

STUDI KOMPARATIF PENERAPAN AKUNTANSI AKRUAL PADA PEMERINTAH DAERAH: PENDEKATAN RISET CAMPURAN

Pajaruddin Ibrahim
Rusdi Akbar

Abstrak

Tujuan penelitian ini adalah memberikan bukti empiris terkait penerapan akuntansi akrual pada pemerintah daerah di Indonesia. Penelitian ini membandingkan penerapan akuntansi akrual di Kota Semarang dan Kota Palopo. Penelitian ini akan menggunakan metode penelitian campuran. Desain yang digunakan adalah exploratory. Pada fase kualitatif dilakukan wawancara kepada 13 orang responden yang mewakili Pemerintah Kota Semarang, Pemerintah Kota Palopo, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan dan Akademisi. Analisis tematik digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian. Pada Fase Kuantitatif dilakukan penyebaran kuisisioner kepada 124 pengelola keuangan di Kota Semarang dan Kota Palopo. Proses penerapan akuntansi akrual di Kota Semarang jauh lebih baik dibandingkan dengan penerapan akuntansi akrual di Kota Palopo. Kemauan berinovasi menjadi kunci kesuksesan Kota Semarang. Kota Palopo terjebak pada fenomena prokrastinasi. Fenomena prokrastinasi juga terjadi pada kebanyakan pemerintah daerah di Indonesia. Mekanisme koersif, mimetik dan normatif eksis pada penerapan akuntansi akrual di Kota Semarang dan Kota Palopo. Berdasarkan hasil analisis faktor, berhasil diidentifikasi atau ditemukan ada 5 (lima) faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi akrual yaitu: Faktor aturan, Faktor sumber daya manusia, Faktor komitmen pimpinan, Faktor strategi implementasi, Faktor karakteristik organisasi. Secara kumulatif, variasi seluruh item yang ada mampu dijelaskan oleh kelima faktor adalah sebesar 70,706 persen, sisanya sebesar 29,294 persen dijelaskan oleh faktor lainnya di luar dari kelima faktor tersebut.

1. PENDAHULUAN

Berbagai elemen masyarakat sering menilai pemerintahan memiliki berbagai masalah seperti tidak efektif, tidak efisien, minim kreatifitas dan kualitas layanan yang buruk. Untuk mengatasi

permasalahan tersebut muncul

Gerakan reformasi yang populer

adalah manajemen publik baru (*New Public Management/NPM*). NPM

adalah sebuah konsep yang

menjelaskan teknik-teknik

manajemen di sektor swasta dapat

diadopsi ke pemerintahan. Hood (1991) mempopulerkan istilah NPM dengan menggambarkan serangkaian reformasi sektor publik di beberapa Negara maju seperti Australia, New Zealand dan Inggris. NPM kemudian banyak diadopsi oleh berbagai pemerintahan didunia.

NPM mendorong adopsi akuntansi akrual di sektor publik. Djamhuri dan Mahmudi (2006) menjelaskan bahwa implikasi dari adopsi NPM adalah munculnya kebutuhan untuk melakukan serangkaian reformasi di berbagai bidang sektor publik seperti bidang akuntansi, bidang penganggaran dan bidang audit. Perpindahan dari asumsi kas dan entri tunggal ke asumsi akrual merupakan salah satu bentuk reformasi akuntansi pemerintahan. Sedangkan McKendrick (2007) menjelaskan

bahwa akuntansi akrual telah menyebar ke banyak Negara seiring dengan perkembangan NPM karena akuntansi akrual merupakan bagian dari bentuk adopsi proses dan teknik manajemen swasta ke manajemen pemerintahan. Adopsi akuntansi akrual dilakukan karena basis akrual dapat memberikan informasi yang lebih baik dibandingkan dengan basis lainnya.

Carlin (2005) menjelaskan bahwa selama beberapa dekade terakhir adopsi akuntansi akrual semakin gencar dilakukan oleh berbagai Negara. Selain inisiatif sendiri, perkembangan akuntansi akrual juga dibantu oleh berbagai lembaga internasional. Sebagai contoh beberapa tahun terakhir sampai sekarang organisasi global seperti Bank Dunia, lembaga dana moneter internasional (*International*

Monetary Fund/ IMF) dan federasi akuntan internasional (*International federation of Accountants/ IFAC*) aktif mempromosikan adopsi manajemen dan teknik sektor swasta ke sektor publik (Roob dan Newberry, 2007). Indonesia merupakan salah satu Negara yang mencoba mengadopsi akuntansi akrual.

Penggunaan Akuntansi di Indonesia mendapat momentum penting ketika pasal 32 ayat 1 UU 17 tahun 2003 mewajibkan bentuk dan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/D menggunakan standar akuntansi. Selanjutnya UU 17/2003 pasal 36 mewajibkan pencatatan akuntansi dengan basis akrual paling lambat lima tahun UU diterbitkan atau tahun anggaran 2008. Untuk memenuhi kewajiban menerapkan pencatatan akuntansi

dengan basis akrual maka pemerintah melalui Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) menerbitkan standar akuntansi pemerintahan (SAP) yaitu PP 24/2005 tentang basis kas menuju akrual yang kemudian digantikan PP 71/2010 tentang basis Akuntansi Akrual. PP 71 tahun 2010 masih mengakomodir basis kas menuju akrual sampai tahun anggaran 2014. Kondisi tersebut menyebabkan fenomena perbedaan waktu adopsi akuntansi akrual. Kebanyakan entitas pemerintah mengadopsi akuntansi akrual pada batas waktu 2015 tetapi ada juga entitas pemerintah yang menerapkan sebelum 2015. Salah satu contohnya adalah Pemerintah Kota Semarang yang mengadopsi akuntansi akrual lebih cepat. Pemerintah Kota Semarang merupakan contoh kasus yang

menarik mengingat kebanyakan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota masih menunggu tahun 2015 seperti yang dilakukan Kota Palopo.

Penelitian ini bertujuan untuk membandingkan penerapan akuntansi akrual di Pemerintah Kota Semarang dan Pemerintah Kota Palopo. Diharapkan penelitian ini mampu memberikan gambaran yang utuh terkait penerapan akuntansi akrual pada Pemerintah Kabupaten/Kota. Penelitian ini akan mencari tahu perbedaan apa saja terjadi selama proses penerapan akuntansi akrual di kedua Pemerintah Daerah. Dua contoh yang bertolak belakang ini mampu memberikan pemahaman yang komprehensif untuk memahami faktor – faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi akrual. Selain itu peneliti juga akan meneliti motivasi

penerapan akuntansi akrual dengan menggunakan teori isomorfisma kelembagaan (*Institutional Isomorphism*).

Berdasarkan latar belakang dan data-data yang tercantum di atas, maka dapat dirumuskan bahwa penerapan akuntansi akrual pada tahun 2015 sudah dalam kategori terlambat. UU 17/2003 menjelaskan penggunaan akuntansi akrual paling lambat 5 tahun sejak UU diterbitkan atau tahun anggaran 2008. Keterlambatan ini bukan tanpa sebab karena untuk mengimplementasikan akuntansi akrual ke ratusan entitas di berbagai level pemerintahan tentu tidak mudah. Perbedaan karakteristik setiap entitas menyebabkan perbedaan juga dalam menyikapi penerapan akuntansi akrual. Oleh karena itu, topik penelitian tentang

penelitian akuntansi akrual menjadi penting untuk diteliti. Berdasarkan fenomena yang ada pada rumusan masalah maka peneliti menyusun pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Bagaimana perbandingan proses penerapan akuntansi akrual pada pemerintah Kota Palopo dan Kota Semarang?
2. Apakah teori Isomorfisma kelembagaan eksis dalam penerapan akuntansi akrual di Kota Palopo dan Kota Semarang?
3. Faktor–Faktor apa saja yang mempengaruhi penerapan akuntansi akrual?

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 NEW PUBLIC MANAGEMENT

Hood (1991) mempopulerkan istilah NPM saat menggambarkan

serangkaian reformasi sektor publik. Lebih lanjut Hood dalam Lynn (2006) menjelaskan bahwa NPM adalah sebuah penjelasan retrospektif fenomena doktrin administrasi yang sangat mirip pada sektor publik di Australia, Inggris, Kanada, New Zealand dan Amerika. Konsep NPM adalah konsep dibentuk berdasarkan pengamatan atas reformasi sektor public di beberapa Negara, dari pengamatan ini maka munculah gagasan untuk mengadopsi gaya manajemen di sektor swasta (Yamamoto, 2003). NPM mengacu pada sekelompok ide dan praktik-praktik kontemporer yang pada intinya menggunakan pendekatan sektor swasta dan bisnis di sektor publik (Janet dan Robert 2007).

NPM dan akuntansi akrual memiliki hubungan yang sangat erat. Berdasarkan karakteristiknya, NPM

telah mereformasi pengelolaan keuangan sektor publik dengan menggunakan pendekatan – pendekatan yang ada pada sektor swasta dalam rangka mencapai efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan sektor publik. Untuk mencapai tujuan ini maka diperlukan sebuah alat pengukuran kinerja dan pertanggungjawaban.

Bunea dan Cosmina (2008) menjelaskan bahwa konsep NPM yang berfokus pada efisiensi memaksa seluruh pemerintahan yang mengadopsinya untuk bekerja lebih keras dan bertanggungjawab secara akuntabel kepada masyarakat mengenai sumber daya yang digunakan, sehingga akuntansi memainkan peranan penting dalam perkembangan NPM berkaitan dengan pengukuran kinerja penggunaan sumber daya. Watkins

dan Edward (2007) menjelaskan bahwa akuntansi dapat dilihat sebagai bagian integral dari NPM. Lebih lanjut Coonnely and Hyndmen (2010) menjelaskan perubahan basis kas menuju akrual di pemerintahan dapat dilihat sebagai aspek dari perubahan dalam agenda NPM untuk mencapai pengukuran kinerja seperti swasta.

2.2 AKUNTANSI PEMERINTAHAN, BASIS AKUNTANSI DAN AKUNTANSI AKRUAL

Akuntansi pemerintahan, Bastian (2009) mendefinisikan “akuntansi pemerintahan sebagai sistem pengukuran kinerja pemerintah yang mendukung dalam mempertanggungjawabkan keputusan sumber daya apa yang harus dipenuhi untuk mencukupi kebutuhan militer serta kebutuhan

sipil”. Basis akuntansi berguna untuk menentukan kapan suatu transaksi dicatat. Partono dalam Halim dan Syam (2011) menjelaskan basis akuntansi adalah himpunan dan standar–standar akuntansi yang menetapkan kapan dampak keuangan dari transaksi–transaksi dan peristiwa–peristiwa lainnya harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Basis–basis tersebut berkaitan dengan penetapan waktu (timing) atas pengukuran yang dilakukan, terlepas dari sifat pengukuran tersebut.

Terdapat dua basis pencatatan utama, yakni basis kas (*cash basis*) dan basis akrual (*accrual basis*), yang merupakan suatu rangkaian kesatuan (*continuum*). Di antara kedua basis tersebut terdapat dua basis lain, yakni basis kas modifikasian (*modified cash basis*) yang unsur kas lebih

besar dibandingkan akrual dan basis akrual modifikasian (*modified accrual basis*) yang unsur akrual lebih besar dibandingkan kas. Basis modifikasi ini biasanya diunakan dalam transisi dari kas menjadi akrual.

Basis akuntansi akrual didefinisikan Khan dan Mayes (2009) sebagai metodologi dalam akuntansi dimana transaksi diakui berdasarkan aktivitas ekonomi bukan pada saat kas diterima atau dikeluarkan. Mengikuti metode ini maka pendapatan akan diterima ketika pekerjaan telah diselesaikan dan beban akan diakui sebagai utang ketika sumber daya telah digunakan. Sedangkan Hughes (2009) mengatakan bahwa akuntansi akrual adalah mencatat efek transaksi peristiwa dan keadaan lainnya pada entitas pelaporan dalam periode di

mana transaksi, peristiwa, dan keadaan tersebut terjadi bukan hanya dalam periode di mana kas diterima atau dibayar oleh entitas.

2.3 ISOMORFISMA KELEMBAGAAN

DiMaggio dan Powell (1983) menjelaskan bahwa konsep isomorfisma adalah proses organisasi menjadi sama satu sama lain. Isomorfisma sebagai proses pembatasan (*constraining process*) yang memaksa satu unit di dalam populasi untuk memiliki wujud yang sama dengan unit yang lain yang menghadapi kondisi lingkungan yang sama. Lebih lanjut DiMaggio dan Powell membagi proses isomorfisma kelembagaan menjadi tiga bagian antara lain:

1. Isomorfisma koersif

Isomorfisma koersif menunjukkan proses

perubahan berasal dari paksaan atau tekanan dari pihak tertentu. Tekanan terhadap organisasi dapat berupa formal dan non-formal. Tekanan terhadap organisasi datang dari organisasi mereka bergantung.

2. Isomorfisma mimetik

Isomorfisma mimetik menunjukkan proses perubahan berasal dari ketidakpastian mengenai cara memproses sesuatu atau beroperasi. Organisasi kerap menghadapi ketidakpastian seperti ketidakjelasan tujuan, lingkungan yang berubah – ubah dan solusi yang belum jelas. Ketidakpastian ini akan membuat organisasi melakukan peniruan atau

imitasi terhadap organisasi lain.

3. Isomorfisma Normatif

Isomorfisma normatif menunjukkan proses perubahan berasal dari profesionalisasi.

Profesionalisasi adalah usaha bersama dalam sebuah organisasi untuk menentukan bagaimana kondisi dan metode mereka bekerja melalui dasar pemikiran dan legitimasi dalam pekerjaan mereka.

Konsep isomorfisma kelembagaan menjadi sangat relevan melihat perubahan suatu organisasi pemerintahan dari sudut pandang politik. Seiring dengan berjalannya reformasi pemerintahan yang membawa perubahan tentu konsep

isomorfisma dapat digunakan sebagai lensa (Ashworth et al: 2007).

2.4 PENELITIAN TERDAHULU

Penelitian ini memiliki beberapa penelitian terdahulu yang dijadikan dasar. Penelitian terdahulu adalah penelitian terkait yang menjadi acuan peneliti baik dari sisi topik dan metodologi. Beberapa penelitian terdahulu antara lain (1) Ehsan dan Carpenter (2001) meneliti tentang penggunaan US GAAP di empat Negara bagian Amerika Serikat yaitu New York, Michigan, Ohio dan Delaware, (2) Akbar et al (2012) meneliti tentang pengukuran kinerja dan akuntabilitas khususnya Laporan Akuntabilitas dan Kinerja Pemerintah (LAKIP) pada pemerintah daerah, (3) Harun et al (2010) meneliti tentang institusionalisasi akuntansi akrual di Indonesia. Harun et al menjelaskan

alasan penggunaan akuntansi akrual, (4) Amiruddin (2008) meneliti tentang faktor-faktor yang mempengaruhi sinkronisasi dokumen anggaran pendapatan dan belanja daerah dengan dokumen kebijakan umum anggaran dan prioritas plafon anggaran sementara dan Adhikari, Kuruppu dan Matilal (2013) meneliti tentang perbandingan proses institutionalisasi akuntansi sektor publik pada bangladesh dan Nepal. Selain penelitian – penelitian utama diatas masih banyak penelitian lain yang dapat dimasukkan sebagai penelitian terdahulu. Akan tetapi, penelitian ini mencoba membatasi dengan memasukkan penelitian-penelitian terdahulu yang paling relevan.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini akan menggunakan metode penelitian campuran. Desain

yang digunakan adalah exploratory. Creswell dan Clark (2014:71) menjelaskan eksplorasi (*exploratory sequential*) adalah desain yang dimulai dan memprioritaskan pendekatan kualitatif kemudian dilanjutkan dengan pendekatan kuantitatif. Desain exploratory melakukan pengumpulan data kualitatif pada fase pertama dan data kuantitatif pada fase kedua. Fase Kualitatif dilakukan untuk menjawab pertanyaan penelitian terkait proses penerapan akuntansi akrual, isomorfisma kelembagaan pada pelaksanaan akuntansi akrual dan faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi akrual. Pada fase ini data didapatkan dengan melalui wawancara (*in-depth interviews*) dengan pelaku kunci penerapan akuntansi akrual dan studi literatur terkait. Wawancara

dilakukan terhadap beberapa sampel terpilih (*purposive sampling*). Responden wawancara penelitian ini berjumlah 13 orang, 5 orang dari Kota Semarang, 5 orang dari Kota Palopo, 2 orang dari KSAP dan 1 orang dari Akademisi. Transkrip hasil wawancara ini akan dianalisis menggunakan analisis tematik (*thematic analysis*). Braun dan Clarke (2006:5) menjelaskan analisis tematik (*thematic analysis*) adalah metode reduksi untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan menyajikan pola (tema) yang ada di dalam data. Pola yang dihasilkan oleh analisis tematik memberikan gambaran yang dapat digunakan untuk memahami fenomena dan gejala sosial. Tema secara terperinci diharapkan mampu menjawab pertanyaan riset. Hasil dari wawancara dan studi literatur akan

dikombinasikan untuk menjawab pertanyaan penelitian.

Hasil dari Fase pertama (kualitatif) berupa koding faktor – faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi akrual akan diuji secara kuantitatif. Fase kuantitatif ini akan bertujuan menjawab pertanyaan ketiga terkait faktor – faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi akrual. Peneliti membuat kuisisioner yang akan disebarakan kepada seluruh pengelola keuangan disetiap dinas Kota Palopo dan Kota Semarang. Jumlah kuisisioner yang disebarakan berjumlah 130 dan yang kembali sebanyak 124. Data yang dianalisis dengan metode eksploratory factor analysis (EFA). EFA digunakan untuk mengetahui faktor – faktor apa yang melandasi sehimpunan variabel atau sehimpunan ukuran (Kerlinger dan

Lee, 2000). Penelitian ini akan menggunakan multikasus karena menggunakan perbandingan dua objek yaitu Pemerintah daerah Kota Semarang dan Kota Palopo. Multikasus diharapkan semakin banyak pandangan terkait masalah penelitian. Yin (2013) menjelaskan multikasus berupa komparatif akan memberikan bukti yang lebih kuat dibandingkan studi kasus tunggal.

4. HASIL DAN DISKUSI

4.1 PENERAPAN AKUNTANSI AKRUAL DI KOTA SEMARANG

Pemerintah Kota Semarang secara formal mulai menerapkan akuntansi akrual sejak tahun 2010, pada saat munculnya PP 71 tahun 2010. Penerapan akuntansi akrual tidak berlangsung instan melainkan melalui beberapa proses dan tahapan. Sebelum tahun 2010 beberapa usaha

sudah dilakukan Pemerintah Kota Semarang dalam rangka inovasi pengelolaan keuangan. Pada tahun 2002, Kota Semarang mulai menyusun neraca sebagai bentuk pelaporan. Kemudian mulai tahun 2005, Pemerintah Kota Semarang membuat laporan surplus dan defisit. Laporan ini mirip dengan laporan oprasional pada PP 71/2010. Oleh karena itu ketika berusaha menerapkan akuntansi akrual Pemerintah Kota Semarang tidak begitu kesulitan. Tuntutan kepala daerah menjadi alasan utama penerapan akuntansi akrual. Bapak Sukawi Sutarip selaku Walikota saat itu memiliki latar belakang wiraswasta. Beliau memiliki Bank Pembangunan Rakyat. Latar belakang beliau inilah yang kemudian menimbulkan inovasi dalam pelaporan keuangan.

Saat menerapkan akuntansi akrual tahun 2010 belum ada panduan teknis terkait kebijakan akuntansi. PERWAL terkait kebijakan akuntansi disusun dengan melakukan kajian yang mendalam. Kajian ini dilakukan dengan konsultasi kepada pihak-pihak terkait akademisi, BPK, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Kementerian Dalam Negeri (KEMENDAGRI) dan KSAP. Kota Semarang menjadikan laporan keuangan di sektor swasta sebagai acuan untuk mengembangkan kebijakan akuntansinya.

Kondisi sumber daya manusia Kota Semarang tidak jauh berbeda dengan pemerintah daerah lainnya. Kebanyakan dari pegawai bagian keuangan berlatar belakang pendidikan non akuntansi. Kondisi ini dapat diselesaikan dengan

menjalankan strategi yang efektif. Strategi yang utama adalah peningkatan kemampuan sumber daya manusia. Bagian akuntansi Dinas Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPKAD) berfungsi sebagai tempat konsultasi (*helpdesk*). Ketika Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) menghadapi permasalahan dalam akuntansi maka mereka dapat melakukan konsultasi dengan DPKAD kapanpun secara rutin.

Selain itu, penggunaan sistem teknologi informasi juga menjadi penting dalam strategi penerapan akuntansi akrual di Kota Semarang. Kota Semarang tidak bergantung kepada vendor swasta ataupun BPKP melainkan merancang sendiri sistem informasi keuangannya. Sistem informasi ini dinamakan E-Reporting. Sistem informasi

keuangan senantiasa ditingkatkan dari segi fungsi dan kemudahan penggunaan.

Pemerintah Kota Semarang rajin untuk melakukan konsultasi ke pihak-pihak terkait. Pihak terkait ini antara lain BPK, BPKP, KEMENDAGRI dan KSAP. Pihak-pihak tersebut merupakan pihak-pihak yang memiliki keterkaitan langsung dengan Kota Semarang dalam hal penerapan akuntansi akrual. Selain itu Kota Semarang meminta bantuan akademisi untuk mengajar dan memberikan pendapat terkait penyusunan kebijakan akuntansi. Kota Semarang juga memiliki kerjasama dengan organisasi yang berada diluar pemerintahan, yaitu Swiss State Secretariat for Economic Affairs (SECO) untuk melaksanakan On Job Training (OJT). OJT

merupakan program pelatihan akuntansi akrual bagi seluruh pemerintah daerah di Indonesia yang dipusatkan di Semarang. Kerjasama ini tentu menguntungkan pemerintah Kota Semarang karena sebagai pihak pengajar mereka akan mendapatkan tambahan ilmu. Posisi sebagai tempat OJT membuat pengelola keuangan Kota Semarang belajar lebih giat.

Meskipun sudah cukup lama menerapkan akuntansi akrual tetapi penerapan akuntansi akrual di Semarang belum maksimal. Informasi laporan keuangan berbasis akrual belum dijadikan landasan utama dalam hal perencanaan dan pengawasan. Pemahaman akrual masih terbatas di level teknis hanya untuk melakukan pencatatan. Hal ini tentu tidak sesuai dengan harapan munculnya akuntansi akrual yaitu

sebagai alat pengambilan keputusan. Latar belakang pendidikan DPRD dan TAPD yang non akuntansi membuat Laporan keuangan tidak dijadikan landasan utama dalam pengambilan keputusan.

4.2 PENERAPAN AKUNTANSI AKRUAL DI KOTA PALOPO

Pemerintah Kota Palopo baru akan menerapkan akuntansi akrual pada tahun 2015. Tahun 2015 dipilih karena tahun ini merupakan batas waktu akhir berdasarkan peraturan. Kota Palopo sudah mulai melakukan persiapan sejak akhir 2012. Persiapan pertama dilakukan dengan melakukan studi banding di Kota Tangerang. Tujuan studi banding ini untuk melihat kebijakan akuntansi akrual yang sudah disusun oleh Kota Tangerang. Pelatihan terkait akuntansi akrual baru dilaksanakan

pada tahun 2014. Pelatihan dilakukan dengan mengirim 30 orang pengelola keuangan di lingkup Kota Palopo ke BPK. Selain itu persiapan yang dilakukan Kota Palopo hanya mengikuti sosialisasi-sosialisasi. Sosialisasi yang diikuti juga tidak membahas secara rinci teknis penerapan akuntansi akrual melainkan hanya penjelasan umum.

Latar belakang pendidikan pengelola keuangan Kota Palopo mayoritas berasal dari non akuntansi. Kondisi ini diperparah dengan minimnya pelatihan akuntansi akrual yang dilakukan. Kota Palopo lebih fokus mengalokasikan anggaran ke proyek/kegiatan fisik dibandingkan peningkatan sumber daya manusia. Akibatnya kualitas sumber daya manusia di tingkat SKPD sangat rendah. Strategi awal yang dilakukan Pemerintah Kota Palopo dilakukan

dengan melaksanakan sosialisasi secara umum. Strategi ini dianggap tidak efektif karena terkadang yang mengikuti sosialisasi bukan pihak yang bertugas menyusun laporan keuangan.

Pengelola keuangan di SKPD cenderung resisten dengan penerapan akuntansi akrual. Bahkan pencatatan akuntansi SKPD dilakukan di DPKAD karena SKPD tidak paham. DPKAD harus bekerja ekstra keras untuk membimbing SKPD. SKPD maupun DPKAD sudah berulang kali mengusulkan penerimaan pegawai baru dengan latar belakang akuntansi. Permintaan ini tidak ditindaklanjuti oleh Badan Kepegawaian Daerah selaku pihak yang menyusun formasi penerimaan pegawai.

Penerapan akuntansi akrual tidak menjadi perhatian yang lebih dari pejabat di pemerintah Kota Palopo. Walikota dan Kepala SKPD-SKPD belum memberikan komitmen. Komitmen ini terlihat dari kebijakan yang diambil seperti mutasi. Pengelola keuangan sering berganti seiring pergantian kepala SKPD. Pergantian mengakibatkan pengelola keuangan di level SKPD harus terus diberikan pemahaman kembali. DPKAD juga sering mengalami miskomunikasi dengan SKPD. Miskomunikasi terjadi dalam hal pemberian informasi-informasi akuntansi.

Sistem informasi keuangan yang dimiliki oleh Kota Palopo tidak berjalan dengan baik. Sistem yang disediakan oleh BPKP yaitu sistem informasi manajemen keuangan daerah (SIMDA) ternyata sering

mandek. Kerjasama dengan BPKP merupakan satu-satunya kerjasama dengan pihak eksternal.

Selama ini laporan keuangan yang disusun dengan basis kas menuju akrual tidak digunakan eksekutif dan legislatif secara maksimal. legislatif hanya berfokus pada penyerapan anggaran dan jenis kegiatan yang dilakukan oleh eksekutif. Sedangkan eksekutif belum menggunakan laporan keuangan sebagai alat pertanggungjawaban bukan landasan utama dalam mengambil keputusan. Eksekutif dan legislatif tidak memiliki kemampuan untuk menganalisis dan mengevaluasi kinerja keuangan yang ditunjukkan oleh laporan keuangan.

4.3 ISOMORFISMA

KELEMBAGAAN DALAM PENERAPAN AKUNTANSI AKRUAL

Ketiga komponen isomorfisma kelembagaan yaitu koersif, mimetik dan normatif terbukti eksis dalam penerapan akuntansi akrual di pemerintah daerah. Akbar et al (2015) yang meneliti penerapan sistem pengukuran kinerja atau laporan akuntabilitas di Indonesia berdasarkan isomorfisma kelembagaan menemukan hal yang sama. Berdasarkan temuan-temuan tersebut dapat diketahui bahwa isomorfisma kelembagaan eksis dalam penerapan teknik manajerial, seperti akuntansi akrual dan pengukuran kinerja, pada pemerintah daerah di Indonesia.

4.3.1 KOERSIF

Dorongan terbesar dalam penerapan akuntansi akrual adalah aturan. Dorongan aturan merupakan ciri utama mekanisme koersif dalam isomorfisma kelembagaan. Sebagaimana yang diketahui penerapan akuntansi akrual merupakan amanat UU 17/2003.

Kota Palopo merupakan salah satu contoh daerah yang menunggu penerapan akuntansi akrual sampai batas waktu akhir. Kota Palopo menerapkan akuntansi akrual karena dorongan aturan. Hal ini terbukti berdasarkan wawancara sebagai berikut:

Jelas kan aturan yang harus kita ikuti (NJ-16, Kepala Bidang Akuntansi DPKAD Kota Palopo)

Karena memang wajib dari pemerintah ada peraturannya pemerintah, itu kan dari tahun berapa tapi sekarang kan

memang sekarang 2015 wajib tanpa alasan apapun enggak boleh tidak (JY-10, Kepala Sub Bagian Keuangan Dinas Pekerjaan Umum)

Kecenderungan aturan yang menjadi motivasi disebagian besar pemerintah daerah juga diungkapkan oleh responden yang mewakili pihak akademisi. Berikut kutipan wawancara sebagai berikut

Kalo ditanyakan sama saya konteksnya seperti itu, pemerintahan itu nurut atas. Negara ini negara kesatuan masalahnya. Jadi ya, kalo atas bilang accrual ya mereka mau aja melaksanakan. Jadi masalahnya perintah, perintah undang-undang tapi mau melaksanakannya itu yang tingkat kesiapannya masih rendah (AH-14, Akademisi)

Di Maggio dan Powel (1983)

menjelaskan bahwa mekanisme koersif dapat berasal dari paksaan formal dan informal. Dalam kasus penerapan akuntansi akrual tekanan informal berkaitan dengan pemberian opini laporan keuangan oleh BPK.

Berikut petikan wawancara yang menjelaskan:

Lagipula kan apabila kita tidak mengikuti standar itu PP 71 otomatis laporan keuangan kita nanti sama BPK akan langsung teropini tidak, tidak diberikan pendapat kan. (NJ-20, Kepala Bidang Akuntansi DPKAD Kota Palopo)

Gak mau ambil resiko. Karena ya itu kan resiko politik, kalau ini nanti opininya turun. Itu kan udah, kebanyakan takutnya di situ kalo menurutku. (DG-132), Staf Bidang akuntansi DPKAD Kota Semarang)

4.3.2 MIMETIK

Mekanisme mimetik dalam penerapan akuntansi akrual berlaku ketika adanya ketidakpastian terhadap keadaan. Kondisi ketidakpastian dihadapi oleh Kota Semarang ketika mencoba untuk menyusun aturan teknis yaitu PERWAL tentang kebijakan Akuntansi karena aturan-aturan

pendukung belum lengkap. PERMENDAGRI tentang akuntansi akrual terbit pada akhir 2013. Jadi selama 2010-2013 Kota Semarang mengalami ketidakpastian dalam menyusun laporan keuangan. Kondisi diatas membuat penyusunan PERWAL Kota Semarang terkait kebijakan akuntansi bercermin kepada sektor swasta. Hal ini terungkap pada hasil wawancara sebagai berikut:

Kira-kira mengacunya ke akuntansi umum (swasta). Jadi kan secara konsep kan hampir sama dengan akuntansi umum, jurnal-jurnalnya juga sama cuma laporan yang dihasilkan kan berbeda itu tapi kan kalau untuk yang accrual kan hampir sama cuma akun-akunnya aja namanya berbeda tapi kalau jurnalnya hampir sama, Ya mengacunya ke satu daerah pedoman ya ke akuntansi umum yang SAK itu. (DG-24, Staf Bidang akuntansi DPKAD Kota Semarang)

Kota Palopo juga menunjukkan mekanisme mimetik. Proses mimetik terjadi ketika kebijakan akuntansi Kota Tangerang dijadikan referensi oleh Kota Palopo untuk menyusun kebijakan akuntansi. Berikut kutipan wawancara yang menjelaskan kondisi mimetik Kota Palopo

Nah ini perwal pulang dari Tangerang kita langsung bergerak itu kita ke Tangerang kan bulan Desember 2012, 2012. Setelah itu 2013 kita bergerak mengadakan, mencoba mengadakan penyusunan ini, persiapan untuk penyusunan accrual meskipun permendagri 64 belum ada itu. Kita sudah bergerak, coba dengan sedikit mengadopsi yang dari Tangerang terus terang ini untuk referensinya. Kita coba buat lahir yang ini (peraturan walikota tentang kebijakan akuntansi) dulu. (NJ-24, Kepala Bidang Akuntansi DPKAD Kota Palopo)

Selain itu, Kota Palopo cenderung untuk menunggu karena kebanyakan daerah lain juga belum

menerapkan akuntansi akrual.

Berikut ini petikan wawancaranya:

Iya kalo saya sih pasti ngikuti yang lain saya itu. Karena setahu saya kan yang baru (menerapkan) itu kan di Semarang..... (IMN-44, Kepala Sub Bagian akuntansi DPKAD Kota Palopo)

4.3.3 NORMATIF

Mekanisme normatif terjadi ketika adanya usaha profesionalisasi. Kota Semarang merupakan kasus dimana penerapan akuntansi akrual bersifat normatif. Hal ini dikarenakan penerapan akuntansi akrual dilakukan sebelum batas waktu yang ditentukan. Kondisi ini menunjukkan Kota Semarang berusaha menentukan bagaimana kondisi dan metode mereka bekerja atau melakukan profesionalisasi.

Proses profesionalisasi ini muncul ketika Kota Semarang

dipimpin oleh Sukawi Sutarip. Beliau memimpin Kota Semarang sejak tahun 2000-2010. Latar belakang beliau yang seorang entrepreneur/wiraswasta membuat beliau sadar bahwa laporan keuangan sangat penting. Dukungan beliau membentuk budaya yang kemudian mempermudah penerapan akuntansi akrual. pengaruh latar belakang pimpinan tergambar dalam wawancara sebagai berikut :

Saya kira, ya awalnya itu karena keinginan dari kepala daerahnya itu ya dari swasta basicnya swasta biasa baca neraca begitu jadi walikota mau baca neraca kok gak ada gitu jadi seperti itu. Kebetulan pada tahun 2003 kan ada undang-undang nomor 17 tentang keuangan negara disitu bisa apa mengamankan untuk melakukan pendapatan dan belanja basis accrual ya disitu kan ada payung hukumnya. Makanya mulai disitu mulai merintis untuk menerapkannya. (DG-4), Staf Bidang akuntansi DPKAD Kota Semarang)

Di Maggio dan Powell (1983) menjelaskan profesionalisasi terdiri dari dua aspek yaitu (1) pendidikan formal dan legitimasi di dasar kognitif yang dihasilkan oleh spesialis universitas dan (2) pertumbuhan dan elaborasi jaringan profesional yang mencakup organisasi dan di mana model baru menyebar dengan cepat. Mekanisme normatif juga dapat dilihat dari usaha untuk konsultasi Kota Semarang. Kota Semarang melakukan konsultasi dengan pihak-pihak terkait seperti BPKP, BPK, DEPDAGRI, KSAP dan SECO. Konsultasi menyebabkan Kota Semarang mendapat jaringan professional yang kemudian dapat mendorong terbentuknya norma professional. Norma ini kemudian memberi tekanan normatif kepada Kota Semarang untuk menerapkan

akuntansi akrual. berikut petikan wawancara yang menguatkan

Iya, itu. Dengan konsultasi dengan akademisi. Kemudian juga bimbingan dari temen-temen inspektorat, temen-temen BPKP, temen-temen BPK, ya. Terus juga KSAP, kemudian itu, ya, kadang kita juga tanya ke Kemenkeu, ke Depdagri. Pokoknya semua orang yang terkait dengan accounting, kita tanyakan. Terus akademisinya juga tidak hanya di UGM. (EG-106, Kepala Bidang Akuntansi DPKAD Kota Semarang)

Terus kita juga kebetulan ada program ini ,OJT, tahun 2012 itu, oleh SECO seperti lembaga ekonomi, dari negara Swiss. Kita diberi hibah. Tapi karena pemerintah G to G (antar pemerintah) itu susah maka dari pemerintah Swiss itu menunjuk LSM Pratama itu sebagai agen untuk melaksanakan kegiatan ini dan kami sebagai narasumbernya. (EG-172, Kepala Bidang Akuntansi DPKAD Kota Semarang)

4.4 FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI AKUNTANSI AKRUAL

Analisis faktor yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Exploratory Factor Analysis (EFA)*. Menurut Supranto dalam Amirudin (2009), bahwa di dalam analisis faktor eksploratif, secara *a priori* tidak ada hipotesis yang berkenaan dengan komposisi atau struktur, sebaliknya dalam analisis faktor konfirmatif memerlukan secara eksplisit formula atau perumusan hipotesis yang berkenaan dengan struktur yang mendasari. Analisis faktor yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan suatu metode yang dinamakan *Principal Component Analysis (PCA)*. Metode ini bertujuan untuk melakukan prediksi terhadap sejumlah faktor yang akan dihasilkan. Menurut Cooper dan Emory (1998), metode PCA mentransformasi sebuah himpunan

variabel kedalam sebuah himpunan baru yang berisi variabel majemuk atau komponen utama yang tidak saling berkorelasi dengan yang lainnya. Semua variabel kombinasi linier tersebut yang disebut faktor, menerangkan varian dalam keseluruhan data.

Responden yang diberi kuesioner berjumlah 130 orang dan yang mengembalikan kuesioner berjumlah 124 orang atau 95,38%. Terdapat 5 tahapan dalam analisis faktor yaitu (1) uji validitas dan reliabilitas, (2) uji korelasi antar variabel, (3) penentuan jumlah faktor, (4) rotasi faktor dan (5) penamaan faktor. Uji validitas terhadap kuesioner ditunjukkan oleh nilai Corrected Item-Total Correlation. Pada taraf signifikansi 5% dan degree of freedom (df) = n - 2, di mana n = 124 sehingga df =

122, maka nilai kritis koefisien korelasinya = 0,1484. Hasil uji validitas data menunjukkan secara keseluruhan item pernyataan mempunyai nilai Corrected Item-Total Correlation > 0,1484, sehingga disimpulkan bahwa seluruh item pernyataan dalam kuesioner adalah valid dan dapat dilakukan analisis pada tahap selanjutnya. Hasil uji reliabilitas terhadap jawaban responden untuk semua item pernyataan menunjukkan nilai Cronbach's Alphas sebesar 0,827. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memiliki nilai Cronbach's Alpha lebih besar dari 0,70 (Cronbach's Alpha > 0,70) (Ghozali 2011). Disimpulkan bahwa jawaban responden pada seluruh item pernyataan adalah reliabel, sehingga analisis dapat dilanjutkan.

Setelah data diolah melalui uji korelasi antarvariabel diperoleh Nilai KMO sebesar 0,755. Selanjutnya diperoleh Nilai MSA semua variabel lebih dari 0,5 sehingga analisis faktor dapat dilanjutkan dengan teknik ekstraksi. Hasil ekstraksi faktor menunjukkan ada lima faktor yang memiliki eigenvalue lebih dari atau sama dengan satu. Kelima faktor yang terbentuk tersebut ditunjukkan pada Tabel 1.

Tabel 1 menunjukkan bahwa semua faktor yang terbentuk memiliki eigenvalue lebih besar dari 1 dan persentase varian lebih besar dari 0,5. Berdasarkan tabel diatas dapat dilihat sebesar 70,706% variasi dari 15 variabel/item dapat dijelaskan

oleh lima faktor yang terbentuk. Sisa variasi sebesar 29,294% dijelaskan oleh variabel lain di luar dari lima faktor yang terbentuk dan memiliki eigenvalue lebih kecil dari satu.

Selanjutnya, dilakukan rotasi faktor. Rotasi faktor menggunakan prosedur rotasi varimax orthogonal yang merupakan metode rotasi dengan cara memutar sumbu ke kanan 90° . Berdasarkan rotated component matrix, dari 15 item pernyataan berhasil direduksi menjadi 5 faktor, sebagaimana terlihat pada tabel 2. Faktor-faktor yang telah terbentuk sebagaimana ditunjukkan pada tabel 2 selanjutnya diberi nama. Pemberian nama faktor masing-masing dapat dilihat pada tabel 3.

TABEL 1
Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues		
	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4.684	31.230	31.230
2	1.806	12.037	43.266
3	1.551	10.340	53.606
4	1.387	9.246	62.852
5	1.178	7.854	70.706

TABEL 2
Faktor Terbentuk

Komponen	Eigenvalue	Item	Factor Loading
Faktor 1	4.684	Q7 Keterlambatan munculnya aturan	.677
		Q8 Kualitas aturan	.882
		Q9 Frekuensi sosialisasi aturan	.807
Faktor 2	1.806	Q1 Latar belakang pendidikan	.722
		Q2 Jumlah pegawai	.810
		Q3 Mutasi pegawai	.794
Faktor 3	1.551	Q4 Kemauan pimpinan	.786
		Q5 Motivasi dan perhatian pimpinan	.794
		Q6 Kebijakan pimpinan	.815
Faktor 4	1.387	Q13 Pemanfaatan teknologi informasi Membuat atau mengikuti	.864
		Q14 pelatihan	.783
		Q15 Kerjasama dengan pihak eksternal	.627
Faktor 5	1.178	Q10 Komunikasi antar pegawai	.747
		Q11 Variasi transaksi	.714
		Q12 Besarnya anggaran dan jumlah kegiatan	.841

TABEL 3
Penamaan Faktor

Komponen	Item	Nama Faktor
Faktor 1	Q7 Keterlambatan munculnya aturan Q8 Kualitas aturan Q9 Frekuensi sosialisasi aturan	Peraturan
Faktor 2	Q1 Latar belakang pendidikan Q2 Jumlah pegawai Q3 Mutasi pegawai	Sumber Daya Manusia
Faktor 3	Q4 Kemauan pimpinan Q5 Motivasi dan perhatian pimpinan Q6 Kebijakan pimpinan	Komitmen Pimpinan
Faktor 4	Q13 Pemanfaatan teknologi informasi Q14 Membuat atau mengikuti pelatihan Q15 Kerjasama dengan pihak eksternal	Strategi Implementasi
Faktor 5	Q10 Komunikasi antar pegawai Q11 Variasi transaksi Q12 Besarnya anggaran dan jumlah kegiatan	Karakteristik Organisasi

Berdasarkan hasil analisis seluruh item yang ada sebesar faktor, berhasil diidentifikasi atau 10,34%, (4) Faktor strategi ditemukan ada 5 (lima) faktor yang implementasi, menjelaskan variasi mempengaruhi penerapan akuntansi seluruh item yang ada sebesar 9,24% akrual antara lain (1) Faktor aturan, dan (5) Faktor karakteristik menjelaskan variasi seluruh item yang ada sebesar 12,037%, (3) Faktor komitmen organisasi, menjelaskan variasi pimpinan, menjelaskan variasi sebesar 7,854%. Jadi secara kumulatif, variasi seluruh item yang ada mampu dijelaskan oleh kelima faktor adalah sebesar 70,706 persen, sisanya

sebesar 29,294 persen dijelaskan oleh faktor lainnya di luar dari kelima faktor tersebut. Faktor Aturan, dapat diukur dari (a) keterlambatan munculnya aturan, (b) kualitas aturan dan (c) frekuensi sosialisasi aturan. Faktor sumber daya manusia, dapat diukur dari (a) Latar belakang pendidikan, (b) jumlah pegawai dan (c) mutasi pegawai. Faktor komitmen pimpinan, dapat diukur dari (a) kemauan pimpinan, (b) motivasi dan perhatian pimpinan dan (c) kebijakan pimpinan. Faktor strategi implementasi, diukur dari (a) pemanfaatan teknologi informasi, (b) membuat atau mengikuti pelatihan akuntansi akrual dan (c) kerjasama eksternal. Faktor karakteristik organisasi, diukur dari (a) komunikasi antar pegawai (b) variasi

dan jenis transaksi dan (c) besar anggaran dan jumlah kegiatan.

5. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN REKOMENDASI PENELITIAN

Hasil penelitian menunjukkan perbedaan yang mencolok antara Kota Semarang dan Kota Palopo. Kota Semarang mampu mempersiapkan dengan baik sedangkan Kota Palopo kewalahan. Penerapan akuntansi akrual Kota Semarang menggambarkan inovasi sedangkan Kota Palopo menggambarkan prokratinasi. Prokratinasi dapat dilihat dari terlambatnya/kurangnya persiapan Kota Palopo. Keberanian Kota Semarang untuk menerapkan akuntansi akrual lebih cepat merupakan contoh inovasi. Meskipun Kota Semarang lebih maju

dibandingkan Kota Palopo tetapi terdapat kesamaan yaitu kurang maksimalnya penggunaan akuntansi akrual.

Ketiga mekanisme isomorphism muncul pada penerapan akuntansi akrual. Mekanisme isomorphism Kota Semarang lebih kearah normatif dan mimetik sedangkan Kota Palopo lebih kearah koersif dan mimetik. Mekanisme normatif Kota Semarang terjadi karena dorongan profesionalisasi yaitu latar belakang walikota dan jaringan professional. Mekanisme mimetik Kota Semarang dapat dilihat dari usaha Kota Semarang untuk mencontoh kebijakan akuntansi pada sektor swasta. Mekanisme koersif Kota Palopo didorong oleh aturan dan tekanan informal berupa opini BPK. Mekanisme mimetik Kota Palopo dapat dilihat dengan usaha

Kota Palopo untuk menjadikan Kota Tangerang sebagai referensi. Mekanisme mimetik Kota Palopo dan Kota Semarang berbeda. Mekanisme mimetik Kota Semarang terjadi untuk mendukung inovasi. Kota Semarang melakukan peniruan terhadap kebijakan akuntansi di swasta karena belum ada panduan teknis penerapan akuntansi akrual.

Terdapat 5 Faktor yang mempengaruhi penerapan akuntansi akrual antara lain: (1) Faktor aturan, (2) Faktor sumber daya manusia, (3) Faktor komitmen pimpinan, (4) Faktor strategi implementasi dan (5) Faktor karakteristik organisasi. Pemanfaatan Akuntansi Akrual belum berjalan sebagai mana yang diharapkan. Kota Semarang dan Kota Palopo belum menjadikan laporan keuangan sebagai dasar pengambilan keputusan. Masih butuh waktu yang

panjang untuk melihat manfaat akuntansi akrual. Kondisi ini berpotensi membuat akuntansi akrual hanya sebagai ritual tanpa makna.

Penelitian ini terbatas hanya pada dua Kota sebagai pembanding. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat mengambil lebih banyak Kota. Jumlah responden wawancara masih perlu diperbanyak. Salah satu responden yang dirasa kurang dari peneliti adalah perwakilan DEPDAGRI. Jumlah responden kuisisioner masih pada standar minimal. Penelitian selanjutnya harus memperbanyak jumlah responden karena semakin banyak responden maka semakin baik analisis faktor.

Pengembangan sumber daya manusia harus terus dilanjutkan. Di masa yang akan datang masih banyak teknik manajerial yang akan diadopsi seiring berkembangnya

NPM. Penulis menyarankan harus adanya sertifikasi pengelola keuangan pemerintah daerah. Salah satu strategi yang penulis tawarkan adalah membuat pusat-pusat kajian keuangan daerah di setiap zona. Misalnya membuat pusat kajian di setiap pulau-pulau besar Indonesia. Pusat kajian ini diisi oleh gabungan akademisi, KSAP, DEPDAGRI, BPK, BPKP dan Organisasi non profit lainnya. Tugas pusat kajian ini menyelenggarakan pelatihan dan membangun pemerintah daerah percontohan. Pemerintah daerah percontohan ini dijadikan tempat belajar bagi daerah disekitarnya. Saran penulis yang terakhir adalah memberikan penghargaan dan hukuman kepada pemerintah daerah. untuk memacu komitmen. Penghargaan dan hukuman dapat diberikan kepada kepala daerah. Jika

kepala daerah mendapatkan hukuman dan penghargaan maka mereka akan memberikan komitmen untuk memperbaiki pengelolaan keuangan. Komitmen ini akan dijalankan oleh SKPD-SKPD pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Adhikari, P. Kuruppu, C. Matilal, S. 2013. *Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments*. Accounting Forum 37 pp 213-230.
- Akbar, R. Pilcher, R. Perrin, B. 2012. *Performance measurement in Indonesia: the case of local government*. Pacific Accounting Review, Vol. 24 Iss 3 pp. 262 – 291.
- Akbar, R. Pilcher, R. Perrin, B. 2015. "Implementing performance measurement systems". Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 12 Iss 1 pp. 3 - 33
- Amirudin. 2008. *Identifikasi Dan Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Sinkronisasi Dokumen Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah Dengan Dokumen Kebijakan Umum Anggaran Dan Prioritas Plafon Anggaran Sementara :: Studi Kasus Provinsi D.I. Yogyakarta Tahun Anggaran 2008*. Tesis. Yogyakarta. Magister Ekonomi Pembangunan Universitas Gadjah Mada.
- Ashworth, R. George, B. Rick, D. 2007. *Escape from the Iron Cage? Organizational Change and Isomorphic Pressures in the Public Sector*. Journal of Public Administration Research and Theory Advance Access published December 21.
- Bastian, I. 2009. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Edisi 3. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Bunea, C. B. Cosmina. 2006. *Arguments for Introducing accrual based accounting in Public Sector*, (online), (http://mpr.ub.muenchen.de/18134/IMPRA_Paper_18134.pdf, diakses 8 Desember 2012)
- Braun, V. Victoria, C. 2006. *Using Thematic Analysis in Psychology*. Dept. of Psychology The University of Auckland, Auckland, NZ and Faculty of Applied Science

The University of The West
England Frenchay Campus,
Bristol, UK.

- Carlin, M. T. 2005. *Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. Financial Accountability and Management*, 3: 309-336.
- Carpenter, V, L. Ehsan, H, F. 2001. *Institutional Theory and Accounting Rule Choice: an Analysis of four US State Government's Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles. Accounting, Organizations and Society* (26): 565-596.
- Connolly, H, N. 2010. Accrual Accounting in public sector : a road not always taken. Makalah disajikan pada seminar Institute of Public Administration. IPA. Rome, 28-30 November.
- Cooper, D. R, Emory, C. William. 1998. *Metode Penelitian Bisnis*, Jilid 2, Edisi Kelima, Erlangga, Jakarta.
- Creswell, John. W, 2014. *Research Design Quantitative, Qualitative and Mixed Method Approach*. 4nd ed. California: Sage Publication, Inc.
- 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.
- Djamhuri, A. dan Mahmudi. 2006. *New Public Manangement, accounting reform and institutional perspective of public sector accounting in indonesia*. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 3:301-321
- Ghozali, I. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS IBM SPSS 19*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Halim, A. Syam, M. 2011. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat
- Harun, H. Van Peurse, K. Eggleton, I. 2012. Institutionalization of Accrual Accounting in the Indonesian Public Sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8:257-285.
- Hughes, J. 2009. *International Public Sector Accounting Standards*. Dalam F.B. Bogei (ed), *Handbook of Governmental Accounting* (hlm.491-519). New York: CRC Press
- Hood, C. 1991. *A Public Management for All Season*. *Royal Institute Public Administration Journal* Volume 69, 1: 1-19.

- Janet, V. Robert, B. 2007. *The New Public Service*. New York: M.E. Sharpe.
- Kerlinger, F, N, Lee, H, B. 2000. *Foundation of Behavioral Research*. 4th Edition. New York. Harcourt.
- Khan, A. Mayes, S. 2009. *Transition to Accrual Accounting*, (online), (<http://blog-pfm.imf.org/files/fad-technical-manual-2.pdf> diakses 10 Desember 2012)
- Lynn, L. 2006. *Public Management Old and New*. New York: Routledge
- Mckendrick, J. 2007. *Moderrnization of the Public Sector Accounting System in Central and Eastern European Countries : The Case of Romania*. *International Public Management Review*, 8 :165-185.
- Roob, A. Newberry, S. 2007. *Globalization : Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards*. *Sosio-Economic Review*, 5: 725-754.
- Watkins, A. Edward, C. 2007. *Accounting, New Public Management and American Politics: Theoretical Insights into the National Performance Review*. *Critical Perspectives on Accounting*, 18: 33–58
- Yamamoto, H. 2003. *New Public Management Japan Practice*. Institute International Policy Papers, 1: 1-31.
- Yin, R, K. 2013. *Case Study Design and Method*. Cetakan 13. PT Rajawali Pers.