

Determinan Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akruaal pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Full paper

Wahyu Widayat

Universitas Sebelas Maret (UNS)
Surakarta
wahhiuwidayat@gmail.com

Agung Nur Probohudono

Universitas Sebelas Maret (UNS)
Surakarta
mustdownnow@gmail.com

Abstrak: Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh variabel independen yang terdiri dari umur administratif pemerintah daerah (umur), jumlah SKPD yang dimiliki pemerintah daerah (skpd), status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian), rasio efektivitas pendapatan asli daerah (efektivitas) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) terhadap variabel dependen kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual (kesiapan). Penelitian ini menggunakan variabel kontrol yang terdiri dari ukuran pemerintah daerah (size) dan indeks pembangunan manusia (ipm). Kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual (kesiapan) dilihat dari aspek kompetensi dan distribusi SDM keuangan, aspek pelaksanaan sosialisasi PP no. 71 tahun 2010, aspek kegiatan pendidikan dan pelatihan (bimtek), aspek penyiapan perda tentang SAP daerah dan kebijakan akuntansi, aspek kesesuaian struktur organisasi, aspek penerapan aplikasi pengelolaan keuangan daerah secara terintegrasi, aspek kecukupan alokasi anggaran biaya, dan aspek rencana pengembangan sistem pengelolaan keuangan daerah.

Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian kuantitatif dengan menggunakan data sekunder yang dipublikasikan oleh BPK RI, BPS, dan masing-masing pemerintah daerah. Dari semua pemerintah daerah yang ada di seluruh Indonesia, sampel yang digunakan adalah sebanyak 158 pemerintah daerah yang terdiri dari 122 pemerintah kabupaten dan 36 pemerintah kota. Sampel penelitian hanya terbatas pada pemerintah kabupaten/kota yang kesiapan penerapan SAP berbasis akrualnya dievaluasi oleh BPK yaitu pemerintah kabupaten/kota yang berada di wilayah Indonesia bagian barat. Pengujian hipotesis menggunakan regresi linier berganda.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) terbukti mempengaruhi kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan).

Kata Kunci: karakteristik pemerintah daerah, kinerja keuangan pemerintah daerah, sistem akuntansi berbasis akrual

1. Pendahuluan

Birokrasi merupakan wahana utama dalam penyelenggaraan negara di berbagai bidang kehidupan bangsa dan hubungan antar bangsa. Birokrasi menyediakan efisiensi organisasi melalui mekanisme prosedur dan koordinasi yang menggabungkan aturan dan sistem instrumen yang dirancang untuk

merasionalisasi efisiensi administrasi (Cordella and Tempini, 2015). Di samping melakukan pengelolaan pelayanan, birokrasi juga harus menerjemahkan berbagai keputusan politik ke dalam berbagai kebijakan publik, serta berfungsi melakukan pengelolaan atas pelaksanaan berbagai kebijakan tersebut secara operasional (Bellefeuille, 2005). Perlu disadari bahwa birokrasi merupakan faktor penentu keberhasilan keseluruhan agenda pemerintahan, termasuk dalam mewujudkan pemerintahan yang bersih dan bebas korupsi, kolusi, dan nepotisme (*clean government*) dan keseluruhan skenario perwujudan pemerintahan yang baik (*good governance*). Semakin baik dan semakin ramping birokrasi maka semakin tinggi kinerja yang dapat dihasilkan (Yang, 2008). Birokrasi yang rumit dan tidak jelas akan menurunkan minat investasi dan pertumbuhan ekonomi (Ayal and Karras, 1996).

Akuntansi sektor publik sangat relevan dengan konsep *New Public Management* karena dapat membantu manajer sektor publik untuk mencapai tujuan organisasi terkait dengan akuntabilitas internal dan eksternal (Jorge de Jesus and Eirado, 2012). Alokasi sumber daya pemerintah dapat dilakukan secara optimal jika didukung oleh akuntabilitas yang baik (Adhikari et al., 2013). Selain itu, inovasi pada sektor publik juga diperlukan untuk meningkatkan efisiensi dalam pemberian pelayanan publik dan kualitas layanan publik (Arundel et al., 2015). Berhubung adanya pergeseran paradigma dari pengelolaan pemerintahan yang tradisional menuju konsep *New Public Management*, sehingga harus dipertimbangkan pula kebijakan beserta penerapan kebijakan yang terpengaruh oleh pergeseran paradigma tersebut (Kominis and Dudau, 2012). Oleh karena itu diperlukanlah reformasi yang berfokus pada modernisasi pemerintah (Almquist et al., 2013).

Perubahan basis akuntansi dari basis kas ke basis akrual pada sektor pemerintahan dipandang sebagai bagian dari agenda *New Public Management* yang dirancang untuk mencapai kondisi operasi yang lebih menyerupai bisnis dan kinerja yang berfokus pada sektor publik. Para pendukung berpendapat bahwa akuntansi akrual menyediakan informasi yang lebih tepat bagi para pengambil keputusan dan akhirnya mengarah pada efektivitas dan efisiensi dan sektor publik (Hyndman and Connolly, 2011). Sedangkan NPM itu sendiri merupakan istilah kolektif yang digunakan untuk mengklasifikasikan reformasi yang luas pada sektor publik yang telah diperkenalkan pada banyak negara Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) sejak akhir 1970-an. Penelitian menunjukkan bahwa beberapa negara yang telah menerapkan NPM, kinerjanya lebih tinggi

dan lebih antusias daripada negara yang lain (Hood, 1995). Di bidang akuntansi, banyak pemerintah yang menerapkan ide NPM juga mengadopsi akuntansi akrual. Tanpa akuntansi akrual, maka beberapa perbaikan dari penerapan NPM akan menjadi kurang optimal (Likierman, 2003).

Namun demikian, banyak pihak yang mengkritik tentang penerapan akuntansi akrual oleh organisasi sektor publik baik secara teoritis maupun praktis. Guthrie berpendapat bahwa akuntansi akrual kurang tepat dan tidak cocok diterapkan dalam konteks sektor publik karena pada sektor publik, laba bukan merupakan tujuan utama dan laba tidak dapat menjadi ukuran yang relevan dari kinerja; struktur keuangan dan solvabilitas tidak relevan di ranah publik; akuntansi akrual tidak mengukur hasil; dan akuntansi akrual kurang relevan dengan kinerja pelayanan, karena akuntansi akrual hanya berfokus pada biaya layanan dan efisiensi (Guthrie, 1998). Republik Irlandia merupakan contoh negara yang gagal menerapkan akuntansi berbasis akrual. Beberapa faktor yang mempengaruhi kegagalan penerapan akuntansi akrual di Republik Irlandia antara lain: pilihan rasional berdasarkan pragmatisme; kecenderungan Republik Irlandia untuk tidak menerapkan ide NPM dengan antusiasme yang berlebihan; dorongan ideologi dan politik dari pusat yang lemah; perbedaan budaya; dan pengalaman implementasi akuntansi akrual yang mengecewakan di Inggris (Hyndman and Connolly, 2011).

Konvergensi sistem akuntansi modern didorong oleh ekonomi global yang membutuhkan konsistensi dalam peraturan akuntansi. Akuntansi dapat digunakan untuk melindungi efisiensi pasar serta mengatasi masalah alokasi dan distribusi sumber daya organisasi. Dalam hal ini, fungsi akuntansi telah meluas hingga menjaga keseimbangan kepentingan antara konstituen organisasi. Diferensiasi tersebut memungkinkan kita untuk membedakan dua fungsi utama dari regulasi akuntansi yaitu fungsi *enabling* berdasarkan efisiensi alokasi dan fungsi *preserving* berdasarkan keseimbangan kepentingan para pihak yang berkepentingan. Perubahan peraturan akuntansi tidak terjadi secara sewenang-wenang, melainkan selaras dengan *welfare state type* (Oehr and Zimmermann, 2012). Dalam kasus di Indonesia dapat diartikan bahwa, perubahan prinsip akuntansi untuk seluruh pemerintah daerah di Indonesia sebaiknya tidak dilakukan dengan paksaan dari pemerintah pusat, melainkan harus diselaraskan dengan kondisi masing-masing pemerintah daerah. Keberhasilan pencapaian manfaat dari penerapan akuntansi berbasis akrual oleh pemerintah daerah tidak hanya dipengaruhi oleh kesungguhan pemerintah daerah untuk mensukseskan penerapan sistem akuntansi akrual tersebut, melainkan juga bergantung pada

kecocokan antara sistem informasi kinerja keuangan dengan tujuan peningkatan pelayanan publik. Namun demikian, tantangan dalam mengenalkan sistem akuntansi berbasis akrual kepada pemerintah daerah dapat dianggap sebagai proses intervensi pemerintah pusat dalam rangka meningkatkan kualitas pelayanan publik (Carlin, 2005).

Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual oleh pemerintah daerah sebaiknya diawali dengan kesadaran atas perlunya penerapan sistem akuntansi yang baru tersebut. Banyak entitas yang gagal dalam penerapan sistem akuntansi berbasis akrual dikarenakan adanya kontinjensi lingkungan dan masalah perubahan manajemen yang kemudian menyebabkan terjadinya dampak yang negatif terhadap kesuksesan implementasi sistem akuntansi berbasis akrual tersebut (Carlin and Guthrie). Dalam penerapan sistem akuntansi berbasis akrual oleh pemerintah daerah, harus ada maksud dan tujuan utama yang dimiliki oleh pemerintah daerah yang menjadi dasar perlunya penerapan sistem yang baru tersebut (Englund and Gerdin, 2011).

Misalnya saja tujuan dari penerapan sistem akuntansi berbasis akrual tersebut adalah untuk meningkatkan kualitas penyediaan pelayanan publik maupun meningkatkan efektivitas dan efisiensi operasi pemerintah daerah (Lipsky, 1983). Hal tersebut dapat terjadi karena perbaikan sistem akuntansi akan menghasilkan informasi kinerja keuangan yang lebih berkualitas serta meningkatkan kualitas distribusi atas informasi tersebut. Hal tersebut akan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan (Hou et al., 2003). Penerapan akuntansi berbasis akrual juga dapat memberikan manfaat lain berupa transparansi keuangan, mempermudah identifikasi biaya layanan, serta meningkatkan efisiensi alokasi sumber daya. Dalam konsep *New Public Management*, perubahan menuju sistem akuntansi berbasis akrual memegang peran penting dalam proses memodernisasi organisasi sektor publik. Perubahan basis akuntansi dari basis kas menuju basis akrual merupakan tahap awal dalam proses perubahan akuntansi manajemen yang lebih komprehensif (Sulaiman and Mitchell, 2005). Selain itu, perubahan basis akuntansi merupakan fondasi utama bagi perubahan dan perbaikan praktik akuntansi yang lebih nyata (Liguori and Liguori, 2012).

Tujuan dari reformasi akuntansi sektor publik tidak dapat dicapai secara otomatis hanya dengan menerapkan sistem akuntansi bergaya sektor swasta (Siti-Nabiha and Scapens, 2005, Arnaboldi and Lapsley, 2009, Christensen, 2007, Christensen, 2009, Christensen and Parker, 2010, Christiaens and

Rommel, 2008). Christensen mencatat bahwa gerakan global untuk mengadopsi akuntansi akrual di sektor publik sering dianjurkan oleh para pejabat pemerintah dan akuntan profesional tanpa dukungan studi empiris dan tanpa dasar teoritis yang kuat (Carlin, 2005). Studi terbaru mengungkapkan tentang sejumlah masalah yang berkontribusi dalam memperlambat proses implementasi akuntansi akrual di sektor publik, termasuk hubungan yang kurang harmonis antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah dalam penetapan aturan pelaporan keuangan (Arnaboldi and Lapsley, 2009); perencanaan dan sistem yang kurang tepat (misalnya, sistem manajemen sumber daya manusia) yang diberlakukan oleh pemerintah pusat pada pemerintah daerah (Nor-Aziah and Scapens, 2007, Harun, 2007); dan keraguan tentang manfaat menggunakan informasi akuntansi akrual untuk tujuan manajemen (misalnya, pengambilan keputusan) atau pemberantasan korupsi (Connolly and Hyndman, 2006, Shiraz Rahaman, 2009).

Salah satu reformasi yang terus diupayakan oleh pemerintah Indonesia adalah reformasi di bidang pengelolaan keuangan negara. Reformasi keuangan negara merupakan respon atas terjadinya krisis ekonomi yang terjadi pada tahun 1997 dan 1998 yang merupakan salah satu tindak lanjut yang harus dilakukan oleh Pemerintah Indonesia atas diterimanya bantuan internasional selama pemulihan krisis. Walaupun ada kemungkinan bahwa kebijakan nasional tersebut merupakan rekomendasi kebijakan institusi internasional (Bjerregaard and Nielsen, 2014), namun demikian, reformasi pengelolaan keuangan negara masih terus diupayakan dan dilakukan secara berkelanjutan oleh pemerintah demi tercapainya pengelolaan keuangan daerah dan akuntansi keuangan daerah yang lebih baik di lingkup pemerintahan (Edwards, 2011). Hal tersebut dibuktikan dengan diterbitkannya paket undang-undang keuangan negara yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Paket undang-undang tersebut diharapkan dapat meningkatkan profesionalitas dan keterbukaan, akuntabilitas serta transparansi dalam pengelolaan keuangan negara dalam rangka mewujudkan *good governance* dalam penyelenggaraan negara.

Pemerintah juga menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan Peraturan Pemerintah No 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan

Daerah. Kedua Peraturan Pemerintah tersebut kemudian dijadikan acuan utama dalam akuntansi keuangan pemerintah daerah dari tahun 2005 sampai dengan tahun 2010. Standar akuntansi berbasis akrual ditetapkan pada tahun 2010 dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005, dengan batas akhir persiapan penerapan SAP berbasis akrual adalah tahun 2014. Dari peraturan tersebut dapat diketahui bahwa periode tahun 2010 sampai dengan tahun 2104 merupakan periode persiapan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual penuh. Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual penuh tersebut diharapkan dapat mendorong perwujudan pengelolaan keuangan negara yang efektif, transparan, dan akuntabel (Hyndman and Connolly, 2011).

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah mewajibkan tiap Kepala Daerah yaitu Gubernur/Bupati/Walikota untuk menyampaikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) kepada Pemerintah Pusat. Hal ini dimaksudkan agar pengelolaan keuangan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, efektif, ekonomis, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan dapat semakin diwujudkan. Hal ini juga disebabkan dalam penyajian laporan keuangan oleh pemerintah kepada stakeholder, dalam hal ini adalah rakyat, sering terdapat benturan kepentingan yang memicu tidak dilaporkannya dan tidak diungkapkannya informasi yang seharusnya dilaporkan dan diungkapkan (Al-Razeen and Karbhari, 2004).

Terdapat banyak Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang belum mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan untuk Tahun Anggaran 2014. Kondisi tersebut menggambarkan bahwa masih terdapat banyak pemerintah daerah yang masih belum mampu memenuhi standar akuntansi pemerintahan berbasis kas menuju akrual. Tenaga akuntansi pada pemerintah daerah yang belum menguasai akuntansi berbasis kas menuju akrual tentu akan kesulitan dalam memahami akuntansi berbasis akrual penuh (Becker et al., 2014). Dengan diwajibkannya penerapan sistem akuntansi berbasis akrual penuh mulai tahun 2015, maka tidak diragukan lagi bahwa masih terdapat banyak pemerintah daerah yang belum sepenuhnya siap dalam menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual penuh tersebut.

2. Tinjauan Pustaka dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Karakteristik Pemerintah Daerah dan Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akrua

Penelitian empiris mengungkapkan bahwa tingkat kesuksesan penerapan akuntansi berbasis akrual berbeda-beda untuk masing-masing pemerintah daerah, hal tersebut terjadi karena dipengaruhi oleh kemampuan organisasi dalam menangani karakteristik daerahnya masing-masing (Liguori and Steccolini, 2011). Umur suatu organisasi dapat diartikan sebagai seberapa lama organisasi tersebut berlangsung sejak didirikannya. Umur administratif pemerintah daerah adalah tahun dibentuknya suatu pemerintahan daerah berdasarkan undang-undang pembentukan daerah tersebut. Pemerintah daerah yang memiliki umur administratif yang lebih lama akan semakin berpengalaman dan memiliki kemampuan yang lebih baik dalam menyajikan laporan keuangannya secara wajar sesuai dengan SAP. Hal ini disebabkan karena laporan keuangan tahun sebelumnya telah dilakukan pemeriksaan oleh BPK dan hasil evaluasinya akan ditindaklanjuti untuk memperbaiki penyajian laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun anggaran berikutnya. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H1. *Terdapat pengaruh positif umur administratif pemerintah daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.*

Satuan Kerja Perangkat Daerah SKPD merepresentasikan diferensiasi fungsional di pemerintahan Indonesia. SKPD memiliki kedudukan sebagai unsur pembantu kepala daerah. Pemerintah daerah dibagi menjadi beberapa diferensiasi fungsional atau sub unit yang berbeda, yang disebut dengan SKPD (Suhardjanto and Yulianingtyas, 2011). SKPD merupakan suatu sarana dalam berbagi ide, informasi, dan inovasi (Damanpour, 1991). Oleh karena itu, keberadaan SKPD dalam suatu daerah, gagasan-gagasan, informasi, dan inovasi yang lebih banyak akan meningkatkan kemampuan dalam implementasi sistem akuntansi yang baru dan lebih baik. Penulis menggunakan jumlah SKPD untuk menjelaskan variabel kompleksitas pemerintah daerah. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H2. *Terdapat pengaruh positif kompleksitas pemda terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.*

Status daerah merupakan suatu pengakuan nasional sebuah daerah sebagai suatu kabupaten atau kota. Kabupaten dan kota adalah pembagian wilayah administratif di Indonesia setelah provinsi. Secara umum, baik kabupaten maupun kota memiliki wewenang yang sama yaitu mengatur dan mengurus pemerintahannya sendiri. Analisis atas pengaruh status daerah dalam penelitian ini perlu untuk memberikan bukti bahwa kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual berkaitan dengan status daerah sebagai kota atau kabupaten. Pandangan bahwa status daerah akan mempengaruhi kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual adalah dikarenakan adanya perbedaan kapasitas dan kompetensi dari aparatur sipil negara yang dimiliki oleh masing-masing pemerintah daerah. Selain itu secara sarana, prasarana dan teknologi informasi yang dimiliki oleh pemerintah kota pada umumnya akan lebih lengkap dan lebih canggih dibandingkan dengan pemerintah kabupaten pada umumnya. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H3. *Terdapat pengaruh positif status daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.*

2.2. Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah dan Kesiapan Penerapan Sistem Akuntansi Berbasis Akruaal

Penggunaan ukuran kinerja keuangan, kepuasan pelanggan, kinerja keuangan, inovasi, dan kinerja pegawai digunakan di sebagian besar pemerintah daerah di Amerika Serikat dan Kanada (Lilian Chan, 2004). Penelitian tentang pengukuran kinerja di sektor publik menunjukkan bahwa masalah pengukuran kinerja sektor publik disebabkan oleh persyaratan yang saling bertentangan bagi pemangku kepentingan yang berbeda (Lawton et al., 2000, Wisniewski and Stewart, 2004, Mettänen*, 2005). Fungsi utama dari pengukuran kinerja dan analisis kinerja adalah untuk mendukung proses pengambilan keputusan dengan mengumpulkan informasi tentang seberapa baik target telah tercapai dan seberapa akurat perkiraan telah dibuat. Dengan mengukur dan menganalisa kinerja, pendapat yang komprehensif tentang operasi dan keberhasilan organisasi dapat dibentuk. Pengukuran kinerja harus dilakukan pada setiap level organisasi dan harus memberikan informasi berharga tentang dimensi paling penting dari kinerja (Rantanen et al., 2007). Efek positif dari pengukuran kinerja antara lain meningkatnya transparansi dan akuntabilitas, sedangkan efek negatifnya antara lain meningkatnya birokrasi internal (De Bruijn, 2002).

Selama beberapa tahun terakhir, pengukuran kinerja dalam organisasi sektor publik telah mendapatkan banyak perhatian dari kalangan peneliti. Penelitian tersebut membahas, antara lain, desain (Wisniewski and Ólafsson, 2004), implementasi (Collier, 2006), penggunaan (Shih-Jen and Yee-Ching, 2002, Wilson et al., 2004) dan substansi dari sistem pengukuran (Van Peurse et al., 1995). Di sisi lain, penelitian pengukuran kinerja mencakup organisasi sektor publik yang beragam, seperti organisasi pelayanan kesehatan (Van Peurse et al., 1995, Brignall and Modell, 2000, Modell, 2001), universitas (Modell, 2003), pemerintah daerah (Shih-Jen and Yee-Ching, 2002), organisasi real estat korporasi (Wilson et al., 2004) dan instansi kepolisian (Collier, 2006). Sebagian besar dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa pengukuran kinerja yang seimbang (keuangan dan non keuangan) berlaku juga pada organisasi publik. Namun demikian, secara umum terdapat perbedaan antara organisasi publik dan organisasi sektor swasta jika dilihat dari sudut pandang pengukuran kinerja (Guthrie and English, 1997, Brignall and Modell, 2000).

Kemandirian daerah ditunjukkan dengan besar kecilnya rasio kemandirian yang juga secara otomatis dapat menggambarkan tingkat ketergantungan daerah terhadap sumber dana eksternal, terutama dari pemerintah pusat dan provinsi. Semakin tinggi rasio kemandirian daerah, maka tingkat ketergantungan terhadap bantuan pihak eksternal (terutama pemerintah pusat dan provinsi) semakin rendah, dan sebaliknya. Rasio kemandirian juga menggambarkan tingkat partisipasi masyarakat dalam pembangunan daerah. Semakin tinggi rasio kemandirian, semakin tinggi partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah yang merupakan komponen utama pendapatan asli daerah. Semakin tinggi masyarakat membayar pajak dan retribusi daerah menggambarkan bahwa tingkat kesejahteraan masyarakat semakin tinggi. Semakin tinggi kemampuan daerah yang direpresentasikan dengan tingginya rasio kemandirian keuangan, mengindikasikan bahwa pemerintah daerah tersebut semakin siap dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H4. *Terdapat pengaruh positif rasio kemandirian keuangan daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.*

Rasio efektivitas menggambarkan kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan pendapatan asli daerah yang direncanakan dibandingkan dengan target yang ditetapkan berdasarkan potensi riil

daerah (Halim, 2012). Semakin tinggi rasio efektivitas memiliki arti bahwa kemampuan daerah semakin baik. Semakin tinggi kemampuan daerah yang direpresentasikan dengan tingginya rasio efektivitas, mengindikasikan bahwa pemerintah daerah tersebut semakin siap dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H5. *Terdapat pengaruh positif rasio efektivitas pendapatan asli daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.*

Rasio pertumbuhan mengukur kemampuan pemerintah daerah dalam mempertahankan dan meningkatkan keberhasilan yang telah dicapai selama beberapa periode. Jika pertumbuhan untuk masing-masing komponen sumber pendapatan dan pengeluaran telah diketahui, maka dapat digunakan untuk menilai potensi-potensi tertentu yang perlu mendapat perhatian (Halim, 2012). Semakin tinggi kemampuan daerah yang direpresentasikan dengan tingginya rasio pertumbuhan, mengindikasikan bahwa pemerintah daerah tersebut semakin siap dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis:

H6. *Terdapat pengaruh positif rasio pertumbuhan terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual.*

3. Metode Penelitian

3.1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Metode penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan desain penelitian *causal* (sebab-akibat), yaitu penelitian untuk menguji apakah satu variabel menyebabkan perubahan variabel lain atau tidak. Pengujian dilakukan dengan uji statistik dan dilakukan dengan bantuan aplikasi IBM SPSS Statistics versi 20. Model penelitian ini menguji pengaruh variabel independen umur administratif pemerintah daerah (umur), jumlah SKPD yang dimiliki pemerintah daerah (skpd), status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian), rasio efektivitas pendapatan asli daerah (efektivitas) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) terhadap variabel dependen kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan). Variabel kontrol pada penelitian ini adalah ukuran pemerintah daerah (size) dan indeks pembangunan manusia (ipm).

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang dipublikasikan oleh BPK RI, BPS, dan pemerintah daerah. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah di Indonesia. Untuk sampel penelitian diambil dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, yakni teknik pengambilan sampel berdasarkan atas tujuan tertentu sehingga diperoleh sampel yang representatif. Kriteria yang digunakan dalam pengambilan sampel penelitian ini adalah:

1. Pemerintah kabupaten/kota di Indonesia yang telah menerbitkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2013 dan 2014 dan sudah diaudit BPK-RI.
2. Pemerintah kabupaten/kota di Indonesia yang perisapan penerapan sistem akuntansi berbasis akrualnya telah dinilai/dievaluasi oleh BPK-RI.

3.2. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual (kesiapan). Sedangkan variabel independen dalam penelitian ini adalah umur administratif pemerintah daerah (umur), jumlah SKPD yang dimiliki pemerintah daerah (skpd), status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian), rasio efektivitas pendapatan asli daerah (efektivitas) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan). Sedangkan variabel kontrol dalam penelitian ini adalah ukuran pemerintah daerah (size) dan indeks pembangunan manusia (ipm).

Tabel 1 Definisi Operasional Variabel

No.	Simbol	Variabel	Definisi Operasional Variabel	Sumber	Skala Pengukuran
1	umur	Umur Administratif	Umur pemda berdasarkan tanggal pembentukan menurut UU	UU Pembentukan Pemda	Skala rasio dengan menggunakan jumlah tahun
2	skpd	Jumlah SKPD	Jumlah SKPD yang dimiliki pemda	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan jumlah skpd
3	status	Status Daerah	Status daerah (kabupaten atau kota)	UU Pembentukan Pemda	Skala ordinal (kabupaten: 1 atau kota: 2)
4	kemandirian	Rasio Kemandirian	Rasio yang mengukur kemandirian keuangan pemda	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan persentase
5	efektivitas	Rasio Efektivitas PAD	Rasio yang mengukur kemampuan pemda dalam merealisasikan PAD berdasarkan target yang telah ditetapkan	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan persentase
6	pertumbuhan	Rasio Pertumbuhan PAD	Rasio yang mengukur kemampuan pemda	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan persentase

No.	Simbol	Variabel	Definisi Operasional Variabel	Sumber	Skala Pengukuran
			dalam meningkatkan realisasi PAD dari periode ke periode berikutnya		
7	size	Ukuran Pemerintah Daerah	Ukuran pemda yang diukur berdasarkan jumlah aset pemda	LKPD Audited	Skala rasio dengan menggunakan jumlah aset pemda
8	ipm	Indeks Pembangunan Manusia	Rasio yang mengukur capaian pembangunan manusia berbasis sejumlah komponen dasar kualitas hidup	BPS	Skala rasio dengan menggunakan persentase indeks
9	kesiapan	Kesiapan Penerapan SAP Akrua	Kesiapan pemda dalam menerapkan SAP Akrua dinilai dari berbagai aspek	LHA BPK-RI	Skala rasio dengan menggunakan persentase pemenuhan persiapan pada berbagai aspek

3.3. Analisis Data

Untuk menguji hipotesis, penelitian ini menggunakan model statistik regresi linier berganda dengan persamaan:

$$\text{kesiapan} : \alpha + \beta_1 \text{ umur} + \beta_2 \text{ skpd} + \beta_3 \text{ status} + \beta_4 \text{ kemandirian} + \beta_5 \text{ efektivitas} + \beta_6 \text{ pertumbuhan} + \beta_7 \text{ size} + \beta_8 \text{ ipm} + \varepsilon_i$$

Keterangan:

- kesiapan : Kesiapan pemda dalam menerapkan SAP Akrua dinilai dari berbagai aspek
- umur : Umur pemda berdasarkan tanggal pembentukan menurut UU
- skpd : Jumlah SKPD yang dimiliki pemda
- status : Status pemda (kabupaten atau kota)
- kemandirian : Rasio yang mengukur kemandirian keuangan pemda
- efektivitas : Rasio yang mengukur kemampuan pemda dalam merealisasikan PAD berdasarkan target yang telah ditetapkan
- pertumbuhan : Rasio yang mengukur kemampuan pemda dalam meningkatkan realisasi PAD dari periode ke periode berikutnya
- size : Ukuran pemda yang diukur berdasarkan jumlah aset pemda
- ipm : Indeks pembangunan manusia
- $\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_8$: Koefisien regresi
- ε_i : Error

Pengujian hipotesis menggunakan tingkat signifikansi yang ditoleransi sebesar 0,05 ($\alpha = 5\%$).

4. Hasil Penelitian

4.1. Deskripsi Statistik Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang dipublikasikan oleh BPK RI, BPS dan Pemerintah Daerah terkait. Pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Sampel diambil dari

pemerintah kabupaten dan pemerintah kota yang ada di Indonesia yang tersedia datanya untuk diteliti.

Data penelitian yang diperoleh kemudian diolah dengan *software* IBM SPSS versi 20 yang menghasilkan deskripsi statistik variabel penelitian sebagai berikut:

Tabel 2 Deskripsi Statistik Variabel

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
kesiapan	158	0,00	100,00	66,8627	20,87079
umur	158	2	108	40,75	24,768
skpd	158	26	108	52,59	16,074
status	158	1	2	1,23	0,421
kemandirian	158	0,77	121,53	15,0335	15,58985
efektivitas	158	46,51	179,18	107,0456	18,22287
pertumbuhan	158	-32,55	833,01	58,0023	71,08591
ln_size	158	25	31	28,61	0,812
aset	158	107.790.417.762	38.605.937.665.339	3.740.216.587.826	4.456.647.886.264
ipm	158	56,98	83,78	67,9970	5,01255

Keterangan: kesiapan = kesiapan penerapan SAP akrua, umur = umur administratif pemda, skpd = jumlah SKPD, status = status daerah (kabupaten atau kota), kemandirian = rasio kemandirian, efektivitas = rasio efektivitas, pertumbuhan = rasio pertumbuhan, ln_size = logaritma natural ukuran pemda, aset = jumlah aset, ipm = indeks pembangunan manusia.

4.2. Uji Asumsi Klasik

4.2.1 Uji Normalitas

Uji normalitas dalam penelitian ini menggunakan uji one-sample Kolmogorov-Smirnov dengan melihat tingkat signifikansi. Jika nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* > 0,05, berarti data terdistribusi normal. Hasil uji normalitas menunjukkan bahwa data terdistribusi normal.

4.2.2 Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas dalam penelitian ini dilakukan dengan melihat nilai *tolerance* dan nilai VIF. Jika nilai *tolerance* lebih besar dari 0,10 atau nilai VIF lebih kecil dari 10,00 maka artinya tidak terjadi multikolinieritas. Hasil uji multikolinieritas menunjukkan bahwa tidak terjadi multikolinieritas pada data yang diuji.

4.2.3 Uji Heterokedastisitas

Pada penelitian ini, analisis uji asumsi heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat hasil output SPSS dalam grafik *scatterplot*. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa pada model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas.

4.3. Analisis Regresi

4.3.1 Uji Koefisien Determinasi (Adjusted R Square)

Hasil pengujian dengan *software* IBM SPSS versi 20 untuk uji koefisien determinasi dapat dilihat pada model summary seperti pada Tabel 3 berikut ini:

Tabel 3 Hasil Uji Koefisien Determinasi

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
0,475 ^a	0,225	0,184	18,85545

a. Predictors: (Constant), ipm, skpd, efektivitas, pertumbuhan, ln_size, umur, status, kemandirian

b. Dependent Variable: kesiapan

Dari Tabel 3 diatas, besarnya *Adjusted R Square* (R^2 yang telah disesuaikan) adalah sebesar 0,184 artinya hanya 18,4 % variabel dependen kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrua (kesiapan) yang dapat dijelaskan oleh variabel independen umur administratif pemerintah daerah (umur), jumlah SKPD yang dimiliki pemerintah daerah (skpd), status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian), rasio efektivitas pendapatan asli daerah (efektivitas) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan), sedangkan yang 81,6% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak masuk dalam model penelitian ini.

4.3.2 Uji Simultan (Uji-F)

Hasil pengujian dengan *software* IBM SPSS versi 20 untuk uji simultan (uji-f) dapat dilihat pada Tabel 4 berikut:

Tabel 4 Hasil Uji Simultan (Uji-F)

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	15413,964	8	1926,745	5,419	0,000
Residual	52973,673	149	355,528		
Total	68387,637	157			

a. Dependent Variable: kesiapan

b. Predictors: (Constant), ipm, skpd, efektivitas, pertumbuhan, ln_size, umur, status, kemandirian

Nilai F pada Tabel 4 diatas adalah 5,419 dengan tingkat signifikansi 0,000. Nilai Signifikansi F yang lebih kecil dari 0,05 memiliki arti bahwa model regresi bersifat layak (*fit*) untuk memprediksi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil ini juga menunjukkan bahwa variabel umur administratif pemerintah daerah (umur), jumlah SKPD yang dimiliki pemerintah daerah (skpd), status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian), rasio efektivitas

pendapatan asli daerah (efektivitas) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) secara bersama-sama mempengaruhi variabel kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan).

4.3.3 Uji Parsial (Uji-t)

Hasil pengujian dengan *software* IBM SPSS versi 20 untuk uji parsial (uji-t) variabel independen terhadap variabel dependen dapat dilihat pada Tabel 5 berikut:

Tabel 5 Hasil Uji Parsial (Uji-t)

Model	t	Sig.
(Constant)	1,042	0,299
umur	1,027	0,306
skpd	0,576	0,566
status	2,600	0,010
kemandirian	2,205	0,029
efektivitas	0,590	0,556
pertumbuhan	-2,932	0,004
ln_size	-0,241	0,810
ipm	-0696	0,488

Dari Tabel 5 diatas, dapat diketahui bahwa variabel status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) secara individual berpengaruh terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan). Hal tersebut dapat diketahui dari nilai signifikansinya yang lebih kecil dari 0,05 yang artinya bahwa semakin tinggi rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) secara individual akan semakin meningkatkan kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan). Selain itu dapat disimpulkan pula bahwa pemerintah kota lebih siap dalam menerapkan SAP berbasis akrual dibandingkan dengan pemerintah kabupaten. Variabel independen yang lain tidak berpengaruh signifikan secara individual terhadap variabel dependen, karena nilai signifikansinya lebih besar dari 0,05.

Dari hasil pengujian secara parsial (uji-t) hanya H3 dan H4 yang diterima, yaitu terdapat pengaruh positif status daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual (H3), dan terdapat pengaruh positif rasio kemandirian keuangan daerah terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual (H4) yang dibuktikan dengan

signifikansi dari t hitung yang lebih kecil dari 0,05. Sedangkan untuk H1, H2 dan H5 ditolak karena signifikansi t hitung lebih besar dari 0,05. Sedangkan untuk H6, walaupun signifikansi t hitung lebih kecil dari 0,05, namun pengaruhnya bersifat negatif (-) sehingga ditolak. Hal ini berarti bahwa umur administratif pemerintah daerah (umur), jumlah SKPD yang dimiliki pemerintah daerah (skpd), rasio efektivitas pendapatan asli daerah (efektivitas) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) secara individual tidak berpengaruh terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan) pada pemerintah kabupaten dan pemerintah kota di Indonesia.

Kondisi tersebut kemungkinan disebabkan oleh beberapa hal antara lain:

1. Perubahan SAP menuju SAP berbasis akrual merupakan sesuatu yang baru bagi semua pemerintah daerah di Indonesia, sehingga tidak terdapat perbedaan apakah pemerintah daerah tersebut merupakan pemerintah daerah yang baru saja berdiri ataupun pemerintah daerah yang telah lama berdiri.
2. Jumlah SKPD yang mencerminkan kompleksitas pemerintah daerah tidak mempengaruhi kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual karena proses penerapan SAP berbasis akrual dilakukan secara serentak untuk semua SKPD yang terdapat pada suatu pemerintah daerah di Indonesia tanpa dipengaruhi oleh banyak sedikitnya jumlah SKPD pada pemerintah daerah tersebut. Oleh karena itu, harapan akan munculnya gagasan-gagasan, informasi, dan inovasi yang lebih baik pada suatu SKPD yang akan meningkatkan kemampuan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual yang baru dan lebih baik tidak terjadi.
3. Rasio efektivitas yang merupakan ukuran kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan target PAD tidak selaras dengan kemampuan pemerintah daerah dalam persiapan penerapan SAP berbasis akrual pada berbagai aspek.

5. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan Penelitian

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh umur administratif pemerintah daerah (umur), jumlah SKPD yang dimiliki pemerintah daerah (skpd), status daerah (status), rasio kemandirian

keuangan pemerintah daerah (kemandirian), rasio efektivitas pendapatan asli daerah (efektivitas) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan). Pengujian menggunakan regresi linier berganda dengan hasil penelitian yang dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Variabel umur administratif pemerintah daerah (umur), jumlah SKPD yang dimiliki pemerintah daerah (skpd), status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian), rasio efektivitas pendapatan asli daerah (efektivitas) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) secara bersama-sama mempengaruhi variabel kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan).
2. Variabel status daerah (status), rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian) dan rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) secara individual berpengaruh terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan). Semakin tinggi rasio kemandirian keuangan pemerintah daerah (kemandirian) dan semakin rendah rasio pertumbuhan pendapatan asli daerah (pertumbuhan) secara individual akan semakin meningkatkan kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akrual (kesiapan). Selain itu, secara individual, pemerintah kota juga lebih siap dalam menerapkan SAP berbasis akrual dibandingkan dengan pemerintah kabupaten.

5.2. Implikasi

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pemerintah pusat, pemerintah daerah, peneliti dan akademisi yang terkait dengan upaya implementasi SAP akrual oleh semua pemerintah daerah di seluruh Indonesia. Implikasi penelitian ini antara lain:

1. Penerapan SAP akrual oleh pemerintah daerah merupakan kewajiban yang diamanatkan oleh Peraturan Pemerintah No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, sehingga walaupun sebagian besar pemerintah daerah belum siap dalam menerapkan SAP akrual, pemerintah daerah tersebut harus berusaha dengan segala cara yang diperlukan untuk dapat memenuhi kewajiban tersebut walaupun masih dibebani dengan segala keterbatasan yang dimiliki.

2. Pemerintah pusat dan pemerintah daerah perlu mengkaji kekuatan dan kelemahan yang dimiliki maupun peluang dan hambatan yang dihadapi sehingga dapat merumuskan kebijakan dan strategi yang tepat dalam rangka implementasi SAP akruwal secara efektif, efisien dan optimal.
3. Peneliti dan akademisi perlu mengkaji aspek-aspek lain, selain dari aspek-aspek yang dievaluasi oleh BPK, yang berpotensi mendorong kelancaran penerapan SAP akruwal agar pemerintah daerah dapat mengalokasikan sumber daya dan memfokuskan daya upaya pada aspek-aspek yang tepat.

5.3. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang mungkin berpengaruh terhadap hasil penelitian.

Keterbatasan tersebut antara lain:

1. Data kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akruwal (kesiapan) hanya berdasarkan pada hasil evaluasi yang dilakukan oleh BPK.
2. Sampel penelitian hanya terbatas pada pemerintah kabupaten dan pemerintah kota yang kesiapan penerapan SAP berbasis akrualnya dievaluasi oleh BPK yaitu pemerintah kabupaten dan pemerintah kota yang berada di wilayah Indonesia bagian barat.
3. Data penelitian terbatas pada data per 31 Desember 2014 yaitu satu hari menjelang wajib diterapkannya SAP berbasis akruwal pada tanggal 1 Januari 2015, hal tersebut dikarenakan data kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan SAP akruwal (kesiapan) per 31 Desember 2015 belum bisa didapatkan.

Referensi

- Adhikari, P., Kuruppu, C. & Matilal, S. 2013. Dissemination And Institutionalization Of Public Sector Accounting Reforms In Less Developed Countries: A Comparative Study Of The Nepalese And Sri Lankan Central Governments. *Accounting Forum*, 37, 213-230.
- Al-Razeen, A. & Karbhari, Y. 2004. Interaction Between Compulsory And Voluntary Disclosure In Saudi Arabian Corporate Annual Reports. *Managerial Auditing Journal*, 19, 351-360.
- Almquist, R., Grossi, G., Van Helden, G. J. & Reichard, C. 2013. Public Sector Governance And Accountability. *Critical Perspectives On Accounting*, 24, 479-487.
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. 2009. On The Implementation Of Accrual Accounting: A Study Of Conflict And Ambiguity. *European Accounting Review*, 18, 809-836.
- Arundel, A., Casali, L. & Hollanders, H. 2015. How European Public Sector Agencies Innovate: The Use Of Bottom-Up, Policy-Dependent And Knowledge-Scanning Innovation Methods. *Research Policy*, 44, 1271-1282.
- Ayal, E. B. & Karras, G. 1996. Bureaucracy, Investment, And Growth. *Economics Letters*, 51, 233-239.

- Becker, S. D., Jagalla, T. & Skærbæk, P. 2014. The Translation Of Accrual Accounting And Budgeting And The Reconfiguration Of Public Sector Accountants' Identities. *Critical Perspectives On Accounting*, 25, 324-338.
- Bellefeuille, G. 2005. The New Politics Of Community-Based Governance Requires A Fundamental Shift In The Nature And Character Of The Administrative Bureaucracy. *Children And Youth Services Review*, 27, 491-498.
- Bjerregaard, T. & Nielsen, B. 2014. Institutional Maintenance In An International Bureaucracy: Everyday Practices Of International Elites Inside Unesco. *European Management Journal*, 32, 981-990.
- Brignall, S. & Modell, S. 2000. An Institutional Perspective On Performance Measurement And Management In The 'New Public Sector'. *Management Accounting Research*, 11, 281-306.
- Carlin, T. M. 2005. Debating The Impact Of Accrual Accounting And Reporting In The Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 21, 309-336.
- Carlin, T. M. & Guthrie, J. Accrual Output Based Budgeting Systems In Australia : The Rhetoric-Reality Gap.
- Christensen, M. 2007. What We Might Know (But Aren't Sure) About Public-Sector Accrual Accounting. *Australian Accounting Review*, 17, 51-65.
- Christensen, M. 2009. Nsw Public Sector Accrual Accounting: Why Did It Happen And Has It Mattered?
- Christensen, M. & Parker, L. 2010. Using Ideas To Advance Professions: Public Sector Accrual Accounting. *Financial Accountability & Management*, 26, 246-266.
- Christiaens, J. & Rommel, J. 2008. Accrual Accounting Reforms: Only For Businesslike (Parts Of) Governments. *Financial Accountability & Management*, 24, 59-75.
- Collier, P. M. 2006. Costing Police Services: The Politicization Of Accounting. *Critical Perspectives On Accounting*, 17, 57-86.
- Connolly, C. & Hyndman, N. 2006. The Actual Implementation Of Accruals Accounting: Caveats From A Case Within The Uk Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19, 272-290.
- Cordella, A. & Tempini, N. 2015. E-Government And Organizational Change: Reappraising The Role Of Ict And Bureaucracy In Public Service Delivery. *Government Information Quarterly*, 32, 279-286.
- Damanpour, F. 1991. Organizational Innovation: A Meta-Analysis Of Effects Of Determinants And Moderators. *The Academy Of Management Journal*, 34, 555-590.
- De Bruijn, H. 2002. Performance Measurement In The Public Sector: Strategies To Cope With The Risks Of Performance Measurement. *International Journal Of Public Sector Management*, 15, 578-594.
- Edwards, J. R. 2011. Professionalising British Central Government Bureaucracy C. 1850: The Accounting Dimension. *Journal Of Accounting And Public Policy*, 30, 217-235.
- Englund, H. & Gerdin, J. 2011. Agency And Structure In Management Accounting Research: Reflections And Extensions Of Kilfoyle And Richardson. *Critical Perspectives On Accounting*, 22, 581-592.
- Guthrie, J. 1998. Application Of Accrual Accounting In The Australian Public Sector—Rhetoric Or Reality. *Financial Accountability & Management*, 14, 1-19.
- Guthrie, J. & English, L. 1997. Performance Information And Programme Evaluation In The Australian Public Sector. *International Journal Of Public Sector Management*, 10, 154-164.
- Halim, A. 2012. *Akuntansi Keuangan Daerah: Akuntansi Sektor Publik*.
- Harun 2007. Obstacles To Public Sector Accounting Reform In Indonesia. *Bulletin Of Indonesian Economic Studies*, 43, 365-376.
- Hood, C. 1995. The "New Public Management" In The 1980s: Variations On A Theme. *Accounting, Organizations And Society*, 20, 93-109.
- Hou, Y., Moynihan, D. P. & Ingraham, P. W. 2003. Capacity, Management, And Performance Exploring The Links. *The American Review Of Public Administration*, 33, 295-315.
- Hyndman, N. & Connolly, C. 2011. Accruals Accounting In The Public Sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, 22, 36-45.
- Jorge De Jesus, M. A. & Eirado, J. S. B. 2012. Relevance Of Accounting Information To Public Sector Accountability: A Study Of Brazilian Federal Public Universities. *Tékhné*, 10, 87-98.
- Kominis, G. & Dudau, A. I. 2012. Time For Interactive Control Systems In The Public Sector? The Case Of The Every Child Matters Policy Change In England. *Management Accounting Research*, 23, 142-155.
- Lawton, A., Mckevitt, D. & Millar, M. 2000. Developments: Coping With Ambiguity: Reconciling External Legitimacy And Organizational Implementation In Performance Measurement. *Public Money And Management*, 20, 13-20.
- Liguori, M. & Liguori, M. 2012. The Supremacy Of The Sequence: Key Elements And Dimensions In The Process Of Change. *Organization Studies*, 33, 507-539.
- Liguori, M. & Steccolini, I. 2011. Accounting Change: Explaining The Outcomes, Interpreting The Process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25, 27-70.
- Likierman, A. 2003. Planning And Controlling Uk Public Expenditure On A Resource Basis. *Public Money & Management*, 23, 45-50.

- Lilian Chan, Y.-C. 2004. Performance Measurement And Adoption Of Balanced Scorecards: A Survey Of Municipal Governments In The Usa And Canada. *International Journal Of Public Sector Management*, 17, 204-221.
- Lipsky, M. 1983. *Street-Level Bureaucracy: The Dilemmas Of The Individual In Public Service*, Russell Sage Foundation.
- Mettänen*, P. 2005. Design And Implementation Of A Performance Measurement System For A Research Organization. *Production Planning & Control*, 16, 178-188.
- Modell, S. 2001. Performance Measurement And Institutional Processes: A Study Of Managerial Responses To Public Sector Reform. *Management Accounting Research*, 12, 437-464.
- Modell, S. 2003. Goals Versus Institutions: The Development Of Performance Measurement In The Swedish University Sector. *Management Accounting Research*, 14, 333-359.
- Nor-Aziah, A. K. & Scapens, R. W. 2007. Corporatisation And Accounting Change: The Role Of Accounting And Accountants In A Malaysian Public Utility. *Management Accounting Research*, 18, 209-247.
- Oehr, T.-F. & Zimmermann, J. 2012. Accounting And The Welfare State: The Missing Link. *Critical Perspectives On Accounting*, 23, 134-152.
- Rantanen, H., Kulmala, H. I., Lönnqvist, A. & Kujansivu, P. 2007. Performance Measurement Systems In The Finnish Public Sector. *International Journal Of Public Sector Management*, 20, 415-433.
- Shih-Jen, K. H. & Yee-Ching, L. C. 2002. Performance Measurement And The Implementation Of Balanced Scorecards In Municipal Governments. *The Journal Of Government Financial Management*, 51, 8.
- Shiraz Rahaman, A. 2009. Independent Financial Auditing And The Crusade Against Government Sector Financial Mismanagement In Ghana. *Qualitative Research In Accounting & Management*, 6, 224-246.
- Siti-Nabiha, A. K. & Scapens, R. W. 2005. Stability And Change: An Institutionalist Study Of Management Accounting Change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18, 44-73.
- Suhardjanto, D. & Yulianingtyas, R. R. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Kabupaten/Kota Di Indonesia). *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 8, 30-42.
- Sulaiman, S. & Mitchell, F. 2005. Utilising A Typology Of Management Accounting Change: An Empirical Analysis. *Management Accounting Research*, 16, 422-437.
- Van Peursem, K. A., Prat, M. J. & Lawrence, S. R. 1995. Health Management Performance: A Review Of Measures And Indicators. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8, 34-70.
- Wilson, C., Hagarty, D. & Gauthier, J. 2004. Results Using The Balanced Scorecard In The Public Sector. *Journal Of Corporate Real Estate*, 6, 53-64.
- Wisniewski, M. & Ólafsson, S. 2004. Developing Balanced Scorecards In Local Authorities: A Comparison Of Experience. *International Journal Of Productivity And Performance Management*, 53, 602-610.
- Wisniewski, M. & Stewart, D. 2004. Performance Measurementfor Stakeholders: The Case Of Scottish Local Authorities. *International Journal Of Public Sector Management*, 17, 222-233.
- Yang, S. 2008. Bureaucracy Versus High Performance: Work Reorganization In The 1990s. *The Journal Of Socio-Economics*, 37, 1825-1845.