

Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua: Ketika Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Berbenah

Rizky Ayu Savitri

Universitas Airlangga

khyejin8@gmail.com

ABSTRACT

The aim of this research is to understand the impact of the implementation of accrual-based accounting at Hastinapura Provincial Government. This research is a qualitative research with interpretive paradigm and using case study approach. Data collection is done through interviews, document review and observation. The results of this research show that accrual-based accounting implementation at Hastinapura Provincial Government involves the integration of accrual-based accounting practices in the scope of policy setting, human resources development of financial management, information technology system, and also evaluation and control system. The impact of the implementation of accrual-based accounting at Hastinapura Provincial Government was not merely a technical accounting change, but also requires change in work patterns and ways of thinking of financial managers.

Keywords: *Accrual Accounting; Local Government; Conformity*

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk memahami dampak dari implementasi akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Provinsi Hastinapura. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan paradigma interpretif dan menggunakan pendekatan studi kasus. Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara, telaah dokumen dan pengamatan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Provinsi Hastinapura melibatkan integrasi dari praktek-praktek akuntansi berbasis akrual pada lingkup penetapan kebijakan, pengembangan kompetensi pengelola keuangan, sistem teknologi informasi, serta dukungan sistem evaluasi dan pengendalian. Dampak dari implementasi akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Provinsi Hastinapura terjadi tidak sekadar pada teknik pelaporan transaksi keuangan, akan tetapi juga berdampak pada perubahan pola kerja dan cara berfikir pengelola keuangan.

Kata kunci: Akuntansi Akrual; Pemerintah Daerah; Penyesuaian

PENDAHULUAN

Slogan reformasi keuangan negara mengisyaratkan perubahan dalam tata cara pengelolaan keuangan negara dimana anggaran dan hasil kinerja operasional dilaporkan, diawasi dan diaudit sesuai dengan paktek manajemen yang digunakan pada sektor swasta (Harun, Van Peurseem, dan Eggleton, 2012). Reformasi keuangan negara telah terjadi di Indonesia sejak lahirnya “tiga serangkai” undang-undang di bidang keuangan negara, salah satunya adalah Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Dampak lanjutan atas berlakunya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tersebut adalah reformasi sistem akuntansi pemerintahan yang ditandai dengan migrasi basis pencatatan akuntansi yang dianut pemerintah di Indonesia.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 menegaskan bahwa akuntansi pemerintahan harus disusun dengan menggunakan basis akrual (Harun dan Kamase, 2012). Amanat ketentuan pasal 32 ayat (2) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) diwujudkan melalui Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yang masih menggunakan pendekatan transisi dari basis kas menuju akrual (*Cash Toward Accrual - CTA*).

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan menyusun SAP, yang tertuang dalam PP Nomor 24 Tahun 2005, dimaksudkan untuk memberikan pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah serta menyamakan persepsi antara penyusun laporan, pengguna laporan dan pemeriksa laporan keuangan pemerintah. Penerapan SAP diharapkan mampu meningkatkan kualitas pelaporan keuangan pemerintah sehingga

informasi keuangan yang dihasilkan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan yang akurat serta mewujudkan transparansi dan akuntabilitas kinerja pemerintah (Ferryono dan Sutaryo, 2016; Pina, Torres, dan Yetano, 2009).

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Pasal 36 ayat (1) menyatakan bahwa pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan mulai tahun anggaran 2008 dan selama pengakuan serta pengukuran berbasis akrual belum dilaksanakan maka digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas (CTA). Oleh karena itu penerapan PP Nomor 24 Tahun 2005 masih bersifat sementara guna menjembatani migrasi basis kas menjadi basis akrual. PP Nomor 24 Tahun 2005 kemudian digantikan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010. Berdasarkan amanat PP Nomor 71 Tahun 2010 akuntansi berbasis akrual wajib dilaksanakan pada Tahun Anggaran 2015. Demi menunjang pelaksanaan kebijakan tersebut di tingkat pemerintah daerah maka diterbitkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah.

Motivasi penelitian ini adalah ingin mengetahui bagaimana implementasi akuntansi berbasis akrual membawa perubahan pada organisasi pemerintah daerah di Indonesia. Mengingat perubahan tersebut tidak sekadar merubah teknik pelaporan keuangan pemerintah daerah. Perubahan tersebut memiliki dampak yang cukup besar dalam aktivitas dan rutinitas pekerjaan sehari-hari para aparatur negara, khususnya yang terlibat dalam proses penatausahaan keuangan. Implementasi akuntansi berbasis akrual menuntut perubahan mulai dari tingkat penatausahaan keuangan hingga pelaporan keuangan sebab mulai muncul kewajiban untuk membuat laporan operasional yang mencatat pendapatan dan beban secara akrual. Oleh karena itu, kesiapan sumber daya manusia (SDM) pengelola keuangan sangat diperlukan.

Kompleksitas dan kesulitan dalam implementasi akuntansi berbasis akrual memang menghadirkan nuansa yang berbeda dengan yang telah dialami pada saat fase penerapan SAP basis kas menuju akrual (CTA). Perubahan yang terjadi tentunya lebih signifikan dan kompleks. Bahkan untuk merujuk pada kompleksitas dan tingkat kesulitan dalam implementasi akuntansi berbasis akrual muncul julukan berkonotasi negatif yang ditujukan untuk menyebut akuntansi berbasis akrual yaitu "*akruwel*" atau "*akrewol*"¹. Hal itu dikarenakan para aktor yang terlibat merasa bahwa akuntansi berbasis akrual tersebut sulit dan rumit untuk dipahami dan terlebih lagi untuk dilaksanakan.

Penelitian ini berfokus pada implementasi akuntansi berbasis akrual pada pemerintah daerah di Indonesia. Pemerintah daerah sebagai entitas pelaporan wajib menyelenggarakan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah dengan menyusun laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD). Laporan keuangan tersebut disusun untuk menyediakan informasi yang relevan dalam hal pengelolaan keuangan daerah selama satu periode pelaporan, baik terkait seluruh transaksi yang dilakukan oleh pemerintah daerah dan juga mengenai posisi keuangan. Sebagaimana disebutkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 bahwa laporan keuangan

¹ Istilah "*akruwel*" dan "*akrewol*" tersebut merujuk pada kata *kruwel* dan *krewol* yang umumnya digunakan dalam bahasa Jawa untuk merujuk pada rambut ikal. Hal tersebut dikarenakan bentuk rambut ikal berkeluk-keluk atau berombak-ombak dan terlihat rumit.

terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintah, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Penelitian terdahulu terkait implementasi akuntansi berbasis akrual di sektor pemerintah menemukan bahwa masih terdapat kendala dan permasalahan, khususnya terkait ketidaksiapan kompetensi sumber daya manusia (SDM) sebagai pelaku perubahan (Ahmad, 2016; Harun dan Kamase, 2012; Setyaningsih, 2013; Suhendro, Sylvia Veronica, dan Nauli, 2015). Sebagaimana diketahui secara umum bahwa tidak semua personil pengelola keuangan, khususnya di pemerintah daerah memiliki *background* akuntansi (Harun, 2007; Harun dan Robinson, 2010). Selain itu penelitian terdahulu juga menunjukkan bahwa belum nampak adanya manfaat nyata dari penerapan tersebut (Carlin, 2005; Connolly dan Hyndman, 2006). Sedangkan hasil penelitian Champoux (2006) menemukan bahwa New Zealand dan Australia telah menunjukkan disiplin fiskal yang semakin membaik sejak mengadopsi metode akrual. Seiring dengan berjalannya waktu implementasi akuntansi berbasis akrual pada sektor pemerintah akan memberikan manfaat (Andriani, Kober, dan Ng, 2010; Susanto dan Djuminah, 2015).

Tujuan penelitian ini adalah untuk memahami dampak dari implementasi akuntansi berbasis akrual pada organisasi pemerintah di Indonesia. Penelitian ini dilakukan pada salah satu pemerintah daerah tingkat provinsi di Indonesia, sebut saja Pemerintah Provinsi Hastinapura². Pemilihan Pemerintah Provinsi Hastinapura ini dilandaskan pada realita bahwa Pemerintah Provinsi Hastinapura terkenal sebagai salah satu pemerintah daerah yang memiliki komitmen tinggi dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual. Hal itu dapat diketahui dari perolehan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia selama 2 (dua) tahun berturut-turut atas LKPD Tahun Anggaran 2015 dan LKPD Tahun Anggaran 2016 yang telah disusun sesuai dengan SAP berbasis akrual. Berdasarkan latar belakang permasalahan yang telah dikemukakan maka rumusan permasalahan dalam penelitian ini adalah bagaimana dampak implementasi akuntansi berbasis akrual di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura.

TINJAUAN LITERATUR

Penelitian mengenai perubahan manajemen akuntansi, termasuk reformasi akuntansi berbasis akrual pada sektor publik, merupakan topik yang cukup banyak mendapat perhatian selama satu dekade terakhir (Burns dan Scapens, 2000; Jarvenpaa, 2009; Lukka, 2007). Di Indonesia penelitian terkait keberadaan akuntansi berbasis akrual di sektor pemerintah daerah juga telah dilakukan. Namun mengingat sesuai amanat PP Nomor 71 Tahun 2010 *kick off* pelaksanaan SAP berbasis akrual baru dimulai pada tahun 2015 maka penelitian terkait akuntansi berbasis akrual pada sektor pemerintah di Indonesia, khususnya pada tingkat

² Penyebutan pemerintah daerah provinsi yang menjadi *setting* dalam penelitian ini sebagai Pemerintah Provinsi Hastinapura terinspirasi dari kisah Mahabaratha. Hastinapura adalah daerah makmur yang menjadi *setting* cerita dalam kisah Mahabaratha. Pemilihan nama Hastinapura dianggap menarik sehingga dapat meningkatkan minat pembaca dalam memahami hasil penelitian ini.

pemerintah daerah, masih dapat dieksplorasi lebih dalam lagi karena prosesnya masih berjalan hingga saat ini.

Bagian utama yang harus diperhatikan dalam implementasi akuntansi berbasis akrua, sekaligus fokus dalam penelitian ini, adalah adanya perubahan yang dialami oleh organisasi. Ketika akuntansi berbasis akrua diimplementasikan maka akan membawa konsekuensi perubahan maupun perbaikan dari praktek manajemen keuangan organisasi (Carlin, 2005; Kober, Lee, dan Ng, 2010; Ter Bogt dan Van Helden, 2000). Hopwood (1987) mengemukakan bahwa akuntansi bukan hanya sesuatu yang mencerminkan keadaan organisasi tetapi juga sebagai fenomena yang memiliki peran dalam mengubah organisasi.

Teori institusional merupakan salah satu teori yang dapat digunakan untuk menangkap dan memahami secara penuh proses perubahan sistem akuntansi yang dinamis dengan spesifik (Harun dan Kamase, 2012; Hassan, 2015; Ribeiro dan Scapens, 2006). Teori institusional muncul dari kajian-kajian di bidang sosiologi. Menurut teori institusional organisasi cenderung untuk mengadopsi sistem, struktur dan prosedur yang berpengaruh di lingkungan sosial dan budaya dimana organisasi tersebut berada. Organisasi bertindak demikian dengan tujuan untuk memperoleh legitimasi dan melindungi sumber daya yang organisasi butuhkan untuk tetap mempertahankan keberadaannya (Meyer dan Rowan, 1977; Ribeiro dan Scapens, 2006). Ide-ide yang berpengaruh kemudian diinstitusionalisasikan, dianggap sah, dan dianggap sebagai cara berpikir bagi organisasi tersebut.

Organisasi dibentuk oleh berbagai fenomena yang terjadi dalam lingkungannya dan cenderung menjadi mirip dengan lingkungan tersebut. Hal tersebut disebabkan karena adanya saling ketergantungan dalam hal teknis dan pertukaran, atau memang karena struktural, organisasi tersebut mencerminkan realitas yang dibentuk secara sosial (Meyer dan Rowan, 1977). Meyer dan Rowan (1977) menyatakan bahwa:

“Institutionalized products, services, techniques, policies, and programs function as powerful myths, and many organizations adopt them ceremonially. [...] To maintain ceremonial conformity, organizations that reflect institutional rules tend to buffer their formal structures from the uncertainties of technical activities by becoming loosely coupled, building gaps between their formal structures and actual work activities.”

Akuntansi berbasis akrua pada organisasi pemerintah merupakan produk institusional atas kebijakan penerapan SAP berbasis akrua di Indonesia yang dikukuhkan dengan beberapa peraturan formal. Oleh karena itu, sesuai dengan konteks seremonial menurut Meyer dan Rowan (1977), akuntansi akrua sebagai produk dari proses kelembagaan dapat dilaksanakan oleh organisasi hanya sebatas pada konteks untuk memenuhi kewajiban saja yaitu untuk mematuhi tuntutan formal peraturan perundang-undangan. Demikian pula dalam penelitian ini, implementasi akuntansi berbasis akrua diteliti sebagai sebuah keinginan untuk patuh terhadap standar peraturan yang berlaku dan untuk memperoleh legitimasi atas hal tersebut, baik secara sadar maupun tidak sadar.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan paradigma interpretif. Mengingat tujuan penelitian ini adalah untuk memahami dampak dari implementasi akuntansi berbasis akrual di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura. Penelitian ini didesain untuk mendapatkan pemahaman atas realitas implementasi akuntansi berbasis akrual yang berasal dari perspektif para informan berdasarkan apa yang selama ini dialami. Mengingat bahwa pemahaman dan pengalaman para informan bersifat dinamis maka penelitian kualitatif dirasa mampu menyediakan wadah bagi penelitian ini.

Penelitian ini menggunakan pendekatan studi kasus dengan mempertimbangkan bahwa untuk memahami dampak atas implementasi akuntansi berbasis akrual diperlukan pendekatan penelitian yang mampu mengungkapkan realitas dibalik layar implementasi akuntansi berbasis akrual secara rinci dan komprehensif. Dengan menggunakan studi kasus penelitian ini mengeksplorasi peristiwa, fakta, bukti, dan tindakan dari para aktor yang terlibat dalam proses implementasi akuntansi berbasis akrual untuk mencapai tujuan penelitian.

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data kualitatif, sedangkan sumber data yang akan digunakan dalam penelitian ini berasal dari data primer dan sekunder. Teknik pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah wawancara, telaah dokumen dan pengamatan. Untuk memperoleh pemahaman dan data yang memadai maka penelitian ini memilih informan yang terlibat langsung dalam proses tersebut, khususnya para aktor yang terlibat dalam aktivitas penatausahaan keuangan pemerintah daerah. Para informan tersebut terpilih karena dianggap menguasai, memahami data dan informasi serta fakta dari obyek penelitian. Para informan adalah *key persons* atau orang yang mengetahui kondisi sesungguhnya dari proses implementasi akuntansi berbasis akrual di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura.

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini merujuk pada Creswell (2007) yaitu pengorganisasian data, pengkodean data, pengembangan tema, penyajian dan pelaporan, interpretasi temuan, dan validasi temuan yang disajikan. Untuk meningkatkan kredibilitas data yang diperoleh dalam penelitian ini maka akan dilakukan triangulasi. Sebagaimana penelitian studi kasus ini menggunakan sumber data yang beragam yang kemudian digunakan untuk menguji kesahihan dan keandalan data serta sebagai alat untuk menganalisa data (Basuki, 2016:63). Metode triangulasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah triangulasi data dan triangulasi metode.

HASIL DAN PEMBAHASAN

“Sesungguhnya Allah tidak merubah keadaan suatu kaum sehingga mereka merubah keadaan yang ada pada diri mereka sendiri (Q.S. Ar-Ra’d/13:11).”

Pemerintah Provinsi Hastinapura merupakan salah satu pemerintah daerah yang memiliki *track record* baik dalam hal manajemen pengelolaan keuangan pemerintah daerah dan pertanggungjawabannya. Hal tersebut dibuktikan dengan kemampuan Pemerintah Provinsi Hastinapura dalam meraih opini WTP selama empat tahun berturut-turut mulai 2011-2014 atas hasil pemeriksaan LKPD Tahun

Anggaran 2010 hingga LKPD Tahun Anggaran 2013. Namun pencapaian tersebut gagal dipertahankan pada tahun 2015 sebab atas hasil pemeriksaan LKPD Tahun Anggaran 2014 BPK RI hanya memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Opini tersebut diperoleh Pemerintah Provinsi Hastinapura dikarenakan terdapat temuan audit atas pengelolaan keuangan pemerintah daerah di Pemerintah Provinsi Hastinapura, contohnya terkait penatausahaan dan pertanggungjawaban atas anggaran belanya yang tidak tertib serta belanja manajemen aset daerah yang belum optimal.

Pemerintah Provinsi Hastinapura telah terlebih dahulu menerapkan sistem akuntansi berbasis kas menuju akrual (*cash toward accrual-CTA*) sejak Tahun Anggaran 2007. Hal tersebut dilakukan sebagaimana amanat PP Nomor 24 Tahun 2005 yaitu sebagai langkah persiapan untuk mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual. Kemudian sesuai dengan amanat PP Nomor 71 Tahun 2010 dan kemudian diperkuat dengan landasan dari Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 maka Pemerintah Provinsi Hastinapura memulai implementasi akuntansi berbasis akrual.

Ketika akan mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual Pemerintah Provinsi Hastinapura telah mengambil ancap-ancang dengan mempersiapkan perangkat hukum tentang akuntansi berbasis akrual bagi lingkungan internal Pemerintah Provinsi Hastinapura. Pemerintah Provinsi Hastinapura menyusun kebijakan terkait akuntansi berbasis akrual dan mengesahkannya melalui Peraturan Gubernur (Pergub) sebagai langkah awal dalam memasuki implementasi akuntansi berbasis akrual. Sebagaimana disampaikan oleh informan berikut:

“Dulu yang kita lakukan pertama kali menerbitkan Pergub (BPKAD, Staf 3)”

Pemerintah Provinsi Hastinapura mengesahkan Pergub tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah dan Pergub Bagan Akun Standar di akhir tahun 2014. Namun Pergub tentang Sistem Akuntansi Pemerintah baru selesai disusun dan disahkan di pertengahan tahun 2015. Dalam proses penyusunan Pergub tersebut Pemerintah Provinsi Hastinapura dibantu oleh pihak akademisi. Keterlibatan pihak akademisi diperlukan mengingat konsep akuntansi akrual merupakan hal baru pemerintah daerah dan para penyusun kebijakan di Pemerintah Provinsi Hastinapura belum sepenuhnya familiar dengan hal itu, sedangkan pihak akademisi dirasa lebih memahami dan familiar akan konsep akuntansi akrual. Oleh karena itu, agar kebijakan yang disusun dapat sesuai dengan yang dikehendaki oleh SAP berbasis akrual yang telah disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan maka Pemerintah Provinsi Hastinapura membutuhkan panduan dari pihak akademisi.

Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah (BPAKD) Provinsi Hastinapura selaku koordinator pengelolaan keuangan pemerintah daerah mulai melaksanakan strategi edukasi untuk memperkenalkan konsep akuntansi berbasis akrual di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura sejak tahun 2014. Sebagaimana dinyatakan oleh informan berikut ini:

“Jadi waktu itu saya ingat 2014 akhir, November kalau gak salah.. Nah itukan diundang semua satu SKPD tiga perwakilan. Ada Bapak Yusof pertama kali. Jadi Bapak Yusof itu mengupas dari pemikiran basic ke mulai masuk ke anu apa

konsep yang akuntansi sesungguhnya. Itu kalau enggak salah juga sebelumnya atau sesudahnya ada Bapak Bambang dari akademisi nah itu Bapak Bambang justru lebih jelas lagi (PPK-SKPD, pelaksana 2)."

Pemahaman akan konsep akuntansi berbasis akrual merupakan aspek kelembagaan yang mendapat perhatian paling utama pada waktu implementasi akuntansi berbasis akrual dimulai pada Pemerintah Provinsi Hastinapura. BPKAD Provinsi Hastinapuradengan komitmen kuat mereka secara rutin mengadakan kegiatan sosialisasi, *workshop* maupun bimbingan teknis untuk memperkenalkan konsep akuntansi akrual kepada pengelola keuangan seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura. Pihak BPKAD juga mengundang pihak akademisi dan praktisi yang dirasa *mumpuni* dalam kegiatan tersebut, baik untuk menjadi narasumber maupun sebagai pengajar di kelas.

Konsep akuntansi berbasis akrual merupakan hal baru bagi pengelola keuangan di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapuraoleh karenanya tidak semua pengelola keuangan memahami konsep tersebut dan merasa mampu dalam meng implementasikan akuntansi berbasis akrual dalam pekerjaan sehari-hari. Informasi terkait hal itu diperoleh dari informan berikut:

"Tapi saya rasakan sama dengan audience lain pusing. Dan saya gak bisa membayangkan bahwa mengubah mindset dari yang itu tadi mbak mengakui yang namanya kas itu enak banget kan. Kas keluar baru dicatet itu kan enak karena kita sudah terbiasa seperti itu (PPK-SKPD, pelaksana 2)."

Etos kerja SDM pengelola keuangan selama ini telah diterbiasa dengan akuntansi berbasis kas (CTA). Basis kas memang cenderung dianggap jauh lebih mudah daripada basis akrual. Perubahan basis pencatatan dari basis CTA menjadi basis akrual membawa aturan praktek akuntansi yang berbeda. Organisasi pemerintahan harus menyesuaikan teknik akuntansi penatausahaan keuangan dengan mulai membiasakan untuk mengakui dan mencatat pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

Pemerintah Provinsi Hastinapura menyadari bahwa SDM memegang peranan penting dalam keberhasilan implementasi akuntansi berbasis akrual. Oleh karena itu BPKAD Provinsi Hastinapura menggagas pelaksanaan kegiatan pendampingan dengan menunjuk tim konsultan implementasi akuntansi berbasis akrual yang memiliki latar belakang akademisi dan pengalaman dalam memberikan konsultasi terkait pengelolaan keuangan daerah dan akuntansi berbasis akrual. Tim konsultan tersebut dengan didampingi oleh tim dari BPKAD, selalu memberikan bimbingan kepada masing-masing SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura. Kegiatan pendampingan tersebut dilaksanakan mulai awal implementasi akuntansi berbasis akrual, yaitu sejak bulan Januari 2015, dan secara rutin dilakukan sekali setiap bulan.

"Selalu ada semacam asistensi dari BPKAD. Jadi membawa bahan-bahan akuntansi dasarnya dari jurnal dan sebagainya. Terus dicocokan nanti (PPK-SKPD, pelaksana 1)."

Pengelola keuangan di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura yang mengikuti kegiatan pendampingan akan mendapatkan bimbingan dan panduan dalam mengimplementasikan praktek akuntansi berbasis akrual dalam pekerjaan sehari-hari mereka. Hasil pelaksanaan praktek akuntansi berbasis akrual pada masing-masing SKPD juga akan dievaluasi melalui kegiatan pendampingan ini. Apabila ditemukan ketidaksesuaian antara praktek akuntansi berbasis akrual dengan konsep yang telah disahkan dalam kebijakan terkait akuntansi berbasis akrual maka akan dicari penyebab sekaligus solusinya. Dalam kegiatan tersebut pengelola keuangan juga dapat menyampaikan permasalahan mereka dalam mempraktekan akuntansi berbasis akrual mendapatkan solusi atas permasalahan tersebut.

“Kan karena sudah terbiasa mindset-nya kas ya. Jadi istilahnya terkait sama pencatatan apa yang sudah jadi hak dan apa yang jadi kewajiban mindset-nya menanamkan ke teman-teman pelaksana fungsi keuangan, kan karena enggak semuanya dari akuntansi kan (BPKAD, Staf 2).”

Kegiatan pendamping sangat bermanfaat dalam membantu pengelola keuangan dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual mengingat tidak semua pengelola keuangan pada masing-masing SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Pemerintah Provinsi Hastinapura sejatinya memiliki cukup SDM yang memiliki latar belakang akuntansi akan tetapi tidak semua SDM tersebut terdistribusi secara merata pada masing-masing SKPD dan tidak semua SDM yang memiliki latar belakang akuntansi yang didapat menjadi pengelola keuangan. Sedangkan untuk merekrut pegawai negeri sipil baru yang memiliki latar belakang akuntansi juga tidak memungkinkan pada waktu itu karena terhalang kebijakan moratorium yang berlaku secara nasional.

Pemerintah Provinsi Hastinapura berusaha mengatasi kendala terkait kompetensi dan keahlian pengelola keuangan dengan secara rutin memberi pelatihan dan bimbingan terkait pengelolaan keuangan daerah dan akuntansi berbasis akrual kepada seluruh pengelola keuangan. Berdasarkan hasil telaah dokumen terkait kegiatan pengembangan kompetensi SDM pengelola keuangan diketahui bahwa BPKAD Provinsi Hastinapura melalui UPT Laboratorium Pengelolaan Keuangan secara rutin mengadakan kegiatan bimbingan teknis terkait pelaksanaan akuntansi akrual. Kegiatan bimbingan teknis tersebut ditujukan untuk membantu pengelola keuangan untuk lebih memahami konsep dan praktek akuntansi akrual. Selain itu kegiatan pendidikan dan pelatihan terkait pengelolaan keuangan daerah dan akuntansi akrual juga telah secara rutin diselenggarakan oleh Balai Diklat Provinsi Hastinapura dengan mengikut sertakan seluruh pengelola keuangan di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura secara bertahap.

Kompetensi SDM pengelola keuangan yang belum sepenuhnya memahami konsep akuntansi akrual dan *mindset* pengelola keuangan yang belum sepenuhnya lepas dari basis CTA mendorong BPKAD Provinsi Hastinapura untuk segera menyempurnakan aplikasi pendukung bagi pelaksanaan akuntansi akrual. Keberadaan infrastruktur teknologi informasi seperti *software* sistem informasi

akuntansi akrual merupakan bagian dari infrastruktur akuntansi akrual (Negara, 2015).

“Selanjutnya adalah menyesuaikan aplikasi. Aplikasi pelaksanaan dari yang sebelumnya SIKDA berbasis kas dilakukan modifikasi (BPKAD, Staf 3).”

Berdasarkan transkrip diatas diketahui bahwa sebelumnya di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura sudah digunakan aplikasi Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKDA) yang masih berbasis kas untuk mendukung penerapan CTA sebelumnya. Namun karena aplikasi SIKDA masih berbasis CTA maka dilakukan modifikasi atas aplikasi tersebut. Pada aplikasi SIKDA sudah ada fasilitas menjurnal hanya saja masih terbatas pada transaksi yang berkaitan dengan kegiatan perbendaharaan dan laporan akuntansi yang dapat dihasilkan diakhir tahun pelaporan hanya Realisasi Anggaran (LRA) dan Neraca. Padahal jumlah laporan yang harus disusun berdasarkan SAP berbasis akrual bertambah menjadi 7 (tujuh) jenis laporan.

Pemerintah Provinsi Hastinapura, melalui BPKAD, mengembangkan secara mandiri aplikasi akuntansi berbasis akrual untuk mencatat setiap transaksi pada tingkat SKPD. Proses penjurnalan hingga menghasilkan output berupa laporan keuangan dilakukan oleh fungsi akuntansi pada masing-masing SKPD. Laporan keuangan yang dihasilkan oleh aplikasi akuntansi berbasis akrual terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Sisa Anggaran Lebih (LP SAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan keuangan SKPD tersebut kemudian akan dikonsolidasikan oleh Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) sebagai entitas pelaporan yaitu BPKAD Provinsi Hastinapura.

Aplikasi akuntansi berbasis akrual baru dirilis oleh Pemerintah Provinsi Hastinapura menjelang akhir tahun 2015. Sebelum aplikasi tersebut dirilis untuk mencatat transaksi keuangan masing-masing SKPD melakukannya secara manual dengan menggunakan aplikasi *microsoft excel*. Setelah aplikasi penatausahaan keuangan disempurnakan, fungsi akuntansi masing-masing SKPD mencatat seluruh transaksi melalui aplikasi akuntansi berbasis akrual. Proses pencatatan tersebut dimulai dari transaksi di awal tahun hingga bulan berjalan yang semula dicatat secara manual.

Jangka waktu perpindahan sistem pencatatan transaksi keuangan dalam basis akrual secara manual kemudian *by system* melalui aplikasi akuntansi berbasis akrual yang terlalu dekatnya dengan batas waktu penyusunan laporan keuangan sempat menjadi permasalahan tersendiri bagi SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura. Hal ini menyebabkan beban pekerjaan fungsi akuntansi dan operator aplikasi menjadi menumpuk dan bertambah berat sehingga memicu terjadinya kesalahan saat melakukan input transaksi pada aplikasi akuntansi berbasis akrual.

“Teman-teman itu bikin SPJ (baca: mengakui pembayaran) dulu baru bikin (baca: mengakui) utang, trus di-link-kan. 2015 kesalahan terbesar dan kesulitan kita itu dan banyak selisih untuk laporan LO-nya (baca: penyebabnya) disitu. Karena jenenge wong ngantok.. itu posisi sudah Nopember (baca: tahun 2015)

harus sudah nginput mulai dari Januari sampai Nopember (baca: tahun 2015) harus bikin BAPP juga. Itu makanan baru (Fungsi Akuntansi, pelaksana)."

Hasil transkrip menginformasikan bahwa dalam melakukan proses input transaksi ke dalam aplikasi akuntansi berbasis akrual masih berpotensi terjadi kesalahan. Salah satu kesalahan yang banyak dilakukan pada masa-masa awal penggunaan aplikasi akuntansi berbasis akrual adalah saat melakukan input transaksi keuangan yang menimbulkan kewajiban operator aplikasi maupun fungsi akuntansi tidak terlebih dahulu mengakui utang atas transaksi tersebut. Hal itu terjadi karena petugas yang menginput transaksi belum terlalu memahami alur dan cara menginput transaksi pada aplikasi akuntansi berbasis akrual.

"Kalau terkait sistem Insha Allah sih kalau mereka inputnya sudah bener enggak jadi masalah sih (BPKAD, Staf 2)."

Proses pencatatan transaksi keuangan seharusnya dapat menjadi jauh lebih mudah dilakukan dengan bantuan aplikasi akuntansi berbasis akrual. Namun baik fungsi akuntansi maupun operator aplikasi hendaknya melakukan pencatatan transaksi dengan teliti dan sesuai prosedur untuk meminimalisasi terjadinya kesalahan dalam menjurnal transaksi.

Keberadaan akuntansi akrual kemudian semakin disadari oleh para pengelola keuangan akan membawa dampak kearah perubahan yang lebih baik dalam sistem pengelolaan keuangan daerah. Sebagaimana dinyatakan oleh informan berikut ini:

"Lebih jelas aku lek ngarani. Lebih jelas sih, yang jelas itu. Jadi kita dalam waktu-waktu tertentu posisi kas kita (baca: dapat diketahui dengan jelas) berapa pendapatan, berapa belanja, berapa utang, berapa piutang kan jelas kalau akrual itu. Kalau yang sebelumnya (baca: basis kas) kan enggak gitu. Seperti contohnya begitu peserta masuk berarti kan sudah (baca: mengakui) piutang tapi kan kita (baca: dulu saat basis kas) kan enggak. Nyatet e nantikan pada saat peserta sudah bayar. Jadi pada saat terakhir sampai tutup tahun anggaran jelas sih (baca: baru dapat diketahui) ada gak peserta yang belum bayar. Kalau dulu sebelum akrual murni kan bisa aja ditutup-tutupi, maksud e iku ya sama aja sih di akhir tahun pokok e sing penting kan klop gitu ya. Cuma sekarang kan ketahuan karena piutangnya sudah dicatat (baca: diakui diawal saat peserta masuk) berarti oh peserta sing gurung bayar iki (baca: bisa diketahui) beberapa (PPK-SKPD, pelaksana 3)."

Dari sisi penatausahaan keuangan pada tingkat SKPD manfaat akuntansi akrual bisa menyajikan pencatatan yang lebih rapi dan lebih jelas akan posisi keuangan yang dimiliki SKPD secara *real time*. Ketertiban dalam pencatatan juga dapat timbul dari ketepatan untuk mengakui hak dan kewajiban sehingga potensi masa depan SKPD dapat disajikan dengan lebih transparan.

Kesadaran akan pentingnya keberadaan akuntansi akrual tersebut kemudian akan menguatkan komitmen para pengelola keuangan dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual. Komitmen tersebut diwujudkan dalam pelaksanaan penatausahaan transaksi keuangan dan manajemen aset secara tertib dan tepat waktu sehingga masing-masing SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura mampu menghasilkan informasi keuangan dari basis akrual

yang transparan dan akuntabel. Untuk kemudian ketika dikonsolidasikan pada tingkat entitas pelaporan dan bertransformasi dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Provinsi Hastinapura maka informasi keuangan yang ada didalamnya dapat dipertanggungjawabkan kebenaran dan kewajarannya.

Sejalan dengan usaha dalam mencapai keberhasilan dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual yang telah dilakukan dalam hal penetapan kebijakan internal terkait akuntansi berbasis akrual, peningkatan kompetensi SDM pengelola keuangan, dan penyediaan aplikasi akuntansi berbasis akrual, Pemerintah Provinsi Hastinapura dirasa perlu untuk melakukan pengendalian dalam praktek-praktek akuntansi berbasis akrual yang dilakukan oleh masing-masing SKPD. Oleh karena itu, sebagai strategi preventif BPKAD Provinsi Hastinapura kemudian melakukan perubahan pada tata cara kegiatan rekonsiliasi bulanan.

Kegiatan rekonsiliasi sejatinya merupakan kegiatan pencocokan data saldo kode rekening antara yang dimiliki SKPD dengan yang diperoleh bidang akuntansi dari bidang perbendaharaan. Kegiatan ini sudah ada sejak jaman akuntansi berbasis kas, tetapi mengalami perkembangan dalam pelaksanaannya agar dapat mendukung implementasi akuntansi berbasis akrual di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura.

“Karena opo data yang punya itu SKPD bukan BPKAD. LO yang punya siapa SKPD ya. Mosok kita yang konsolidasi gak tau. Hanya dari SKPD. Iyo lek bener kalau enggak? (BPKAD, Staf 1).”

Kesalahan-kesalahan yang diterjadi dalam praktek akuntansi berbasis akrual seperti kesalahan penggunaan kode akun pada saat mencatat transaksi, adanya transaksi yang belum atau terlewat untuk diakui dan dicatat, serta ketidaksinkronan output antar laporan keuangan yang dihasilkan oleh SKPD dapat diketahui melalui pengujian analisis yang dijalankan oleh tim dari Bidang akuntansi BPKAD Provinsi Hastinapura atas *database* aplikasi akuntansi berbasis akrual milik masing-masing SKPD. Kemudian atas kesalahan-kesalahan tersebut fungsi akuntansi masing-masing SKPD diminta untuk memperbaiki dengan segera dan kemudian hasil perbaikan tersebut diserahkan kembali ke tim Bidang akuntansi BPKAD Provinsi Hastinapura untuk dilakukan verifikasi dan pembuatan berita acara rekonsiliasi.

Kegiatan rekonsiliasi bulanan mutlak diperlukan karena BPKAD, khususnya bidang akuntansi, sebagai pihak yang akan mengkonsolidasi laporan keuangan seluruh SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura merasa perlu untuk memastikan kebenaran data akuntansi yang berasal dari masing-masing SKPD. Tujuan dari kegiatan rekonsiliasi itu sendiri adalah untuk meminimalisir kesalahan yang mungkin terjadi dalam praktek akuntansi berbasis akrual agar tidak menumpuk di akhir tahun. Dengan demikian, akan memudahkan pada proses konsolidasi saat penyusunan LKPD oleh SKPKD.

Kepatuhan organisasi pemerintah untuk menerapkan SAP berbasis akrual merupakan amanat PP 71 tahun 2010 sehingga memiliki konsekuensi untuk wajib dilaksanakan dan bersifat memaksa karena memang demikian sejatinya sifat peraturan perundang-undangan (Afdalia, Pontoh, dan Kartini, 2014; Suhendro dkk., 2015). Oleh karena itu, Pemerintah Provinsi Hastinapura sebagaimana pemerintah

daerah lain di Indonesia, berusaha mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku dengan mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual. Apabila Pemerintah Provinsi Hastinapura tidak mematuhi peraturan tersebut maka konsekuensi yang diterima oleh Pemerintah Provinsi Hastinapura adalah opini *Disclaimer* dari BPK RI atas LKPD Provinsi Hastinapura dikarenakan laporan keuangan tersebut tidak memenuhi SAP yang berlaku.

Salah satu wujud nyata dari bentuk kepatuhan dalam menerapkan akuntansi akrual nampak pada laporan keuangan yang disusun oleh instansi pemerintah. Laporan keuangan tersebut disusun dan disajikan sesuai SAP berbasis akrual yang telah disahkan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010. Kebenaran dan kewajaran informasi yang dihasilkan melalui basis akrual menunjukkan kualitas pelaporan keuangan yang akan dihasilkan oleh Pemerintah Provinsi Hastinapura. Laporan keuangan tersebut akan menjadi alat pertanggungjawaban atas kinerja keuangan Pemerintah Provinsi Hastinapura dan akan diaudit oleh BPK RI. Salah satu wujud keberhasilan Pemerintah Provinsi Hastinapura dalam mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual adalah dengan 2 (dua) kali perolehan opini WTP atas LKPD Tahun Anggaran 2015 dan LKPD Tahun Anggaran 2016.

SIMPULAN

Pemerintah Provinsi Hastinapura telah menunjukkan komitmennya dalam implementasi akuntansi berbasis akrual pada tahun 2015. Pemerintah Provinsi Hastinapura telah memulai persiapan untuk mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual sejak tahun 2014 dengan mulai menyusun kebijakan internal (Peraturan Gubernur) terkait akuntansi berbasis akrual dan mulai memperkenalkan konsep akuntansi berbasis akrual melalui kegiatan sosialisasi. Hambatan dalam implementasi akuntansi berbasis akrual juga dialami oleh Pemerintah Provinsi Hastinapura terutama dalam hal kesiapan SDM pengelola keuangan dalam melaksanakan praktek akuntansi berbasis akrual. Namun hambatan tersebut dapat diatasi dengan didukung keberadaan kegiatan pengembangan SDM seperti sosialisasi, *workshop*, bimbingan teknis, serta kegiatan pendampingan yang dilakukan oleh tim konsultan yang ditunjuk oleh BPKAD Provinsi Hastinapura.

Kesuksesan implementasi akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Provinsi Hastinapura melibatkan integrasi dari praktek-praktek akuntansi berbasis akrual pada lingkup penetapan kebijakan, pengembangan kompetensi SDM pengelola keuangan, dan pengembangan teknologi informasi pendukung berupa aplikasi akuntansi berbasis akrual. Implementasi akuntansi berbasis akrual juga sangat perlu didukung oleh adanya sistem evaluasi dan pengendalian yang dilakukan oleh BPKAD Provinsi Hastinapura dalam mengawal pelaksanaan praktek akuntansi berbasis akrual pada masing-masing SKPD.

Implementasi akuntansi berbasis akrual pada Pemerintah Provinsi Hastinapura menunjukkan hasil bahwa perubahan yang terjadi tidak sekadar pada teknik pelaporan transaksi keuangan, akan tetapi juga berdampak pada perubahan pola kerja dan cara berfikir SDM pengelola keuangan dalam bekerja. Implementasi akuntansi berbasis akrual juga perlu direncanakan secara tepat sebab berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual membutuhkan pemahaman lebih akan konsep akuntansi dari para pengelola

keuangan, pengembangan teknologi informasi berupa aplikasi akuntansi berbasis akrual yang memadai dalam mendukung dan mempermudah praktek akuntansi berbasis akrual, serta komunikasi dan kerjasama yang baik dari seluruh pihak yang terlibat dalam implementasi akuntansi berbasis akrual di lingkungan Pemerintah Provinsi Hastinapura.

DAFTAR PUSTAKA

- Afdalia, N., Pontoh, G. T., dan Kartini. (2014). Theory of Planned Behavior dan Readiness For Change dalam Memprediksi Niat Implementasi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 18(2), 110-123.
- Ahmad, N. N. (2016). Investigating the Factors Influencing Users' Resistance towards Accrual Accounting. *Procedia Economics and Finance*, 35, 17-26.
- Andriani, Y., Kober, R., dan Ng, J. (2010). Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions. *Australian Accounting Review*, 20(2), 144-153.
- Basuki. (2016). *Metode Penelitian. Akuntansi dan Manajemen Berbasis Studi Kasus*. Surabaya: Airlangga University Press.
- Burns, J., dan Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Carlin, T. M. (2005). Debating The Impact of Accrual Accounting and Reporting in The Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- Champoux, M. (2006). *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions*. Paper presented at the Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar, Briefing Paper.
- Connolly, C., dan Hyndman, N. (2006). The Actual Implementation of Accruals Accounting: Caveats from A Case Within The UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2), 272-290.
- Creswell, J. W. (2007). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*: Sage publications.
- Ferryono, B., dan Sutaryo. (2016). Manfaat Basis Akrual dan Basis Kas Menuju Akrual dalam Pengambilan Keputusan Internal Pemerintah Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XIX Lampung*.
- Harun. (2007). Obstacles to Public Sector Accounting Reform in Indonesia. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 43(3), 365-376.
- Harun, dan Kamase, H. P. (2012). Accounting Change and Institutional Capacity: The Case of A Provincial Government in Indonesia. *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, 6(2), 35.

- Harun, dan Robinson, P. (2010). The Adoption of Accrual Accounting in The Indonesian Public Sector *Research in Accounting in Emerging Economies* (pp. 233-250).
- Harun, Van Peurse, K., dan Eggleton, I. (2012). Institutionalization of Accrual Accounting in The Indonesian Public Sector. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 257-285.
- Hassan, M. M. (2015). Transformation to More-Accrual-Based Accounting Practices in Indonesian Government. *Journal of International Business Research*, 14(1), 139.
- Hopwood, A. G. (1987). The Archeology of Accounting Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.
- Jarvenpaa, M. (2009). The Institutional Pillars of Management Accounting Function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 444-471.
- Kober, R., Lee, J., dan Ng, J. (2010). Mind Your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in The Australian Public Sector Under Different Accounting Systems. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 267-298.
- Lukka, K. (2007). Management Accounting Change and Stability: Loosely Coupled Rules and Routines in Action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76-101.
- Meyer, J. W., dan Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Negara, I. G. B. S. (2015). Toward Implementation of Accrual Basis in Indonesia Government: Key Success Factors. *GSTF Business Review (GBR)*, 4(1), 44.
- Pina, V., Torres, L., dan Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.
- Ribeiro, J. A., dan Scapens, R. W. (2006). Institutional Theories in Management Accounting Change: Contributions, Issues and Paths for Development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Setyaningsih, T. (2013). Studi Eksplorasi Tingkat Pemahaman Aparatur Pemerintah Daerah dan Anggota DPRD terhadap Standar Akuntansi Berbasis Akrual (Kasus di Pemerintah Kota Surakarta). *Symposium Nasional Akuntansi XVI*.
- Suhendro, S., Sylvia Veronica, N., dan Nauli, P. (2015). Resistensi Pengguna Terhadap Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah. *Symposium Nasional Akuntansi XVIII*.
- Susanto, D., dan Djuminah. (2015). The Usefulness of Local Government Financial Statements for Regional Development Planning Process (An Empirical Study Against the Head of the District Development Planning Agencies in Java and Madura). *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 75-80.
- Ter Bogt, H. J., dan Van Helden, G. J. (2000). Accounting Change in Dutch Government: Exploring The Gap Between Expectations and Realizations. *Management Accounting Research*, 11(2), 263-279.