasis akrual, dengan kata lain masih belum menjamin kesiapan sumber daya manusia dalam implementasi SAP berbasis akrual.

Di samping itu, hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) Kabupaten Kepulauan Selayar, hingga 2015 belum juga memperoleh opini WTP. Representasi kewajaran dituangkan dalam bentuk opini itu sendiri dengan mempertimbangkan kriteria kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas pengendalian internal (Kurniawan 2014). Hasil wawancara dengan pihak-pihak terkait, menyatakan bahwa permasalahan rendahnya kualitas LKPD Kepulauan Selayar disebabkan oleh adanya kelemahan sistem pengendalian intern, tidak sesuai pelaksanaan pengadaan barang dan jasa dengan ketentuan yang berlaku, yang bermuara pada kurang memadainya kompetensi SDM pengelola keuangan.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan permasalahan pokok yang akan menjadi pembahasan dalam penelitian ini yaitu bagaimana strategi peningkatan kesiapan sumber daya manusia dalam implementasi akuntansi berbasis akrual di Pemerintah Kabupaten Kepulauan Selayar. Tujuan dari penelitian ini adalah mengidentifikasi dan menganalisis faktor, aktor, indikator, dan alternatif strategi yang berpengaruh secara dominan dalam rangka peningkatan kesiapan sumber daya manusia dalam implementasi akuntansi berbasis akrual di Pemerintah Kabupaten Kepulauan Selayar.

METODE PENELITIAN



Gambar 1. Kerangka Penelitian
 Sumber: Diolah dari Kerangka Pemikiran

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui pengamatan langsung di lapangan, wawancara langsung dengan para pakar dan pihak pembuat laporan keuangan lingkup pemerintah daerah yang dipilih secara sengaja menggunakan instrument berupa kuesioner. Sedangkan data sekunder diperoleh melalui penelusuran berbagai referensi berupa Laporan Hasil Pemeriksaan dan Pendapat BPK RI, regulasi yang mengatur tentang implementasi SAP berbasis akrual di Kabupaten Kepulauan Selayar. Selain itu, data yang digunakan bersumber dari BPS,

Bagian Hukum Sekretariat Daerah dan BPKPAD Kabupaten Kepulauan Selayar.

Pakar adalah orang-orang yang memiliki kapabilitas dan berpengalaman, atau orang-orang yang terlibat secara langsung dan atau berpengaruh dalam pengambil kebijakan (Ahmad dan Alham 2016). Pakar yang dipilih adalah orang-orang yang memiliki kapabilitas dan memahami dan atau mempunyai pengalaman di bidang pengelolaan keuangan, produk hukum dan manajemen kinerja. Pakar dalam penelitian ini sebanyak 10 orang yang terdiri dari Sekretaris Daerah, Inspektur Kabupaten, Kepala Badan Kepegawaian, Pendidikan dan Pelatihan Daerah (BKPPD), Kepala

Badan Pengelolaan Keuangan, Pendapatan dan Aset Daerah (BPKPAD), Kepala Bidang Diklat BKPPD, Kepala Bidang Mutasi BKPPD, Kepala Bidang Akuntansi BPKPAD, Kepala Bidang Aset BPKPAD, dan perwakilan auditor internal.

Data diolah menggunakan Expert Choice 2000. Expert Choice merupakan salah satu Software AHP yang memiliki kelebihan antara lain memiliki tampilan antarmuka yang lebih menarik, mampu mengintegrasikan pendapat pakar, dan tidak membatasi level dari struktur hirarki. Expert Choice 2000 dapat digunakan untuk menghitung suatu prioritas menjadi lebih konsisten, selain itu dalam alat analisis ini terdapat analisis sensitivitas selain dari tampilan tabel maupun grafik (Falatehan 2015). Sesuai dengan pendapat Ishizaka dan Labib (2009) dalam Ahmad dan Alham (2016), bahwa Expert Choice adalah Software pendukung yang bersahabat dan memberikan kontribusi besar terhadap keberhasilan metode AHP, karena menggabungkan pengguna grafis secara intuitif, perhitungan prioritas secara otomatis, dan memiliki beberapa cara untuk memproses analisis sensitivitas. Setelah diolah, data dianalisis menggunakan metode AHP (Analytical Hierarchy Process).

Saaty (2008) dalam Ahmad dan Alham (2016) menyatakan tahapan-tahapan pengambilan keputusan dalam metode AHP pada dasarnya terdiri dari delapan langkah utama yaitu: (1) Mendefinisikan masalah dan menentukan solusi yang diinginkan; (2) Membuat struktur hirarki yang diawali dengan tujuan umum, dilanjutkan dengan kriteria-kriteria dan alternatif-alternatif pilihan yang ingin di rangking; (3) Membentuk matriks perbandingan berpasangan yang menggambarkan kontribusi relatif atau pengaruh setiap elemen terhadap masing-masing tujuan atau kriteria yang setingkat di atas. Perbandingan dilakukan berdasarkan pilihan atau judgement dari pembuat keputusan dengan menilai tingkat-tingkat kepentingan suatu elemen

dibandingkan elemen lainnya; (4) Menormalkan data yaitu dengan membagi nilai dari setiap elemen di dalam matriks yang berpasangan dengan nilai total dari setiap kolom; (5) Menghitung nilai *eigen vector* dan menguji konsistensinya, jika tidak konsisten maka pengambilan data (preferensi) perlu diulangi. Nilai *eigen vector* yang dimaksud adalah nilai *eigen vector* maksimum yang diperoleh dengan menggunakan matlab maupun dengan manual; (6) Mengulangi langkah 3, 4, dan 5 untuk seluruh tingkat hirarki; (7) Menghitung *eigen vector* dari setiap matriks perbandingan berpasangan. Nilai *eigen vector* merupakan bobot setiap elemen. Langkah ini untuk mensintesis pilihan dalam penentuan prioritas elemen pada tingkat hirarki terendah sampai pencapaian tujuan; (8) Menguji konsistensi hirarki. Jika rasio konsistensi besar dari 10% maka penilaian harus diulangi kembali.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Landasan utama penelitian ini adalah struktur AHP yang dibangun dengan komponen-komponen yang telah disusun berdasarkan hasil studi pustaka, wawancara, pengamatan dan analisis peneliti di lokasi penelitian. Dalam penelitian ini, mengikuti prinsip dasar AHP Permadi (1992) dalam Falatehan (2015), bahwa dalam memecahkan persoalan dengan menggunakan analisis logis eksplisit, terdapat tiga prinsip, yaitu prinsip menyusun hirarki, prinsip menetapkan prioritas dan prinsip konsistensi. Melalui pengamatan langsung di lapangan, wawancara dengan para pakar dan pihak pengambil keputusan tentang implementasi SAP berbasis akrual di Pemda Kepulauan Selayar, serta Studi literatur dari dokumen regulasi peraturan tentang kepegawaian, Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas LKPD, renstra daerah, pedoman pengelolaan SDM, menggunakan buku, jurnal, internet dan informasi lainnya yang berhubungan

dengan topik penelitian ini, kemudian peneliti menyusun struktur AHP.

Struktur hirarki strategi peningkatan kesiapan SDM Pembuat Laporan Keuangan disusun ke dalam Lima level hirarki dan penyusunan tersebut berdasarkan hal-hal yang saling terkait dan sangat penting dalam rangka mencapai tujuan atau fokus. Tingkatan hirarki tersebut meliputi: (1) Level pertama ditetapkan sebagai Goal/Fokus yang ingin dituju, yaitu: Pemilihan Prioritas Peningkatan Kesiapan SDM yang Menunjang Implementasi SAP berbasis akrual untuk meningkatkan kualitas Laporan Keuangan agar memperoleh opini WTP; (2) Level kedua adalah Faktor yang terdiri dari tiga masalah terkait SDM pembuat Laporan Keuangan sesuai hasil identifikasi dan analisis masalah SDM yang terjadi di Pemda Kabupaten Kepulauan Selayar, yaitu: Keterbatasan pengetahuan akuntansi, Rotasi staf yang terlalu singkat, dan Keterbatasan kompetensi manajemen BMD; (3) Level ketiga adalah Aktor yang terlibat dalam pengambilan keputusan dalam mengatasi masalah SDM guna menunjang implementasi SAP berbasis akrual di Pemda Kepulauan Selayar, yang terdiri dari enam aktor yaitu: PPK OPD, Kepala Bidang Akuntansi BPKPAD, Kepala Bidang Aset Daerah BPKPAD, Kepala Bidang Diklat BKPPD, Kepala Bidang Mutasi BKPPD, dan Perwakilan Auditor Internal; (4) Level keempat adalah kendala yang menghambat pencapaian tujuan sesuai hasil analisis IPA, CSI dan analisis *gap* atas respons Pemda terhadap masalah SDM yang terjadi, ada tiga yaitu Komitmen Pemerintah Daerah, Koordinasi antar *Stake Holders*, dan Keuangan/anggaran; (5) Level kelima ditetapkan sebagai Alternatif Kebijakan yang dapat digunakan dalam mencapai goal/fokus yang terdiri dari empat alternatif kebijakan sebagaimana rekomendasi BPK (2015), yaitu: Membuat Kebijakan mutasi dan promosi yang menunjang implementasi SAP berbasis

akrual, Pejabat Penatausahaan Keuangan-Organisasi Perangkat Daerah (PPK-OPD) harus dari alumni diklat akuntansi, Membuat dokumen perencanaan kebutuhan diklat penerapan SAP berbasis akrual, dan Membuat dokumen perencanaan kebutuhan kompetensi dan pelatihan SDM.

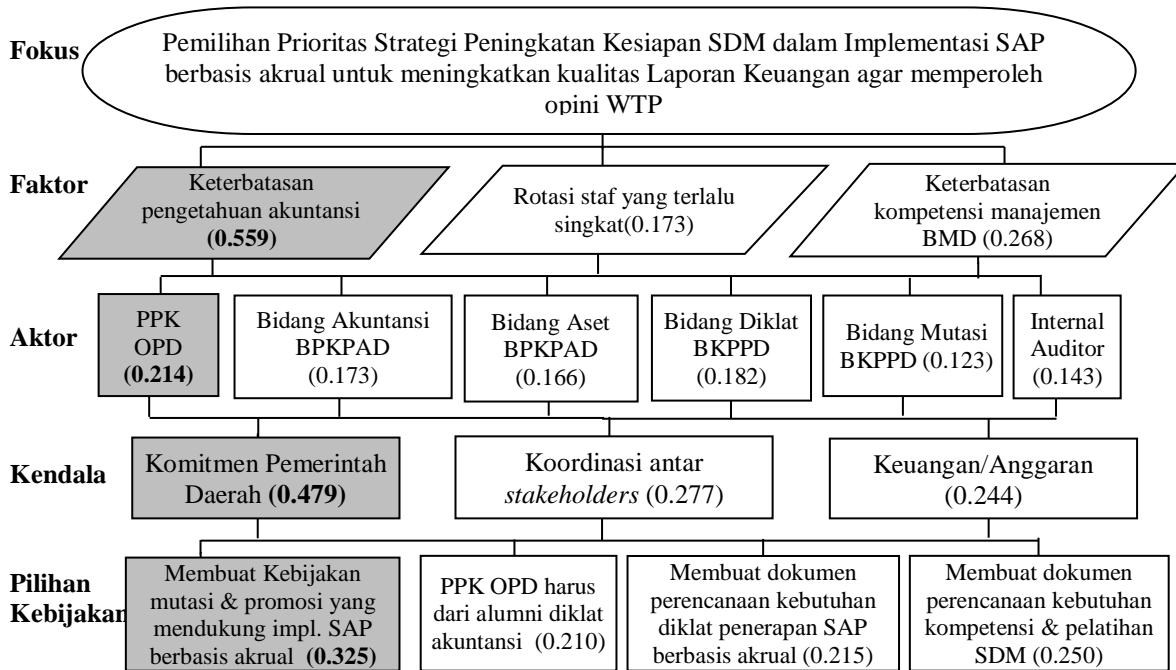
Analisis hasil pengolahan data secara vertikal bertujuan untuk melihat pengaruh setiap elemen pada tingkat hirarki tertentu terhadap sasaran utama atau fokus. Pengolahan vertikal akan menunjukkan prioritas alternatif strategi peningkatan kesiapan SDM dalam implementasi akuntansi berbasis akrual yang dapat dipilih berdasarkan bobot terbesar dari masing-masing elemen hirarki seperti yang tersaji pada Gambar 2.

Faktor adalah masalah terkait SDM pembuat Laporan Keuangan yang menjadi penyebab masih rendahnya kualitas laporan keuangan Pemda Kepulauan Selayar, sesuai hasil identifikasi dan analisis masalah SDM yang terjadi. Berdasarkan hasil pengolahan data secara vertikal menunjukkan faktor utama dari rendahnya kualitas LKPD Kabupaten Kepulauan Selayar adalah Keterbatasan Pengetahuan Akuntansi dengan nilai (0.559). Hal tersebut dapat terjadi karena untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas harus sesuai dengan aturan yang berlaku umum, dan hal tersebut butuh SDM yang ahli di bidangnya. Selain itu juga, karena SDM yang ditempatkan pada posisi pengelola dan pembuat laporan keuangan khususnya di Pemda Kepulauan Selayar, bukan yang berlatar belakang pendidikan akuntansi.

Dari hasil identifikasi awal diperoleh informasi bahwa masalah Keterbatasan Pengetahuan Akuntansi masih terus terjadi di Pemda Kepulauan Selayar, karena Pemda masih kurang sigap dalam merespons masalah tersebut. Hasil penelitian Atulilik *et al.* (2016) menemukan bahwa sumber daya manusia (SDM) yang belum sepenuhnya menguasai

basis akrual merupakan indikasi ketidaksiapan dalam implementasi SAP berbasis akrual, karena kurangnya

kapasitas teknis tersebut menjadikan SDM takut menghadapi masa transisi.



Gambar 2. Bobot Prioritas Pada Masing-masing Level Hirarki

Sumber: Data diolah

Hasil statistik menunjukkan persentase yang signifikan terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual pada satuan kerja dalam lingkup pemerintah kabupaten/kota dipengaruhi oleh kualitas sumber daya manusianya (Sukadana dan Mimba 2015). Sejalan dengan itu, Permana dan Wiratmaja (2016) juga menyatakan bahwa semakin tinggi kualitas sumberdaya manusia akan berpengaruh pada semakin tingginya kesiapan penerapan PP No. 71 Tahun 2010. Berdasarkan pendapat tersebut, dapat disimpulkan bahwa pemahaman terhadap peraturan, penempatan sesuai latar belakang pendidikan, pemahaman uraian pekerjaan, dan kemampuan beradaptasi dengan perubahan sangat diperlukan agar penerapan SAP berbasis akrual dapat dilaksanakan secara optimal.

Faktor yang menjadi prioritas selanjutnya yang mempengaruhi kesiapan SDM dalam implementasi akuntansi berbasis akrual adalah berturut-turut Keterbatasan Kompetensi Manajemen

BMD (0.268), dan Rotasi Staf yang Terlalu Singkat (0.173).

Beberapa masalah yang dialami staf pemerintah daerah yang terkait dengan aset adalah penganggaran aset tetap (misalnya penganggaran belanja dalam mendapatkan aset tetap), penilaian kembali aset (misalnya penyusutan aset tetap), manajemen aset (misalnya daftar aset tetap), dan penggunaan aset tetap (Mimba 2013). Rekomendasi yang diberikan oleh auditor eksternal terkadang tidak bisa menurunkan secara signifikan berbagai masalah yang dihadapi staf terkait pengelolaan aset tetap. Masalah dalam hal aset tetap bisa dikatakan sebagai salah satu masalah terpenting yang membuat banyak laporan keuangan pemerintah daerah tidak dapat menerima opini auditor tertinggi, yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Konsep akrual memiliki implikasi penandingan yang tepat antara pendapatan dan beban (Ardianto 2013). Nilai perolehan aset tetap tidak dapat langsung ditandingkan seluruhnya secara langsung

dengan pendapatan dalam rangka mengukur kinerja. Diperlukan alokasi sistematis sepanjang masa manfaat aset atas nilai perolehan aset tersebut setelah dikurangi dengan nilai sisa untuk menentukan bagian dari aset tetap yang dapat ditandingkan secara periodik. Alokasi ini dikenal dengan istilah penyusutan aset. Basis akrual antara lain terimplementasi dengan adanya penyusutan aset sebagaimana yang diatur dalam SAP pada PP 71 tahun 2010. Ardianto (2013) menegaskan bahwa, sistem akuntansi yang memerlukan perubahan dalam desain sistem, memerlukan waktu transisi dan sangat bergantung pada pemahaman SDM terkait penyusunan sistem tersebut. Selain itu, permasalahan aset ini akan menjadi lebih buruk bila bupati/walikota sebagai kepala pemerintah daerah tertinggi kurang memiliki kemauan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan mereka.

Hasil penelitian Mimba (2013) menemukan bahwa pada beberapa pemerintah daerah, staf akuntansi biasanya menyelesaikan rotasi dalam waktu singkat (yaitu kurang dari lima tahun). Keadaan ini membawa kesulitan kepada staf akuntansi. Umumnya mereka mempunyai waktu yang terbatas untuk beradaptasi dengan situasi baru dan regulasi yang terkait pelaporan keuangan. Staf akuntansi harus dapat memperbaharui pengetahuan mereka terkait dengan peraturan pelaporan keuangan melalui pelatihan dan lokakarya. Sejalan dengan itu, Ardianto (2013) juga menyatakan bahwa perencanaan dalam penempatan staf di bidang akuntansi harus terencana. Rotasi staf akuntansi yang tidak terencana akan menyebabkan sistem yang sedang dalam tahap pengembangan berubah menjadi tahap kritis karena staf pengganti belum menguasai bidangnya. Tidak kalah penting adalah komunikasi antara penyusun sistem informasi akuntansi berbasis akrual dengan pengguna sistem tersebut. Jika digunakan media *software* dalam implementasi sistem, menjadi penting mencegah kesalahan

dalam komunikasi saat sistem informasi tersebut berada dalam tahap desain. Keberhasilan implementasi tidak hanya menjadi tanggungjawab bidang akuntansi, karena ketika sistem akuntansi disusun, peran designer dan programmer ikut menentukan keberhasilan sistem tersebut. Beberapa kesalahan mendasar akibat kesalahan komunikasi bahkan seringkali tidak disadari hingga laporan keuangan dihasilkan dan menjadi dasar pengambilan keputusan.

Sulaiman dan Abdullah (2016) menyatakan bahwa, untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas maka kualitas orang-orang yang melaksanakan tugas dalam menyusun laporan keuangan harus menjadi perhatian utama yaitu para pegawai yang terlibat dalam aktivitas tersebut harus mengerti dan memahami bagaimana proses dan pelaksanaan akuntansi itu dijalankan dengan berpedoman pada ketentuan yang berlaku.

Aktor adalah orang-orang yang terlibat dan berperan dalam pengambilan keputusan untuk meningkatkan kesiapan SDM dalam implementasi akuntansi berbasis akrual di Kabupaten Kepulauan Selayar. Berdasarkan Gambar 2, aktor utama yang paling terlibat dan berpengaruh dari rendahnya kualitas LKPD Kepulauan Selayar adalah Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) OPD dengan bobot 0,214. Selanjutnya prioritas aktor kedua, ketiga dan seterusnya ditempati oleh Bidang Diklat BKPPD (0.182), Bidang Akuntansi BPKPAD (0.173), Bidang Aset BPKPAD (0.166), Internal Auditor (0.143), dan Bidang Mutasi BKPPD (0.123). Berdasarkan Peraturan Daerah Nomor 2 Tahun 2015 tentang Pokok-Pokok Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Kepulauan Selayar, Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) OPD merupakan pejabat pelaksana teknis kegiatan yang memiliki tupoksi sebagai pembuat laporan keuangan OPD. Sebagai pejabat pembuat laporan keuangan, PPK OPD harus memiliki Pengetahuan konsep

akuntansi akrual yang memadai yang merupakan ujung tombak dari implementasi akuntansi akrual ini. Pengetahuan konseptual diperlukan ketika terjadi perdebatan di lapangan. Dengan pengetahuan konseptual yang makin matang dapat dihasilkan pemahaman yang makin dalam atas filosofi yang mendasari sebuah standar akuntansi dan kebijakan akuntansi yang akan dipilih. Pemahaman yang mendalam atas filosofi yang mendasari sebuah standar akuntansi dapat memberikan kemampuan prediksi atas kemungkinan perubahan yang akan terjadi di masa depan.

Hasil penelitian Agustiawan dan Rasmini (2016) menemukan bahwa kompetensi SDM mampu memperkuat pengaruh penerapan sistem akuntansi berbasis akrual, teknologi informasi, dan sistem pengendalian intern pada kualitas laporan keuangan. Kompetensi SDM memperkuat pengaruh variabel pemanfaatan teknologi informasi pada kualitas laporan keuangan. Hasil ini mengindikasikan bahwa dengan adanya sumber daya manusia dan didukung dengan teknologi informasi yang memadai dapat meningkatkan kemampuan pengelolaan keuangan daerah dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas yang bertujuan untuk menyampaikan informasi keuangan daerah kepada publik. Teknologi merupakan suatu media yang dapat digunakan oleh orang ataupun organisasi untuk memperoleh informasi. Informasi yang didapat dikomunikasikan kepada seluruh anggota organisasi untuk mengembangkan kompetensi SDM agar kebutuhan organisasi dapat tercapai sesuai dengan target yang telah ditetapkan.

Makin banyak SDM yang memiliki kompetensi di bidang akuntansi diharapkan implementasi sistem akuntansi akrual dapat diterapkan dengan lebih efektif. SDM diharapkan tidak hanya loyal, namun juga memiliki kompetensi di bidangnya. Dengan keseragaman kompetensi pada berbagai instansi maupun departemen,

diharapkan memudahkan dalam koordinasi terkait laporan keuangan.

Pemerintah Kabupaten Kepulauan Selayar baru mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual dalam dua tahun terakhir ini. Sebelumnya juga telah melakukan berbagai upaya persiapan dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual. Upaya persiapan tersebut di antaranya melaksanakan sosialisasi, dilanjutkan dengan diklat akuntansi berbasis akrual pada tahun 2014 yang diikuti oleh seluruh PPK OPD selaku pembuat laporan keuangan OPD. Tak hanya itu, Pemda juga melakukan *follow up* atas diklat tersebut melalui program bimbingan teknis triwulanan, namun berbagai program tersebut masih belum dapat memberikan pemahaman yang memadai untuk menerapkan SAP berbasis akrual, dengan kata lain masih belum menjamin kesiapan sumber daya manusia dalam implementasi SAP berbasis akrual.

Berdasarkan Gambar 2, kendala utama yang menghambat peningkatan kesiapan SDM dalam implementasi akuntansi berbasis akrual di Pemda Kepulauan Selayar adalah Komitmen Pemerintah Daerah dengan bobot (0.479). Menurut Permana dan Wiratmaja (2016), komitmen organisasi merupakan predictor terbaik dalam perubahan dibandingkan dengan kepuasan kerja. Lemahnya komitmen dari pemerintah daerah, khususnya dalam hal peningkatan kualitas LKPD menjadikan seluruh upaya yang dilakukan hanya sekedar formalitas saja, yang justru berdampak pada inefisiensi anggaran.

Sejalan dengan itu, Kristiawati (2015) menyatakan bahwa salah satu faktor yang menjadi hambatan implementasi adalah komitmen. Komitmen merupakan suatu hubungan individu (karyawan) dengan satuan kerja yang dapat menimbulkan suatu sikap dasar yang dipandang sebagai rasa saling keterikatan antara karyawan dengan organisasinya. Di mana dengan adanya dukungan yang kuat dari pimpinan akan menjadi suatu kunci

keberhasilan dalam suatu perubahan. Komitmen akan menjadi suatu hambatan ketika pegawai publik merasa kurangnya dukungan dan komitmen dari atasan untuk melakukan perubahan yakni penerapan sistem akuntansi akrual.

Kendala selanjutnya yang menghambat peningkatan kesiapan SDM dalam implementasi akuntansi berbasis akrual di Pemda Kepulauan Selayar adalah berturut-turut Koordinasi antar *stakeholders* (0.277), dan kendala Keuangan/Anggaran dengan bobot (0.244). Pada entitas akuntansi yang dikonsolidasikan pada entitas pelaporannya, penggunaan standar akuntansi yang berbeda seringkali dapat menimbulkan permasalahan (Ardianto 2013). Menurut Ardianto (2013), salah satu upaya penting yang harus dilakukan adalah memastikan seluruh proses dalam pelaksanaan implementasi PP 71 tahun 2010 telah dilakukan secara benar sejak awal proses implementasinya. Kegagalan yang terjadi ketika implementasi telah berlangsung lama, akan mengakibatkan konsumsi sumber daya yang sangat besar dan menyebabkan kerugian yang tidak kita harapkan. Peningkatan kebutuhan sumber daya dalam pengembangan sistem akibat perubahan peraturan memang tidak dapat dihindari, namun jika setiap entitas dapat mencegah terjadinya kesalahan dalam implementasi akuntansi akrual sejak awal tahap implementasinya, maka efisiensi dan efektifitas dapat dicapai. Sebagai ilustrasi, merombak sistem kodifikasi akun (*chart of account*) yang salah dan membangun kembali sistem kodifikasi yang benar tentu akan lebih mahal dibanding mencegah kesalahan tersebut terjadi. Biaya atas kesalahan yang terjadi sesungguhnya termasuk pula biaya atas dampak keputusan yang salah yang diambil akibat kesalahan informasi yang disajikan. Atas dasar argumen tersebut, maka dapat dinyatakan bahwa upaya pencegahan kesalahan adalah faktor penting dalam strategi implementasi PP 71 Tahun 2010.

Upaya strategisnya adalah mempercepat koordinasi antar entitas dan departemen terkait khususnya dalam menghasilkan sarana dalam implementasi PP 71 tahun 2010.

Sebelum Indonesia memutuskan untuk menerapkan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual, telah banyak negara-negara lain di dunia yang telah menerapkan akuntansi berbasis akrual untuk pencatatan keuangan sektor publiknya. New Zealand menjadi negara pertama yang sepenuhnya melaksanakan akuntansi akrual baik di tingkat nasional maupun lembaga. Reformasi akuntansi akrual di New Zealand merupakan paling komprehensif di antara semua negara. Beerson (2011) mengungkapkan bahwa New Zealand adalah pelopor dalam adopsi akuntansi akrual. Terdapat beberapa faktor yang mendukung Implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual di New Zealand, salah satunya adalah *Key people* atau dengan kata lain *stakeholders*, yaitu orang-orang yang berperan penting dalam proses reformasi keuangan yang dilakukan. Orang-orang tersebut terdiri dari politisi di dewan, bendahara negara di kementerian (*treasury*), dan pejabat penyusun laporan keuangan (*financial management support service*). Untuk dapat menyukseskan implementasi akuntansi berbasis akrual, harus ada koordinasi antar *stakeholder*, agar dapat menjalankan pendekatan yang komprehensif dalam menerapkan strategi pemerintah, meningkatkan kualitas keputusan dan memungkinkan pengawasan yang efektif oleh parlemen. New Zealand butuh tiga tahun untuk menerapkan akuntansi akrual dan empat tahun untuk menghasilkan laporan keuangan konsolidasi untuk seluruh pemerintah. Secara keseluruhan, reformasi keuangan di New Zealand menghasilkan perubahan positif yaitu peningkatan akuntabilitas, kinerja keuangan yang lebih baik, mencapai efisiensi dan pengurangan staf.

Sebagai pelopor, terdapat beberapa tantangan yang dialami oleh New Zealand dalam mengadopsi akuntansi akrual yaitu

biaya implementasi yang cukup besar dan kualitas informasi yang belum langsung dirasakan manfaatnya. Akuntansi akrual memerlukan biaya implementasi yang besar. Perubahan basis akuntansi memaksa seluruh departemen di New Zealand mengganti sistem informasi keuangan mereka hanya dalam waktu dua tahun. Keadaan sebaliknya, kegagalan penerapan akuntansi akrual dapat dilihat di Nepal. Nepal merupakan salah satu negara yang kurang mampu secara ekonomi. Keadaan ini menyebabkan Nepal sering menerima bantuan dana dari lembaga internasional. Lembaga internasional berharap dana ini dapat dipertanggungjawabkan dengan baik sehingga “memaksa” Nepal untuk mengadopsi akuntansi akrual. Adhikari dan Mellamvik (2011) menjelaskan kegagalan penerapan akuntansi akrual di Nepal diakibatkan oleh ketidakmampuan lembaga internasional dalam melihat rendahnya kemampuan sumber daya manusia dan kurangnya motivasi dari pemerintah. Kurangnya motivasi pemerintah karena adopsi akuntansi akrual bukan berdasarkan keinginan sendiri melainkan pemaksaan dari organisasi internasional. Hal ini merupakan bukti bahwa keterbatasan keuangan/anggaran merupakan salah satu masalah besar yang dapat menghambat pengelolaan pemerintahan.

Sukses tidaknya adopsi akuntansi (berbasis) akrual dan perubahan sistem terkait, tidak mungkin tercipta tanpa adanya dukungan SDM yang memadai. Walaupun banyak hasil penelitian yang membuktikan tidak adanya hubungan positif antara kompetensi SDM dengan implementasi akuntansi berbasis akrual,

antara lain hasil penelitian dari Karmila *et al.* (2013), Sukmaningrum dan Harto (2012), dan Indriasari dan Nahartyo (2008) yang menyatakan bahwa kapasitas sumber daya manusia tidak berpengaruh signifikan terhadap keandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Ketidaksignifikanan ini disebabkan kondisi kapasitas sumber daya manusia di DPKAD maupun DPPKD yang belum mendukung di mana, dari hasil pengamatan diperoleh informasi bahwa sumber daya manusia di DPKAD dan DPPKD masih sangat kurang dari sisi jumlah maupun kualifikasinya. Namun demikian, hal yang tak bisa dipungkiri bahwa risiko yang muncul dalam transisi implementasi akuntansi akrual adalah proses perubahan tidak mampu memenuhi tujuan perubahan, melebihi anggaran yang tersedia maupun ketertinggalan proses dibandingkan jadwal yang telah ditetapkan. Lebih jauh, perubahan sistem manajemen keuangan termasuk akuntansi keuangan membutuhkan adanya perubahan budaya dan pola pikir/paradigma (*mind-shift*). Sebagai contoh, pejabat negara diharapkan memahami bahwa mereka memiliki tanggung jawab yang lebih besar atas reformasi manajemen keuangan entitas sehingga mereka menyadari kebutuhan akan sumber daya yang kompeten dan memadai. Pelatihan terkait dengan manfaat akuntansi akrual dan kesadaran akan arti penting reformasi keuangan negara menjadi elemen penting dalam keberhasilan implementasi agar tercipta suatu keselarasan tujuan (*goal congruence*) antara pemerintah dengan personalia terkait. Pelatihan tersebut perlu dilakukan dalam setiap level pemerintahan.



Gambar 3. Hasil Sintesis Alternatif Strategi terhadap Fokus Utama

Sumber: *Output ExpertChoice* dimodifikasi

Berdasarkan hasil sintesis penilaian bobot pada Gambar 3, menunjukkan bahwa alternatif strategi yang paling penting dan menjadi prioritas utama dalam rangka peningkatan kesiapan SDM dalam implementasi akuntansi berbasis akrual di Pemda Kepulauan Selayar adalah Membuat kebijakan mutasi dan promosi yang mendukung Implementasi SAP berbasis akrual dengan bobot (0.325). Sedangkan alternatif strategi yang menjadi prioritas selanjutnya untuk meningkatkan kesiapan SDM dalam implementasi akuntansi berbasis akrual adalah berturut-turut Membuat dokumen perencanaan kebutuhan kompetensi dan pelatihan SDM dengan bobot (0.250), Membuat dokumen perencanaan kebutuhan diklat penerapan SAP berbasis akrual dengan bobot (0.215), dan PPK OPD harus dari alumni diklat akuntansi dengan bobot (0.210). Pada Gambar 3 juga terlihat nilai inkonsistensi sebesar 0.01 yang berarti *judgment* para pakar konsisten dalam mengisi kuesioner, atau tidak terjadi penyimpangan dalam membandingkan unsur/elemen Alternatif Strategi dengan elemen Tujuan/Fokus.

Hasil penelitian membuktikan bahwa untuk mengoptimalkan SDM pembuat laporan keuangan dalam menunjang implementasi akuntansi berbasis akrual di Pemda Kepulauan Selayar adalah Membuat kebijakan mutasi dan promosi yang mendukung Implementasi SAP berbasis akrual dengan bobot (0.325). Pendapat BPK (2015) menguraikan tentang hasil pemeriksaan BPK terhadap 109 Pemda di seluruh Indonesia, yang menunjukkan adanya permasalahan yang terkait dengan kebijakan, teknologi informasi dan SDM untuk mendukung pelaporan keuangan berbasis akrual. Salah satu rekomendasinya adalah, menganjurkan Pemda untuk membuat satu kebijakan yang khusus mendukung implementasi SAP berbasis akrual, agar proses pelaporan keuangan yang sesuai

SAP dapat dipertahankan. Alternatif Strategi membuat dokumen perencanaan kebutuhan kompetensi dan pelatihan SDM, membuat dokumen perencanaan kebutuhan diklat penerapan SAP berbasis akrual, dan PPK OPD harus dari alumni diklat akuntansi merupakan prioritas selanjutnya yang secara sinergis dapat diterapkan dalam bentuk kebijakan-kebijakan yang harus diimplementasikan sebagai bagian dari produk hukum Pemda untuk mengontrol kebutuhan SDM yang kompeten di bidangnya, khususnya SDM bidang akuntansi.

Membuat dokumen perencanaan kebutuhan diklat penerapan SAP berbasis akrual dan PPK OPD harus dari alumni diklat akuntansi menjadi prioritas yang diyakini sangat berpengaruh terhadap peningkatan kesiapan SDM dalam implementasi akuntansi berbasis akrual di Pemda Kepulauan Selayar. Hasil penelitian yang dilakukan Apriliyanti *et al.* (2013) menyatakan bahwa, walaupun kualifikasi pegawai sudah sesuai dengan jabatan yang diemban, tetap diperlukan adanya peningkatan, dan faktor-faktor yang mempengaruhi jalannya penempatan pegawai antara lain faktor situasional, pendidikan dan kompetensi pegawai, serta kualifikasi tim analisis jabatan. Sejalan dengan itu, hasil penelitian Pristiani dan Mahmud (2016) menemukan bahwa terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan, pengalaman kerja, antara pegawai yang mengikuti pelatihan terkait SAP berbasis akrual dengan pegawai yang tidak mengikuti pelatihan. Demikian juga, konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Najati *et al.* (2016), yang membuktikan bahwa pelatihan akuntansi berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual, di mana semakin baik dan semakin memadai pelatihan akuntansi yang diikuti, maka akan semakin

mendukung dan meningkatkan implementasi akuntansi berbasis akrual.

IMPLIKASI KEBIJAKAN

Berdasarkan hasil penelitian dan analisis yang telah dilakukan mengenai peran Pemda dalam merespons masalah SDM pembuat laporan keuangan hubungannya dengan implementasi SAP berbasis akrual di Pemda Kepulauan Selayar, aktor yang paling berpengaruh dalam meningkatkan kualitas LKPD adalah PPK OPD. Karena PPK OPD adalah pejabat yang mempunyai tugas dan fungsi sebagai pembuat laporan keuangan OPD. Karenanya PPK OPD harus memiliki dasar ilmu akuntansi yang kuat agar mampu menyajikan informasi laporan keuangan yang andal dan wajar serta sesuai dengan batas pemahaman pihak-pihak terkait. Selain itu PPK OPD harus terus belajar dan memperbaharui ilmu akuntansi yang dimilikinya, karena faktor yang paling mempengaruhi kualitas Laporan Keuangan adalah kesesuaian penyajian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Hendaknya, PPK OPD berkomitmen dalam dirinya untuk senantiasa menyajikan informasi laporan keuangan secara jujur dan transparan sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Untuk dapat memaksimalkan penyerapan pengetahuan akuntansi, hal ini juga agar pembinaan yang dilakukan oleh Pemda bisa efektif, perlu adanya pembatasan masa kerja.

Adapun alternatif strategi utama yang harus diperhatikan oleh Pemda Kepulauan Selayar adalah Membuat kebijakan mutasi & promosi yang mendukung implementasi SAP berbasis akrual. Kebijakan tersebut antara lain berupa syarat menduduki jabatan sebagai PPK OPD, serta atasan PPK OPD. Dengan adanya kebijakan tersebut, otomatis berlaku syarat kompetensi serta masa minimal menduduki jabatan dimaksud. Selain itu, untuk dapat menunjang kelancaran pelaksanaan tugas, harus ada

reward berupa jaminan kesejahteraan bagi para pembuat laporan keuangan, Pemda Kepulauan Selayar dapat mempertimbangkan pemberlakuan insentif berbasis kinerja, upah lembur, memberikan asuransi kesehatan, cuti, serta upaya-upaya lain yang dapat meningkatkan kesejahteraan khususnya bagi para pembuat laporan keuangan.

Adanya kebijakan ini, diharapkan dapat memacu motivasi, kinerja, dan produktivitas tenaga-tenaga yang bertugas dan bertanggungjawab dalam pengelolaan keuangan daerah, guna lebih mengoptimalkan potensi dan kompetensi diri, sehingga berdampak positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil dan pembahasan yang telah diuraikan untuk menjawab permasalahan yang telah dirumuskan, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

- 1) Pemerintah Kabupaten Kepulauan Selayar masih kurang respons terhadap masalah Keterbatasan Pengetahuan Akuntansi, serta tidak adanya jaminan kesejahteraan bagi sumberdaya manusia (SDM) pembuat laporan keuangan yang ditunjukkan oleh adanya kebijakan-kebijakan yang tidak memihak kepada SDM pembuat laporan keuangan, sehingga mendorong terjadinya masalah Rotasi Staf Yang Terlalu Singkat. Kurangnya respons Pemda berarti lemahnya komitmen Pemda dalam mendukung implementasi SAP berbasis akrual;
- 2) Hasil evaluasi kinerja Pemda dalam merespons masalah SDM guna menunjang implementasi SAP berbasis akrual di Kabupaten Kepulauan Selayar, memperlihatkan bahwa tingkat kinerja atas respons Pemda belum sesuai dengan tingkat kepentingan masalah SDM yang terjadi;

3) Pilihan prioritas strategi Membuat kebijakan mutasi dan promosi yang mendukung implementasi SAP berbasis akrual diharapkan dapat menjadi solusi untuk mengatasi masalah Keterbatasan Pengetahuan Akuntansi, sekaligus membendung Rotasi Staf Yang Terlalu Singkat. Karena, untuk dapat memaksimalkan penyerapan pengetahuan akuntansi di kalangan SDM pembuat laporan keuangan, juga agar pembinaan yang dilakukan oleh Pemda bisa efektif, perlu adanya pembatasan masa kerja. Kebijakan ini antara lain memuat syarat kompetensi serta masa minimal menduduki jabatan sebagai PPK OPD, serta atasan PPK OPD.

Saran

Berdasarkan kesimpulan hasil penelitian dapat direkomendasikan beberapa usulan kebijakan sebagai berikut:

- 1) Segera melaksanakan rekomendasi program dan kegiatan hasil analisis AHP, prioritas utama yaitu Membuat kebijakan mutasi dan promosi yang menunjang implementasi SAP berbasis akrual ke dalam bentuk produk hukum, agar bisa segera diimplementasikan;
- 2) Untuk dapat menunjang kelancaran pelaksanaan tugas, harus ada reward berupa jaminan kesejahteraan bagi para pembuat laporan keuangan, Pemda Kepulauan Selayar dapat mempertimbangkan pemberlakuan insentif berbasis kinerja, upah lembur, memberikan asuransi kesehatan, cuti, serta upaya-upaya lain yang dapat meningkatkan kesejahteraan khususnya bagi para pembuat laporan keuangan, untuk dapat memacu motivasi, kinerja, dan produktivitas tenaga-tenaga yang bertugas dan bertanggungjawab dalam pengelolaan keuangan daerah, guna lebih mengoptimalkan potensi dan kompetensi diri, sehingga berdampak positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan;

3) Disarankan pula kepada komunitas pembuat laporan keuangan, agar menjadi Learning Organization dengan pertimbangan cepatnya berubah regulasi terkait pengelolaan keuangan, sehingga menuntut para pengelola keuangan untuk senantiasa belajar dan meningkatkan wawasan agar mampu bersaing di tingkat nasional.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad FA, Alham F. 2016. *Strategi Peningkatan Kinerja Pranata Laboratorium Pendidikan Di Institut Pertanian Bogor*. Jurnal Ilmiah Manajemen;4(1):139-151.
- Adhikari P, Mellamvik F. 2011. *The Rise and Fall of Nepalese Central Government*. Journal of Accounting in Emerging Economies;1(12):123-143.
- Agustiawan NT, Rasmini NK. 2016. *Pengaruh Sistem Berbasis Akrual, TI, Dan SPIP Pada Kualitas Laporan Keuangan Dengan Kompetensi SDM Sebagai Moderasi*. E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana;5(10):3475-3500.
- Apriliyanti FD, Siswidiyanto, Setyowati E. 2014. *Optimalisasi Dan Hambatan Dalam Penempatan Pegawai Di Kabupaten Banyuwangi*. Jurnal Administrasi Publik (JAP); 1(4):1-9.
- Ardianto. 2013. *Akuntansi Akrual Terkait Aset Tetap (Disesuaikan Untuk Memahami PP 71 TAHUN 2010)*. BPKP. Jakarta.
- Atulik WA, Adafula B, Asare N. 2016. *Transitioning To IPSAS In Africa: An Analysis Of The Benefits And Challenges*. International Journal of Social Science and Economic Research;1(6):676-691.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2015. *Pendapat BPK Kesiapan Pemerintah Dalam Pelaporan Keuangan Berbasis Akrual Tahun 2015*. BPK-RI. Jakarta.

- Beerson B. 2011. *Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Luder's Model for Developing Countries*. International Review of Business Research Papers;7(1):364-380.
- Evicahyani SI, Setiawina ND. 2016. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan*. E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana.
- Falatehan AF. 2015. *Analytical Hierarchy Process (AHP) Teknik Pengambilan Keputusan Untuk Pembangunan Daerah, Edisi Pertama*. Yogyakarta (ID): Indomedia Pustaka.
- Harun. 2009. *Reformasi Akuntansi Dan Manajemen Sektor Publik Di Indonesia, Cetakan Pertama, Edisi kedua*. Salemba Empat. Jakarta.
- Ichsan M. 2013. *Kajian Variabel-Variabel Kesuksesan Penerapan Basis Akrual Dalam Sistem Akuntansi Pemerintahan. Modul Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual: Konsep, Pemikiran, dan Implementasi di Indonesia*. BPKP. Jakarta.
- Indriasari D, Nahartyo E. 2008. *Pengaruh Kapasitas Sumberdaya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Pengendalian Intern Akuntansi Terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Kota Palembang dan Kabupaten Ogan Ilir)*. SNA XI Pontianak.
- Karmila, Tanjung AR, Darlis E. 2013. *Pengaruh Kapasitas Sumberdaya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Pengendalian Intern Terhadap Keterandalan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Provinsi Riau)*. Jurnal SOROT Lembaga Penelitian Universitas Riau;9(1):1-121.
- Kristiawati E. 2015. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keberhasilan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual Pada Pemerintahan Daerah Kalimantan Barat*. Akuntabilitas;8(3):171-190.
- Kurniawan A. 2014. *Fraud di Sektor Publik dan Integritas Nasional, Edisi Pertama*. BPF. Yogyakarta.
- Kurniawan IS. 2016. *Determinan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jurnal Ekonomi dan Manajemen;13(1):47-58.
- Kusuma RS. 2013. *Analisis Kesiapan Pemerintah Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Jember)*. Repository Universitas Jember.
- Mimba NPSH 2013. *Penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Tinjauan Perspektif Manajemen Sumber Daya Manusia. Modul Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual: Konsep, Pemikiran, dan Implementasi di Indonesia*. BPKP. Jakarta.
- Najati I, Pituringsih E, Aminah. 2016. *Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual : Pengujian Determinan Dan Implikasinya Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga*. Jurnal Akuntansi Universitas Jember;14(1):1-18.
- Norfaliza. 2015. *Analisis Faktor Kesiapan Pemerintah Dalam Menerapkan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (Studi Kasus Pada OPD Kabupaten Rokan Hilir)*. Jom FEKON.
- Permana IBGB, Wiratmaja IDN. 2016. *Pengaruh Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, Sistem Informasi Pada Kesiapan Penerapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Berbasis Akrual*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana.
- Pristiani, Mahmud A. 2016. *Perbedaan Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual Berdasarkan Demografi Pegawai*.

- Accounting Analysis Journal;5(1):1-8.
- Ranuba EDS, Pangemanan S, Pinatik S. 2015. *Analisis Kesiapan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 Pada DPKPA Minahasa Selatan*. Jurnal EMBA.
- Saleh Z, Pendlebury MW. 2006. *Accruals Accounting in Government-Developments in Malaysia*. Asia Pacific Business Review;12(4):421-435.
- Sukadana IC, Mimba NPSH. 2015. *Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kesiapan Penerapan SAP Berbasis AkruaI Pada Satuan Kerja Di Wilayah Kerja KPPN Denpasar*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana.
- Sukmaningrum T, Harto P. 2012. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang)*.
- Sulaiman, Abdullah. 2016. *Kesiapan Pemerintah Daerah Dalam Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI*. JAFFA;04(2):83-100.
- Surastiani DP, Handayani BD. 2015. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Pada Pemerintah Kota Salatiga*. Jurnal Dinamika Akuntansi.
- Tikk J. 2010. *Accounting Changes In The Public Sector In Estonia. Business: Theory and Practice*. Vilniaus Gedimino Technikos Universitetas Journal;11(1):77-85.

