Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. 18, No. 1, Mei 2016, 59-70 DOI: 10.9744/jak.18.1.59-70
ISSN 1411-0288 print / ISSN 2338-8137 online

Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual di Kabupaten Jombang

M. Dimas Satrio[1*], Indrawati Yuhertiana[2], Ardi Hamzah[3]
[1]Magister Akuntansi Program Pascasarjana
Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur, Surabaya.
[2]Fakultas Ekonomi dan Bisnis Pascasarjana
Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur, Surabaya
[3]Universitas Trunodjoyo, Bangkalan, Madura
* Penulis korespondensi; E-mail: dsatrio@gmail.com

ABSTRAK

Reformasi bidang akuntansi pemerintahan yaitu perubahan dari basis akuntansi kas menjadi basis akuntansi akrual diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan. UU No. 17 Tahun 2003 dan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menyatakan bahwa implementasi akuntansi akrual sudah harus diimplementasikan pada tahun 2015. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memahami dan menganalisis implementasi Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual dalam aspek komitmen, regulasi dan kebijakan, pengelolaan SDM dan pengelolaan teknologi informasi pada Pemerintah Kabupaten Jombang. Teknik pengumpulan data dilakukan dengan observasi, wawancara mendalam dan dokumentasi dengan pimpinan dan pegawai dari bagian keuangan SKPKD dan SKPD. Data dianalisis menggunakan pendekatan interpretif yang merupakan salah satu pendekatan dalam penelitian kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan pimpinan beserta jajaran SKPD memiliki komitmen dalam implementasi SAP berbasis akrual. Perangkat regulasi dan kebijakan juga telah dibuat, disosialisasikan dan diimplementasikan. Dalam pengelolaan SDM telah dilakukan sosialisasi dan pelatihan bagi pengelola keuangan SKPD. Sedangkan dalam pengelolaan teknologi informasi Pemerintah Kabupaten Jombang telah bekerja sama dengan BPKP dalam penyediaan aplikasi keuangan SIMDA. Namun dari ketiga aspek tersebut masih terdapat kendala-kendala yang perlu mendapat perhatian Pemerintah Kabupaten Jombang.

Kata kunci: Implementasi akrual, komitmen, pemerintah.

ABSTRACT

The reform of public sector accounting, in which changing cash accounting basis into accrual accounting basis, are expected to enhance transparency and accountability in financial management. Law No. 17 of 2003 and Government Regulation No. 71 of 2010 concerning Public Sector Accounting Standards (SAP) stated that the accrual accounting has to be implemented in 2015. The research aims to understand and analyze the implementation of the accrual-based public sector accounting standards in aspects of commitment, regulations and policies, human resource and information technology management on the Local Government of Jombang. The data are collected through observation, documentation and in-depth interviews with managers and employees of the finance department of SKPKD and SKPD. Data are analyzed by using an interpretive approach which is one of approaches in qualitative research. The results show that the local government head and its subordinate in SKPD are committed in the implementation of the accrual-based public sector accounting standards. The regulations and policies have also been created, disseminated and implemented. In human resource management aspect, socialization and training in financial management for SKPD has been conducted. Whereas in the information technology management, Local Government of Jombang has been working with BPKP in providing the financial applications (SIMDA). However, there are still several obstacles that need further attention by Local Government of Jombang.

***Keywords*:** *Accrual implementation, government, commitment.*

PENDAHULUAN

Salah satu bagian dari reformasi keuangan negara adalah reformasi di bidang akuntansi pemerintahan yaitu perubahan dari basis akuntansi kas menjadi basis akuntansi akrual. Dengan perubahan ini, diharapkan akan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara serta mengikuti *international best practices* yang disesuaikan dengan kondisi di Indonesia. Penelitian tentang implementasi di berbagai negara telah banyak dilalukakan, hampir di seluruh benua di dunia (Peter Van Der Hoek 2005; Nasi dan Steccolini 2008; Antipova 2013; Athukorala dan Reid 2003; Azmi dan Mohamed 2014; Fuchs et al. 2015; Hepworth 2003; Ismail et al. 2015; Kara dan Kilic 2011; Leppänen dan Näsi 2015; Lucianelli 2015; Lüder 2002; Meiliana et al. 2013; Näsi dan Leppänen 2015; Ritonga 2015; Sahati dan Yuhertiana 2015; Widiastuti et al. 2012; Wijaya dan Dahlan 2013). Ouda (2004) mengembangkan model Luder menjelaskan adanya 3 ttahap dalam adopsi akrual, tahap pengambilan keputusan, tahap implementasi akrual dan tahap evaluasi. Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan tahapan inovasi akuntansi dalam pemerintah Indonesia mengacu pada model Ouda.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) telah menyusun standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP) nomor 71 tahun 2010 menggantikan PP nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa SAP berbasis kas menuju akrual/ *cash toward accrual* (CTA) berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan akuntansi basis akrual sampai dengan jangka waktu yang paling lama 4 (empat) tahun setelah tahun anggaran 2010. Hal ini berarti implementasi akuntansi akrual sudah harus diimplementasikan pada tahun 2015.

Akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memerhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Dalam akuntansi berbasis akrual waktu pencatatan sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat.

Untuk mewujudkannya diperlukan aparat pemerintah yang mampu menerapkan dalam praktiknya, namun perubahan sebuah sistem akuntansi bukanlah hal yang mudah dilakukan. Setiap perubahan memerlukan tahapan-tahapan yang panjang dan melelahkan, perubahan memerlukan penyediaan prasana fisik, peraturan yang mendukung, sumber daya manusia yang kompeten, sistem informasi dan yang terpenting kemauan serta dukungan pimpinan dalam mengawal proses perubahan ini. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui implementasi SAP berbasis akrual pada Pemerintah Kabupaten Jombang dalam aspek: Komitmen, Regulasi dan Kebijakan, Pengelolaan Sumber Daya Manusia dan Pengelolaan Teknologi Informasi. Juga kendala yang menghambat dalam implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual.

Teori entitas yang dikemukakan oleh Suwardjono (2005), menyatakan bahwa organisasi dianggap sebagai suatu kesatuan atau badan usaha ekonomik yang berdiri sendiri, bertindak atas nama sendiri, dan kedudukannya terpisah dari pemilik atau pihak lain yang menanamkan dana dalam organisasi dan kesatuan ekonomik tersebut menjadi pusat perhatian atau sudut pandang akuntansi, dari perspektif ini, akuntansi berkepentingan dengan pelaporan keuangan kesatuan usaha, bukan pemilik. Kesatuan usaha merupakan pusat pertanggungjawaban dan laporan keuangan merupakan medium pertanggungjawabannya.

Pada mekanisme keuangan negara di Indonesia, teori ataupun konsep entitas telah diaplikasikan. Istilah entitas pelaporan masuk dalam khasanah perundang-undangan melalui penjelasan pasal 51 ayat (2) dan ayat (3) dari UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang berbunyi tiap-tiap kementerian negara/lembaga merupakan entitas pelaporan yang tidak hanya wajib menyelenggarakan akuntansi, tetapi juga wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Berangkat dari ketentuan hukum di atas, maka dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dibakukan dan dipertegas eksistensi Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi, sebagai berikut:

1. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.
2. Entitas Akuntansi adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/pengguna barang, dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.

Menurut Robbins (2001), komitmen organisasi adalah sebagai keadaan dimana seorang

karyawan memihak pada suatu organisasi tersebut dan tujuan-tujuannya, serta berniat untuk memelihara keanggotanya dalam organisasi tersebut. Regulasi adalah peraturan khusus yang dikeluarkan oleh pemerintah untuk mendukung terjalinnya hubungan yang serasi, seimbang, sesuai dengan lingkungan, nilai, norma, budaya masyarakat setempat, untuk mewujudkan pembangunan ekonomi yang berkelanjutan guna meningkatkan kualitas kehidupan dan lingkungannya.

Permendagri 64 Tahun 2013 mengamanatkan pemerintah daerah untuk menyediakan perangkat regulasi dan kebijakan terkait implementasi SAP berbasis akrual. Kebijakan *(policy)* berasal dari bahasa Latin *politea* yang berarti kewarganegaraan. Karena *policy* dikaitkan dengan pemerintah, maka lebih tepat jika diterjemahkan sebagai kebijaksanaan dan bukan kebijakan.

Berkaitan dengan pengertian kebijakan tersebut, Winarno (2007) memberikan pengertian sebagai berikut: Bahwa kebijakan sebagai suatu arah tindakan yang disesuaikan oleh seseorang, kelompok atau pemerintah dalam suatu lingkungan tertentu, yang memberikan hambatan-hambatan dan kesempatan-kesempatan terhadap kebijakan yang diusulkan untuk menggunakan dan mengatasi dalam rangka mencapai suatu tujuan, atau merealisasikan suatu sasaran atau maksud tertentu. Istilah kebijakan ini lebih tertuju pada kebijakan *(policy)* yaitu kebijakan negara, kebijakan yang dibuat negara. Kebijakan publik dapat juga berarti serangkaian tindakan yang ditetapkan dan dilaksanakan atau tidak dilaksanakan oleh pemerintah yang mempunyai tujuan tertentu demi kepentingan seluruh masyarakat.

Menurut Hasibuan (2000), sumber daya manusia adalah semua manusia yang terlibat di dalam suatu organisasi dalam mengupayakan terwujudnya tujuan organisasi tersebut. Hadari (2003) membagi pengertian SDM menjadi dua, yaitu pengertian secara makro dan mikro. Pengertian SDM secara makro adalah semua manusia sebagai penduduk atau warga negara suatu negara atau dalam batas wilayah tertentu yang sudah memasuki usia angkatan kerja, baik yang sudah maupun belum memperoleh pekerjaan (lapangan kerja). Pengertian SDM dalam arti mikro secara sederhana adalah manusia atau orang yang bekerja atau menjadi anggota suatu organisasi yang disebut personil, pegawai, karyawan, pekerja, tenaga kerja dan lainnya. Jadi, sumber daya manusia (SDM) adalah semua orang yang terlibat yang bekerja untuk mencapai tujuan perusahaan.

Sistem berasal dari bahasa latin (*Systema*) dan bahasa Yunani (*Sustema*). Sistem adalah suatu kesatuan yang terdiri dari komponen atau elemen yang dihubungkan bersama untuk memudahkan aliran informasi, materi atau energi. Istilah ini sering dipergunakan untuk menggambarkan suatu set entitas yang berinteraksi, dimana suatu model matematika seringkali bisa dibuat. Sistem merupakan seperangkat unsur yang saling terikat dalam suatu relasi antar unsur-unsur tersebut dengan lingkungan.

Menurut Mukhtar (2002), sistem adalah suatu entitas yang terdiri dari dua atau lebih komponen yang saling berinteraksi untuk mencapai tujuan. Sistem yang relevan dengan tugas akuntansi adalah *computer based system*, yang dapat diartikan integrasinya peralatan, program, data, dan prosedur untuk menjalankan satu tugas pada suatu komputer. Kesuksesan suatu sistem membutuhkan tujuan-tujuan yang terdefinisikan. Suatu sistem dengan tujuan tertentu akan menyelesaikan lebih banyak untuk suatu organisasi, daripada sistem tanpa tujuan, sedikit tujuan, atau tujuan yang ambisius.

Reformasi akuntansi pemerintahan mendapat momentumnya dengan terbitnya UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mewajibkan adanya suatu Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai basis penyusunan laporan keuangan instansi pemerintah, lalu diperkuat dengan UU 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Undang-undang tersebut menyebabkan kebutuhan mendesak akan standar akuntansi sebagai basis penyusunan dan audit laporan keuangan instansi pemerintah oleh BPK. Tanpa standar, BPK tidak dapat menerbitkan opini audit. Bentuk pertanggungjawaban APBN/APBD adalah laporan keuangan yang harus sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah.

Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 yang tentang SAP Berbasis Akrual. Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis Akrual dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan, baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah, dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu bahwa biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh.

Menurut Athukorala dan Reid (2003), pemerintah Selandia Baru melakukan reformasi besar pada akhir tahun 1980-an dan awal tahun 1990-an. Reformasi tersebut mengubah manajemen pemerintahan dari sistem berbasis ketaatan, yang menggunakan aturan yang detil, restriktif dan plafon anggaran kas, menjadi rezim yang berbasis kinerja dan akuntabilitas. Keberhasilan dari

penerapan reformasi ini memerlukan upaya yang sungguh-sungguh baik pada level strategis maupun level operasional dan membawa pada perubahan fundamental dan perubahan yang ekstensif baik dalam manajemen operasi sektor pemerintah (sektor publik) dan juga laporan keuangan yang disajikan untuk operasi tersebut. Reformasi tersebut juga diterapkan pada sistem akuntansi yang dianutnya.

Penelitian pada pemerintah Turki dilakukan oleh Kara dan Kilic (2011). Tema yang diambil adalah penerapan akuntansi akrual pada otoritas lokal yang mengambil studi kasus pada Pemerintah Kota Gaziantep. Praktik akuntansi pemerintah daerah telah dilakukan sesuai dengan 5018 Administrasi Publik dan Undang-Undang Pengendalian 5018 sejak tahun 2004 di Turki. Dengan undang-undang ini, akuntansi dasar kas yang menyebabkan sebagian besar kehilangan informasi dan masukan yang tidak tercatat penting untuk pelaporan, digantikan oleh sistem akuntansi pemerintah daerah atas dasar akrual. Dengan bantuan sistem akuntansi akrual, informasi tentang aset dan kewajiban dari pemerintah kota setempat benar-benar dicatat tepat waktu.

Penelitian yang dilakukan oleh Langelo et al. (2015) tentang analisis penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dalam penyajian laporan keuangan pada Pemerintah Kota Bitung menunjukkan bahwa dalam membuat laporan keuangan, pemerintah Kota Bitung belum menerapkan PP. No.71 Tahun 2010 tetapi telah sesuai dengan PP. No.24 Tahun 2005 yaitu menggunakan basis kas menuju akrual. Terdapat kendala dalam kesiapan berupa jumlah sumber daya manusia pelaksana secara kuantitas masih belum cukup di setiap SKPD dan kesiapan perangkat pendukung yang belum teruji. Diperlukan adanya peningkatan kualitas dan jumlah SDM yang berlatar belakang pendidikan akuntansi yang sesuai dan pengadaan sosialisasi serta bimbingan teknik sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang andal dan transparan.

Penelitian di Pemerintahan Inggris dilakukan oleh Hepworth (2003) membahas tentang syarat-syarat dalam kesuksesan implementasi akrual pada Pemerintah Inggris. Syarat-syarat tersebut antara lain bahwa pemerintah harus siap menerima perubahan atau reformasi di bidang keuangan, dalam hal ini dari akuntansi kas menuju akuntansi akrual; pemerintah harus mempunyai standar akuntansi akrual dan profesi akuntansi harus memiliki kapabilitas dalam menjalankannya; diperlukan pelatihan dan sosialisasi kepada pengelola keuangan yang dipekerjakan oleh pemerintah; keberhasilan penerapan akuntansi akrual juga ditentukan oleh pemahaman dan kemampuan auditor eksternal pemerintah.

METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif, yaitu suatu penelitian yang bertujuan untuk mengamati fenomena alamiah yang terjadi, mengumpulkan informasi, dan menyajikan dalam hasil penelitian. Menurut Moleong (2005) penelitian kualitatif adalah penelitian yang menggunakan pendekatan naturalistik untuk mencari dan menemukan pengertian atau pemahaman tentang fenomena dalam suatu latar yang berkonteks khusus. Penelitian ini berawal dari ketertarikan terhadap fenomena yang ada yaitu bagaimana implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah yang dilaksanakan pada Tahun 2015. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif yang dilakukan dalam bentuk studi kasus (Bungin 2010).

Fokus dari penelitian ini adalah implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual beserta kendala-kendalanya pada Pemerintah Kabupaten Jombang dalam tiga aspek, yaitu:

a. Komitmen, Regulasi dan Kebijakan;
b. Pengelolaan SDM;
c. Pengelolaan Teknologi Informasi.

Metode Pengumpulan Data

a. Observasi (pengamatan)
   Sugiyono (2010) menyatakan bahwa observasi adalah dasar semua ilmu pengetahuan. Para ilmuwan hanya dapat bekerja berdasarkan data, yaitu fakta mengenai dunia kenyataan yang diperoleh melalui observasi. Metode ini digunakan dengan maksud untuk mengamati dan mencatat gejala-gejala yang tampak pada objek penelitian pada saat keadaan atau situasi yang alami atau yang sebenarnya sedang berlangsung. Hal ini dimaksudkan agar diperoleh data yang lebih mendekati kebenaran yaitu dengan membandingkan hasil wawancara dengan keadaan yang sebenarnya.
b. Wawancara
   Menurut Indriantoro dan Supomo (2002), wawancara adalah merupakan teknik pengumpulan data dalam metode survey yang menggunakan pertanyaan secara lisan kepada subyek penelitian. Teknik wawancara dilakukan jika peneliti memerlukan komunikasi atau hubungan dengan responden.
   Wawancara itu digunakan untuk mengungkapkan data atau menambah informasi tentang Penerapan SAP Berbasis Akrual di Pemerintah Kabupaten Jombang, apakah sudah sesuai dengan PP No 71 Tentang SAP Berbasis Akrual.

Metode Analisis Data

Dalam suatu penelitian sangat diperlukan suatu analisis data yang berguna untuk memberikan jawaban terhadap permasalahan yang diteliti. Menurut Sugiyono (2010) analisis data adalah proses mencari dan menyusun secara sistematis data yang diperoleh dari hasil wawancara, catatan lapangan, dan dokumentasi, dengan cara mengorganisasikan data ke dalam kategori, menjabarkan ke dalam unit-unit, melakukan sintesa, menyusun ke dalam pola, memilih mana yang penting dan yang akan dipelajari, dan membuat kesimpulan sehingga mudah dipahami oleh diri sendiri maupun orang lain.

Setelah data dari lapangan terkumpul dengan menggunakan metode pengumpulan data di atas, maka peneliti akan menganalisis data tersebut dengan menggunakan pendekatan interpretif. Pendekatan interpretif merupakan suatu teknik menginterpretasikan arti data-data yang telah terkumpul dengan memberikan perhatian dan merekam sebanyak mungkin aspek situasi yang diteliti pada saat itu, sehingga memperoleh gambaran secara umum dan menyeluruh tentang keadaan sebenarnya.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pemerintah Kabupaten Jombang didirikan pada tahun 1950 berdasarkan Undang-undang Nomor 12 Tahun 1950 tentang pembentukan Daerah-Daerah Kabupaten di Lingkungan Propinsi Jawa Timur sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 2 tahun 1962, dengan luas wilayah 1.159,50 km^2 dan jumlah penduduk sebanyak 38.052.950 orang.

Organisasi Pemerintah Kabupaten Jombang terdiri dari 63 SKPD dengan struktur organisasi yang telah ditetapkan dengan Peraturan Daerah Kabupaten Jombang Nomor 5 Tahun 2008.

Upaya Pemerintah Kabupaten Jombang dalam Implementasi SAP Berbasis Akrual

1. Komitmen, Regulasi dan Kebijakan

   Pasal 4 Ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa SAP yang diterapkan dalam penyusunan dan penyajian LK adalah SAP berbasis akrual. Implementasi SAP berbasis akrual tersebut paling lambat dilaksanakan mulai Tahun Anggaran 2015, sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 10 Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah. Menindaklanjuti hal tersebut, diperlukan upaya yang efektif dari pemerintah daerah untuk mendukung implementasi SAP berbasis akrual tersebut.

   Efektivitas upaya pemerintah daerah dalam implementasi SAP berbasis akrual ditandai dengan adanya komitmen dari Kepala Daerah dan personil kunci serta dukungan dari pihak DPRD. Seluruh pihak tersebut harus bersama-sama mendukung efektivitas implementasi SAP berbasis akrual melalui persetujuan anggaran kegiatan, perencanaan yang memadai, serta proses internalisasi perencanaan tersebut kepada pihak-pihak yang terkait dengan implementasi SAP berbasis akrual.

   Permendagri 64 Tahun 2013 mengamanatkan pemerintah daerah untuk menyediakan perangkat regulasi dan kebijakan terkait implementasi SAP berbasis akrual. Perangkat regulasi dan kebijakan tersebut mencakup kebijakan akuntansi pemerintah daerah, Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD), dan Bagan Akun Standard (BAS), yang diatur lebih lanjut melalui peraturan kepala daerah. Kepala DPPKAD mengungkapkan bahwa:

   > "Kepala daerah berkomitmen penuh terhadap pelaksanaan akrual ini, diantaranya telah menetapkan peraturan bupati tentang Sistem dan Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang yang telah disesuaikan dengan PP. 71 Tahun 2010."

   Pemerintah Kabupaten Jombang telah menerbitkan Peraturan Bupati 21 Tahun 2014 tanggal 23 Mei 2014 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang dan Peraturan Bupati Jombang Nomor 22 Tahun 2014 tanggal 23 Mei 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang. Untuk mendukung implementasi SAP berbasis akrual tersebut Pemerintah Kabupaten Jombang telah melaksanakan hal-hal sebagai berikut.

   a. Pemda telah menyusun dan menetapkan rencana/strategi implementasi SAP berbasis akrual

      Pemerintah Kabupaten Jombang telah menyusun strategi implementasi penerapan SAP berbasis akrual dalam bentuk rencana aksi *(Action Plan)* yang memuat target, pihak yang terlibat, tahapan dan output yang disusun oleh Bupati dan seluruh Kepala SKPD di lingkungan Pemerintah Kabupaten Jombang. Dokumen rencana aksi *(Action Plan)* telah di setujui dan ditandatangani oleh Bupati dan DPRD sebagai wujud komitmen bersama. Kepala DPPKAD menyatakan bahwa:

"Rencana aksi sebagai wujud komitmen antara Bupati dan Ketua DPRD yang berisi kegiatan-kegiatan yang akan dilaksanakan dalam upaya implementasi SAP berbasis akrual telah ditandatangani kedua belah pihak. Dengan demikian anggaran untuk kegiatan dalam implementasi SAP berbasis akrual akan disetujui oleh DPRD."

b. Kepala Daerah telah mendapatkan pernyataan komitmen dari SKPD yang mendukung perencanaan implementasi SAP berbasis akrual

Keterlibatan SKPD dalam perencanaan strategi implementasi SAP berbasis akrual sebagai wujud komitmen bersama antara pemda dengan SKPD dan diharapkan dapat lebih meningkatkan rasa tanggungjawab dari SKPD agar dapat menjalankan kegiatan pemerintahan dengan sebaik-baiknya dan menghasilkan laporan keuangan daerah sesuai dengan SAP berbasis akrual. Kepala DPPKAD menyatakan bahwa:

"Komitmen bersama antara Bupati dan Kepala SKPD telah diwujudkan dalam bentuk pakta integritas dan ditandatangani pada awal Tahun 2015. Hal tersebut sebagai wujud keseriusan dari setiap SKPD dalam pelaksanaan SAP berbasis akrual."

Namun demikian selain upaya tersebut di atas, masih terdapat kendala terkait dengan regulasi dan kebijakan pemerintah daerah untuk implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual, khususnya perangkat regulasi dan kebijakan yang belum sepenuhnya mendukung SAP berbasis akrual dan diimplementasikan, yaitu:

a. Regulasi dan kebijakan SAP berbasis akrual, belum sepenuhnya relevan dan mutakhir

Regulasi dan kebijakan SAP berbasis akrual belum sepenuhnya relevan dan mutakhir meskipun Pemkab Jombang telah mempunyai Peraturan Bupati Jombang Nomor 21 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang dan Peraturan Bupati Jombang Nomor 22 Tahun 2014 tanggal 23 Mei 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang.

Dan walaupun telah berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 tentang Sistem Akuntansi Pemerintahan dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang penetapan SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor 238/PMK/05/2011 tentang Pedoman Umum SAP namun hasil wawancara menunjukkan bahwa Pemda tidak memiliki panduan terkait unsur LK yang perlu disajikan kembali (restatement) pada saat menerapkan SAP berbasis akrual untuk pertama kali. Hal tersebut karena dalam Perbup Nomor 22 Tahun 2014, Bab 15 Permendagri No. 64 Tahun 2013 dan Buletin Teknis belum mengatur tentang restatement. Wawancara dengan Kepala DPPKAD menyatakan bahwa:

"Dalam Peraturan Bupati terkait kebijakan akuntansi belum diatur tentang perlakuan akuntansi atas penyajian kembali (restatement) laporan keuangan TA 2014. Hal tersebut dikarenakan Permendagri belum mengaturnya. Atas hal tersebut kami akan berkoordinasi dengan BPKP sebagai pendamping pembuatan laporan keuangan."

Peraturan bupati terkait sistem dan kebijakan akuntansi belum mengatur tentang perlakuan akuntansi atas penyajian kembali (restatement). DPPKAD telah berkoordinasi secara terus-menerus kepada BPKP terkait penyajian kembali akun-akun dalam laporan keuangan.

b. Regulasi dan kebijakan SAP berbasis akrual belum sepenuhnya diimplementasikan

Regulasi dan kebijakan SAP berbasis akrual yang telah diimplementasikan sejak bulan Januari 2015 yaitu Peraturan Bupati Jombang Nomor 22 Tahun 2014 tanggal 23 Mei 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 2015 dan Peraturan Bupati Jombang Nomor 21 Tahun 2014 tanggal 23 Mei 2014 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah Kabupaten Jombang yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 2015. Namun demikian, masih terdapat kebijakan SAP berbasis akrual yang belum diimplementasikan. Hal ini dapat dilihat dari Laporan Keuangan Semester I Tahun 2015 khususnya pada neraca. Penyesuaian akun neraca ke sistem akrual dilakukan pada akhir tahun dengan menginput jurnal memorial pada SIMDA. Untuk akun penyisihan piutang, piutang neto, dan cadangan piutang masih disesuaikan melalui program *MS Excel* tanpa menggunakan jurnal memorial dalam SIMDA.

Berdasarkan wawancara dan observasi yang telah dilakukan, komitmen dari pimpinan merupakan unsur terpenting dalam keberhasilan suatu pemerintah daerah. Pimpinan (kepala daerah) adalah orang yang bertanggung jawab atas daerah yang dipimpinnya. Pemerintah Kabupaten Jombang memiliki keinginan yang kuat dalam meningkatkan akuntabilitas laporan keuangannya. Dengan adanya komitmen dari pimpinan, regulasi dan kebijakan yang akan dilaksanakan pada tingkatan pegawai dapat ditetapkan. Regulasi dan kebijakan ini yang akan dijadikan pedoman dalam melaksanakan kegiatan. Pemerintah Kabupaten Jombang menargetkan memperoleh penilaian tertinggi atau opini WTP dari BPK.

2. Pengelolaan Sumber Daya Manusia

   Kewajiban penerapan SAP berbasis akrual mengharuskan pemerintah daerah menyesuaikan sistem akuntansi berbasis kas menuju akrual *(cash towards accrual)* yang sedang diterapkan saat ini ke sistem akuntansi berbasis akrual, sesuai amanat Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Penyesuaian tersebut berdampak pada sistem penatausahaan keuangan pemerintah daerah sehingga pemerintah daerah perlu menyiapkan sumber daya yang memadai. Salah satu sumber daya yang harus disiapkan oleh pemerintah daerah adalah sumber daya manusia. Kebutuhan atas sumber daya manusia yang kompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan daerah meningkat seiring dengan semakin kuatnya upaya untuk menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Untuk itu, pemerintah daerah harus menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan, termasuk upaya pelatihan/sosialisasi implementasi SAP berbasis akrual. Pelatihan/sosialisasi tersebut diperlukan untuk menguatkan komitmen, meningkatkan kompetensi SDM, dan meminimalisasi risiko ketidakandalan data keuangan. Secara umum, melalui program sosialisasi/training diharapkan semua pemangku kepentingan memahami dan mendukung implementasi SAP berbasis akrual dan bersama-sama mengupayakan pencapaian opini terbaik pada laporan keuangan pemerintah daerah Tahun Anggaran 2015. Wawancara dengan Kepala Bidang Akuntansi DPPKAD yang menyatakan:

   > "Sosialisasi dan pelatihan tentang SAP berbasis akrual telah dilaksanakan pada bulan Januari dan Februari 2015 dengan narasumber BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur. Sedangkan diklat yang diikuti oleh bendahara dan pengelola keuangan SKPD dilaksanakan bulan November 2015 di Pusdiklat BPK Yogyakarta."

   Upaya yang telah dilakukan pemda dalam menyiapkan sumber daya manusia yang kompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan sebagai implementasi SAP berbasis akrual yaitu Pemda telah melakukan analisis kebutuhan SDM pengelola keuangan dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual pada setiap SKPD sebagai berikut.

   a. Pemda telah melakukan pelatihan yang dibutuhkan dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual

      Dalam rangka meningkatkan kapasitas SDM Pengelola Keuangan guna menunjang persiapan implementasi SAP berbasis akrual, Pemkab Jombang telah melakukan pelatihan dan bintek diantaranya, yaitu:

      1) Sosialisasi pengelolaan keuangan daerah yang berbasis akrual dengan SIMDA versi 2.7 pada tanggal 19 – 21 Nopember 2014 yang dilaksanakan oleh DPPKAD dengan narasumber dari BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur dan peserta meliputi PPK serta Bendahara Pengeluaran SKPD;
      2) Sosialisasi implementasi SAP berbasis akrual yang dilaksanakan oleh DPPKAD pada tanggal 15 Januari 2015 dan 4 Februari 2015 dengan narasumber dari BPKP;
      3) Sosialisasi penyusunan laporan prognosis 2015 dan tata cara meng-entry saldo awal dengan sistem akuntansi berbasis akrual dengan SIMDA Versi 2.7.5 tanggal 25 – 26 Juni 2015 dengan peserta dari Bendahara Pengeluaran dan para Operator SIMDA;
      4) Bintek dalam rangka penyusutan bagi Pengurus Barang pada tanggal 18 – 21 Agustus 2015 yang diselenggarakan oleh DPPKAD dengan narasumber dari BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Timur dan peserta Pengurus Barang seluruh SKPD.

   b. Pemda telah menyusun analisa kompetensi yang dibutuhkan untuk setiap tugas dan fungsi pengelola keuangan

      Analisis kompetensi telah disusun oleh pemda, hal tersebut tertuang dalam Keputusan Bupati Nomor 188.4.45/217/415. 10.10/2014 tentang Hasil Analisa Jabatan Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jombang Tahun 2014. Analisis jabatan dan analisis beban kerja dilakukan secara bertahap sejak Tahun 2012, selesai dilaksanakan dan ditetapkan tanggal 23 Oktober 2014. Dalam dokumen analisis jabatan diantaranya memuat peta bezeting, peta

kebutuhan dan proyeksi kebutuhan selama lima tahun dari Tahun 2012 s/d 2016. Selain itu dalam dokumen analisis jabatan juga menjelaskan tentang kompetensi yang dibutuhkan untuk setiap tugas dan fungsi tidak hanya untuk pengelola keuangan, aset dan TI serta pereviu LKPD namun untuk semua tugas dan fungsi di lingkungan Pemkab Jombang.

Namun demikian selain berbagai upaya yang telah dilakukan tersebut masih terdapat kendala pada pengelolaan SDM yaitu:

a. SDM Pengelola Keuangan belum memiliki kompetensi (latar belakang pendidikan yang sesuai, pengalaman dan pelatihan) di bidang pengelolaan keuangan

   Pemkab Jombang telah berupaya meningkatkan kompetensi SDM Pengelola Keuangan melalui sosialisasi, diklat di bidang pengelolaan keuangan meskipun belum seluruhnya mengikuti sosialisasi/diklat serta dengan belajar dan praktek langsung dibantu dengan aplikasi SIMDA sehingga perangkat Pengelola Keuangan dapat menjalankan tugasnya. Wawancara dengan Kepala Bidang Mutasi Badan Kepegawaian Daerah menyatakan bahwa:

   > "Berdasarkan analisis kebutuhan pegawai dan terbatasnya jumlah PNS di lingkungan Pemerintah Kabupaten Jombang, penempatan pegawai masih belum sesuai yang dipersyaratkan. Masih terdapat posisi jabatan bendahara di beberapa SKPD dengan kualifikasi pendidikan SMA dan S1 Non Akuntansi."

b. Jumlah SDM Pengelola Keuangan belum sesuai dengan hasil analisis kebutuhan

   Pemkab Jombang telah menerbitkan Peraturan Bupati Jombang Nomor 188.4.45/217A/415.10.10/2014 tentang Hasil Analisa Jabatan Satuan Kerja Pemerintah Daerah Kabupaten Jombang Tahun 2014. Selain itu pemda juga telah melakukan analisis beban kerja dan peta kebutuhan dari masing-masing SKPD. Namun dengan keterbatasan jumlah PNS di lingkungan pemda berdampak pula terhadap kurangnya jumlah SDM Pengelola Keuangan sehingga masih belum sesuai dengan hasil analisis kebutuhan.

   Secara ringkas, pemaknaan beberapa informan tentang pengelolaan SDM dalam penerapan SAP berbasis akrual dapat dipahami sebagai upaya Pemerintah Kabupaten Jombang meningkatkan pemahaman dan kompetensi para pegawainya. Akuntansi akrual yang baru diterapkan pada Tahun 2015 tidak hanya memerlukan pengetahuan akan maknanya saja, tetapi setiap SDM pengelola keuangan harus mengetahui bagaimana menerapkannya dalam pembuatan laporan keuangan. Pelatihan-pelatihan yang dilakukan Pemerintah Kabupaten Jombang merupakan upaya yang dilakukan untuk meningkatkan kompetensi SDM pengelola keuangan. Diharapkan dengan adanya pelatihan yang diselenggarakan, SDM pengelola keuangan SKPD dapat bekerja secara optimal dalam pembuatan laporan keuangan.

3. Pengelolaan Teknologi Informasi

   Salah satu aspek yang dapat mendukung kesuksesan implementasi SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah adalah aspek pengelolaan teknologi informasi yang memadai. Hal ini disebabkan karena jumlah transaksi yang besar dan semakin kompleks memiliki risiko tingkat kesalahan yang tinggi jika dilaksanakan secara manual. Dengan pengelolaan aplikasi teknologi informasi yang memadai, pemerintah daerah dapat mengolah transaksi keuangan secara akurat dan tepat waktu untuk menghasilkan laporan keuangan guna pengambilan keputusan.

   Pemerintah Kabupaten Jombang dalam implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual khususnya dalam aspek pengelolaan teknologi informasi diketahui beberapa hal sebagai berikut.

   a. Pemda telah melakukan analisis kebutuhan sistem aplikasi untuk mendukung implementasi SAP berbasis akrual

      Pemkab Jombang berupaya melaksanakan manajemen tata kelola keuangan yang berbasis teknologi informasi untuk terwujudnya pengelolaan keuangan yang baik sesuai dengan peraturan yang berlaku, efektif, efisien, transparan, akuntabel dan auditabel. Hal tersebut penting untuk meningkatkan kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah menuju terwujudnya manajemen pemerintahan yang *good governance*.

      Analisis kebutuhan sistem aplikasi SIMDA dilakukan karena adanya kebutuhan Pemkab Jombang dalam mempersiapkan pelaksanaan tata kelola keuangan daerah sesuai dengan peraturan yang berlaku. Atas hal tersebut Pemkab Jombang melakukan kerjasama dengan BPKP Provinsi Jawa Timur, yang tertuang dalam Nota Kesepakatan Bersama Nomor 180/06/415.12/2006 dan PRJ.4453/PW13/3/2006 tanggal 16 Agustus 2006 dan terakhir Nomor 180/1/

415.10.1/2015 dan PRJ-03/PW13/3/2015 tanggal 15 Januari 2015. Sejak saat itu Pemkab Jombang melaksanakan pengelolaan keuangan menggunakan aplikasi SIMDA. Kepala Bidang Akuntansi DPPKAD menyatakan:

> "Alasan pemilihan SIMDA BPKP adalah karena sistem aplikasi tersebut bisa menyajikan laporan keuangan sesuai dengan SAP serta memberikan kemudahan dalam penatausahaan sesuai dengan Permendagri dan peraturan yang berlaku. BPKP juga melakukan pendampingan dan konsultasi serta koordinasi dengan DPPKAD apabila ada masalah."

b. Pemda telah memberlakukan pembatasan akses fisik ke ruang data server, pembatasan akses logical ke aplikasi dan database melalui penggunaan user id dan password. Ruangan server SIMDA terletak di ruangan server DPPKAD bersama dengan server SIMDA BMD. Pembatasan akses fisik dalam ruangan server telah diterapkan oleh DPPKAD. Ruangan server selalu dalam keadaan terkunci dengan pemegang kunci adalah Kabid Akuntansi DPPKAD. Sedangkan ruangan server dan jaringan Pemkab Jombang yang menghubungkan jaringan pada SKPD dan server SIMDA terletak di Kantor Arsip, PDE dan Perpustakaan pada Gedung Sekretariat Daerah. Adapun ruangan server tersebut selalu dalam keadaan terkunci.

Disamping hal-hal yang telah dicapai Pemkab Jombang dalam persiapan SAP berbasis akrual dalam aspek pengelolaan IT tersebut, masih terdapat kendala yaitu Sistem aplikasi yang dimiliki belum sepenuhnya terintegrasi secara vertikal (sistem aplikasi SKPD kepada SKPKD) dan horisontal (antar aplikasi dalam sistem).

Sistem aplikasi yang dimiliki Pemkab Jombang belum terintegrasi secara vertikal dan horizontal. Terintegrasi vertikal yaitu sistem aplikasi SIMDA antara SKPD dengan SKPKD belum semuanya terintegrasi secara otomatis. Dari 64 SKPD terdapat 57 SKPD yang sudah terintegrasi secara *online* dan tujuh SKPD yang masih *offline*/belum terintegrasi. Pada SKPD yang masih *offline*, Bendahara SKPD masih menggunakan media rekonsiliasi manual dengan membawa data SIMDA per SKPD untuk direkonsiliasikan ke DPPKAD secara periodik.

Terintegrasi horizontal yaitu sistem aplikasi SIMDA dan SIMDA BMD belum terintegrasi secara memadai, sehingga diperlukan waktu untuk melakukan rekonsiliasi antara SIMDA dan SIMDA BMD. Aplikasi lain yang belum terintegrasi secara horizontal adalah Sistem Informasi Manajemen Pendapatan Daerah (SIMPATDA), Sistem Informasi Manajemen Gaji Taspen (SIM Gaji Taspen), Sistem Informasi Manajemen Kepegawaian (SIMPEG) dan aplikasi pada BLUD. Namun Kepala DPPKAD optimis bahwa sistem aplikasi tersebut dapat terintegrasi, menyatakan bahwa:

> "Pengintegrasian antar aplikasi sampai sekarang belum dapat dilakukan karena terdapat perbedaan bahasa pemrograman, namun Tahun 2016 akan diupayakan bisa diintegrasikan dengan bantuan BPKP dan penyedia aplikasi lainnya. Namun tetap dilakukan rekonsiliasi antar bidang sebulan sekali."

Pengelolaan teknologi informasi dengan adanya aplikasi SIMDA yang bekerja sama dengan BPKP tidak dapat dipungkiri sangat membantu Pemerintah Kabupaten Jombang dalam pembuatan laporan keuangan. Dengan adanya aplikasi SIMDA ini diharapkan laporan keuangan dapat dibuat tepat waktu, akurat dan akuntabel. Pemerintah Kabupaten Jombang telah berupaya mencegah dan melindungi database aplikasi SIMDA dari akses pihak luar dan kerusakan atau kehilangan database.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Implementasi SAP berbasis akrual pada Pemerintah Kabupaten Jombang dilakukan pada aspek-aspek sebagai berikut:

1. Dalam aspek komitmen, regulasi dan kebijakan, Pemerintah Kabupaten Jombang telah menetapkan rencana aksi *(Action Plan)* implementasi SAP berbasis akrual yang telah disetujui oleh DPRD. Seluruh Kepala SKPD telah menyatakan komitmen yang tertuang dalam surat pernyataan komitmen (pakta integritas) implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual dengan target opini WTP dari BPK. Sedangkan kendala yang terjadi adalah regulasi dan kebijakan SAP berbasis akrual belum sepenuhnya relevan dan mutakhir serta belum sepenuhnya diimplementasikan.
2. Dalam aspek pengelolaan SDM, Pemerintah Kabupaten Jombang telah melakukan sosialisasi dan pelatihan yang ditujukan untuk bendahara dan pengelola keuangan SKPD. Selain itu Pemkab Jombang telah menyusun analisa kompetensi yang dibutuhkan untuk

setiap tugas dan fungsi pengelola keuangan. Namun karena keterbatasan jumlah pegawai, terdapat kekurangan pegawai pengelola keuangan. Hal tersebut telah diajukan penambahan formasi ke Kemenpan RB. Kendala yang dihadapi adalah terdapat SDM pengelola keuangan yang belum memiliki kompetensi yang dipersyaratkan.

3. Pemerintah Kabupaten Jombang dalam aspek Teknologi Informasi menggunakan SIMDA yang mendukung SAP berbasis akrual bekerja sama dengan BPKP. Pemilihan aplikasi SIMDA buatan BPKP berdasarkan kesinambungan pendampingan dan koordinasi yang dapat dilakukan sewaktu-waktu. Dengan aplikasi SIMDA diharapkan pembuatan laporan keuangan dapat tepat waktu, akurat dan akuntabel. Sedangkan kendala yang dihadapi adalah sistem aplikasi belum sepenuhnya terintegrasi secara vertikal dan horisontal.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian, saran dan rekomendasi yang diajukan peneliti dalam rangka implementasi SAP berbasis akrual di Pemerintah Kabupaten Jombang yaitu perlu adanya percepatan pelaksanaan kegiatan-kegiatan yang telah dianggarkan sebelumnya, seperti peningkatan konektifitas jaringan SIMDA, peningkatan kemampuan pemahaman akuntansi akrual, tidak hanya definisi akrual saja tetapi lebih kepada kemampuan menganalisa dan memahami permasalahan-permasalahan terkait akuntansi akrual. Selain itu diklat yang diadakan harus lebih mengedepankan praktek di lapangan.

Untuk memenuhi kebutuhan SDM karena masih terbatasnya formasi SDM yang mempunyai kompetensi di bidang akuntansi, dapat dipenuhi terlebih dahulu dengan tenaga kerja dari lulusan akuntansi perguruan tinggi, dan diperbanyak diklat-diklat terkait pengelolaan keuangan. Sedangkan dalam aspek IT, diperlukan percepatan pengembangan aplikasi SIMDA agar dapat menghasilkan laporan keuangan secara akrual dengan mengintegrasikan aplikasi-aplikasi lain seperti aplikasi pengelolaan pendapatan dan aplikasi pengelolaan aset.

Penelitian ini tidak dapat sepenuhnya mengeksplorasi lebih mendalam mengenai implementasi SAP berbasis akrual. Hal ini dikarenakan sebagian dari aparatur pemerintah Kabupaten Jombang khususnya pada SKPD-SKPD belum dapat memberikan penjelasan lebih mendalam dan masih terbatas hanya pada pemahaman definisi SAP berbasis akrual. Sehingga peneliti lebih banyak melakukan wawancara dan menggali data dari DPPKAD.

DAFTAR PUSTAKA

Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability and Management* 29 (4), 442-478.

Athukorala, S. L., dan B. Reid. (2003). Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Developing Member Countries.

Azmi, A. H., dan N. Mohamed. (2014). Readiness of Malaysian public sector employees in moving towards accrual accounting for improve accountability: The case of Ministry of Education (MOE). *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164, 106-111.

Bungin, B. (2010). *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial Lainnya*. Jakarta: Kencana.

Fuchs, S., A. Bergmann, dan S. Brusca. (2015). The short-term impact of modern accrual accounting systems: Cross sectional evidence from Switzerland In *Comparative International Governmental Accounting Research*. University of Malta, Valeta.

Hadari, N. (2003). *Metode Penelitian Bidang Sosial*. Yogyakarta: UGM Press.

Hasibuan, M. S. (2000). *Manajemen Sumber Daya Manusia*: STIE YKPN.

Hepworth, N. (2003). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *PUBLIC MONEY & MANAGEMENT*.

Indriantoro, N., dan B. Supomo. (2002). *Metedologi Penelitian Bisnis*. Vol. Edisi Pertama. Yogyakarta: Penerbit BPFE.

Ismail, S., SitiAfiqahZainuddin, T. Abdullah. (2015). Accrual accounting: Issues and challenges in complying to the international accounting standard In *International Public Sector Conference (IPSC) 2015* Hotel Mercure, Surabaya, Indonesia

Kara, E., dan Y. Kilic. (2011). Accounting Recording System On Accrual Basis At Local Authorities In Turkey: An Application In Gaziantep Local Municipality. *International Journal of Business and Social Science*. 2(15).

Langelo, F., D. P. E. Saerang, dan S. W. Alexander. (2015). Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Dalam Penyajian Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kota Bitung. *Jurnal EMBA 1* V 3 (1), 1-8.

Leppänen, P., dan S. Näsi. (2015). Accrual accounting in Finnish local governments – Source of comparable financial information or a field of creative accounting? In *Comparative International Goverment Accounting Research*. University of Mlta, Valeta.

Lucianelli, G. (2015). A new challenge for policy makers and managers of public universities: opportunities and obstacles passing from cash to accrual system. In *Comparative International Goverment Accounting Research*. University of Malta, Valeta.

Lüder, K. (2002). Accrual Accounting and Budgeting in Government – A History of the Hessian " New Admi ni str ati ve M anagement (NVS)" Project

Meiliana, A. K., Siti-Nabiha, dan L.-K. Phua. 2013. Transparency And Accountability In The Public Sector: Analysing The Adoption Of Accrual Accounting In Indonesia Paper read at Asia- America- Africa- Australia Public Finance Management Conference "Distance Technology on Good Government Governance" 21-22 October, at Faculty of Economics - Universitas Terbuka.

Moleong, L. J. (2005). *Metode Penelitian Kualitatif*. Vol. Edisi Revisi. Bandung: PT Remaja Rosdakarya.

Nasi, G., dan I. Steccolini. (2008). Implementation of accounting reforms: An empirical investigation into Italian local governments.

Näsi, S., dan P. Leppänen. (2015). Creative use of cross-entity transactions to balance local government economies in accrual budgeting and accounting in Finland In *Comparative Internetional Goverment Accounting Research*. University of Malta, Valeta.

Ouda, H. 2004. Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *Public Fund Digest* 4 (1):78-99.

Peter Van Der Hoek, M. (2005). From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: The Dutch experience. *Public Budgeting & Finance*, 25 (1):32-45.

Ritonga, I. (2015). Lessons learned from early implementation stage of accrual accounting in indonesia local government: A case study in province xyz In *International Public Sector Conference (IPSC) 2015* Hotel Mercure, Surabaya, Indonesia

Robbins, S. (2001). *Perilaku Organisasi*. Jakarta: PT. Prehallindo.

Sahati, E., dan I. Yuhertiana. (2015). Accrual implementation of government accounting: The accounting staffs readiness analysis In *International Public Sector Conference (IPSC) 2015* Hotel Mercure, Surabaya, Indonesia

Suwardjono. (2005). *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan*. Vol. Edisi 3. Yogyakarta: BPFE.

Widiastuti, N. P. E., K. Septyan, dan S. Y. Wijaya. (2012). Determination of the disclosure quality and implication toward the system accrual on financial reporting public sector in Indonesia. Paper read at Asia- America-Africa-Australia Public Finance Management Conference "Public Reform For Good Government Governance", 13-14 November, at Post Graduate Building, UPN "Veteran" Jawa Timur, Surabaya, Indonesia.

Wijaya, I. F., dan B. Dahlan. (2013). Accrual Accounting Implementation in Indonesia Paper read at Asia- America- Africa- Australia Public Finance Management Conference "Distance Technology on Good Government Governance" 21-22 October, at Faculty of Economics - Universitas Terbuka.

Winarno, B. (2007). *Kebijakan Publik: Teori dan Proses*. Jakarta: Media Pressindo.