



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

**PERAN AKUNTANSI DALAM PROSES REFORMASI BIROKRASI : STUDI KASUS
PADA UNIT KERJA KEMENDIKNAS**

**Haryani – Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi (STIE) Dharmaputera
Muchamad Syafruddin – Universitas Diponegoro**

The objective of this research is to explore the role of accounting in the reform process of a continuously evolving governmental agency in one of sub units in ministry of national education. It is important that essentially birocratic reforms still in progress.

Drawing on two complementary organizational change models, the paper investigates how the shifting objectives of *Unit Kerja* of National Education Department rendered its financial management and accountability systems inadequate and how new accounting technologies introduced to anchor the reform process clashed with bureaucratic procedures to create a very challenging context for the organization's management. The paper uses multiple research methods including interviews, archival material and observation to understand the reform process at one of *Unit Kerja* of National Education Department and its implication for public sector accounting and public sector management.

The paper finds that the unique history and continuously evolving nature of *Unit Kerja* of National Education Department make it an important context for re-examining the dynamics of change process and the contribution of accounting technologies within that context. Since the late 2001, the *Unit Kerja* of National Education Department has transformed itself from the budget system was established by top down system called centralized budget system to participative budgeting called decentralized budget system.

PENDAHULUAN

Saat ini hingga beberapa tahun mendatang, isu reformasi birokrasi tetap akan menjadi isu penting, baik bagi para akademisi, peneliti, maupun terutama para praktisi, para birokrat dan pimpinan birokrasi. Pernyataan ini didasarkan pada fakta bahwa perkembangan kinerja birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas hingga saat ini belum menggembirakan, khususnya dalam hal pelayanan kepada masyarakat Masyarakat yang seharusnya memperoleh pelayanan dengan baik dan memuaskan dari para birokrat, ternyata perkembangan kualitas pelayanan ini belum menunjukkan kecenderungan (*trend*) yang baik.

Fakultas Ekonomi Universitas Syiah Kuala

Banda Aceh, 21-22 Juli 2011



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

Jajak pendapat yang dilakukan oleh Litbang Kompas (22 Desember 2008) menunjukkan bahwa kepuasan masyarakat terhadap pelayanan birokrasi dari tahun 2006 hingga tahun 2008 justru mengalami penurunan. Lebih lanjut ditunjukkan dalam jajak pendapat tersebut bahwa, baik yang berkaitan dengan kinerja birokrasi, pengurusan surat identitas, tingkat kegampangan penyuaan aparat birokrasi, maupun peran kenaikan gaji dalam memperbaiki kualitas pelayanan aparat dan pengurangan kasus KKN, ada kecenderungan perkembangan yang tidak menggembirakan. Bahkan disimpulkan dalam jajak pendapat tersebut bahwa reformasi birokrasi yang terjadi mulai tahun 1998 hingga saat ini menghabiskan biaya (*cost*) tinggi dengan manfaat (*benefit*) yang tidak seimbang. Selain itu, kajian teoritis mengenai reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas juga menunjukkan proses reformasi birokrasi yang belum cukup menggembirakan. Berbagai telaah dan kajian teoritis empiris menunjukkan bahwa proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas memerlukan kajian lebih mendalam untuk memperoleh landasan teoritis ilmiah dan strategi yang tepat dalam rangka implementasi proses birokrasi (Mustopadidjaja, 2000; Soebhan, 2000; Thoha, 2002; Hardjapamekas, 2003; Ruki, 2006; Rewansyah, 2008).

Makna dari fakta di atas adalah bahwa proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas sedang dalam arah yang tidak sebagaimana mestinya. Logikanya, jika proses reformasi berjalan secara terus menerus dengan arah yang benar disertai *continuous improvement*, maka akan tercipta sebuah birokrasi yang di dalamnya terdapat penegakkan prinsip *good and clean government governance*. Artinya para birokrat dapat dipastikan



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

menyediakan dan memberikan pelayanan masyarakat secara memuaskan. Pertanyaan yang muncul adalah apa yang menjadi penyebab salah arah proses reformasi birokrasi ini. Salah satu jawabannya yaitu lemahnya komitmen dan keteladanan para pemimpin di negeri ini (Erry Riana Hardjapamekas, 2003). Jawaban lainnya dinyatakan oleh Asmawi Rewansyah (2008) bahwa proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas dijalankan dengan strategi yang kurang tepat.

Isu tentang reformasi birokrasi, sesungguhnya bukan hal baru dan hanya terjadi di Unit Kerja Kemendiknas. Keinginan (*want*), kebutuhan (*need*) dan keniscayaan (*certainty*) terhadap terjadinya proses reformasi birokrasi telah ada secara besar-besaran sekitar tahun 1980 dan hampir terjadi di seluruh negara di dunia (Hoopwood dan Tomkins, 1985; Guthrie, 1994; Llewellyn, 1998; Lapsey, 1999; Lawrance, 1999; Llewellyn dan Northcott, 2005). Selain itu, fenomena reformasi birokrasi bukan hanya merupakan tuntutan masyarakat, melainkan juga merupakan bagian fenomena sosial di masyarakat yang tidak terlepas dari perhatian para akademisi, yaitu merupakan bagian riset di bidang perubahan organisasional (*organizational change*). Berbagai riset menunjukkan bahwa motivasi dilakukannya reformasi birokrasi meliputi berbagai motif yaitu kebutuhan organisasi untuk mencapai efisiensi, keefektifan, dan keekonomian (Tomkins, 1987; Broardbent dan Guthrie, 1992; Pallot, 1992; Guthrie, 1993; Parker dan Guthrie, 1993; Guthrie dan Humphrey, 1996). Dalam riset-riset tersebut, lebih lanjut dinyatakan bahwa proses reformasi birokrasi terutama berpusat pada reformasi di bidang manajemen keuangan dan manajemen operasional.



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

Kajian teoritis terbatas mengenai reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas juga telah cukup banyak dilakukan. Mustopadidjaja (2000) mengemukakan bahwa bila proses reformasi birokrasi bisa dijalankan dengan baik, maka akan terwujudlah *good governance* di dalam birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas yang selanjutnya bisa dijadikan alat untuk melakukan pembangunan masyarakat madani. Soebhan (2000) menyatakan bahwa agar proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas bisa berjalan secara optimal, maka model keterkaitan birokrasi dengan politik harus dipisahkan dengan jelas dan tegas. Bila pada masa orde baru birokrasi merupakan bagian dari perpolitikan, maka untuk mencapai birokrasi yang optimal, harus dilakukan proses reformasi birokrasi dengan cara memisahkan birokrasi dari perpolitikan. Thoha (2002) mengemukakan bahwa proses birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas berjalan ditempat. Untuk itu perlu didorong bergerak dengan melakukan perubahan kelembagaan birokrasi pemerintah. Sementara itu, Hardjapamekas (2003) menyatakan bahwa proses reformasi birokrasi bisa berjalan secara optimal sebagai syarat penegakkan dan pemberantasan KKN, bila sejumlah langkah baik internal birokrasi maupun eksternal birokrasi dilakukan secara paralel dan maksimal. Dalam sebuah seminar (2006) dengan tema ‘Transformasi Birokrasi Sekretariat Negara dalam Rangka Mendukung Keberhasilan Visi dan Misi Presiden dan Wakil Presiden disimpulkan beberapa hal. (1) Proses reformasi birokrasi harus terencana dan terkelola dengan baik sehingga organisasi birokrasi mampu menyesuaikan diri dengan perubahan lingkungan (Ruki, 2006). (2) Ada beberapa strategi (Asnawi, 2006) yang bisa dijalankan dalam proses reformasi birokrasi, yaitu (a)



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

membangun kepercayaan masyarakat terhadap birokrasi melalui pencegahan dan pemberantasan korupsi, (b) pemberdayaan masyarakat melalui pengentasan kemiskinan, dan (c) mendorong partisipasi masyarakat dalam proses birokrasi dan peningkatan profesionalisme aparatur pemerintah.

Dalam penelitian ini, saya berusaha memberikan sumbangan pemikiran mengenai (1) mengapa proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas diperlukan, namun tidak berjalan sebagaimana mestinya, dan (2) Secara spesifik, sumbangan penelitian ini adalah peran akuntansi seperti apakah yang bisa dijalankan untuk memperkokoh proses reformasi birokrasi sehingga dalam birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas terdapat penegakkan prinsip prinsip *good and clean government governance*. Peran akuntansi yang dimaksud di dalam pidato ini adalah termasuk teknologi manajemen keuangan yang merupakan bagian yang saling terkait dengan akuntansi.

Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan di atas, dalam penelitian ini, saya menetapkan dulu berbagai asumsi dasar berdasarkan pada literatur-literatur ilmiah terkait dengan topik ini. Pertama, birokrasi yang dimaksud dalam tulisan ini adalah organisasi pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah yang menjalankan tugas sebagai penyedia (pelayanan) jasa kepada masyarakat. Kedua, dalam sebuah organisasi, baik organisasi swasta (*private*), maupun organisasi publik (*public*) termasuk organisasi pemerintahan, terdapat organ-organ yang membentuk sebuah organisasi sehingga organisasi dapat berfungsi sebagaimana mestinya. Secara konseptual, sebagaimana



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

dinyatakan Laughlin (1991), organ-organ yang ada dalam sebuah organisasi meliputi perpaduan (*fusion*) dari (a) skema interpretif (*'interpretive' schemes*), (b) pola dasar rancangan (*design archetypes*), dan (c) sub sistem. Ketiga organ ini bisa dikelompokkan menjadi dua bagian yaitu (a) elemen atau dimensi *intangibles*, yaitu skema interpretif dan pola dasar rancangan dan (b) elemen atau dimensi *tangible*, yaitu sub sistem seperti bangunan, orang, mesin, keuangan, dan perilaku dan sifat dari elemen-elemen ini. Asumsi ketiga adalah bahwa terdapat teori-teori tertentu yang bisa digunakan untuk menjelaskan (*expalanation*), memperkirakan (*expectation*), dan memutuskan (*decision*) mengapa, apa, dan bagaimana proses birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas berjalan (*existing*) tidak secara optimal atau tidak sebagaimana mestinya. Teori ini selanjutnya bisa digunakan untuk menjelaskan (*expalanation*), memperkirakan (*expectation*), dan memutuskan (*decision*) mengapa, apa, dan bagaimana proses birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas ke depan (*in the future*) seharusnya berjalan. Mengikuti apa yang dilakukan Mir dan Rahaman (2007), teori yang digunakan sebagai basis untuk menjawab isu reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas, adalah gabungan dari model atau teori perubahan *second order change* (Levy, 1986) dan model atau teori perubahan organisasional (Laughlin, 1991a).

Dengan menetapkan berbagai asumsi sebagaimana dinyatakan di atas, maka pemikiran tentang mengapa reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas seharusnya dijalankan, dan pemikiran mengenai peran akuntansi seperti apakah yang bisa mendorong proses reformasi birokrasi secara optimal juga merupakan bagian yang diharapkan juga bermanfaat. Akhirnya



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

semua pemikiran ini diharapkan bermanfaat dalam khasanah pengembangan teori organisasi khususnya yang berkenaan dengan proses reformasi birokrasi.

RERANGKA TEORITIS

Di bagian ini diurai basis teori yang digunakan untuk menjawab dan menjelaskan isu-isu penelitian sebagaimana dinyatakan di atas. Ada dua isu yang akan dijawab dan dijelaskan dalam penelitian ini, yaitu (1) mengapa proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas diperlukan, namun tidak berjalan sebagaimana mestinya, dan (2) peran akuntansi seperti apakah yang bisa memperkuat birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas, khususnya pada salah satu unit kerja di kemendiknas.

First Order Change atau *Second Order Change*

Atas dasar fakta bahwa reformasi birokrasi sedang terjadi di Unit Kerja Kemendiknas dan berbagai riset mengenai hal ini juga sudah cukup banyak dilakukan sebagaimana dijelaskan di atas. Isu teoritis yang bisa saya ajukan dalam penelitian ini adalah basis teoritis apakah yang bisa membantu kita untuk memahami mengapa, apa, dan bagaimana proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas jalan dengan tidak optimal. Basis teoritis ini diharapkan juga bisa menjelaskan peran akuntansi seperti apakah yang bisa mendorong proses reformasi birokrasi secara optimal.

Dalam menetapkan basis teori yang tepat untuk menjelaskan proses reformasi birokrasi, mari kita pahami alur berfikir berikut. Proses reformasi birokrasi selayaknya dipahami sebagai proses perubahan organisasi, khususnya organisasi pemerintahan, baik



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

pusat maupun daerah. Organisasi sebagaimana makhluk hidup ciptaan Tuhan, juga mengalami siklus hidup (*life cycle*), dimulai dari lahir, dewasa, tua, dan lalu mati. Dalam konsep orang Jawa disebut sebagai *sangkan paraning dumadi*. Dalam bahasa agama yang saya yakini disebut sebagai konsep *inna lillahi wainna ilaihi rojiun* (sesungguhnya setiap sesuatu berasal dari DIA dan pasti kembali kepada DIA).

Dalam konteks siklus hidup sebagaimana dinyatakan di atas, teori perubahan urutan kedua (*Second-Order Change*) membantu kita memahami mengapa, apa, dan bagaimana proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas sedang terjadi dan bagaimana seharusnya arah proses reformasi tersebut ke depan. Untuk lebih memahami mengapa teori ini saya ajukan, berikut saya paparkan argumentasi mengapa teori ini layak dijadikan basis dalam menjelaskan proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas. Teori perubahan urutan kedua didasarkan pada definisi teori organisasi oleh Smith (1982 dan 1984) yang kemudian menjadi bagian dari riset Levy (1986). Mengacu bidang biologi, Smith mendefinisikan teori perubahan organisasi dengan meminjam terminologi *morphogenesis* dan *morphostasis* seperti berikut.

Morphogenesis.... is of form that penetrates so deeply into the genetic code that all future generations acquire and reflect those changes. So in *morphogenesis*, the change has occurred in the very essence, in the core, and nothing special needs to be done to keep the change changed (h. 318).

Atas dasar definisi di atas, dapat saya pahami bahwa teori perubahan urutan kedua merupakan teori yang menjelaskan perubahan organisasi dalam konteks perubahan dalam inti (*core*) organisasi tersebut dan merupakan sesuatu yang yang tidak dapat diubah (*irreversible*).

Fakultas Ekonomi Universitas Syiah Kuala

Banda Aceh, 21-22 Juli 2011



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

Sedangkan berkaitan dengan teori perubahan urutan pertama (*first order change*), Smith menyatakannya sebagai berikut.

Morphostasis encompasses two types of changes. First, there are those that enable things to look different while basically as they have always been.... The second kind of morphostatis change occurs as a natural expression of the developmental sequence... the natural maturation process.

Dengan demikian, dari definisi *morphostasis* dapat saya simpulkan bahwa dalam konteks teori perubahan urutan pertama, perubahan organisasi hanya meliputi perbaikan dan penyesuaian organisasi secara minor yang tidak mengubah inti sistem dalam organisasi. Selain itu, perubahan merupakan bentuk pertumbuhan dan pengembangan sistem organisasi secara alami.

Perbandingan lebih jauh mengenai kedua teori ini, yaitu teori perubahan urutan pertama (*first order change*) dan teori perubahan urutan kedua (*second order change*) dapat diringkas sebagaimana tampak pada tabel 1. (Lampiran 1). Dengan istilah (terminologi) yang berbeda, mereka, para peneliti secara esensi sepaham bahwa terdapat perbedaan yang mencolok antara kedua teori ini. Lebih rinci lagi terdapat karakteristik yang berbeda antara perubahan dalam *second order* dengan *first order*. Secara garis besar perbedaan karakteristik dalam dua teori perubahan ini adalah sebagaimana tampak pada tabel 2. (LAMPIRAN 2).

Secara ringkas, berbagai aspek yang bisa dipahami dalam teori *second order change* adalah (1) mengapa terjadi perubahan, yang dimaksud dengan mengapa terjadi perubahan adalah sumber kekuatan apa yang menjadi pendorong terjadinya perubahan organisasi, (2) bagaimana tahap dan proses karakteristik perubahan organisasi, dan (3) bagian, kandungan



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

(content) apa yang mengalami perubahan dalam organisasi tersebut. Ada 4 (rempat) kekuatan yang menjadi pendorong terjadinya proses perubahan organisasi (reformasi birokrasi), yaitu (1) kondisi *permitting*, (2) kondisi *enabling*, (3) kondisi *precipitating*, dan (4) kondisi *triggering* (Levy, 1986).

Tahap dan Proses Second Order Change

Ada dua perspektif yang bisa digunakan untuk memahami tahap dan proses perubahan atau reformasi birokrasi dalam konteks *second order change*. Pertama dari perspektif riset, teoritis-empiris dan yang kedua dari perspektif terapan atau pragmatis. Dalam perspektif pertama, identifikasi tanda atau ciri atau karakteristik yang ada dalam proses reformasi birokrasi atau perubahan organisasi, menunjukkan bahwa adanya krisis dan penurunan pada organisasi. Usaha-usaha untuk mengoreksi situasi ini, namun dalam konteks *first order change* yang selalu gagal. Ciri berikutnya terjadi kekacauan (chaos), diskontinuitas, pencarian dan penciptaan visi baru, perubahan persepsi yang tiba-tiba dan lompatan pada urutan yang lebih tinggi (Llewellyn, 1998).

Dalam perspektif terapan atau pragmatis, pengalaman para praktisi, juga disebut sebagai perspektif terencana (*planned*) dan terkelola (*managed*), menunjukkan adanya tiga ciri. Ciri atau karakteristik pertama adalah bahwa sesuatu yang baru tidak dengan cepat diterapkan. Proses perubahan atau transformasi yang sebenarnya hanya memerlukan pengetahuan yang tidak terlampau mendalam atau bahkan hanya memerlukan perubahan



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

persepsi dengan cepat, namun proses transformasi ini kenyataannya memerlukan waktu, energi, dan sumberdaya secukupnya agar ide dan visi dapat diubah menjadi program, prosedur, dan struktur yang riil atau nyata. Ciri kedua adalah proses transformasi memerlukan fasilitas dan pengelolaan yang tepat dari orang yang terlibat dalam proses transformasi tersebut. Ciri ketiga adalah mereka yang terlibat dalam proses perubahan perlu memahami prinsip-prinsip evolusi organisasi agar dapat mengembangkan strategi dan teknologi yang tepat dalam proses perubahan tersebut (Puxty, 1997). Atas dasar rangkuman dua perspektif di atas, Levy (1986) berkesimpulan bahwa dalam *second order change* terdapat empat tahap pengembangan dalam proses perubahan organisasi, yaitu (1) penurunan (*decline*), (2) transformasi, (3) stabilisasi, dan (4) pengembangan, sebagaimana tampak pada gambar 1 (lampiran 3).

Pada tahap *decline*, kebutuhan eksternal maupun internal organisasi hampir-hampir tidak *connect* dengan jalannya organisasi. *Signal* peringatan tentang keharusan melakukan reorganisasi secara radikal ditolak atau dihindari. Usaha-usaha perbaikan untuk memecahkan masalah organisasi masih menggunakan paradigma yang ada dalam teori *first order change*. Sebagai akibat adalah terjadi krisis, *chaos*, penundaan, usaha-usaha untuk kembali pada 'cara lama', *resistance to change*, amarah. Melalui fluktuasi yang semakin meningkat, akhirnya sistem mencapai titik kritis yang alternatif-alternatif solusi sudah tidak mungkin lagi

Tahap *decline* yang sudah pada titik terendah, secara alami akan diikuti dengan tahap berikutnya, yaitu tahap transformasi. Dalam tahap ini, kesadaran akan kebutuhan perubahan



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

mulai terlihat, ada diskontinuitas atas model-model lama dalam aktifitas organisasi, orang mulai berkomitmen untuk melakukan perubahan, proses-proses bisnis *direframe*, penciptaan atau temuan-temuan realita baru, perubahan secara mendadak atas persepsi orang terhadap kebutuhan perubahan organisasi. Yang menjadi paling penting dalam tahap transformasi adalah perubahan secara mendasar atas *beliefs* dan *habits* dan proses yang mendukung adanya perubahan-perubahan.

Tahap transformasi, secara teoritis akan diikuti dengan tahap transisi, yaitu tahap ketika segala upaya (*efforts*) dikelola dan direncanakan dengan benar untuk mengkonversi dari ide menjadi realita atau tindakan nyata. Orang tidak sekedar diskusi, berargumentasi, tetapi mulai *concern* tentang bagaimana ide menjadi sebuah realita. Oleh karena itu semua ide kemudian diterjemahkan ke dalam program-program nyata, diikuti dengan struktur dan prosedur yang relistis untuk menjalankan program tersebut.

Tahap terakhir dalam teori *second order change* ini adalah tahap stabilitasi dan pengembangan. Tahap ini terjadi ketika program-program perubahan diinstitusionalisasi, *ditune up*, dipelihara, dan dikembangkan sebagaimana perubahan-perubahan ‘kecil’ yang dijelaskan dalam teori *first order change*.

Isi Perubahan Dalam Second Order Change

Pertanyaan yang muncul ketika kita telah paham mengenai tahap-tahap yang terjadi dalam *second order change* adalah apa isi, kandungan (content) yang mengalami perubahan. Dengan kata lain, apa yang bisa kita pahami dalam teori *second order change*, ketika sedang



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

terjadi proses perubahan menuju dan mencapai titik ekuilibrium? Bagian-bagian, faktor-faktor, variabel-variabel apa saja dalam sebuah organisasi termasuk organisasi birokrasi yang mengalami perubahan secara mendasar dan esensial? Ada berbagai teori yang menjelaskan apa kandungan atau isi yang mengalami perubahan. Wallace (1956) melihat isi, kandungan perubahan ini dalam perspektif revitalisasi kultur. Kuhn (1970) lebih melihat dari perspektif revolusi *scientific*. Sedangkan, Adams (1974) menjelaskan apa yang terjadi dalam proses perubahan dalam teori *second order change* adalah bahwa terjadi proses kreatif besar-besaran yang merupakan inti (core) dari proses transformasi.

Dalam penelitian ini, saya cenderung menggunakan penjelasan model Laughlin (1987 dan 1991a) yang dikembangkan atas dasar teori kritis Habermas (Habermas' *critical theory*) untuk memahami komponen atau bagian apa saja yang mengalami perubahan-perubahan. Alasan penggunaan model ini adalah bahwa model ini lengkap, integratif, dan komprehensif. Model tidak hanya dikembangkan secara abstrak, namun juga menunjukkan kenyataan riil yang bisa dipahami dengan relatif mudah. Secara garis besar, model menunjukkan secara argumentatif bahwa sebuah organisasi apapun, termasuk organisasi pemerintahan berisi atau meliputi baik elemen tanjibel (seperti gedung, orang, mesin, dan lainnya) sering disebut sebagai 'sub-system' maupun elemen yang kurang tanjibel (seperti norma, kultur, perilaku, dan lainnya). Lebih lanjut Laughlin (1991a) menyatakan bahwa elemen-elemen yang kurang tanjibel merupakan elemen yang tidak hanya sentral dan kritical bagi jalan atau berfungsinya organisasi, namun merupakan elemen yang sangat berperan sebagai motor untuk memberikan



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

“arah, makna’ dan antar hubungan” bagi elemen-elemen yang lebih tanjibel. Jika kita lihat dalam diri manusia, yang dimaksud elemen yang kurang tanjibel meliputi roh, jiwa, psikologis (spiritual, emosional, dan intelektual) yang akan menentukan arah hidup orang yang bersangkutan.

Lebih lanjut, Laughlin menjelaskan bahwa orang dengan mudah paham dan berkepentingan terhadap elemen tanjibel. Berbeda dengan elemen tanjibel ini, orang (termasuk pimpinan) sering kali tidak begitu memahami dan tidak begitu peduli untuk mencurahkan perhatian dan kepentingannya terhadap elemen kurang (tidak) tanjibel,. Karena hal inilah, maka proses perubahan yang seharusnya besar, mendasar pada organisai, sangat lambat, bahkan sering mengalami kegagalan. Secara nyata, riil, elemen-elemen organisasi ini (baik tanjibel maupun kurang tanjibel) tampak sebagaimana gambar 2. (lampiran 4) berikut.

Tampak jelas dalam model sebagaimana tergambar di atas bahwa elemen kurang tanjibel dikelompokkan ke dalam dua bagian elemen yaitu (1) *design archetypes*, dan (2) *interpretive scheme*. Elemen pertama meliputi nilai-nilai, norma, kultur, dan kepercayaan (*beliefs*) yang ada dalam diri orang di dalam organisasi yang bersangkutan termasuk juga struktur dan koherensi yang diwariskan dan dinyatakan oleh pendiri organisasi. Sedangkan elemen kedua meliputi struktur organisasional formal dan sistem manajemen yang akuntansi merupakan bagian integral dari sistem manajemen ini.



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

PERAN AKUNTANSI DALAM REFORMASI BIROKRASI

Di bagian ini dijelaskan peran akuntansi dalam proses reformasi birokrasi yang terjadi dalam salah satu unit kerja di Kemendiknas. Berikut uraiannya.

Berbagai Aspek Mengenai Salah Satu Unit Kerja di Kemendiknas

Sistem evaluasi diri terintegrasi adalah bagian tak terpisahkan dari sistem penjaminan mutu internal yang harus dilakukan oleh suatu unit penyelenggara program studi dan institusi pengelola pendidikan, sebelum melakukan permohonan akreditasi kepada pihak eksternal. Dengan UU Sisdiknas 2003 Unit Kerja Kemendiknas untuk pertama kalinya mengadopsi penyelenggaraan sistem penjaminan mutu secara utuh dan terintegrasi dalam sistem tata kelola perguruan tingginya. Perguruan tinggi selain dituntut untuk melakukan penjaminan mutu eksternal berupa akreditasi, juga dituntut untuk melakukan penjaminan mutu internal, berupa evaluasi diri, baik institusi maupun program studi. Namun bagaimana bentuk sistem dan format kelembagaannya, masih belum ada, mengingat belum adanya PP tentang perguruan tinggi yang baru yang lebih tepat dan sesuai dengan UU Sisdiknas 2003.

UU Sistem Pendidikan Nasional dan beberapa PP terkait sistem penjaminan mutu dan akreditasi perguruan tinggi dijabarkan lebih lanjut oleh Menteri melalui SK atau Permendiknas tentang regulasi BAN-PT. Regulasi BAN-PT berisi ketentuan tentang status, tugas, fungsi serta susunan kepengurusan. Sejak berdiri hingga kini, sebanyak lima kali SK tentang BAN-PT yang telah dikeluarkan, dengan empat kali dicabut untuk memperbaiki, melakukan koreksi dan menyempurnakan berbagai ketentuan sebelumnya. Perubahan gradual



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

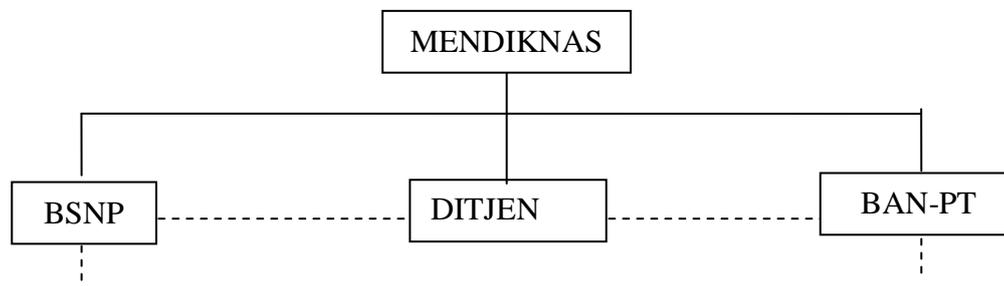
terjadi pada beberapa ketentuan, namun yang sering terjadi adalah perubahan pada tugas dan fungsi BAN-PT. Regulasi terakhir tentang BAN-PT keluar berdasarkan Peraturan Menteri Pendidikan Nasional No. 28/2005 tertanggal 26 Desember 2005. Banyak perubahan terjadi, beberapa di antaranya adalah menyangkut ketentuan tentang organisasi, tata kerja dan pada seleksi anggota BAN-PT.

Dalam wawancara penulis dengan pimpinan BAN-PT terkait proses penyusunan dan perubahan kebijakan akreditasi perguruan tinggi di Unit Kerja Kemendiknas, ternyata proses itu banyak dilakukan pejabat tingkat Direktur pada Ditjen Dikti dan Kepala Bagian pada Badan Litbang Depdiknas. Setelah kebijakan itu dibahas dan disusun menjadi drat, lalu disodorkan kepada Menteri melalui Dirjen Dikti. Perumusan dan perubahan kebijakan terkait dengan kedudukan, tugas, dan fungsi BAN-PT jarang melibatkan para pimpinannya, sehingga sering pimpinan BAN-PT terkaget-kaget setelah kebijakan itu keluar. Keterlibatan BAN-PT dalam perumusan kebijakan perguruan tinggi sering dilakukan, bila terkait dengan teknis pembinaan mutu dan pengawasan perguruan tinggi. Selain dari Ditjen Dikti, rencana kebijakan perguruan tinggi terkadang juga mendapat masukan dari Badan Litbang, namun untuk rumusan kebijakan, Mendiknas lebih memilih rumusan dari Ditjen Dikti, karena dianggap lebih menguasai permasalahan perguruan tinggi, dibanding Badan Litbang dan BAN-PT. Namun dalam membahas kebijakan antara dua lembaga tersebut saling berkoordinasi. Dengan demikian, penyebab perubahan kebijakan yang tambal-sulam (*incremental policy*) adalah banyak berasal dan bersumber dari asupan Ditjen Dikti dan Badan Litbang Depdiknas.

STRUKTUR ORGANISASI BAN-PT

Analisis terhadap struktur organisasi dalam tulisan ini dimaksudkan untuk memetakan kerangka hubungan antarbagian, baik hubungan internal maupun eksternal. Struktur organisasi dapat mempengaruhi kemampuan kontrol dan koordinasi dalam mencapai serangkaian tujuan yang telah ditetapkan. Beberapa kali kebijakan Menteri tentang regulasi organisasi BAN-PT sama sekali tidak menyodorkan struktur kongkrit organisasi. Melalui struktur eksternal akan tergambar kerangka susunan yang menghubungkan BAN-PT dengan organisasi mitra kerjanya dalam jajaran lingkungannya. Berikut penulis gambarkan struktur eksternalk organisasi BAN-PT.

Bagan. STRUKTUR EKSTERNAL ORGANISASI BAN-PT

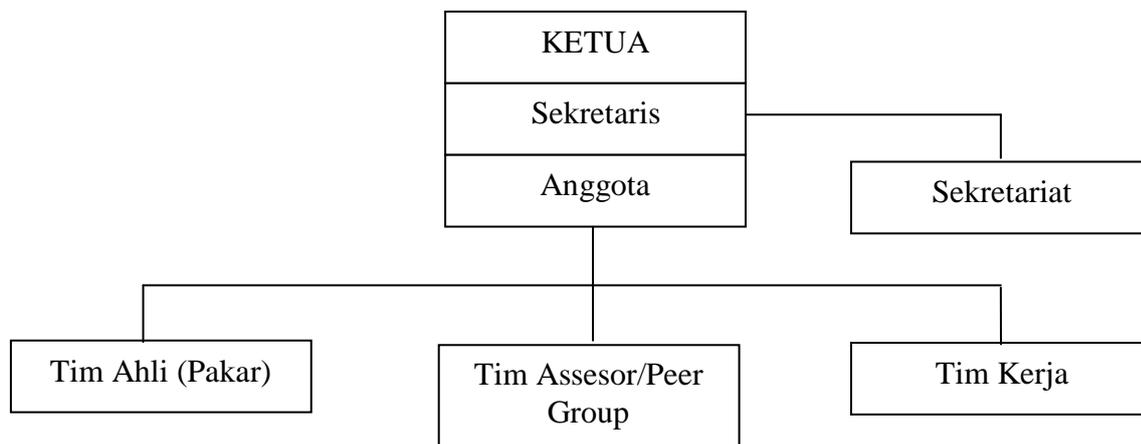


Baik BSNP maupun BAN-PT memiliki kedudukan yang sama, yaitu sebagai lembaga non struktural yang dibentuk berdasarkan SK Mendikbud atau Permendiknas. BSNP lah yang nantinya akan menjabarkan standar mutu pada semua jenjang pendidikan, termasuk standar mutu perguruan tinggi. Berdasarkan atas standar mutu yang dibuat BSNP itulah BAN-PT merumuskan indikator mutu, menetapkan kriteria penilaian dan membuat peringkat, serta

melakukan akreditasi terhadap perguruan tinggi. Dengan demikian, secara struktural ada hubungan antara BSNP dengan BAN-PT sebagai pelaksana akreditasi di lapangan.

Struktur intern organisasi BAN-PT menggambarkan hubungan antar bagian-bagian yang ada dalam tata kerja internal organisasi. Ketentuan yang ada dalam SK atau Permendiknas mengatur susunan organisasi secara sederhana dengan tata kerja yang diatur secara mandiri. Struktur intern organisasi BAN-PT menurut Permendiknas 28/2005 terdiri dari: 1) Ketua merangkap anggota, sekretaris merangkap anggota, dan para anggota; 2) Sekretariat BAN-PT; 3) Tim ahli (pakar); 4) Tim assesor (peer reviewer); 5) Tim kerja khusus sesuai kebutuhan. Sedang Ketua dan Sekretaris adalah dipilih di antara para anggota. Sekretariat memberi dukungan administrasi dan membantu kerja pimpinan dan anggota BAN-PT. Berikut BAN-PT menggambarkan sendiri struktur intern organisasinya:

Bagan STRUKTUR INTERNAL ORGANISASI BAN-PT





SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

ANALISIS DAN KESIMPULAN REFORMASI BIROKRASI DALAM UNIT KERJA KEMENDIKNAS

Atas dasar dua teori di atas, yaitu teori yang menjelaskan tahap-tahap perubahan dalam organisasi yang meliputi 4 tahap (penurunan, transformasi, stabilisasi, dan pengembangan) dan teori tentang isi, kandungan organisasi apa saja yang mengalami proses tahapan perubahan, kita bisa mengidentifikasi dan menganalisis apa yang sedang terjadi dengan proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas. Berpijak pada dua teori yang telah saya jelaskan sebelumnya berikut simpulan yang saya ambil.

Dalam konteks dua teori perubahan organisasi di atas, yaitu teori perubahan urutan kedua (*second order change*) dan perubahan urutan pertama (*first order change*), saya berkesimpulan bahwa teori perubahan *second order change* lah yang bisa membantu kita memahami, menjelaskan dan memperkirakan apa yang sedang terjadi dalam proses perubahan organisasi (reformasi birokrasi) di Unit Kerja kemendiknas. Perubahan organisasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas bukan merupakan perubahan organisasi birokrasi yang hanya bersifat perbaikan dan penyesuaian organisasi secara minor yang tidak mengubah inti sistem dalam organisasi. Juga bukan merupakan perubahan dalam bentuk pertumbuhan dan pengembangan sistem organisasi secara alami. Namun perubahan organisasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas merupakan proses perubahan dalam dalam inti (*core*) organisasi dan merupakan sesuatu yang tidak dapat diubah (*irreversible*). Perubahan seperti ini dijelaskan dalam teori perubahan *second order change*. Tabel 1 dan tabel 2 yang telah dijelaskan sebelumnya mendukung pernyataan ini.



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

Masalah yang muncul dalam proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas adalah bahwa perubahan yang bersifat perubahan fundamental, perubahan pada inti (*core*) organisasi, bersifat tidak dapat diubah (*irreversible*), namun kita, para birokrat, pemerintah masih mensikapi sebagai perubahan minor sebagaimana dijelaskan dalam teori perubahan *first order change*. Sikap ini kemudian mendorong dan berakibat pada perilaku (*behaviour*) dalam pengelolaan kegiatan dan keuangan di masing-masing unit organisasi birokrasi bahwa meskipun dilakukan perubahan dalam manajemen kegiatan dan keuangan, namun hanya bersifat minor sebagaimana dijelaskan dalam teori perubahan *first order change*.

Simpulan lainnya adalah bahwa tahap proses reformasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas masih dalam tahap penurunan dan menuju proses transformasi sebagaimana terlihat dan telah dijelaskan sebelumnya pada gambar 1. Indikasi yang menunjukkan adanya tahap penurunan dalam proses reformasi birokrasi adalah rendahnya kepercayaan masyarakat pada kualitas pelayanan birokrat sebagaimana dinyatakan dalam Litbang Kompas (22 Desember 2008). Perubahan-perubahan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan birokrasi, khususnya birokrasi keuangan (akuntansi) menunjukkan bahwa proses perencanaan (*planning*), pengeksekusian (*organizing/executing*), pengontrolan (*controlling*), dan pengevaluasian (*evaluating*) yang dulunya simpel, sederhana, dan mudah, pada saat ini tampak komplikated. Tuntutan perundang-undangan pada saat ini berkaitan dengan birokrasi keuangan (akuntansi) memang sangat berbeda, lebih berkualitas dan lebih banyak lagi



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

membutuhkan ketrampilan tinggi yang seharusnya dimiliki para birokrat di bidang keuangan (akuntansi)

Pengamatan dan wawancara saya terhadap orang-orang kunci di birokrasi, baik eselon 1 hingga eselon 3, apalagi level lainnya menunjukkan bahwa *beliefs*, *values*, dan *norms* yang melekat pada diri mereka masih merupakan atau berdasar pada paradigma lama, yaitu ketika birokrasi dijalankan dengan cara sentralistik pada era orde baru. Lebih lanjut tampak bahwa meskipun hampir semua bagian organisasi pemerintahan telah mulai dengan penyusunan visi dan misi masing-masing (desentralistik), namun kebanyakan dari mereka akan mengalami kesulitan ketika mereka harus memahami esensi visi dan misi sehingga akhirnya mengalami kesulitan ketika harus merealisasinya dalam bentuk program, kegiatan, dan penganggaran yang jelas, realistis dan aplikatif. Lebih lanjut pengamatan saya menunjukkan bahwa orang yang ada dalam birokrasi tidak begitu menyadari atas kebutuhan dan keniscayaan akan adanya reformasi birokrasi, termasuk orang-orang penting dalam birokrasi, mulai eselon 1, eselon 2 dan eselon 3, apalagi pada level-level lainnya.

Simpulan berikutnya yang bisa saya sampaikan bahwa dalam konteks teori perubahan organisasi di atas, khususnya teori perubahan urutan kedua (*second order change*) sebagaimana tampak pada gambar 2., ada strategi yang bisa dipilih dan ditetapkan. Gambar 3 (lampiran 5) tentang strategi perubahan organisasi berikut menunjukkan bahwa akuntansi yang merupakan bagian penting dari *design archetype* dapat diubah secara mendasar. Akuntansi sebagai bagian penting dari sistem komunikasi dan proses-proses keputusan



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

(*design archetype*) mempunyai peran penting agar terjadi proses perubahan organisasi birokrasi secara riil dan nyata.

Perubahan akuntansi tidak secara otomatis mengubah bagian organisasi lainnya yaitu *interpretative schemes* dan *sub systems*. Namun sebaliknya harus ada rencana dan rancangan untuk melakukan perubahan terhadap dua bagian dari organisasi ini sehingga tercapai keseimbangan antara *design archetype* dengan *interpretative schemes* dan antara *design archetype* dengan *sub systems*. Keseimbangan inilah yang selama ini tidak direncanakan. Perubahan *design archetype* tidak diikuti dengan perubahan *interpretative schemes* dan *sub systems*. Secara normatif, yang harus dilakukan oleh mereka, pihak yang berkepentingan terhadap reformasi birokrasi seharusnya menciptakan keseimbangan antara *design archetype* yang telah diubah dengan kebutuhan agar *interpretative schemes* (*beliefs, norms, values, mission, purpose, metarules*) juga mengalami perubahan sesuai dengan perubahan *design archetype* tersebut. Mereka seharusnya juga menciptakan keseimbangan antara perubahan *design archetype* dengan *sub-systems* (orang, sarana prasara, dana, dan perilaku dan sifat / *natures* dari semua elemen ini) yang seharusnya juga mengalami perubahan. Dengan kata lain, pada saat ini, meskipun telah dilakukan perubahan-perubahan terhadap sistem dan manajemen keuangan (akuntansi) untuk proses perencanaan (*planning*), pengeksekusian (*organizing/executing*), pengontrolan (*controlling*), dan pengevaluasian (*evaluating*), namun perubahan ini tidak diikuti dengan perubahan-perubahan yang berkaitan dengan *beliefs, norms, values, mission, purpose, metarules* dan juga *sub-systems*. Akibat dari ini adalah



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

proses perubahan organisasi birokrasi di Unit Kerja Kemendiknas belum mencapai pada tahap yang kita inginkan yaitu birokrasi yang kredibel dan akuntabel, dalam menyediakan pelayanan masyarakat.

Kenyataan yang sekarang dihadapi oleh aparatur borokrat adalah bahwa akuntansi yang merupakan bagian penting dari organisasi birokrasi ini masih diperlakukan dan digunakan dengan kurang optimal. Meskipun telah ada perubahan-perubahan menyangkut akuntansi di birokrasi pemerintahan Unit Kerja Kemendiknas, namun belum dilakukan secara optimal. Hal ini bisa dipahami mengingat bahwa akuntansi sebagai sebuah bidang perekayasa sosial (*social engineering*) membutuhkan orang dan media yang memadai untuk mengaplikasikannya. Tidak mungkin dalam waktu pendek, sejak bergantinya orde baru yang kemudian diikuti dengan perubahan-perubahan peraturan perundang-undangan termasuk peraturan tentang keuangan dan akuntansi pemerintahan, teknologi akuntansi dengan cepat dan mudah mengalami perubahan. Proses perubahan penggunaan teknologi akuntansi baru ini membutuhkan komitmen, kemauan, waktu, kecermatan, kesabaran, dan kontinuitas tertentu agar teknologi akuntansi yang digunakan organisasi birokrasi merupakan teknologi yang tepat dan mendukung proses reformasi birokrasi.



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

REFERENSI

- Adams, J. L. (1974), *Conceptual Blockbusting* (W.W Norton and Co. Press)
- Argyris, C. and Schon, D. (1978) *Organizational Learning; A Theory of Action Perspective* (Addison-Wesley Press).
- Asmawi Rewansyah, (2008), *Reformasi Birokrasi Dalam Perspektif Pemberantasan Korupsi*, Disampaikan Dalam Workshop *Best Practice Reformasi Birokrasi*, Yogyakarta.
- Broardbent, J. and Guthrie, J. (1992), "Changes in the public sector: a review of recent alternative accounting research", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 5 No. 2, pp. 3-31.
- Cerneiro, R. (1981), "Successive reequilibrium as a mechanism of cultural Evolution." In W. Schieve and E. Allen (Eds), "Self-organization in dissipative structures" (University of Texxas Press).
- Davis, S. (1982), "Transforming organization: the key to strategy is context", *Organizational Dynamics*, Winter, pp.64-86.
- De Bono, E. (1971), *Lateral Thinking for Management*, (American Management Association Press).
- Erry Riana Hardjapamekas, (2003), *Reformasi Birokrasi: Tantangan dan Peluang*, Working Paper.
- Gerlack, L., and Hines, V. (1973), *The Dynamics of Change in America*, (University of Miineapolis Press).
- Golembievsky,R.; Billingsley, K.; and Yeager, S. (1976), "Measuring change and persistence in human affairs: types of change generated by O.D. designs", *Journal of Applied Behavioral Science*, Vol. 12, pp. 133-154.
- Grabow, S. and Heskin, A. (1973), "Foundation for a radical concept of planning", *Journal of the American Institute of Planners*, March, pp. 472-483.
- Greiner, L. (1972), "Evolution and revolution as organizations grow", *Harvard Business Review*, Vol. 50, pp. 39-46.



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

- Guthrie, J. (1993), "Australian public business enterprises: analysis of changing accounting, auditing, and accountability regime", *Financial Accountability & Management*, Vol. 9 No. 2, pp. 101-113.
- Guthrie, (1994), "Understanding Australian federal public sector accounting developments in their context" *Financial Accountability & Management*, Vol. 6 No. 1, pp. 61-83.
- Guthrie, J. and Humphrey, C. (1996), "Public sector financial management development in Australia and Britain: trends and contradictions" *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 9, pp. 283-302.
- Habermas, Jurgen, (1987), *The theory of communicative action: Reason and rationalisation of society*, (Trans.: Thomas McCarthy, London, Heinemann)
- Hernes, G. (1976), "Structural Change in Social Processes", *American Journal of Sociology*, Vol. 82.,pp.513-547.
- Hoopwood dan Tomkins (1985), *Issues in Public Sector Accounting*, Allen, London
- Kindler, H.S. (1979), "Two Planning Strategies: Incremental Change and Transformational Change", *Group and Organization Studies*, Vol. 4., pp. 476-484.
- Kuhn, T. (1970), *The Structure of Scientific Revolution*, 2nd ed., University of Chicago Press, Chicago, Illinois.
- Lapsey, I. (1999), "Accounting and the new public management: instrument of substantive efficiency or a rationalising modernity?", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15 No. 3, pp.201-2117.
- Laughlin, Richard C. (1987), "Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12 No.5, pp. 479-502.
- Laughlin, R. (1991a), "Environmental disturbances and organisational transitions and transformations: some alternative models", *Organization Studies*, Vol. 12 No. 2, pp. 209-232.
- Lawrance, S. (1999), "From welfare state to the civil society: The constitutive use of accounting in the reform of the Nzpublic sector", *Critical Perspective on Accounting*, Vol.10 No. 2, pp. 223-246.



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

- Levy, Amir (1986), "Second order planned change: definition and conceptualisation", *Organizational Dynamics*, Vol. 1 No. 2, pp. 19-42.
- Lindblom, C. (1959), "The Science of Muddling Through", *Public Administrative Review*, Vol. 21. No. 2, pp. 78-88.
- Litbang Kompas, (22 Desember 2008), *Kepuasan Pelayanan Masyarakat oleh Birokrasi*
- Llewellyn, S. dan Northcott, D. (2005), "The average hospital", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30 No.6, pp. 555-583.
- Llewellyn, S. (1998), "Boundary work: costing and caring in the social services", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23 No.1, pp. 23-47.
- Miftah Thoha, (2002), *Reformasi Birokrasi Pemerintah*, Disampaikan Pada Seminar Good Governance di Bappenas, tgl 24 Oktober 2002
- Miller, Danny, and Peter Friesen (1980a), "Momentum and revolution in organization adaptation", *Academy of Management Journal* 23, pp. 591-614.
- Miller, Danny, and Peter Friesen (1980b), "Archetypes of organizational transitions", *Administrative Science Quarterly* 25, pp. 269-299
- Mir, M.Z. and Rahaman, A.S. (2007), "Accounting and public sector reforms", *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*, Vol 12. No 2, pp.237-268.
- Mustopadidjaja, A.R., (2000), *Reformasi Birokrasi, Perwujudan Good Governance, dan Pembangunan Masyarakat Madani*, Disampaikan Pada Silaknas ICMI 2001, Bertema "Mobilitas Sumber Daya Untuk Pemberdayaan Masyarakat Madani Dan Percepatan Perwujudan Good Governance"
- Pallot, J. (1992), "Elements of a theoretical framework for public sector accounting", *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*, Vol 5. No 1, pp.38-59.
- Parker, L. and Guthrie, J.(1993), "The Australian public sector in the 1990s: new accountability regimes in motion" *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 2 No. 1, pp. 59-81.
- Putney, S. (1972), *The Conquest of Society*, Wadsworth Publishers.



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

- Puxty, A.G. (1997), "Accounting choice and a theory of crises: the case of post-privatization British Telcom and British Gas", *Accounting, Organizations and Solciety*, Vol. 22 No.1, pp. 713-735.
- Sheldon, A. (1980), "Organizational Paradigm: A Theory of Organizational Change", *Organizational Dynamics*, Winter, pp. 61-80.
- Slater, P. (1974), *Eartwalk*. Garden City, NY: Anchor Press, 1974.
- Smith, Kenwyn K. (1982), *Philosophical problems in thinking about organizational change*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Taufikurrohman Ruki, (2006), *Reformasi Birokrasi Dalam Perspektif Pemberantasan Korupsi*, Disampaikan pada Seminar "Managing Change and Transition: from Good Governance to Sustainable Governance"
- Tomkins, C. (1987), *Achieving Economy, Efficiency and Effectiveness in the Public Sector*, The Institute of Chartered Accountant of Scotland, Edinburgh.
- Vikers, G (1965), *The Art of Judgment*, Basic Books.
- Wallace, A. F. C. (1956), "Revitalization Movements", *American Anthropologist*, Vol. 58, No. 2, pp. 264-281.
- Watzlawick, P; Weakland, J.; and Fisch, R. (1974, 10-11), *Change*, W.W. Norton & Co.

LAMPIRAN 1

Tabel 1. Deskripsi / Terminologi Perubahan

No.	Penulis	First-Order Change	Second-Order Change
1.	Lindblom (1959, h. 79); Management	Branch change	Root change
2.	Vukers (1965, h. 27); Management	Executive change	Policy-making change
3.	De Bono (1971, h. 4, 9-10); Creative thinking	Vertical change	Lateral change
4.	Greiner (1972, h. 40); Planned change	Evolutionary change	Revolutionary change
5.	Putney (1972, h. 476); Organization theory	Linear quantitative change	Nonlinear qualitative change
6.	Grabow & Heskin (1973, h. 476); Planned change	Rational change	Radical change
7.	Gerlack & Hines (1973, h. 8); Change theory	Developmental change	Revolutionary change
8.	Slater (1974, h. 170); Futurism	Superficial change	Real change
9.	Skibbins (1974, h. 4-7); Organization theory	Homeostasis	Radical change
10.	Watzlawick, Weakland, 7 fisch (1974, 10-11); Problem solving	First order change	Second order change
11.	Golembievsky, Billingsley, & Yeager (1976, h. 135); Planned change	Alpha change	Gamma change
12.	Hernes (1976);	Transition	Transformation

SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

	Systems theory		
13.	Argyris & Schon (1978, h. 2-3); Learning theory	Single loop learning	Double loop learning
14.	Kindler (1979, h. 478); Planned change	Incremental change	Transformational change
15.	Miller & Friesen (1980b, h. 592); Organization theory	Momentum change	Revolutionary change
16.	Sheldon (1980, h. 64); Management	Normal change	Paradigm change
17.	Cerneiro (1981, h. 179); Evolution Theory	Growth	Development
18.	Davis (1982, h. 65; Management)	Change	Transformation

Sumber: Berbagai bacaan sebagaimana tersebut di atas.

LAMPIRAN 2

Tabel 2. Karakteristik Teori Perubahan First Order dan Second Order

No.	First-Order Change	Second-Order Change
1.	Perubahan dalam satu atau beberapa dimensi, komponen, atau aspek organisasi	Perubahan multi dimensi, multi komponenn atau multi aspek organisasi
2.	Perubahan dalam satu atau beberapa level (individual dan kelompok) organisasi	Perubahan multi level (individual, kelompok dan keseluruhan organisasi)
3.	Perubahan dalam satu atau dua aspek perilaku (attitudes, values) dalam organisasi	Perubahan dalam semua aspek perilaku (attitudes, norms, values, perceptions, belief, world view, and behaviors) organisasi
4.	Perubahan kuantitatif dalam organisasi	Perubahan kualitatif dalam organisasi
5.	Perubahan konten dalam organisasi	Perubahan konteks dalam organisasi
6.	Konstinyuitas, perbaikan, dan pengembangan dalam arah yang sama dalam organisasi	Perubahan bersifat diskontinyu dengan arah baru dalam organisasi
7.	Perubahan inkremental dalam organisasi	Terjadi lompatan secara revolusioner dalam organisasi
8.	Perubahan reversible dalam organisasi	Perubahan irreversible dalam organisasi
9.	Perubahan yang bersifat logis dan rasional dalam organisasi	Perubahan yang tampaknya tidak rasional berdasarkan pada logika yang berbeda dalam organisasi
10.	Perubahan yang tidak mengubah pandangan dunia dan paradigma dalam organisasi	Perubahan yang menghasilkan pandangan dunia baru dan paradigma baru dalam organisasi
11.	Perubahan yang tetap pada cara berfikir dan bertindak lama dalam organisasi	Perubahan yang menghasilkan cara berfikir dan bertindak baru dalam organisasi

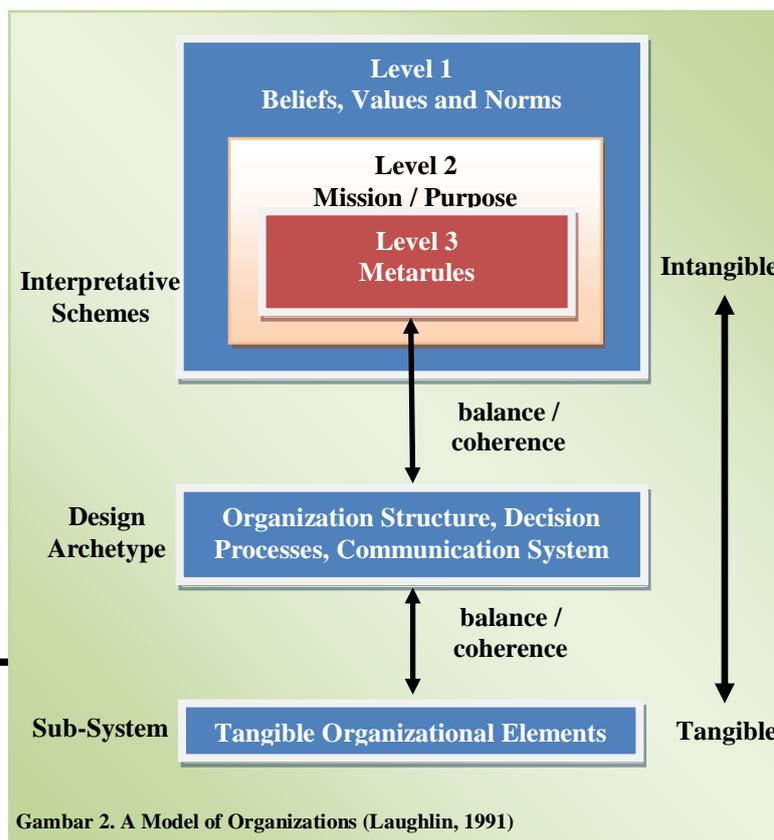
Sumber: Levy (1996)

LAMPIRAN 3



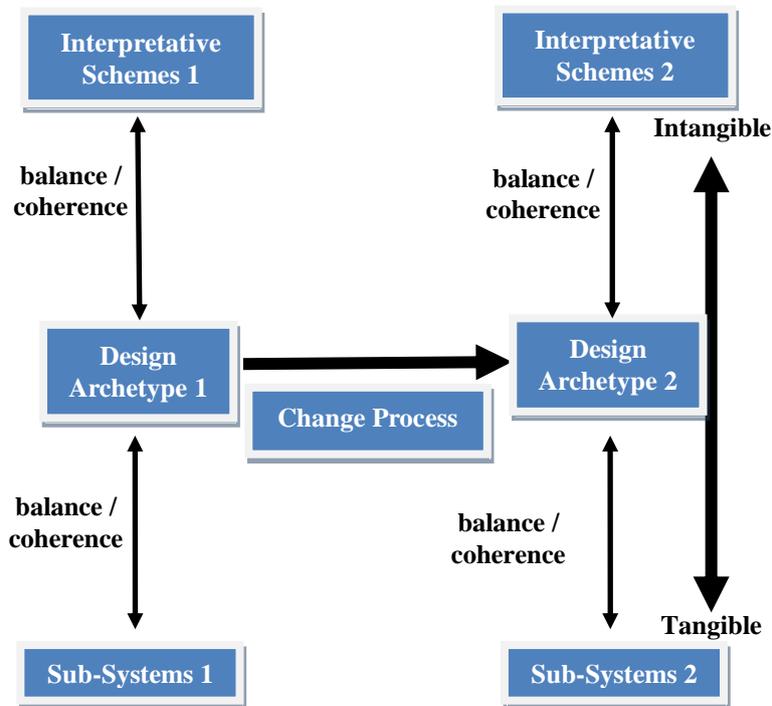
Gambar 1. The Cycle Of Second-order Change (Levy, 1986)

LAMPIRAN 4



Gambar 2. A Model of Organizations (Laughlin, 1991)

LAMPIRAN 5



Gambar 3. Strategi Perubahan Dalam *Second Order Change*