



The Effect of Accrual-Based Government Accounting Standards Implementation on the Quality of Financial Reporting with Regional Apparatus Organizational Commitment as a Moderating Variable in Serdang Bedagai Regency Government

Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis AkruaI Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan dengan Komitmen OPD sebagai Variabel Moderasi Pada Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai

Juni Yanti Napitupulu¹⁾, Dito Aditia Darma Nasution²⁾, Agus Tripriyono³⁾

^{1,2)} Universitas Pembangunan Panca Budi

Email: ¹⁾ forum.doktor.akuntansi.usu@gmail.com; ²⁾ ditoaditia@dosen.pancabudi.ac.id

³⁾ agus.tripriyono@dosen.pancabudi.ac.id

ARTICLE HISTORY

Received [20 Maret 2026]

Revised [15 Mei 2026]

Accepted [19 Mei 2026]

KEYWORDS

Accrual-based SAP, Local Government, PLS-SEM, OPD Commitment, Public Sector Accounting.

This is an open access article under the [CC-BY-SA](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/) license



ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis faktor-faktor yang memengaruhi implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual serta menguji peran Komitmen Organisasi Perangkat Daerah (OPD) sebagai variabel moderasi dalam konteks pemerintah daerah. Penelitian dilakukan pada 30 OPD di Kabupaten Serdang Bedagai dengan melibatkan 180 aparatur pengelola keuangan sebagai responden. Pendekatan kuantitatif digunakan dengan metode Structural Equation Modeling berbasis Partial Least Squares (SEM-PLS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa Sumber Daya Manusia, Sarana Pendukung, Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), Pemahaman SAP berbasis akrual, Motivasi Pegawai, serta Penerapan SAP akrual secara manual berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Model struktural memiliki daya jelas yang kuat dengan nilai R^2 sebesar 0,762, yang mengindikasikan bahwa variabel-variabel dalam model mampu menjelaskan 76,2% variasi implementasi SAP berbasis akrual. Komitmen OPD terbukti memiliki pengaruh langsung yang signifikan dan merupakan prediktor paling dominan dalam model. Selain itu, pengujian efek moderasi menunjukkan bahwa Komitmen OPD secara signifikan memperkuat sebagian besar hubungan antara variabel independen dan implementasi SAP berbasis akrual, kecuali pada satu hubungan moderasi yang tidak signifikan. Temuan ini mengindikasikan bahwa peran moderasi Komitmen OPD bersifat selektif dan kontekstual, di mana pada aspek tertentu implementasi SAP lebih dipengaruhi oleh kapasitas individual aparatur dibandingkan oleh faktor struktural organisasi. Penelitian ini memberikan kontribusi empiris dengan menunjukkan bahwa Komitmen OPD berfungsi sebagai pengikat strategis yang menyelaraskan faktor individu, teknis, dan regulatif dalam mewujudkan tata kelola keuangan daerah yang akuntabel dan berbasis akrual.

ABSTRACT

This study aims to examine the determinants of accrual-based Government Accounting Standards (GAS) implementation and to empirically test the role of Organizational Commitment of Regional Government Organizations (Organisasi Perangkat Daerah/OPD) as a moderating variable in the context of local government. The study was conducted across 30 OPDs in Serdang Bedagai Regency and involved 180 financial management officers as respondents. A quantitative approach was employed using Structural Equation Modeling based on Partial Least Squares (SEM-PLS). The results indicate that Human Resources, Supporting Facilities, Compliance with Laws and Regulations, Government Internal Control System (GICS), Understanding of Accrual-Based GAS, Employee Motivation, and Manual Application of Accrual-Based GAS have positive and significant effects on the implementation of accrual-based GAS. The structural model demonstrates strong explanatory power, with an R^2 value of 0.762, indicating that 76.2% of the variance in accrual-based GAS implementation is explained by the variables included in the model. Organizational Commitment exhibits the strongest direct effect and serves as the most dominant predictor in the model. Furthermore, the moderation analysis reveals that Organizational Commitment significantly strengthens most of the relationships between the independent variables and accrual-based GAS implementation, except for one non-significant moderating relationship. This finding suggests that the moderating role of Organizational Commitment is selective and context-dependent, as certain aspects of accrual-based GAS implementation are more strongly influenced by individual capacities of public officials—such as technical competence, intrinsic motivation, and work experience—than by organizational structural factors. This study contributes to the public sector accounting literature by demonstrating that Organizational Commitment functions as a strategic integrator that aligns individual, technical, and regulatory factors in achieving accountable and accrual-based local government financial management.

PENDAHULUAN

Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual merupakan bagian integral dari reformasi pengelolaan keuangan negara di Indonesia yang bertujuan meningkatkan akuntabilitas, transparansi, dan kualitas informasi keuangan sektor publik. Regulasi melalui PP Nomor 71 Tahun 2010 dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 mewajibkan pemerintah daerah untuk mengimplementasikan basis akrual agar laporan keuangan mampu menyajikan posisi keuangan dan kinerja pemerintah secara lebih komprehensif dibandingkan pendekatan kas menuju akrual.

Meskipun telah diterapkan secara formal, berbagai temuan audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menunjukkan bahwa kualitas implementasi SAP berbasis akrual di Organisasi Perangkat Daerah (OPD) masih bervariasi, termasuk di Kabupaten Serdang Bedagai. Berbagai studi dan hasil evaluasi menunjukkan bahwa masih terdapat sejumlah tantangan dalam mengoptimalkan implementasi SAP berbasis akrual. Tantangan tersebut antara lain berkaitan dengan kapasitas dan kompetensi sumber daya manusia pengelola keuangan, pemanfaatan teknologi dan sistem informasi akuntansi yang belum maksimal, penguatan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP), serta konsistensi dalam penerapan prosedur dan standar operasional. Di samping itu, tingkat komitmen organisasi dalam mendukung perubahan sistem akuntansi juga menjadi faktor penting yang memengaruhi keberhasilan implementasi.

Dalam perspektif institusional, komitmen organisasi sering dipandang sebagai faktor penting dalam mendorong keberhasilan reformasi sektor publik. Namun, dalam konteks birokrasi pemerintah daerah, komitmen pimpinan OPD tidak selalu terinternalisasi secara operasional dan berpotensi bersifat administratif atau simbolik. Oleh karena itu, peran komitmen OPD dalam memperkuat pengaruh faktor-faktor teknis dan organisasional terhadap implementasi SAP berbasis akrual perlu diuji secara empiris, bukan diasumsikan bekerja secara otomatis.

Berdasarkan kondisi tersebut, penelitian ini menganalisis pengaruh sumber daya manusia, sarana pendukung, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, SPIP, pemahaman SAP berbasis akrual, motivasi pegawai, serta penerapan SAP akrual secara manual terhadap implementasi SAP berbasis akrual di Kabupaten Serdang Bedagai. Selain itu, penelitian ini menguji secara kritis peran komitmen OPD sebagai variabel moderasi untuk menilai sejauh mana faktor tersebut benar-benar berfungsi dalam memperkuat atau justru tidak memengaruhi hubungan kausal dalam praktik pengelolaan keuangan daerah.

Dengan demikian, penelitian ini diharapkan tidak hanya memberikan bukti empiris mengenai faktor-faktor penentu implementasi SAP berbasis akrual, tetapi juga memperkaya literatur akuntansi sektor publik dengan menjelaskan keterbatasan peran komitmen organisasi dalam konteks birokrasi pemerintah daerah.

LANDASAN TEORI

Implementasi SAP Berbasis Akrual dalam Akuntansi Sektor Publik

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual merupakan pendekatan pelaporan keuangan sektor publik yang mengakui transaksi dan peristiwa ekonomi pada saat terjadinya, tanpa bergantung pada arus kas masuk atau keluar. Penerapan basis akrual bertujuan untuk meningkatkan kualitas informasi keuangan, memperluas transparansi fiskal, serta memperkuat akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Dalam konteks Indonesia, implementasi SAP berbasis akrual telah menjadi agenda reformasi pengelolaan keuangan publik yang bersifat wajib melalui PP Nomor 71 Tahun 2010 dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013.

Namun demikian, berbagai studi empiris menunjukkan bahwa keberhasilan implementasi SAP berbasis akrual di pemerintah daerah tidak semata-mata ditentukan oleh keberadaan regulasi, melainkan sangat dipengaruhi oleh kesiapan organisasi dan aparatur pengelola keuangan. Penelitian Nasution (2018) menegaskan bahwa keterbatasan sumber daya manusia, insentif yang tidak memadai, serta lemahnya sarana pendukung menjadi faktor dominan yang menghambat implementasi SAP akrual secara optimal di pemerintah daerah. Temuan ini diperkuat oleh kajian literatur sistematis Nasution, Napitupulu, dan Buaya (2025) yang menyimpulkan bahwa aspek perilaku, kapasitas organisasi, dan mekanisme pengendalian internal memiliki peran krusial dalam keberhasilan reformasi akuntansi sektor publik. Dengan demikian, implementasi SAP berbasis akrual merupakan proses multidimensional yang melibatkan interaksi antara aspek teknis, organisasional, dan perilaku aparatur pemerintah.

Dalam konteks ini, Putri, Tripriyono, dan Panggabean (2025) menunjukkan bahwa analisis rasio keuangan pemerintah daerah—seperti rasio kemandirian, efektivitas, efisiensi, dan pertumbuhan—sangat bergantung pada kualitas dan kelengkapan data laporan keuangan yang disajikan. Oleh karena itu, implementasi SAP berbasis akrual tidak hanya berfungsi sebagai kewajiban regulatif, tetapi juga



sebagai prasyarat substantif bagi tersedianya informasi keuangan yang andal untuk menilai kinerja keuangan pemerintah daerah secara objektif dan terukur.

Kerangka Teoritis: Teori Kontinjensi

Teori kontinjensi menyatakan bahwa kinerja dan efektivitas suatu organisasi bergantung pada tingkat kesesuaian antara karakteristik internal organisasi dan kondisi lingkungan eksternal yang dihadapi. Dalam konteks pemerintah daerah, penerapan SAP berbasis akrual merepresentasikan perubahan sistemik yang menuntut penyesuaian pada kapasitas sumber daya manusia, struktur kerja, sistem pengendalian, serta budaya organisasi. Kompleksitas akuntansi berbasis akrual berpotensi menimbulkan variasi respons aparatur, terutama apabila tidak diimbangi dengan kompetensi, pengalaman, dan dukungan organisasi yang memadai.

Penelitian-penelitian di sektor publik Indonesia menunjukkan bahwa perbedaan karakteristik organisasi perangkat daerah, seperti kualitas SDM, sistem pengendalian intern, dan dukungan manajerial, menghasilkan tingkat keberhasilan implementasi SAP yang berbeda-beda (Nasution, 2018; Putri et al., 2025). Oleh karena itu, teori kontinjensi relevan digunakan untuk menjelaskan bahwa efektivitas penerapan SAP berbasis akrual sangat dipengaruhi oleh kemampuan organisasi dalam menyesuaikan diri dengan tuntutan regulasi dan kompleksitas lingkungan pengelolaan keuangan publik.

New Public Management (NPM) theory

Teori New Public Management (NPM) berkembang sebagai respons terhadap tuntutan reformasi sektor publik akibat rendahnya efisiensi, efektivitas, dan akuntabilitas kinerja pemerintah. Pendekatan NPM menekankan penerapan prinsip-prinsip manajerial sektor swasta dalam pengelolaan organisasi publik, seperti orientasi pada kinerja dan hasil, efisiensi penggunaan sumber daya, serta peningkatan transparansi dan akuntabilitas.

Dalam kerangka NPM, penerapan akuntansi berbasis akrual dipandang sebagai instrumen strategis untuk memperbaiki kualitas informasi keuangan dan mendukung pengambilan keputusan berbasis kinerja. Studi Putri et al. (2025) menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan berbasis akrual memiliki implikasi langsung terhadap penilaian kinerja keuangan pemerintah daerah. Selain itu, pengelolaan dana publik yang efisien dan akuntabel, seperti dalam pengelolaan Dana BOS, juga membutuhkan sistem akuntansi dan pengendalian yang kuat agar terhindar dari penyalahgunaan (Purba & Junawan, 2025). Hal ini menegaskan bahwa SAP berbasis akrual merupakan bagian integral dari agenda reformasi manajemen keuangan publik sebagaimana ditekankan dalam paradigma NPM.

Faktor-Faktor yang Memengaruhi Implementasi SAP Berbasis Akrual Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia merupakan faktor kunci dalam implementasi SAP berbasis akrual. Kompetensi, pengalaman, dan pemahaman aparatur terhadap konsep akrual berpengaruh terhadap konsistensi pencatatan dan kualitas laporan keuangan (Ridder et al., 2005). Studi di Indonesia menunjukkan bahwa keterbatasan kapasitas SDM masih menjadi hambatan utama dalam penerapan SAP akrual di pemerintah daerah (Prabowo et al., 2017; Setiyawati & Hermawan, 2018).

Sarana Pendukung dan Sistem Informasi

Sarana pendukung, khususnya sistem informasi akuntansi pemerintah, berperan dalam memfasilitasi proses pencatatan dan pelaporan berbasis akrual. Sistem yang andal dan terintegrasi dapat meningkatkan efisiensi serta mengurangi kesalahan pencatatan (DeLone & McLean, 2003). Namun, beberapa penelitian menegaskan bahwa keberadaan sistem tidak otomatis meningkatkan kualitas implementasi jika tidak diimbangi dengan kemampuan pengguna dan tata kelola yang memadai (Susanto, 2015).

Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan

Kepatuhan regulatif merupakan pendorong utama adopsi SAP berbasis akrual di sektor publik. Tekanan regulatif mendorong OPD untuk menerapkan SAP akrual demi memperoleh legitimasi institusional (DiMaggio & Powell, 1983). Namun, kepatuhan tersebut sering kali bersifat administratif dan belum tentu mencerminkan kualitas implementasi yang substantif (Christiaens & Van Peteghem, 2007).

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) berfungsi untuk menjamin keandalan pelaporan keuangan, efektivitas operasional, serta kepatuhan terhadap peraturan. Lemahnya pengendalian internal sering dikaitkan dengan rendahnya kualitas laporan keuangan dan meningkatnya risiko penyalahgunaan dana publik. Studi Purba dan Junawan (2025) menunjukkan bahwa pengelolaan dana publik yang tidak

didukung oleh sistem pengendalian internal yang memadai berpotensi menimbulkan inefisiensi dan penyimpangan. Oleh karena itu, keberadaan SPIP yang efektif menjadi elemen penting dalam mendukung implementasi SAP berbasis akrual yang akuntabel.

Pemahaman SAP Berbasis Akrual dan Motivasi Pegawai

Pemahaman aparaturnya terhadap prinsip SAP berbasis akrual memengaruhi kemampuan mereka dalam menerapkan standar secara konsisten (Brusca et al., 2016). Selain itu, motivasi pegawai berperan dalam mendorong penerimaan dan penggunaan praktik akuntansi baru. Penelitian perilaku organisasi sektor publik menunjukkan bahwa motivasi kerja berkontribusi terhadap efektivitas implementasi kebijakan dan reformasi administrasi (Perry & Wise, 1990; Van der Voet, 2014).

Penerapan SAP Akrual Secara Manual

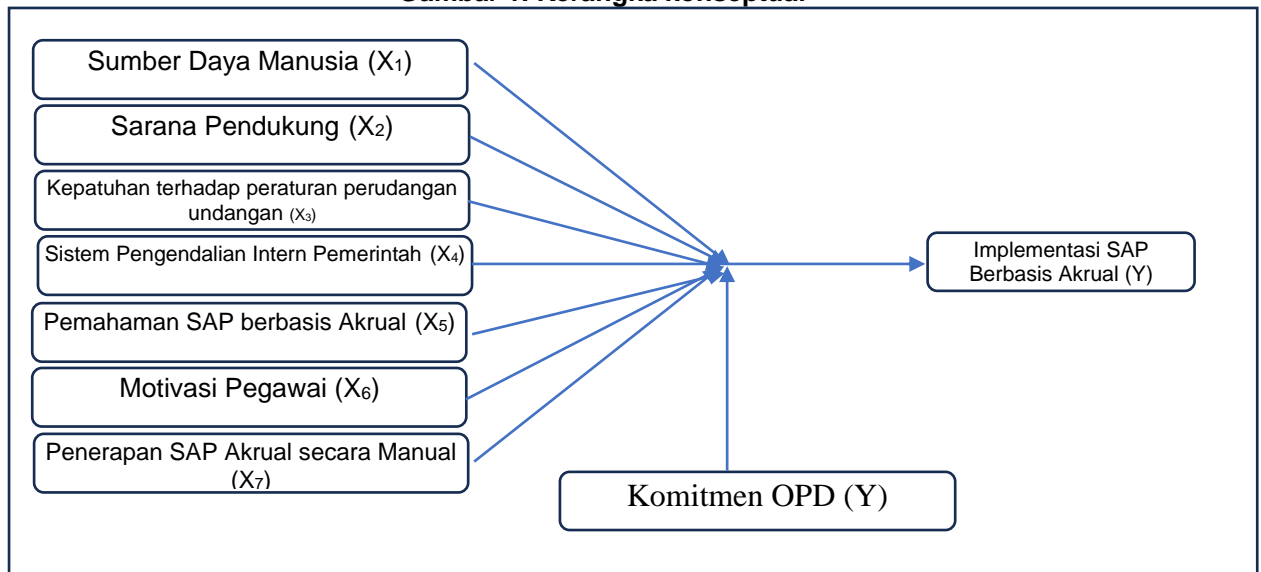
Dalam praktik pemerintah daerah, penerapan SAP akrual secara manual masih digunakan sebagai mekanisme transisi untuk membantu aparaturnya memahami konsep akrual. Praktik ini dapat berfungsi sebagai sarana pembelajaran, namun juga berpotensi menimbulkan inefisiensi apabila tidak diintegrasikan dengan sistem informasi secara memadai (Scapens & Jazayeri, 2003; Granlund, 2011).

Komitmen OPD dalam Implementasi SAP Berbasis Akrual

Komitmen organisasi sering diasumsikan sebagai faktor yang memperkuat keberhasilan implementasi kebijakan publik. Namun, dalam konteks birokrasi pemerintah daerah, komitmen pimpinan OPD tidak selalu terinternalisasi secara operasional dan dapat bersifat simbolik atau administratif (Brunsson, 1989; Christensen et al., 2015). Oleh karena itu, peran komitmen OPD sebagai variabel moderasi dalam hubungan antara faktor-faktor organisasional dan implementasi SAP berbasis akrual perlu diuji secara empiris untuk menilai batas efektivitasnya.

Kerangka Konseptual

Gambar 1. Kerangka konseptual



METODE PENELITIAN

Desain dan Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain penelitian kausal-komparatif dan survei cross-sectional. Tujuan utama penelitian adalah menganalisis hubungan kausal antara variabel independen dan variabel dependen, serta menguji peran komitmen Organisasi Perangkat Daerah (OPD) sebagai variabel moderasi dalam implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual.

Pendekatan ini dipilih karena memungkinkan pengujian simultan hubungan struktural antar konstruk laten serta evaluasi kualitas pengukuran instrumen secara empiris melalui Structural Equation Modeling (SEM) berbasis Partial Least Squares (PLS).



Lokasi dan Objek Penelitian

Penelitian dilaksanakan pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di lingkungan Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai, khususnya unit yang menjalankan fungsi akuntansi dan penyusunan laporan keuangan. Objek penelitian meliputi seluruh entitas akuntansi pemerintah daerah yang berkewajiban menyusun laporan keuangan untuk dikonsolidasikan pada entitas pelaporan daerah.

Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi penelitian mencakup seluruh aparatur pengelola keuangan pada 30 OPD di Kabupaten Serdang Bedagai, yang terdiri dari:

1. Pejabat Pengelola Keuangan (PPK),
2. Bendahara Pengeluaran, dan
3. Staf Keuangan.

Teknik pengambilan sampel menggunakan **metode sensus**, sehingga seluruh populasi dijadikan responden penelitian. Jumlah responden sebanyak **180 orang** (30 OPD x 3 responden), yang dinilai telah memenuhi ketentuan ukuran sampel minimal dalam analisis SEM-PLS (Hair et al., 2017).

Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh melalui:

- Penyebaran kuesioner terstruktur,
- Observasi langsung terhadap proses pengelolaan keuangan, dan
- Analisis dokumen pendukung, seperti kebijakan akuntansi daerah dan prosedur pelaporan keuangan OPD.

Instrumen penelitian berupa kuesioner disusun berdasarkan indikator yang dikembangkan dari teori akuntansi sektor publik dan hasil penelitian terdahulu, serta menggunakan skala interval (Likert 1–5)

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Implementasi SAP Berbasis Akrua, yang diukur melalui indikator pengakuan pendapatan, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas sesuai PP No. 71 Tahun 2010. Variabel independen meliputi:

1. Sumber Daya Manusia (X1)
2. Sarana Pendukung (X2)
3. Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan (X3)
4. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (X4)
5. Pemahaman SAP Berbasis Akrua (X5)
6. Motivasi Pegawai (X6)
7. Penerapan SAP Akrua secara Manual (X7)

Variabel moderasi adalah Komitmen OPD (Z), yang mencerminkan tingkat tanggung jawab, keyakinan, dan kesediaan pimpinan OPD dalam mendukung implementasi SAP berbasis akrua secara substantif.

Teknik Analisis Data

Analisis data dilakukan menggunakan software SmartPLS versi 3.0 yang dijalankan pada komputer berbasis sistem operasi Windows dengan spesifikasi standar perkantoran. Metode SEM-PLS dipilih karena bersifat variance-based, tidak mensyaratkan distribusi normal, serta efektif digunakan untuk model dengan kompleksitas tinggi dan tujuan prediktif.

Tahapan analisis meliputi:

1. Evaluasi Model Pengukuran (Outer Model)
Menguji validitas konvergen, validitas diskriminan, dan reliabilitas konstruk.
2. Evaluasi Model Struktural (Inner Model)
Menguji koefisien jalur (path coefficients), nilai R^2 , Q^2 (predictive relevance), dan signifikansi hubungan antar variabel.
3. Pengujian Hipotesis
Dilakukan melalui prosedur bootstrapping untuk memperoleh nilai t-statistics dan p-values pada tingkat signifikansi 5%.

Asumsi Penelitian

Penelitian ini didasarkan pada beberapa asumsi utama:

1. Responden memahami proses pengelolaan keuangan dan penerapan SAP berbasis akrua di OPD masing-masing.

2. Instrumen kuesioner mampu merepresentasikan konstruk laten yang diteliti.
3. Hubungan antar variabel bersifat linear dan dapat dimodelkan secara kausal melalui SEM-PLS.

Demografi Responden

Tabel 1. Karakteristik Demografis Responden (n = 180)

| Karakteristik | Kategori | n | % |
|-------------------------------|---|----------|----------|
| Jenis Kelamin | Laki-laki | 109 | 60,6 |
| | Perempuan | 71 | 39,4 |
| Pendidikan Terakhir | SMA/ sederajat | 28 | 15,6 |
| | Diploma (D3) | 7 | 3,9 |
| | Diploma IV / Sarjana Terapan | 11 | 6,1 |
| | Sarjana (S1) | 69 | 38,3 |
| | Magister (S2) | 65 | 36,1 |
| Lama Bekerja | < 1 tahun | 34 | 18,9 |
| | 1–3 tahun | 63 | 35,0 |
| | 4–6 tahun | 41 | 22,8 |
| | > 6 tahun | 42 | 23,3 |
| Konsentrasi Pendidikan | Akuntansi / Keuangan | 38 | 21,1 |
| | Kesehatan | 45 | 25,0 |
| | Teknik | 32 | 17,8 |
| | Sosial, hukum, administrasi publik, pendidikan, pertanian, dll. | 65 | 36,1 |

Berdasarkan Tabel 1 seluruh responden memberikan jawaban kuisisioner yang dikirimkan peneliti, komposisi jenis kelamin menunjukkan bahwa mayoritas responden adalah laki-laki sebesar 60,6%, sedangkan perempuan sebesar 39,4%. Kondisi ini mencerminkan struktur birokrasi pada unit pengelola keuangan pemerintah yang masih didominasi oleh aparatur laki-laki, namun telah menunjukkan keterlibatan perempuan yang cukup signifikan. Dalam konteks implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), perbedaan komposisi gender ini tidak dipahami sebagai faktor penentu kualitas penerapan standar, melainkan sebagai gambaran kondisi institusional tempat SAP dijalankan. Keterlibatan responden dari kedua gender menunjukkan bahwa proses pencatatan, pengukuran, dan pelaporan keuangan berbasis SAP dilaksanakan secara kolektif dan profesional, sehingga mendukung prinsip akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan publik.

Tingkat pendidikan responden didominasi oleh lulusan Sarjana (S1) sebesar 38,3% dan Magister (S2) sebesar 36,1%, sehingga lebih dari 74% responden memiliki latar belakang pendidikan tinggi. Komposisi ini menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan daerah, khususnya dalam penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), didukung oleh sumber daya manusia yang memiliki kemampuan analitis dan pemahaman regulasi yang memadai. Tingginya tingkat pendidikan responden mencerminkan kesiapan aparatur dalam memahami prinsip-prinsip SAP, menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah secara akuntabel, serta menyesuaikan diri dengan dinamika kebijakan akuntansi sektor publik. Keberadaan responden dengan pendidikan menengah dan diploma melengkapi fungsi operasional dalam proses pencatatan dan administrasi keuangan, sehingga implementasi SAP dapat berjalan secara terintegrasi. Secara keseluruhan, profil pendidikan responden memperkuat validitas temuan penelitian ini dan menunjukkan bahwa penerapan SAP berlangsung dalam lingkungan birokrasi yang relatif profesional dan kondusif bagi peningkatan kualitas pelaporan keuangan pemerintah.

Lama bekerja didominasi oleh pegawai dengan masa kerja 1–3 tahun sebesar 35,0%, diikuti oleh responden dengan masa kerja lebih dari 6 tahun sebesar 23,3%, masa kerja 4–6 tahun sebesar 22,8%, dan kurang dari 1 tahun sebesar 18,9%. Distribusi ini menunjukkan adanya kombinasi antara aparatur dengan pengalaman kerja yang relatif baru dan aparatur yang telah berpengalaman. Dalam konteks implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), keberagaman masa kerja tersebut mencerminkan keseimbangan antara pemahaman historis terhadap regulasi akuntansi pemerintahan dan kemampuan adaptasi terhadap kebijakan serta standar akuntansi yang berlaku. Aparatur dengan masa kerja lebih panjang berperan dalam menjaga konsistensi dan kepatuhan terhadap penerapan SAP, sementara aparatur dengan masa kerja yang lebih singkat cenderung lebih adaptif terhadap perubahan sistem dan prosedur akuntansi, sehingga secara bersama-sama mendukung keberlanjutan dan efektivitas penerapan SAP dalam pengelolaan keuangan pemerintah.

Konsentrasi pendidikan, responden berasal dari berbagai bidang ilmu, dengan proporsi terbesar dari bidang sosial, hukum, administrasi publik, pendidikan, pertanian, dan bidang lainnya sebesar 36,1%, diikuti oleh bidang kesehatan sebesar 25,0%, akuntansi/keuangan sebesar 21,1%, dan teknik sebesar 17,8%.



17,8%. Komposisi ini menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan pemerintah dan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) melibatkan aparatur dengan latar belakang keilmuan yang beragam. Keberadaan responden dengan konsentrasi akuntansi dan keuangan berperan penting dalam aspek teknis pencatatan dan pelaporan keuangan, sementara responden dari bidang non-akuntansi mendukung penerapan SAP pada konteks operasional dan sektoral sesuai karakteristik masing-masing organisasi perangkat daerah. Secara keseluruhan, keberagaman konsentrasi pendidikan ini mencerminkan bahwa implementasi SAP merupakan proses lintas disiplin yang terintegrasi, sehingga mampu memperkuat kualitas laporan keuangan serta meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan pemerintah.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Bab ini menguraikan hasil analisis dan pembahasan penelitian berdasarkan pengujian model PLS-SEM untuk menilai kualitas instrumen, kekuatan hubungan antar variabel, serta faktor-faktor penentu implementasi SAP berbasis akrual di Kabupaten Serdang Bedagai. Pada tabel 1 seluruh indikator pada masing-masing konstruk penelitian menunjukkan nilai loading factor yang tinggi dan konsisten, yaitu berada di atas batas minimum 0,70, sehingga dapat disimpulkan bahwa model pengukuran telah memenuhi kriteria validitas konvergen. Konstruk Implementasi SAP Berbasis Akrual (ISAPA) memiliki nilai loading antara 0,819–0,850 yang menunjukkan bahwa seluruh indikator mampu merepresentasikan konstruk secara kuat. Demikian pula, konstruk Sumber Daya Manusia (SDM), Sarana Pendukung (SP), Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan (KPPU), Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), Pemahaman SAP berbasis Akrual (PSAP), Motivasi Pegawai (MP), Penerapan SAP Akrual secara Manual (PSAPM), serta Komitmen OPD (KMO) seluruhnya memiliki nilai outer loading yang tinggi dan relatif merata pada setiap indikator, yang mengindikasikan bahwa indikator-indikator tersebut valid dan mampu menjelaskan konstruk laten yang diukur. Dengan demikian, hasil ini menegaskan bahwa instrumen penelitian yang digunakan memiliki kualitas pengukuran yang baik dan layak untuk dilanjutkan ke tahap pengujian model struktural.

Tabel 1. Hasil Uji Validitas Konvergen (Convergent Validity)

| | ISAPA (Y) | SDM (X1) | SP (X2) | KPPU (X3) | SPIP (X4) | PSAP (X5) | MP (X6) | PSAPM (X7) | KMO (Z) |
|--------------|--------------|-------------|------------|--------------|--------------|--------------|------------|---------------|------------|
| ISAPA1 | 0,821 | | | | | | | | |
| ISAPA2 | 0,831 | | | | | | | | |
| ISAPA3 | 0,819 | | | | | | | | |
| ISAPA4 | 0,850 | | | | | | | | |
| ISAPA5 | 0,830 | | | | | | | | |
| SDM1 (X1.1) | | 0,829 | | | | | | | |
| SDM2 (X1.2) | | 0,897 | | | | | | | |
| SDM3 (X1.3) | | 0,874 | | | | | | | |
| SDM4 (X1.4) | | 0,886 | | | | | | | |
| SDM5 (X1.5) | | 0,890 | | | | | | | |
| SP1 (X2.1) | | | 0,876 | | | | | | |
| SP2 (X2.2) | | | 0,891 | | | | | | |
| SP3 (X2.3) | | | 0,870 | | | | | | |
| SP4 (X2.4) | | | 0,899 | | | | | | |
| SP5 (X2.5) | | | 0,891 | | | | | | |
| KPPU1 (X3.1) | | | | 0,862 | | | | | |
| KPPU2 (X3.2) | | | | 0,882 | | | | | |
| KPPU3 (X3.3) | | | | 0,860 | | | | | |
| KPPU4 (X3.4) | | | | 0,877 | | | | | |
| KPPU5 (X3.5) | | | | 0,861 | | | | | |
| SPIP1 (X4.1) | | | | | 0,886 | | | | |
| SPIP2 (X4.2) | | | | | 0,898 | | | | |

| | ISAPA (Y) | SDM (X1) | SP (X2) | KPPU (X3) | SPIP (X4) | PSAP (X5) | MP (X6) | PSAPM (X7) | KMO (Z) |
|--------------|--------------|-------------|------------|--------------|--------------|--------------|------------|---------------|------------|
| SPIP3 (X4.3) | | | | | 0,917 | | | | |
| SPIP4 (X4.4) | | | | | 0,881 | | | | |
| SPIP5 (X4.5) | | | | | 0,888 | | | | |
| PSAP1 (X5.1) | | | | | | 0,891 | | | |
| PSAP2 (X5.2) | | | | | | 0,898 | | | |
| PSAP3 (X5.3) | | | | | | 0,920 | | | |
| PSAP4 (X5.4) | | | | | | 0,917 | | | |
| PSAP5 (X5.5) | | | | | | 0,884 | | | |
| MP1 (X6.1) | | | | | | | 0,901 | | |
| MP2 (X6.2) | | | | | | | 0,884 | | |
| MP3 (X6.3) | | | | | | | 0,903 | | |
| MP4 (X6.4) | | | | | | | 0,908 | | |
| MP5 (X6.5) | | | | | | | 0,904 | | |

| | ISAPA (Y) | SDM (X1) | SP (X2) | KPPU (X3) | SPIP (X4) | PSAP (X5) | MP (X6) | PSAPM (X7) | KMO (Z) |
|---------------|--------------|-------------|------------|--------------|--------------|--------------|------------|---------------|------------|
| PSAPM1 (X7.1) | | | | | | | | 0,898 | |
| PSAPM2 (X7.2) | | | | | | | | 0,872 | |
| PSAPM3 (X7.3) | | | | | | | | 0,893 | |
| PSAPM4 (X7.4) | | | | | | | | 0,871 | |
| PSAPM5 (X7.5) | | | | | | | | 0,871 | |
| KMO1 (Z1) | | | | | | | | | 0,908 |
| KMO2 (Z2) | | | | | | | | | 0,847 |
| KMO3 (Z3) | | | | | | | | | 0,903 |
| KMO4 (Z4) | | | | | | | | | 0,870 |
| KMO5 (Z5) | | | | | | | | | 0,895 |

Source: Data Processed, 2026

Tabel 2. Hasil Uji Validitas Diskriminan (Discriminant Validity)

| | ISAPA (Y) | SDM (X1) | SP (X2) | KPPU (X3) | SPIP (X4) | PSAP (X5) | MP (X6) | PSAPM (X7) | KMO (Z) |
|-------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|
| ISAPA (Y) | 0,830 | 0,209 | 0,226 | 0,289 | 0,294 | 0,200 | 0,390 | 0,190 | 0,342 |
| SDM (X1) | 0,209 | 0,876 | -0,062 | 0,076 | 0,106 | 0,033 | -0,014 | 0,019 | 0,005 |
| SP (X2) | 0,226 | -0,062 | 0,885 | 0,059 | -0,038 | -0,038 | 0,070 | -0,062 | -0,003 |
| KPPU (X3) | 0,289 | 0,076 | 0,059 | 0,868 | -0,064 | 0,028 | -0,031 | -0,014 | 0,005 |
| SPIP (X4) | 0,294 | 0,106 | -0,038 | -0,064 | 0,894 | -0,053 | 0,185 | -0,137 | 0,013 |
| PSAP (X5) | 0,200 | 0,033 | -0,038 | 0,028 | -0,053 | 0,902 | -0,063 | -0,170 | -0,077 |
| MP (X6) | 0,390 | -0,014 | 0,070 | -0,031 | 0,185 | -0,063 | 0,900 | -0,012 | -0,011 |
| PSAPM (X7) | 0,190 | 0,019 | -0,062 | -0,014 | -0,137 | -0,170 | -0,012 | 0,881 | -0,037 |
| KMO (Z) | 0,342 | 0,005 | -0,003 | 0,005 | 0,013 | -0,077 | -0,011 | -0,037 | 0,885 |

Source: Data Processed, 2026

Berdasarkan tabel 2 hasil uji validitas diskriminan tersebut, terlihat bahwa nilai akar kuadrat AVE (ditunjukkan pada diagonal) untuk setiap konstruk, yaitu ISAPA, SDM, SP, KPPU, SPIP, PSAP, MP, PSAPM, dan KMO, lebih tinggi dibandingkan dengan nilai korelasinya terhadap konstruk lain. Kondisi ini menunjukkan bahwa masing-masing variabel laten memiliki kemampuan yang lebih kuat dalam menjelaskan indikator-indikatornya sendiri daripada menjelaskan indikator dari konstruk lain, sehingga



kriteria validitas diskriminan terpenuhi. Selain itu, nilai korelasi antarkonstruk yang relatif rendah, baik yang bersifat positif maupun negatif, mengindikasikan tidak adanya masalah tumpang tindih konsep antarvariabel dalam model. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa setiap konstruk dalam penelitian ini bersifat unik, saling berbeda secara empiris, dan instrumen yang digunakan mampu membedakan secara jelas antarvariabel yang diteliti, sehingga model pengukuran layak digunakan untuk analisis struktural lebih lanjut..

Tabel 3. Hasil Uji Reliabilitas

| | Cronbach's Alpha | Composite Reliability |
|---|-------------------------|------------------------------|
| Implementasi SAP Berbasis Akrual (Y) | 0.887 | 0.917 |
| Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan (X3) | 0.919 | 0.939 |
| Komitmen OPD (Z) | 0.931 | 0.947 |
| Motivasi Pegawai (X6) | 1.000 | 1.000 |
| Pemahaman SAP Berbasis Akrual (X5) | 1.000 | 1.000 |
| Penerapan SAP Akrual secara Manual (X7) | 1.000 | 1.000 |
| Sarana Pendukung (X2) | 1.000 | 1.000 |
| Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (X4) | 1.000 | 1.000 |
| Sumber Daya Manusia (X1) | 1.000 | 1.000 |

Source: Data Processed, 2026

Pada tabel 3 bahwa uji reliabilitas dilakukan untuk menilai konsistensi internal indikator dalam mengukur konstruk laten dengan menggunakan Cronbach's Alpha, rho_A, Composite Reliability, dan Average Variance Extracted (AVE). Hasil pengujian menunjukkan bahwa seluruh konstruk memiliki tingkat reliabilitas yang sangat baik, dengan nilai Cronbach's Alpha berada pada rentang 0,887–0,943, rho_A antara 0,888–0,961, serta Composite Reliability sebesar 0,917–0,956, yang seluruhnya melampaui ambang batas minimum 0,70 sebagaimana direkomendasikan dalam analisis PLS-SEM. Selain itu, nilai AVE yang berkisar antara 0,690–0,814 mengindikasikan bahwa masing-masing konstruk mampu menjelaskan varians indikator secara memadai dan memenuhi kriteria validitas konvergen. Konstruk utama seperti motivasi pegawai, pemahaman SAP berbasis akrual, sistem pengendalian intern pemerintah, dan komitmen OPD menunjukkan konsistensi pengukuran yang sangat kuat, mencerminkan kestabilan instrumen dalam menangkap dimensi teknis, perilaku, dan organisasional. Nilai reliabilitas sempurna pada konstruk moderasi merupakan karakteristik umum dari variabel interaksi dalam PLS-SEM yang dibentuk melalui pendekatan product indicator dan tidak menimbulkan permasalahan metodologis. Secara keseluruhan, temuan ini menegaskan bahwa instrumen penelitian memiliki kualitas pengukuran yang andal dan layak digunakan untuk pengujian model struktural serta penarikan kesimpulan empiris.

Tabel 4. Uji Koefisien Determinasi

| | R Square | R Square Adjusted |
|---|-----------------|--------------------------|
| Implementasi SAP Berbasis Akrual (Y) | 0.762 | 0.740 |

Source: Data Processed, 2026

Berdasarkan Tabel 4, hasil uji koefisien determinasi menunjukkan bahwa nilai R Square sebesar 0,762 mengindikasikan bahwa variabel Implementasi SAP Berbasis Akrual (Y) mampu dijelaskan oleh variabel-variabel independen dalam model sebesar 76,2%, sementara sisanya sebesar 23,8% dipengaruhi oleh faktor lain di luar model penelitian. Selanjutnya, nilai R Square Adjusted sebesar 0,740 menegaskan bahwa setelah memperhitungkan jumlah variabel dan ukuran sampel, kemampuan penjelasan model tetap berada pada tingkat yang tinggi dan stabil. Temuan ini mencerminkan bahwa model struktural yang dibangun memiliki daya jelas yang kuat dan relevan dalam menjelaskan variasi Implementasi SAP Berbasis Akrual, sehingga dapat dikategorikan sebagai model dengan tingkat ketepatan yang baik untuk digunakan dalam analisis lanjutan.

Tabel 5. Hasil Uji Predictive Relevance

| | ISAPA (Y) | |
|------------------|------------------|----------|
| SDM (X1) | 0,127 | Menengah |
| SP (X2) | 0,245 | Menengah |
| KPPU (X3) | 0,390 | Kuat |

| | | |
|-------------------|-------|-------------|
| SPIP (X4) | 0,289 | Menengah |
| PSAP (X5) | 0,355 | Kuat |
| MP (X6) | 0,370 | Kuat |
| PSAPM (X7) | 0,336 | Kuat |
| KMO (Z) | 0,542 | Sangat Kuat |

Source: Data Processed, 2026

Berdasarkan tabel 5, hasil uji *predictive relevance* yang ditinjau melalui nilai *f-square*, seluruh konstruk eksogen terbukti memiliki kontribusi prediktif terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua (ISAPA). Komitmen OPD (KMO) menunjukkan kekuatan prediktif paling dominan dengan kategori sangat kuat, yang mengindikasikan bahwa komitmen organisasi memiliki peran substantif dalam mendukung keberhasilan implementasi SAP akrua. Selain itu, Motivasi Pegawai, Pemahaman SAP Berbasis Akrua, Penerapan SAP Akrua secara Manual, serta Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan termasuk dalam kategori prediktor kuat, sehingga menegaskan bahwa faktor perilaku, pemahaman teknis, dan kepatuhan regulatif merupakan determinan utama dalam mendorong efektivitas implementasi SAP. Sementara itu, Sumber Daya Manusia, Sarana Pendukung, dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berada pada kategori kekuatan prediktif menengah, yang menunjukkan bahwa faktor-faktor struktural tersebut tetap berperan sebagai elemen pendukung namun kontribusinya tidak sekuat faktor perilaku dan komitmen organisasi. Secara keseluruhan, temuan ini mengonfirmasi bahwa keberhasilan implementasi SAP berbasis akrua lebih ditentukan oleh kesiapan dan komitmen aktor organisasi dibandingkan aspek teknis semata.

Tabel 6. Hasil Uji Hipotesis

| | ORIGINAL SAMPLE (O) | P VALUES |
|---|---------------------|----------|
| <i>Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan (X3) → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.316 | 0.000 |
| <i>Komitmen Opd (Z) → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.363 | 0.000 |
| <i>Moderating Effect 1 → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.173 | 0.001 |
| <i>Moderating Effect 2 → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.111 | 0.010 |
| <i>Moderating Effect 3 → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.174 | 0.001 |
| <i>Moderating Effect 4 → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.199 | 0.000 |
| <i>Moderating Effect 5 → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.086 | 0.056 |
| <i>Moderating Effect 6 → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.134 | 0.001 |
| <i>Moderating Effect 7 → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.118 | 0.029 |
| <i>Motivasi Pegawai (X6) → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.309 | 0.000 |
| <i>Pemahaman Sap Berbasis Akrua (X5) → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.300 | 0.000 |
| <i>Penerapan Sap Akrua Secara Manual (X7) → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.297 | 0.000 |
| <i>Sarana Pendukung (X2) → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.250 | 0.000 |
| <i>Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (X4) → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.279 | 0.000 |
| <i>Sumber Daya Manusia (X1) → Implementasi Sap Berbasis Akrua (Y)</i> | 0.177 | 0.000 |

Source: Data Processed, 2026

Berdasarkan hasil pengujian, seluruh variabel independen menunjukkan pengaruh positif terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrua, yang ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur (Original Sample) yang bernilai positif. Variabel Komitmen OPD (Z) memiliki pengaruh langsung paling kuat terhadap Y (O = 0,363; p = 0,000), diikuti oleh Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan (X3) (O = 0,316; p = 0,000), Motivasi Pegawai (X6) (O = 0,309; p = 0,000), dan Pemahaman SAP Berbasis Akrua (X5) (O = 0,300; p = 0,000), yang seluruhnya signifikan pada taraf 5%. Variabel pendukung lainnya seperti Penerapan SAP Akrua secara Manual (X7), Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (X4), Sarana Pendukung (X2), dan Sumber Daya Manusia (X1) juga terbukti berpengaruh signifikan, menegaskan bahwa aspek regulasi, teknis, sistem pengendalian, dan kualitas SDM secara simultan memperkuat keberhasilan implementasi SAP berbasis akrua. Selain itu, hasil pengujian efek moderasi menunjukkan bahwa Moderating Effect 1, 2, 3, 4, 6, dan 7 berpengaruh signifikan terhadap Y (p < 0,05), yang mengindikasikan bahwa Komitmen OPD mampu memperkuat hubungan antara variabel independen dan implementasi SAP berbasis akrua. Namun demikian, Moderating Effect 5 tidak signifikan (O = 0,086; p = 0,056), sehingga secara statistik belum mampu berperan sebagai variabel moderasi. Secara

1022 | Juni Yanti Napitupulu, Dito Aditia Darma Nasution, Agus Tripriyono ; *Pengaruh Implementasi (SAP) Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan.*



keseluruhan, temuan ini menunjukkan bahwa keberhasilan implementasi SAP berbasis akrual tidak hanya ditentukan oleh faktor teknis dan regulatif, tetapi juga sangat dipengaruhi oleh tingkat komitmen organisasi dalam memperkuat pengaruh faktor-faktor tersebut.

Sumber Daya Manusia Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Pengaruh signifikan Sumber Daya Manusia terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual dapat dipahami dari karakteristik responden yang didominasi oleh aparatur berpendidikan tinggi, di mana sebesar 74,4% responden merupakan lulusan Sarjana (S1) dan Magister (S2), serta memiliki masa kerja yang relatif memadai, dengan 81,1% telah bekerja lebih dari satu tahun. Kondisi ini menunjukkan bahwa kompetensi akademik dan pengalaman kerja aparatur telah membentuk kapasitas teknis dan konseptual yang cukup dalam memahami serta mengimplementasikan SAP berbasis akrual. Selain itu, keberagaman latar belakang konsentrasi pendidikan, khususnya dari bidang sosial, hukum, administrasi publik, dan akuntansi, turut memperkaya perspektif pengelolaan keuangan daerah, sehingga memperkuat peran SDM sebagai faktor kunci dalam keberhasilan implementasi SAP berbasis akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Sarana Pendukung Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Signifikannya pengaruh sarana pendukung terhadap implementasi SAP berbasis akrual tidak terlepas dari karakteristik responden yang sebagian besar berada pada kelompok usia produktif dengan masa kerja 1–3 tahun (35,0%) dan lebih dari 6 tahun (23,3%), yang cenderung memiliki adaptabilitas tinggi terhadap pemanfaatan teknologi informasi. Didukung oleh tingkat pendidikan yang relatif tinggi, aparatur mampu memanfaatkan infrastruktur sistem, aplikasi, dan jaringan teknologi informasi secara optimal dalam mendukung proses akuntansi berbasis akrual. Hal ini mengindikasikan bahwa keberadaan sarana pendukung yang memadai menjadi enabler penting yang memungkinkan aparatur dengan kompetensi dan pengalaman beragam dapat menjalankan SAP berbasis akrual secara efektif dan terintegrasi.

Kepatuhan Peraturan Perundang - Undangan Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terbukti berpengaruh signifikan terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual, yang menegaskan bahwa implementasi sistem akuntansi pemerintahan tidak dapat dilepaskan dari kerangka regulasi yang berlaku. Tingginya tingkat kepatuhan OPD terhadap standar, pedoman, dan regulasi akuntansi pemerintah mendorong konsistensi penerapan SAP berbasis akrual sesuai dengan ketentuan nasional. Hal ini menunjukkan bahwa regulasi berfungsi sebagai instrumen pengendali sekaligus pendorong disiplin organisasi dalam mewujudkan tata kelola keuangan daerah yang patuh hukum dan berorientasi pada akuntabilitas publik.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Signifikannya pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap implementasi SAP berbasis akrual mencerminkan kesiapan organisasi yang didukung oleh aparatur dengan latar belakang pendidikan dan pengalaman kerja yang relatif matang. Dengan 46,1% responden memiliki masa kerja lebih dari empat tahun, aparatur telah terbiasa dengan prosedur pengendalian, mekanisme pengawasan, serta alur pertanggungjawaban keuangan. Kondisi ini memperkuat efektivitas SPIP dalam mengawal penerapan SAP berbasis akrual, sehingga mampu meminimalkan risiko kesalahan pencatatan dan meningkatkan keandalan laporan keuangan daerah.

Pemahaman SAP Berbasis Akrual Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Pengaruh positif pemahaman SAP berbasis akrual terhadap implementasi SAP berbasis akrual sangat relevan dengan karakteristik responden yang didominasi oleh lulusan S1 dan S2 serta memiliki latar belakang pendidikan akuntansi/keuangan dan administrasi publik. Tingkat pendidikan yang relatif tinggi mendukung kemampuan kognitif aparatur dalam memahami konsep akuntansi berbasis akrual yang kompleks, termasuk pengakuan, pengukuran, dan pelaporan transaksi keuangan. Selain itu, pengalaman kerja yang bervariasi memperkuat proses pembelajaran praktis, sehingga pemahaman konseptual dapat diterjemahkan secara efektif ke dalam praktik implementasi SAP berbasis akrual.

Motivasi Pegawai Berpengaruh Terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Motivasi pegawai terbukti berpengaruh signifikan terhadap implementasi SAP berbasis akrual, yang dapat dikaitkan dengan komposisi responden yang relatif seimbang antara laki-laki dan perempuan serta berada pada fase produktif dalam karier birokrasi. Dengan 53,9% responden memiliki masa kerja kurang dari atau sama dengan tiga tahun, terdapat dorongan adaptasi dan keinginan untuk menunjukkan kinerja yang baik dalam menghadapi sistem baru. Motivasi ini diperkuat oleh latar belakang pendidikan yang memadai, sehingga pegawai tidak hanya termotivasi secara intrinsik, tetapi juga memiliki kapasitas untuk berkontribusi secara nyata dalam keberhasilan implementasi SAP berbasis akrual.

Penerapan SAP Berbasis Akrual Berpengaruh Terhadap Implementasi Sap Berbasis Akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Pengaruh signifikan penerapan SAP berbasis akrual terhadap implementasi SAP berbasis akrual menunjukkan bahwa konsistensi praktik di tingkat operasional sangat dipengaruhi oleh pengalaman kerja aparatur. Responden dengan masa kerja lebih dari empat tahun cenderung memiliki pemahaman prosedural yang lebih baik terhadap siklus akuntansi pemerintahan, sementara responden dengan masa kerja lebih singkat menunjukkan fleksibilitas dalam mengadopsi sistem berbasis teknologi. Kombinasi pengalaman dan adaptabilitas ini menciptakan praktik penerapan SAP berbasis akrual yang lebih solid, sehingga mendukung keberhasilan implementasi secara keseluruhan.

Pengaruh Komitmen OPD Terhadap Hubungan Antara Sumber Daya Manusia, Sarana Pendukung, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Pemahaman SAP Berbasis Akrual, Motivasi Pegawai, Dan Penerapan Sap Berbasis Akrual pada Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akrual di Kabupaten Serdang Bedagai.

Peran Komitmen OPD sebagai variabel moderasi menjadi semakin penting ketika dikaitkan dengan karakteristik responden yang beragam, baik dari tingkat pendidikan, masa kerja, maupun latar belakang keilmuan. Keberagaman tersebut berpotensi menimbulkan variasi pemahaman dan kapasitas dalam penerapan SAP berbasis akrual. Namun demikian, komitmen OPD yang kuat mampu mengharmoniskan perbedaan tersebut melalui kebijakan yang konsisten, kepemimpinan yang efektif, serta dukungan organisasi, sehingga memperkuat pengaruh Sumber Daya Manusia, Sarana Pendukung, Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Pemahaman SAP berbasis akrual, Motivasi Pegawai, dan Penerapan SAP berbasis akrual terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Akan tetapi, pada *Moderating Effect 5*, komitmen OPD belum sepenuhnya teraktualisasi sebagai mekanisme penguatan yang signifikan, karena aspek implementasi yang dimoderasi lebih dipengaruhi oleh faktor individual aparatur—seperti kompetensi, motivasi, dan pengalaman kerja—dibandingkan oleh faktor struktural organisasi. Oleh karena itu, komitmen OPD berperan sebagai elemen strategis yang mengintegrasikan seluruh komponen organisasi guna mewujudkan tata kelola keuangan daerah yang akuntabel dan berbasis akrual.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Selain menegaskan pengaruh signifikan faktor Sumber Daya Manusia, Sarana Pendukung, Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), Pemahaman SAP berbasis akrual, Motivasi Pegawai, dan Penerapan SAP berbasis akrual terhadap implementasi SAP berbasis akrual di Kabupaten Serdang Bedagai, penelitian ini juga menghadirkan kebaruan (*novelty*) pada pengujian Komitmen OPD sebagai variabel moderasi dalam konteks akuntansi pemerintahan daerah.

Kebaruan penelitian ini terletak pada pembuktian empiris bahwa Komitmen OPD tidak hanya berperan sebagai faktor langsung, tetapi juga sebagai mekanisme penguat (*contextual enabler*) yang mampu mengintegrasikan keberagaman karakteristik aparatur—baik dari sisi tingkat pendidikan, masa kerja, maupun latar belakang keilmuan—dalam mendukung implementasi SAP berbasis akrual. Temuan ini memperluas literatur sebelumnya yang umumnya menempatkan komitmen organisasi sebagai variabel independen, dengan menunjukkan bahwa dalam konteks sektor publik daerah, komitmen OPD memiliki fungsi strategis sebagai katalis institusional yang menyelaraskan faktor individu, struktural, dan regulatif secara simultan.

Lebih lanjut, penelitian ini juga memberikan kontribusi konseptual melalui temuan bahwa peran moderasi Komitmen OPD bersifat selektif dan kontekstual. Tidak seluruh hubungan antar variabel independen dan implementasi SAP berbasis akrual diperkuat secara signifikan oleh komitmen OPD,



sebagaimana tercermin pada satu hubungan moderasi yang tidak signifikan. Temuan ini mengindikasikan bahwa pada aspek tertentu, keberhasilan implementasi SAP berbasis akrual lebih ditentukan oleh kapasitas individual aparatur—seperti kompetensi teknis, motivasi intrinsik, dan pengalaman kerja—dibandingkan oleh faktor struktural organisasi. Dengan demikian, penelitian ini menawarkan perspektif baru bahwa efektivitas komitmen OPD sebagai variabel moderasi bergantung pada tingkat ketergantungan implementasi terhadap faktor individu versus faktor organisasi.

Secara keseluruhan, novelty penelitian ini terletak pada pengembangan pemahaman bahwa implementasi SAP berbasis akrual di pemerintah daerah merupakan proses multilevel dan multidimensi, di mana Komitmen OPD berfungsi sebagai pengikat strategis (strategic integrator) yang memastikan keselarasan antara kebijakan, sumber daya, dan perilaku aparatur. Temuan ini tidak hanya memperkaya pengembangan teori akuntansi sektor publik dan manajemen pemerintahan, tetapi juga memberikan implikasi praktis bagi pemerintah daerah dalam merancang strategi penguatan komitmen organisasi yang lebih adaptif, kontekstual, dan berbasis bukti empiris..

Saran

Berdasarkan kesimpulan tersebut, beberapa saran yang dapat diberikan adalah sebagai berikut:

1. Bagi Pemerintah Daerah Kabupaten Serdang Bedagai, disarankan untuk terus meningkatkan kualitas Sumber Daya Manusia melalui program pendidikan dan pelatihan berkelanjutan yang berfokus pada penguatan kompetensi akuntansi berbasis akrual, khususnya bagi aparatur dengan latar belakang non-akuntansi. Peningkatan kapasitas ini diharapkan mampu memperkecil kesenjangan pemahaman dan meningkatkan konsistensi implementasi SAP berbasis akrual di seluruh OPD.
2. Dari sisi organisasi, pemerintah daerah perlu memastikan ketersediaan dan keberlanjutan sarana pendukung, terutama infrastruktur teknologi informasi, aplikasi akuntansi, dan jaringan sistem yang terintegrasi. Sarana pendukung yang memadai akan memaksimalkan potensi aparatur dalam menjalankan SAP berbasis akrual secara efektif dan efisien.
3. Penguatan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan SPIP perlu terus dilakukan melalui pengawasan yang konsisten, evaluasi berkala, serta internalisasi regulasi kepada seluruh aparatur. Hal ini penting untuk menjaga keselarasan antara praktik akuntansi dengan ketentuan yang berlaku serta meminimalkan risiko kesalahan dan penyimpangan dalam pelaporan keuangan.
4. Komitmen OPD perlu ditransformasikan tidak hanya dalam bentuk pernyataan kebijakan, tetapi juga dalam mekanisme operasional yang lebih konkret, seperti sistem insentif, penilaian kinerja berbasis capaian implementasi SAP berbasis akrual, serta dukungan pimpinan secara langsung. Upaya ini diharapkan dapat memperkuat peran komitmen OPD, termasuk pada aspek-aspek yang belum menunjukkan pengaruh moderasi yang signifikan.
5. Bagi peneliti selanjutnya, disarankan untuk mengembangkan model penelitian dengan menambahkan variabel lain, seperti budaya organisasi, kepemimpinan transformasional, atau kesiapan teknologi, serta menggunakan pendekatan mixed methods agar dapat menggali lebih dalam dinamika implementasi SAP berbasis akrual. Selain itu, penelitian komparatif antar daerah juga dapat dilakukan untuk memperoleh gambaran yang lebih luas mengenai faktor-faktor keberhasilan implementasi SAP berbasis akrual di sektor publik.

DAFTAR PUSTAKA

- Brunsson, N. (1989). *The organization of hypocrisy: Talk, decisions, and actions in organizations*. John Wiley & Sons.
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of accrual accounting in the public sector. *Public Administration Review*, 76(4), 1–12. <https://doi.org/10.1111/puar.12591>
- Christensen, T., Lægreid, P., Roness, P. G., & Røvik, K. A. (2015). *Organization theory and the public sector: Instrument, culture and myth*. Routledge.
- Christiaens, J., & Van Peteghem, V. (2007). Governmental accounting reform: Evolution of the implementation in Flemish municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4), 375–399. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2007.00444.x>
- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (2003). The DeLone and McLean model of information systems success: A ten-year update. *Journal of Management Information Systems*, 19(4), 9–30. <https://doi.org/10.1080/07421222.2003.11045748>

- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Granlund, M. (2011). Extending AIS research to management accounting and control issues: A research note. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(1), 3–19. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2010.11.001>
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)* (2nd ed.). Sage Publications.
- Nasution, D. A. D. (2018). Faktor-faktor yang memengaruhi implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi Sektor Publik*, 12(2), 85–102.
- Nasution, D. A. D., Napitupulu, I. H., & Buaya, P. (2025). Determinants of accrual-based accounting implementation in public sector organizations: A systematic literature review. *Journal of Public Sector Accounting Research*, 9(1), 1–25.
- Perry, J. L., & Wise, L. R. (1990). The motivational bases of public service. *Public Administration Review*, 50(3), 367–373. <https://doi.org/10.2307/976618>
- Prabowo, H. Y., Cooper, K., & Sriyana, J. (2017). Accrual accounting adoption in the Indonesian public sector: The challenge of institutional reform. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 1–22. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2016-0067>
- Putri, A. R., Tripriyono, A., & Panggabean, R. (2025). Financial ratio analysis and local government performance: Evidence from Indonesian regional governments. *Asian Journal of Accounting Research*, 10(2), 145–162.
- Purba, J. T., & Junawan, A. (2025). Internal control systems and accountability in public fund management: Evidence from BOS fund management. *Journal of Public Financial Management*, 8(1), 33–49.
- Ridder, H. G., Bruns, H. J., & Spier, F. (2005). Analysis of public management change processes: The case of local government accounting reforms in Germany. *Public Administration*, 83(2), 443–471. <https://doi.org/10.1111/j.0033-3298.2005.00457.x>
- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: Opportunities or impacts? *European Accounting Review*, 12(1), 201–233. <https://doi.org/10.1080/0963818031000087907>
- Setiyawati, H., & Hermawan, A. A. (2018). Determinants of accrual-based accounting implementation in Indonesian local governments. *Journal of Accounting and Investment*, 19(1), 1–15.
- Susanto, A. (2015). What factors influence the quality of accounting information? *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 13(6), 3995–4014.
- Van der Voet, J. (2014). The effectiveness and specificity of change management in a public organization: Transformational leadership and a bureaucratic organizational structure. *European Management Journal*, 32(3), 373–382. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2013.10.001>