

Telaah Reformasi Akuntansi Sektor Publik di Indonesia: Perspektif Luder *Contingency Model*

Sherly Alifah Citrayanti¹, Indrawati Yuhertiana²

^{1,2} Program Studi Akuntansi, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur, Surabaya
Email : alifahsherly24@gmail.com¹, yuhertiana@upnjatim.ac.id²

ABSTRACT

This study aims to examine public sector accounting reforms in Indonesia using the perspective of the Luder Contingency Model. This study used a literature study approach, the data were taken from 61 previous studies with a research span of the last 10 years. Researchers use google scholar, emerald, and sciencedirect databases. The results show that many researchers are interested in Luder's Contingency Model theory which is usually used as a basis for public sector research, especially local governments. Research conducted in the last 10 years has begun to develop out of the context of public sector accounting reforms, especially local governments, to more macro policies and outside of local government organizations such as universities and other government agencies. The research identified includes tax policy, debt policy, implementing Luder's model theory into BLUD's such as universities, and formulating suggestions and evaluating financial reporting from the Customs and Excise agencies. Luder's Contingency Model theory rests on four assumptions of the public sector innovation process, namely stimuli, social structural variables of information users, structural variables of characteristics of political administration or producers of information, and implementation barriers.

Keywords : *Luder's Contingency Model, Public sector accounting reform, Study literature review*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menelaah reformasi akuntansi sektor publik yang ada di Indonesia dengan menggunakan perspektif dari Luder Contingency Model. Penelitian ini menggunakan pendekatan studi literatur yang datanya diambil dari 61 penelitian terdahulu dengan rentang waktu penelitian 10 tahun terakhir. Peneliti menggunakan database google scholar, emerald, dan sciencedirect. Hasil penelitian menunjukkan bahwa banyak peneliti yang tertarik dengan teori Contingency Model milik Luder yang biasanya dijadikan sebagai dasar dalam penelitian sektor publik khususnya pemerintah daerah. Penelitian-penelitian yang dilakukan dalam waktu 10 tahun terakhir mulai berkembang keluar dari konteks reformasi akuntansi sektor publik khususnya pemerintah daerah ke kebijakan yang lebih makro dan di luar organisasi pemerintah daerah seperti perguruan tinggi dan badan pemerintah lain. Penelitian yang teridentifikasi antara lain di bidang kebijakan pajak, kebijakan utang, pengimplementasian teori luder model ke dalam BLUD seperti perguruan tinggi, dan perumusan saran dan evaluasi atas pelaporan keuangan dari instansi Bea Cukai. Pada dasarnya teori Contingency Model milik Luder bertumpu pada empat asumsi proses inovasi sektor publik yaitu rangsangan (stimuli), variabel structural sosial dari pengguna informasi, (3) variabel structural dari karakteristik administrasi politik/penyedia informasi dan hambatan implementasi.

Kata Kunci : *Luder's Contingency Model, Reformasi akuntansi sektor publik, Studi literatur review*

1. Pendahuluan

Di setiap negara pastinya terus mengalami suatu perkembangan yang sejalan dengan aktivitas yang sedang terjadi di dunia secara global. Adanya perkembangan itu membuktikan jika negara tersebut mempunyai kemauan untuk berubah menjadi lebih baik. Hal itu ditandai dengan adanya gerakan reformasi. Di setiap masing-masing negara pernah mengalami masa-masa reformasi yang muncul karena sikap kritis dari masyarakat terhadap peraturan atau kebijakan negara saat itu yang dianggap sudah tidak sesuai dengan perkembangan yang ada. Istilah kata reformasi berasal dari kata "re" dan "formasi". Awalan "Re-" bermakna sekali lagi atau kembali (Badan Pengembangan dan

Pembinaan Bahasa, 2016a) dan "formasi" yang berarti susunan atau tatanan (Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa, 2016b). Istilah reformasi yang diusulkan dalam "Kamus Besar Bahasa Indonesia" (KBBI) berarti perubahan besar dalam masyarakat yang bertujuan untuk memperbaiki (sosial, politik atau agama). (Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa, 2016c). Jadi masa reformasi adalah masa di mana sebuah negara mengalami perubahan secara keseluruhan mengenai sistem dan tata kelola semua bidang yang mengarah ke arah yang lebih baik atau penataan ulang kembali berbagai macam hal dari tatanan sebelumnya sudah ada dan dianggap tidak baik menuju ke arah yang lebih baik. Harapan adanya sebuah gerakan

reformasi ini akan mampu menyajikan perubahan, bersifat korektif, dan bercorak pembaharuan demi kesejahteraan masyarakat (Rundjan, 2018).

Biasanya kata reformasi identik dengan ranah politik. Sebagai contoh di negara Indonesia. Ada banyak kekacauan yang terjadi di Indonesia di tahun 1998 yang menjadi era 'bobrok' nya negara ini. Yang kaya akan menjadi semakin kaya dan yang miskin begitu juga semakin miskin. Praktik Korupsi Kolusi dan Nepotisme (KKN) semakin menjadi-jadi dan kebebasan berpendapat rakyat di bungkam. Krisis tersebut hampir melanda di seluruh segi kehidupan yaitu dalam bidang sosial, ekonomi, hukum, politik, dan agama. Orde reformasi ditandai dengan tuntutan pemerintahan yang bersih dan bebas dari praktik Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) serta diberlakukannya Undang-Undang No. 22 tahun 1999 tentang Otonomi Daerah (Pemerintah Indonesia, 1999a). Dari sisi teknik terdapat salah satu kebijakan fundamental di ranah keuangan yaitu digantinya sistem penyusunan RAPBN/APBN yang semula format single entry menjadi double entry system serta perubahan mekanisme perencanaan anggaran yang semula *top down approach* menjadi campuran antara *top down approach* dan *bottom up approach* (Bastian, 2006, p. 16). Titik utama dalam perkembangan akuntansi sektor publik ada pada pengukuran prestasi kinerja sektor publik.

Sebelumnya di tahun 1980-an gelombang reformasi sektor publik sedang gencar-gencarnya dilakukan di beberapa negara-negara maju. Negara yang termasuk memiliki perkembangan maju menurut (United Nations, 2019, p. 169) yaitu Selandia Baru, Australia, dan Swedia (Seobha, 2014), Inggris (General Accounting Office, 2000), Republik Ceko (Hrůza, Filip; Valouch, 2016), Amerika Latin (Neves & Gómez-villegas, 2020), dan Jepang (Kobayashi et al., 2016). Bermula dari fase akuntansi tradisional menuju akuntansi yang lebih modern dan informatif. Hal ini menjadi jawaban dari segala macam kritikan yang masuk di bidang sektor publik negara mereka. Salah satunya dengan mengadopsi pendekatan New Public Management (NPM).

Konsep dari paradigma New Public Management merupakan konsep yang berasal dari praktik manajemen swasta yang dapat diaplikasikan di sektor pemerintah sehingga pemerintah dapat melakukan penghematan biaya dan lebih memperhatikan kualitas dalam aktivitasnya sehingga menjadi pemerintahan yang efektif dan dapat bertanggung jawab kepada warga negara (Atreya dan Armstrong, 2002 dalam Sudarmanto et al., 2020, p. 9). New Public Management adalah suatu inisiatif yang diperuntukkan untuk organisasi sektor publik agar dalam pembuatan administrasi publik lebih komparatif dan responsif untuk kebutuhan masyarakat dengan tolak ukur ekonomi, efesisiensi dan efektifitas, pilihan yang fleksibel, dan transparansi (Bovair dan Loffer, 2013:17 dalam Siregar, 2018). NPM dianggap sebagai privatisasi

atas aktivitas pemerintah (Kristiawati, 2016). Peristiwa ini menghadirkan tuntutan masyarakat yang ingin adanya transparansi dan akuntabilitas dalam proses pengelolaan dana yang memaksa pemerintah pusat maupun daerah untuk menciptakan sistem pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel.

Penerapan New Public Management (NPM) di Indonesia ditandai dengan munculnya tiga paket undang-undang di bidang keuangan yaitu Undang-Undang No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Pemerintah Indonesia, 2003), Undang-Undang No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (Pemerintah Indonesia, 2004a), dan Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara (Pemerintah Indonesia, 2004b). Dari sinilah lahir Peraturan Pemerintah No. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Cash Toward Accrual (Pemerintah Indonesia, 2005b) yang kemudian diikuti dengan pembaruannya yaitu Peraturan Pemerintah No, 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrua (Pemerintah Indonesia, 2010).

Konsep good governance sangat erat kaitannya dengan sektor publik. Peran pemerintah sebagai organisasi sektor publik yang merupakan suatu entitas yang tidak mengedepankan keuntungan melainkan untuk peningkatan kesejahteraan dari masyarakat dengan memberikan pelayanan yang menyangkut kualitas hidup masyarakat. Dengan semakin banyak layanan yang harus disediakan pemerintah akan semakin tinggi tuntutan peningkatan kinerja dan akuntabilitas dari pemerintah. Good governance menghendaki jalannya tata pemerintahan yang demokratis dan diselenggarakan secara baik, bersih, transparan, partisipatif, serta akuntabilitas sehingga memiliki kredibilitas (Langelo et al., 2015). Pengembangan dan penerapan sistem akuntabilitas yang tepat, jelas, dan berwujud memungkinkan penyelenggaraan dan pembangunan pemerintahan yang dilaksanakan secara efisien, berhasil, bersih, dan bertanggung jawab, tanpa korupsi, kolusi, dan nepotisme, sehingga tercapai tata kelola pemerintahan yang baik (Manossoh, 2015). Salah satu hal yang dapat mencapai kondisi seperti ini adalah dengan menerapkan secara maksimal reformasi yang terjadi di bidang keuangan.

Tuntutan masyarakat akan transparansi dan akuntabelnya suatu informasi dari pemerintahan merupakan salah satu faktor yang mendorong pemerintah melakukan sebuah perubahan ke arah yang lebih baik. Pemerintah berusaha semaksimal mungkin merealisasikan hal tersebut. Namun dibalik sebuah perubahan pastinya ada hambatan untuk bisa mencapai tujuan yang maksimal. Banyak ditemui hambatan-hambatan yang membuat masyarakat sedikit kesulitan untuk mengimplementasikan hasil dari perubahan yang telah dilakukan pemerintah. Peran partisipasi masyarakat dalam kegiatan

musrenbang merupakan upaya pemerintah untuk melibatkan masyarakat secara aktif dalam memberikan ide-ide untuk kelanjutan pembangunan dirasa masih hanya sekedar formalitas (Sopannah, 2012).

Berdasarkan beberapa referensi sebagaimana dijabarkan sebelumnya, penulis terdorong untuk mengadakan penelitian kepustakaan tentang bagaimana reformasi akuntansi sektor public di Indonesia dilihat dari perspektif *Luder Contingency Model*

2. Metodologi

Penelitian ini menggunakan pendekatan studi literature. Penggunaan pendekatan studi literatur melibatkan identifikasi rencana yang harus diikuti untuk mengeksplorasi literature ilmiah (Bracci et al., 2018). Menurut Tranfield et al. (2003) dalam Centobelli et al. (2020) pendekatan tinjauan literatur secara sistematis ini lebih menggunakan pengelompokan data secara manual daripada pendekatan survei karena dapat memperdalam pengetahuan lebih rinci tentang topik yang sedang diteliti dan menghubungkannya dengan penelitian sebelumnya (Romi Satria, 2016).

Sumber data yang digunakan adalah data sekunder yang diperoleh dengan mengumpulkan dokumen dan data tertulis yang relevan dengan masalah penelitian. Kajian tentang dokumen atau teks bersumber dari catatan tertulis, antara lain buku teks, surat kabar, majalah, surat, film, buku harian, manuskrip, dan artikel yang diterbitkan. Hal tersebut perlu dianalisis, dijelaskan dan digali untuk mengetahui tingkat pemahaman topik tertentu (Sujarweni, 2019). Peneliti menggunakan Negara Indonesia sebagai objek penelitian dengan alasan untuk mengetahui sejauh mana teori *Contingency* milik Luder berkembang di negara Khatulistiwa ini yang telah melewati masa kelam di era orde baru.

Tahap pertama yang dilakukan peneliti ialah mengidentifikasi literature yang relevan menggunakan database google scholar (www.scholar.google.co.id), emerald (www.emerald.com), dan sciencedirect (www.sciencedirect.com). Tahap pencarian data di mulai sejak bulan November 2020 hingga Januari 2021 dengan rentang tahun penelitian antara 2010-2020. Alasan peneliti mengambil rentang waktu 10 tahun terakhir adalah karena di rentang waktu itu peraturan terbaru dalam bidang akuntansi sektor public disahkan dan menjadi ketertarikan peneliti untuk membahas pengimplementasian kebijakan yang baru saja disahkan oleh pemerintah. Dokumen yang dipakai adalah dokumen atau literature yang terdaftar baik nasional maupun internasional. Selain dari jurnal, data yang dipakai juga dari buku-buku teks dan portal berita resmi yang terkait dengan topik penelitian. Kata kunci yang dipakai adalah “reformasi akuntansi sektor publik”, “*Luder Contingency Model*”, “Studi Literature” dengan kata kunci kedua tiap kata kunci diatas adalah “reformasi akuntansi sektor publik”.

Tabel 1. Daftar kata kunci pencarian

No.	Kata Kunci	Database		
		Google Scholar	Emerald	Science Direct
1.	Reformasi akuntansi sektor publik	359	57	14
2.	Luder Contingency Model Indonesia	98	-	-
3.	Studi Literature	16	-	-

Sumber : Data diolah penulis

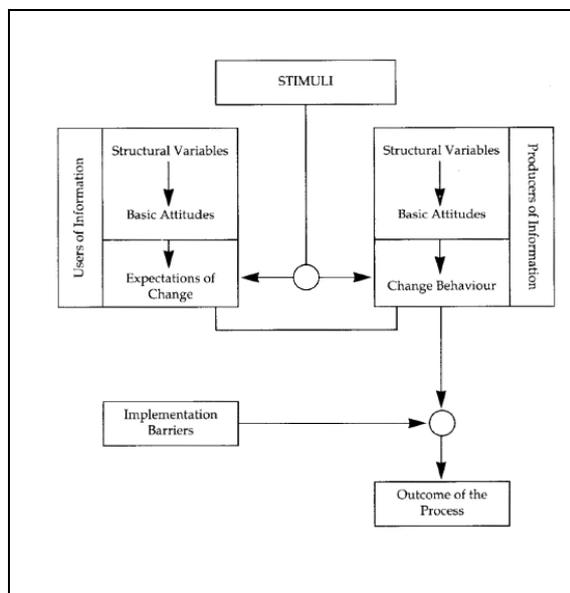
Tahap kedua yaitu menerapkan penyaringan dalam memilih data. Kriteria dalam memilih sampel dari fokus penelitian ini berpedoman pada Pittaway et al. (2004) dalam Centobelli et al. (2017) yaitu dengan mengidentifikasi kata kunci pada judul dan abstrak artikel atau secara teks penuh, dan mengidentifikasi dokumen apapun yang berhubungan dengan topik penelitian termasuk referensi yang dikutip dari literature yang berhubungan namun tidak terkait dengan topic penelitian ini. Dengan analisis konten, peneliti dapat menyoroti kekuatan dan kelemahan dalam literature, kesenjangan penelitian, melakukan integrasi dari hal-hal yang ditemui ketika menganalisis literature terdahulu dan mengidentifikasi pertanyaan penelitian yang sesuai untuk diselidiki. Peneliti akan mendapatkan lebih banyak wawasan dan memberikan pemahaman mendalam kualitatif dari penelitian ini. Setelah dilakukan penyaringan, terkumpul 61 artikel untuk selanjutnya dilakukan tahap penganalisisan secara mendalam.

Tahap ketiga adalah melakukan analisis dengan metode *content analysis*. Data yang dianalisis dalam bentuk informasi yang deskriptif seperti nama penulis, tahun terbit, topic yang diteliti, dan hasil penelitian tersebut. Pada tahap ini melatih peneliti untuk meninjau dengan hati-hati dan memastikan kualitas data yang direview sesuai dengan yang diharapkan. Peneliti benar-benar memilah informasi mana saja yang dapat menjawab pertanyaan dari penelitian ini sehingga dapat terjawab dengan baik dan dapat dipertanggungjawabkan.

Tahap keempat yaitu melakukan review dari beberapa dokumen yang telah memenuhi syarat untuk dijadikan sebagai referensi dalam menjawab pertanyaan dari penelitian ini. Penulis melakukannya dengan penuh kehati-hatian dan mencerna secara mendalam setiap informasi yang ada agar penelitian ini dapat bermanfaat secara maksimal untuk pembaca.

**3. Hasil Dan Pembahasan
Luder Contingency Model**

Luder *Contingency Model* (Lüder, 1992) merupakan model yang membahas bagaimana reformasi atau inovasi dari sebuah negara khususnya di bidang pemerintahan sektor public. Model tersebut banyak diadopsi dan dikembangkan oleh beberapa peneliti sebagai teori dasar penelitian mereka di bidang sektor public. Pada model dasar dari teori ini bertumpu pada empat asumsi tentang proses inovasi dari gerakan reformasi akuntansi sektor public yaitu (1) rangsangan (stimuli), (2) variabel structural sosial dari pengguna informasi, (3) variabel structural dari karakteristik administrasi politik/penyedia informasi dan (4) hambatan dari implementasi inovasi tersebut.



Gambar 1. Model Congtingency dasar inovasi

akuntansi sektor publik

- a. Rangsangan (stimuli) adalah dorongan untuk melakukan perubahan dari suatu yang dianggap tidak efektif menjadi lebih efektif, efisien, dan sejalan dengan perkembangan yang ada. Menurut (Upping & Oliver, 2011) rangsangan berhubungan dengan peristiwa yang terjadi pada tahap pertama dalam proses inovasi dari suatu kebijakan baru. Pengguna membutuhkan informasi yang lebih baik, terpercaya, dan andal untuk dijadikan sebuah dasar dari keputusan yang akan mereka ambil. Sedangkan dari sisi produsen informasi, mereka dituntut untuk memberikan informasi yang lebih banyak lagi dan sesuai dengan kebutuhan dari para pengguna informasi tersebut.
- b. Variabel structural sosial pengguna informasi menurut (Upping & Oliver, 2011) adalah karakteristik lingkungan sosial di sektor publik yang mempengaruhi sikap dasar pengguna dan produsen informasi terhadap ide pemikiran dari bentuk akuntansi sektor publik yang lebih

efisien dan informatif. Variabel ini merupakan variabel eksternal dari luar pemerintahan (Mohamed et al., 2013).

- c. Karakteristik sisem administrasi politik atau penyedia informasi menjadi variabel structural internal (Mohamed et al., 2013) yang lebih menitikberatkan pada karakteristik dari administrasi politik yang dapat menjadi faktor untuk mempengaruhi sikap dasar pengguna dan produsen informasi terhadap gagasan bentuk akuntansi sektor publik yang terbaru.
- d. Hambatan implementasi adalah suatu kondisi yang dapat menghambat suatu proses pengimplementasian dari kebijakan baru akuntansi sektor publik yang telah didiskusikan sebelumnya. Kasus ekstrimnya bisa sampai mencegah pembuatan file sistem akuntansi yang lebih informatif (Lüder, 1992).

Penelitian Luder Contingency Model

Penelitian Luder *Contingency Model* telah banyak digunakan oleh beberapa peneliti Indonesia untuk membahas reformasi yang ada di sektor publik khususnya di pemerintah daerah dengan menggunakan beberapa macam metode penelitian seperti penelitian milik (Huda & Nordiawan, 2017) menggunakan metode *Soft System Methodology* (SSM) bertujuan menyelesaikan permasalahan dalam sistem aktivitas manusia yang meliputi *findung out, modeling, using mode to structure debate, dan defining.taking action.*

Penelitian studi kasus juga teridentifikasi namun dengan analisis yang berbeda seperti penelitian milik (Mir & Sutiyono, 2013) menggunakan kualitatif eksploratif studi kasus yang kompleks untuk memperkuat data dari perbedaan kasus satu dengan yang lain dan penelitian milik (Kristiawati, 2016) pendekatan kualitatif dan dianalisis secara deskriptif naratif menggunakan model Miles dan Huberman. Penelitian lain yaitu Yudi et al. (2016) menggunakan metode penelitian kualitatif dengan teknik purposive sampling dan snowball sampling dan dianalisis dengan teori kontruksi sosial milik Berger dan Luckmann. Penelitian Noegroho & Palupi (2015) dan Satrio et al. (2016) menggunakan metode kualitatif dengan pengambilan data menggunakan teknik wawancara, dokumen resmi, dan informasi lainnya. Artikel lain Harun & Robinson (2010) menggunakan metode kualitatif dengan analisis eksploratif. Penelitian Mchran et al. (2018) menggunakan metode kuantitatif dengan pengumpulan data menggunakan kuisisioner yang disebarakan kepada responden.

Variabel yang sering muncul dalam penelitian reformasi akuntansi sektor publik yang menggunakan teori Luder *Contingency Model* yaitu akuntansi akrual (Harun & Robinson, 2010); (Harun & Kamase, 2012); (Noegroho & Palupi, 2015); (Kristiawati, 2016); (Yudi et al., 2016); (Satrio et al., 2016); (Huda & Nordiawan, 2017) dan kinerja pemerintahan (Harun & Robinson, 2010); (Harun &

Kamase, 2012); (Mir & Sutiyono, 2013); (Mchran et al., 2018).

Ternyata penelitian yang menggunakan teori Luder ini tidak hanya mencakup di reformasi sektor publik khususnya pemerintah daerah, tapi juga sudah berkembang merambah ke lingkup kebijakan yang lebih makro dan bidang sektor publik lainnya seperti perguruan tinggi dan badan pemerintahan lain. Adanya perkembangan ini membuktikan bahwa teori ini menarik banyak peneliti untuk *concern* mencoba melakukan banyak penelitian di luar dari reformasi akuntansi sektor publik khususnya pemerintah daerah. Beberapa penelitian Indonesia yang teridentifikasi menggunakan teori Luder *Contingency Model* dengan beberapa objek pembahasan di luar konteks reformasi sektor publik pemerintah daerah seperti kebijakan di sektor keuangan seperti utang luar negeri.

Penelitian milik (Ratnawaty et al., 2016) menggunakan analisis kualitatif sebagai metode penelitiannya dengan pengumpulan data secara time-series dan pengujian kualitas data dengan *confirmability* yaitu penulis menggunakan banyak sumber data dari jurnal-jurnal penelitian dan data utang publikasi resmi kebijakan utang kedua negara tersebut. Pada objek instansi pendidikan seperti perguruan tinggi juga teridentifikasi menggunakan teori Luder *Contingency Model* seperti pada penelitian milik (Sulanjari, 2016). Peneliti menggunakan metode penelitian studi kasus dengan pendekatan fenomenologi dengan sumber data berasal dari data primer yaitu hasil observasi dan wawancara langsung serta data sekunder yang berasal dari Standar Akuntansi dan Undang-Undang, laporan keuangan instansi terkait, serta literature ilmiah lainnya.

Objek yang lain yaitu di bidang perpajakan seperti penelitian Farida et al. (2018) menggunakan metode penelitian berbasis *content analysis* yang berasal dari website lembaga keuangan kedua negara tersebut dan penelitian Novitasari (2018) menggunakan metode penelitian kualitatif analisis kritis, peneliti mengidentifikasi hal-hal yang menjadi stimuli, penyedia, pengguna dari kebijakan tax amnesty dan hambatan yang dihadapi serta strategi yang diambil DJP setelah pemberlakuan tax amnesty. Teori ini juga dapat dijadikan sebagai dasar dari pemberian saran dan evaluasi atas permasalahan di bidang keuangan seperti penelitian milik Hartopo (2018) dengan menggunakan metode siklus *Soft-System Methodology* yang telah disederhanakan menjadi empat tahap yaitu *findung out, modeling, using mode to structure debate, dan defining.taking action*.

Dari beberapa judul penelitian diatas menunjukkan bahwa teori dasar *Contingency* milik Luder sangat direkomendasikan untuk digunakan dalam pengkajian pembahasan mengenai inovasi dari sebuah perubahan yang akan dilakukan oleh sebuah instansi atau negara dalam hal ini adanya

perubahan atau inovasi yang terjadi di bidang sektor publik.

Reformasi Akuntansi Sektor Publik di Indonesia Stimuli Pendorong Reformasi Akuntansi Sektor Publik

Indonesia adalah negara yang dikenal sebagai negara kepulauan (Archipelago State) yang terbentang dari Sabang sampai Merauke yang menurut survey Dinas Hidrografi dan Oseanografi TNI AL jumlah pulau di Indonesia sebanyak 17.504 pulau (Sulistyningtyas et al., 2015, p. 10) dengan luas wilayah sebesar 1,904,5 km² (Dinas Pariwisata Provinsi NTB, 2016). Dengan pulau sebanyak itu pastinya persebaran rakyat Indonesia masing-masing memiliki ciri khas dari suku, budaya, ras, bahasa, dan agama masing-masing daerah yang ditinggali.

Di tahun 1998 merupakan puncak dari reformasi negara Indonesia. Saat itu menjadi tahun “bobrok”nya sistem pemerintahan Indonesia. Perpecahan terjadi dimana-mana yang melibatkan masyarakat dengan pemerintah. Banyak kecurangan yang dilakukan oleh pemerintah dan mengakar kuat dengan puncaknya di rezim orde baru di bawah kepemimpinan Presiden Soeharto (Indonesia Investments, 2017). Semua lini masyarakat tiap daerah mengkritisi kebijakan pemerintah yang semakin tidak masuk akal dan merugikan masyarakat khususnya masyarakat kecil. Hal itu dilakukan supaya dapat melancarkan aksi ‘tikus-tikus berdasi’ agar bisa dengan leluasa menggerogoti uang rakyat. Maka dari itu setelah adanya peristiwa mundurnya Soeharto dari kursi kabinet RI, kebijakan selanjutnya adalah melakukan sebuah reformasi atau perubahan di seluruh bidang kehidupan negara seperti ekonomi, sosial, politik hukum, dan agama sebagai jawaban dari sikap kritis masyarakat. Reformasi juga terjadi di bidang keuangan pemerintah.

Pemerintah Indonesia melakukan pengadopsian dengan menggunakan paradigma New Publik Management (NPM) yang sebelumnya telah diadopsi oleh negara-negara maju seperti Selandia Baru, Australia, Inggris, dan Swedia yang menjadi contoh dari reformasi sektor publik (Seobha, 2014). (Menurut Hood, 1995; Fransesco, 2001; Painter, 2006 dalam Upping & Oliver, 2011) NPM merupakan filosofi manajemen yang berfokus pada perubahan dalam praktik manajemen sektor publik menunjuk lebih banyak praktik sektor swasta dengan akuntabilitas berfokus pada hasil daripada proses. Perpaduan antara akuntansi yang telah diterapkan di sektor bisnis dan teknologi manajemen akan memberikan efisiensi dari organisasi sektor publik (Kjellsson, 2016). Pendekatan NPM didorong upaya untuk membuat administrasi publik yang dilakukan oleh pemerintah dilaksanakan dengan penuh tanggung jawab atas hasil yang dicapai dengan sumber daya yang digunakan, mengurangi pengeluaran dan hutang negara, dan meninjau

kualitas dan kuantitas layanan yang diberikan kepada masyarakat (Mussari & Sorrentino, 2017).

Dalam penelitian Prabowo et al. (2017) reformasi akuntansi sektor publik Indonesia adalah bagian dari program reformasi sektor publik yang lebih luas tercakup dalam paradigma NPM dengan menargetkan lima aspek manajemen keuangan yaitu

- a. Manajemen berorientasi pasar.
- b. Penganggaran.
- c. Manajemen kinerja.
- d. Pelaporan keuangan pemerintah.
- e. Audit sektor publik

Penerapan kebijakan baru didorong oleh masalah keuangan yang sedang dihadapi seperti globalisasi, krisis moneter, dan skandal keuangan, korupsi dan penipuan yang sedang marak terjadi di suatu negara. Di tahun 1998 Indonesia mengalami krisis moneter yang menyebabkan tidak stabilnya nilai rupiah sehingga terjadi inflasi besar-besaran dan berimbas kepada ketidakpercayaan masyarakat terhadap nilai rupiah, sektor perbankan dan selanjutnya pemerintah (Sari & Fakhruddin, 2016). Menurut Godfrey, Sophai, Kato, Piseth, Dorina, Saravy, Savora, dan Sovannarth (2002) dalam Alghizzawi & Masruki, (2020) menambahkan kekuatan pendorong lainnya yaitu dampak dari organisasi internasional seperti International Monetary Fund (IMF), World Bank (WB) dan lembaga bantuan lainnya.

IMF merupakan salah satu organisasi internasional yang menyediakan pinjaman kepada negara yang mempunyai masalah di bidang keuangan. IMF memberikan dokumen yang disebut Letter of Intent (LoI) yang berisi persyaratan yang harus dijalankan oleh negara penerima pinjaman dari IMF. Pemberian pinjaman ini dimaksudkan untuk membantu dalam mengatasi permasalahan krisis keuangan yang melanda negara peminjam. Selain memberikan pinjaman, IMF juga memberikan nasihat atau bertindak sebagai konsultan kepada negara peminjam terkait dengan pembenahan fiskal (Hermawandi, 2019). Dalam hal ini Indonesia juga termasuk negara berkembang yang mengundang IMF untuk turut serta dalam membantu mereka mengatasi krisis ekonomi yang melanda. Kebijakan yang diambil IMF untuk mengatasi permasalahan krisis ekonomi di Indonesia antara lain (International Monetary Fund, 1998) :

1. LoI pertama. Membuat kebijakan restrukturisasi keuangan dengan melikuidasi 16 bank.
2. LoI kedua. Melakukan penangguhan proyek-proyek besar, penghapusan hak istimewa pajak mobil nasional, dan penghapusan hak monopoli BPPC
3. LoI ketiga. Pencabutan subsidi listrik dan BBM dan pemerintah justru menaikkan harga BBM pada 4 Mei 1998 (Hermawandi, 2019)

Dari ketiga macam kebijakan dalam LoI yang diperuntukkan untuk Indonesia, semuanya justru memperburuk keadaan ekonomi di Indonesia. Rakyat Indonesia berlomba-lomba menarik

simpanan mereka di bank karena bank sudah tidak mendapatkan lagi kepercayaan dari publik sebagai fungsi penyimpanan. *Chaos* dimana-mana terjadi di berbagai daerah di Indonesia akibat dari kebijakan-kebijakan pemerintah yang diambil berdasarkan usulan dari IMF.

Menurut (Jones et al., 2004 dalam Pamungkas, 2018) ditemukan beberapa strategi yang dapat digunakan dalam mencapai reformasi manajemen publik yang diterapkan yaitu dengan diterapkannya desentralisasi dan pendelegasian wewenang serta tanggung jawab kepada beberapa pihak, memaksimalkan pemanfaatan teknologi informasi secara komprehensif untuk mempercepat dan mendukung kinerja pemerintah, pengembangan dan perbaikan sistem pengendalian manajemen, pengenalan strategi untuk mengurangi tindakan penyelewengan atau kecurangan yang dapat dilakukan oleh oknum, penetapan kriteria indikator kinerja, dan integrasi pengukuran dan pengelolaan kinerja. Berikut reformasi akuntansi sektor publik yang dilakukan oleh pemerintah Indonesia (Prabowo et al., 2017) :

1. Pengembangan sistem manajemen yang berorientasi pasar

Dengan dikeluarkannya PP No. 23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan untuk Penyedia Layanan Umum (Pemerintah Indonesia, 2005a) merupakan perkembangan organisasi sektor publik yang mengarah pada efisiensi dan produktivitas. Adanya Badan Layanan Umum yang merupakan lembaga pemerintah yang menyediakan barang atau jasa untuk kepentingan umum berdasarkan produktivitas dan efisiensi dan tidak berorientasi pada keuntungan serta diberi fleksibilitas dalam menerapkan praktik bisnis di lembaga pemerintah. Mekanisme pasar akan memaksa organisasi layanan publik untuk focus pada efisiensi, efektivitas, dan kualitas layanan. Penyedia layanan publik tidak hanya bersaing dengan sesama penyedia layanan publik lainnya tetapi juga tidak menganggap remeh persaingan dengan bisnis swasta.

2. Penganggaran

Penerapan sistem baru dan pendelegasian wewenang pusat ke daerah. Dengan dikeluarkannya UU No. 22 tahun 1999 tentang Otonomi daerah (Pemerintah Indonesia, 1999a) dan UU. No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan (Pemerintah Indonesia, 1999b). Otonomi daerah adalah kewenangan yang dimiliki oleh suatu daerah otonom untuk mengatur dan mengurus rakyatnya menurut kemauannya sendiri berdasarkan aspirasi masyarakat sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Hal ini membuat adanya pergeseran pengelolaan keuangan negara yang awalnya bersifat sentralistik menjadi desentralistik. Pertimbangannya adalah perkembangan

kondisi dalam negeri yang menunjukkan keinginan akan keterbukaan dan kemandirian dari pengelolaan yang ada pada pemerintahan sementara di luar negeri, adanya globalisasi yang menuntut daya saing masing-masing negara (Halim, 2007, p. 6). Tujuan dari otonomi daerah ini memberikan kemandirian bagi pemerintah daerah dalam mengelola masalah keuangan dan mencapai keseimbangan dalam kendali atas sumber daya daerah. Dengan begitu apabila terjadi sesuatu yang memerlukan sebuah keputusan, daerah bisa langsung turun tangan memperbaiki hal tersebut tanpa harus menunggu keputusan dari pusat yang pastinya akan membutuhkan waktu relatif lebih lama. Seiring dengan perkembangan yang ada kedua UU tersebut kemudian diperbarui dengan diterbitkannya UU. No. 32 tahun 2004 merupakan penyempurna dari UU. No. 22 tahun 1999 dan UU. No. 33 tahun 2004 menjadi penyempurna dari UU. No. 25 tahun 1999.

Di sisi lain, penerapan sistem penganggaran baru sejalan dengan UU. No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Dalam undang-undang tersebut menyatakan kewajiban pemerintah Indonesia mengadopsi sistem penganggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) yang sebelumnya Indonesia menggunakan *traditional budgeting* atau *line item budgeting*. Ciri-ciri *line item budgeting* adalah tujuan utama pengendalian keuangan, sangat berorientasi pada masukan organisasi, penentuannya melalui pendekatan *incremental* yang melaksanakan rencana anggaran dengan meningkatkan jumlah anggaran yang lalu atau yang sedang berjalan, dan dalam prakteknya penilaian keberhasilannya didasarkan pada kemampuan untuk menghabiskan atau menyerap anggaran. (Jaelani, 2018).

Penggunaan anggaran berbasis *line item budgeting* dapat membuka celah adanya tindakan penyelewengan dana seperti korupsi oleh oknum pemerintah. Oleh karena itu, dipilih sistem penganggaran berbasis kinerja yang lebih memperhatikan output organisasi dan terkait dengan visi, misi dan rencana strategis organisasi. Sistem ini menetapkan sumber daya pada program bukan pada unit organisasi. Indikator hasil keluaran menjadi pengukur tingkat efisiensi dan efektifitas dan menjalankan prinsip akuntabilitas yang diinginkan oleh masyarakat.

3. Sistem Manajemen Kinerja

Sesuai dengan UU. No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara berisi tentang sistem anggaran berdasarkan kinerja tidak dapat dipisahkan dari sistem pelaporan kinerja yang mewajibkan instansi pemerintah mengevaluasi dan mempublikasikan kepada publik

pencapaian mereka selama satu periode. Manajemen kinerja adalah seperangkat teknik yang digunakan oleh manajer untuk mengelola kinerja dalam organisasi sektor publik (Prabowo et al., 2017). Menurut PP No. 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Kinerja dan Keuangan Instansi Pemerintah, laporan kinerja harus dibuat untuk memenuhi akuntabilitas publik atau memenuhi kewajiban pemerintah sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik. Indonesia menerapkan akuntansi akrual sebagai salah satu dari program NPM karena penggunaan akuntansi akrual lebih menekankan pada pencatatan transaksi yang dilakukan di saat transaksi tersebut terjadi. Akuntansi berbasis akrual mengeluarkan output yang menyajikan pernyataan operasi dengan menggambarkan hasil aktivitas ekonomi dan neraca yang menunjukkan keuangan yang dimiliki oleh suatu lembaga para periode pelaporan. Bergesernya akuntansi ke akuntansi akrual karena akuntansi akrual di nilai dapat meningkatkan efisiensi, efektifitas, transparansi dalam melakukan pencatatan serta pelaporan keuangan oleh pemerintah dan output yang didapat dapat dipertanggungjawabkan. Dengan menitikberatkan kinerja dari suatu entitas, pihak lain dapat mengetahui dan menilai seberapa efektif kebijakan yang telah diambil dan berfungsi dengan baik untuk kelangsungan pemerintah.

4. Sistem Pelaporan Keuangan

Upaya untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah dengan penyampaian laporan pertanggungjawaban yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun berdasarkan standar yang telah ditetapkan (Pemerintah Indonesia, 2005b). Dipilihnya basis akuntansi akrual sebagai metode pencatatan seluruh transaksi keuangan yang ada di Indonesia karena basis ini dapat memberikan gambaran yang komprehensif tentang aktivitas dari suatu organisasi dan dapat meningkatkan kualitas informasi dari keseluruhan biaya yang dikeluarkan guna dalam pengambilan keputusan (Kobayashi et al., 2016). Penetapan standar ini dilakukan oleh pihak yang independen dan lahirlah Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan RI No. 308/KMK/012/2002 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah (Menteri Keuangan, 2002). Komite ini bertugas mempersiapkan, merumuskan, dan menyusun konsep rancangan peraturan pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dengan referensi dari :

- a. Internasional Federation of Accountants

- b. Internasional Accounting Standars Committee
- c. Internasional Monetary Fund
- d. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI)
- e. Financial Accounting Standar Board - USA
- f. Governmental Accounting Standar Board -USA
- g. Pemerintah Indonesia, berupa peraturan-peraturan di bidang keuangan negara
- h. Organisasi profesi lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit pemerintahan

Pemerintah Indonesia telah menetapkan Standar Akuntansi Pemerintah dalam Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 (Pemerintah Indonesia, 2010) menggantikan Peraturan Pemerintah No. 24 tahun 2005 yang sebelumnya mengadopsi basis kas menuju akrual yang pencatatan atas pendapatan, belanja dan pembiayaan berdasarkan basis kas, sedangkan aset, utang dan ekuitas dicatat berdasarkan basis akrual (Pemerintah Indonesia, 2005b). Penerapan PP.No. 71 tahun 2010 mulai diberlakukan setelah tahun 2015. Alasan dipilihnya adopsi sistem berbasis akrual secara penuh adalah untuk meningkatkan proses pelaporan keuangan karena itu merupakan dasar pembuatan keputusan dan akuntabilitas bagi manajemen pelayanan publik. Informasi yang dihasilkan berbasis kas lebih bersifat bias atau dapat menimbulkan persepsi yang berbeda antar pengguna laporan, jika menggunakan basis akrual akan mengarah pada keputusan yang tepat dan dapat mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, biaya layanan, dan kinerja.

SAP merupakan serangkaian prosedur manual dan atau terkomputerisasi mulai dari pengumpulan, pencatatan, pengikhtisaran, pelaporan posisi keuangan, dan operasi keuangan pemerintah serta prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (Halim et al., 2010, pp. 11–12). Berdasarkan PP. No. 71 tahun 2010 satu set laporan keuangan pemerintah mencakup Neraca, Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP SAL), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK). Laporan ini nantinya akan diaudit oleh pihak yang independen sebagai bentuk transparansi, akuntabilitas dan pertanggungjawaban kepada publik. Sistem akuntansi pemerintah harus menekankan pada penyediaan informasi dengan tujuan untuk pengguna eksternal pemerintah seperti publik, pemerintah, dan organisasi yang menyediakan

dana dalam hal sumbangan, investasi dan pinjaman (Prabowo et al., 2017).

Dalam penelitian milik (Noegroho & Palupi, 2015) menjelaskan bahwa adanya undang-undang di bidang keuangan menjadi stimuli atau rangsangan untuk para promotor of change dan producers of information dalam pengambilan keputusan mengenai pelaksanaan basis terbaru yaitu basis akrual.

Tujuan dari pelaporan keuangan menurut (Pemerintah Indonesia, 2010) adalah :

- a. Memberikan informasi tentang sumber, alokasi, dan pemanfaatan sumber daya keuangan
- b. Memberikan informasi mengenai kecukupan pendapatan saat ini untuk pencairan pembiayaan
- c. Memberikan informasi tidak hanya tentang jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan tapi juga kinerja yang telah dicapai
- d. memberikan informasi terkait dengan cara memperoleh dana untuk membiayai
- e. memberikan informasi tentang posisi keuangan dan sumber pendapatan jangka panjang dan pendek, seperti dari pendapatan pajak dan pinjaman
- f. memberikan informasi mengenai posisi keuangan entitas pelapor, apakah terjadi kenaikan atau penurunan, sebagai akibat dari operasi dan aktivitas pemerintah selama periode pelaporan

Teknik pembukuan juga tidak luput dari perubahan yang dulunya menggunakan pembukuan tunggal (single entry) yang pencatatannya hanya dilakukan di satu pos saja dan tidak memiliki hubungan sistematis dengan pos lain sekarang diganti dengan sistem pembukuan berpasangan (double entry) (Suryanto, 2018). Sistem ini melakukan pencatatan di dua pos yang berbeda yaitu di sisi debit dan sisi kredit secara berpasangan sehingga menimbulkan keseimbangan dan terkait dengan proses pencatatan selanjutnya. Sebelum reformasi, sistem administrasi pemerintah masih dilakukan secara manual dan belum memiliki Standar Akuntansi Pemerintah dengan bentuk pelaporan pertanggungjawabannya kepada DPR berupa Perhitungan Anggaran Negara (PAN).

5. Audit Sektor Publik

Pemerintah Indonesia menetapkan Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawa Keuangan Negara dan Undang-Undang No. 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia sebagai perwujudan dari mengusung konsep good governance. Auditing adalah investigasi independen terhadap aktivitas khusus untuk

mendeteksi adanya kecurangan yang dilakukan oleh pihak yang bersangkutan. Audit organisasi sektor publik adalah suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik (Bastian, 2014, p. 4).

Konsepsi dari auditing sendiri adalah :pembuktian yang cukup, memeriksa dengan hati-hati, penyajian yang wajar, bebas dan mampu bertindak jujur serta objektif, dan bertindak sesuai dengan kode etik (Bastian, 2014, pp. 9–10). Langkah dalam proses auditing adalah perencanaan (planning), pelaksanaan (executing), dan pelaporan (reporting). Lembaga audit tertinggi mengadopsi konsep value for money atau audit kinerja yang berarti audit ekonomi, efisiensi, dan efektivitas untuk menilai kinerja instansi pemerintah.

Variabel Struktural Sosial Pengguna Informasi

Status sosial ekonomi adalah latar belakang yang tercermin dari beberapa variabel seperti tingkat pendidikan, tingkat pendapatan, pemilikan kekayaan, atau fasilitas, dan jenis pekerjaan (Pristian, 2016). Semakin tingginya status sosial ekonomi semakin tinggi pula minat pengguna dalam hal yang berkaitan dengan transparansi dari keuangan sektor publik pemerintahan (Lüder, 1992). Tingkat pendidikan masyarakat yang tinggi akan memungkinkan mereka lebih sadar akan transparansi dari pengelolaan keuangan pemerintahan (Rahmawati & Mahmud, 2016). Tentunya mereka akan lebih kritis dalam menanggapi pelaporan keuangan pemerintah sebagai bentuk tanggung jawab pemerintahan terhadap pengelolaan keuangan masyarakat. Selain status sosial ekonomi, variabel structural sosial juga dipengaruhi oleh budaya politik (Lüder, 1992).

Budaya politik yang terbuka dan cenderung ke arah partisipasi publik akan memberikan harapan kepada pengguna dalam keterbukaannya informasi keuangan publik. Partisipasi masyarakat yang tinggi berpengaruh positif dalam pengelolaan dana di suatu daerah (Masruhin & Kaukab, 2019). Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang bersumber dari pajak dan retribusi daerah yang dibayarkan masyarakat tinggi, secara tidak langsung mendorong pemerintah untuk melakukan pengungkapan laporan keuangan secara transparan dan akuntabel karena itu merupakan tuntutan dari masyarakat (Setyowati, 2016). Masyarakat yang aktif dalam pengambilan keputusan terkait pengelolaan dana di suatu daerah menunjukkan bahwa hal tersebut berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pengelolaan dana (Walyati & Farida, 2020). Namun hasil penelitian lain menunjukkan apabila pajak dan retribusi daerah sebagai komponen dari Pendapatan Asli Daerah rendah, maka motivasi pemerintah dalam

pengungkapan pelaporan keuangan daerah juga berkurang (Liza & Arza, 2019).

Variabel Struktural Sistem Politik-Administrasi (Produsen Informasi)

Pelatihan dan perekrutan staf akuntan merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas dari informasi akuntansi yang dihasilkan. Seseorang yang sudah mempunyai pengetahuan tentang akuntansi akan lebih merasa siap dalam menghadapi perubahan sistem akuntansi yang selalu berinovasi demi menghasilkan informasi yang akuntabel dan dapat dipertanggungjawabkan. Adanya pelatihan akuntan dapat menambah kualitas pengetahuan pekerja di bidang akuntan. Pelatihan akuntan berpengaruh secara parsial terhadap kualitas informasi akuntansi yang dihasilkan (Marota et al., 2020).

Budaya administrasi adalah sikap dari staf akuntan terhadap keterbukaan dan partisipasi dalam proses perumusan kebijakan yang baru. Seorang akuntan harus memiliki sikap terbuka dalam hal perubahan yang terjadi di lingkungan administrasi akuntansi. Perubahan ini tidak sedemikian terjadi begitu saja, ada alasan yang mendasari atas perubahan itu yaitu memberikan kualitas informasi akuntansi yang maksimal, transparan, dan akuntabel sehingga dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Persaingan politik merupakan persaingan antara badan pembuat keputusan yaitu pihak legislatif dan yudikatif pemerintah dengan pihak pemilih. Persaingan politik yang kuat akan mengurangi tingkat asimetri informasi keuangan yang dihasilkan (Lüder, 1992). Semakin kuat kompetensi politik di meja pemerintahan. Dalam penelitian milik (Alcaide Muñoz et al., 2017) menghasilkan bahwa kompetensi politik yang ketat mampu menjadi pendorong untuk membuat suatu informasi pemerintah menjadi lebih transparan.

Hambatan Impelementasi

Upaya Indonesia dalam melakukan reformasi di seluruh bidang kehidupan negara khususnya di bidang akuntansi sektor publik patut diapresiasi. Tidak mudah mengubah sesuatu jika hal tersebut sudah lama diterapkan. Perlu adanya semangat dalam melakukan penerapan dari kebijakan baru demi berlangsungnya kehidupan negara yang baik di masa depan. Adanya reformasi ini membuka pandangan kita sebagai warga negara terhadap semangat pemerintah dalam menjawab bentuk kritis keinginan masyarakat demi terselenggaranya pemerintahan yang jujur, bersih, dan mengutamakan kesejahteraan masyarakat sehingga Indonesia dapat dikatakan sebagai negara yang memiliki tata kelola pemerintahan yang baik.

1. Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual

- Adanya peningkatan bentuk transparansi biaya pelayanan publik

- Adanya peningkatan akuntabilitas di semua aset yang dikendalikan oleh instansi terkait
- Dapat menghasilkan informasi yang relevan sehingga mudah untuk dibandingkan dengan informasi akrual yang lain
- Dapat dengan mudah mendeteksi kewajiban yang akan dibayarkan di periode selanjutnya
- Memberikan informasi secara keseluruhan
- Dapat mendeteksi adanya kecurangan yang dilakukan terutama di akun kas (Wardhaningrum et al., 2014)

Menurut (Carlin, 2005 dalam Aswar, 2019) manfaat yang dapat diambil dari penerapan akuntansi akrual antara lain adanya peningkatan transparansi, akuntabilitas baik eksternal maupun internal, kinerja organisasi yang lebih baik, alokasi sumber daya yang efisien. Maka dari itu disini akuntansi berbasis akrual unggul dan menjadi rujukan pengadopsian sistem pelaporan keuangan di berbagai negara. Dalam penelitian yang dilakukan oleh (Aswar, 2019) dengan objek di Pemerintah Daerah Provinsi Banten menemukan bahwa sebagian besar pegawai Pemerintah daerah Provinsi Banten merasa dengan penerapan akuntansi akrual ini dapat meningkatkan manajemen aset, konsistensi, dan komprabilitas informasi keuangan yang dilaporkan, perbaikan manajemen dan penyajian laporan keuangan yang akurat. Penerapan basis akrual ini dilakukan dengan penuh kehati-hatian dengan persiapan yang matang serta didukung oleh kapasitas dan kemampuan SDM dan teknologi karena basis akrual lebih rumit dan kompleks dibandingkan basis sebelumnya (Zelmiyanti, 2015).

Berbeda lagi dengan yang dirasakan oleh bendahara pengeluaran sebagai pihak yang berhadapan langsung dengan pembaruan sistem. Di satu sisi muncul rasa khawatir akan adanya akrualisasi ini karena takut tidak bisa memaksimalkan kemampuan pribadi terhadap perubahan sistem akrual. Adanya akrualisasi ini dapat memberikan : (1) kemudahan dalam melaksanakan pertanggungjawaban uang rakyat, (2) proses perencanaan dalam penganggaran dana lebih akurat, (3) dapat menghindari ketidakefisienan dalam proses pelaporan, (4) mengurangi praktik-praktik licik seperti korupsi, dan (5) menjadikan akuntansi sebagai dasar pengambilan keputusan yang dapat dipertanggungjawabkan kebenarannya (Lukito, 2015; Prabowo&Copper, 2016 dalam Andhayani, 2017). Adanya komitmen pimpinan dengan sejalan dengan seluruh pengelola keuangan daerah dalam menerapkan sistem akrual dapat membuat pelaksanaan sistem baru ini menjadi lebih lancar.

2. Penganggaran

Adanya reformasi di bidang keuangan ini juga mengubah seluruh tatanan kelola negara. Ditetapkannya sistem desentralisasi dengan dikeluarkannya UU. No. 22 tahun 1999 yang diperbarui dengan dikeluarkannya UU. No. 32 tahun

1004 tentang Pemerintah Daerah dan adanya pembagian kekuasaan antara pemerintah pusat dan daerah dengan dikeluarkannya UU. No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah membuat penganggaran semakin berorientasi pada kinerja (Yuhertiana, 2015). Adanya undang-undang ini membuat sistem penganggaran di Indonesia semakin mengedepankan transparansi dan partisipasi publik sehingga memberikan kesempatan bagi masyarakat untuk ikut andil dalam proses penganggaran agar pencapaiannya sesuai dengan kebutuhan yang diharapkan saat ini.

3. Manajemen kinerja

Penerapan manajemen berbasis kinerja memberikan dampak yang baik kepada pegawai yang terkait. Mereka merasakan adanya kepercayaan di lingkungan kerja dari atasannya tentang kontribusinya terhadap organisasi sehingga pegawai akan memberikan kinerja terbaik dalam mencapai tujuan dari organisasi yang memberdayakannya. Di sektor pemerintah juga demikian, manajemen kinerja ini dapat memotivasi pegawai pemerintah dengan stimulus pengembangan karier sebagai bentuk penghargaan dari kinerja yang diberikan kepada instansi (Sudaryati & Nugraha, 2020).

Sementara itu di setiap penerapan kebijakan baru pasti munculah tantangan yang harus dihadapi pemerintah Indonesia dalam melakukan penerapan akuntansi berbasis akrual. Tantangan ini bisa jadi sebagai faktor penghambat penerapan kebijakan baru jika tidak diindahkan keberadaannya. Tantangan pelaksanaan akuntansi berbasis akrual antara lain : (a) kurangnya sumber daya teknologi untuk sistem keuangan yang baru, (b) biaya yang tinggi dalam penerapan kebijakan baru ini, (c) sumber daya manusia atau tenaga kerja terlatih dan memenuhi kriteriaa dalam menerapkan sistem baru ini, dan (d) tidak adanya dorongan dari manajemen puncak dan komitmen terhadap adanya perubahan yang terjadi (Aswar, 2019).

Setiap pembaruan sistem selain ada kelebihan yang ditawarkan juga pastinya ada kelemahan dibalik semua itu. Di balik sisi akuntansi akrual yang memberikan transparansi dan akuntabilitas dalam penerapannya, ternyata juga terdapat kelemahannya yaitu : (a) ketidakpastian jumlah anggaran karena estimasi yang meningkat, (b) membutuhkan sumber daya yang mumpuni, (c) adanya petunjuk dalam penerapan standar akuntansi berbasis akrual karena sifatnya yang kompleks, (d) proses pengauditan semakin rumit, serta (e) memerlukan biaya yang mahal karena butuh teknologi dan sumber daya untuk menopang pelaksanaan sistem akuntansi akrual tersebut (Wardhaningrum et al., 2014).

Di beberapa daerah di Indonesia masih ditemukan adanya penerapan SAP berbasis akrual belum dilaksanakan sesuai dengan standar. Hal ini ditemui dalam penelitian yang dilakukan oleh (Satrio et al., 2016) di Kabupaten Jombang, penelitian tersebut menemukan bahwa masih ada

perlakuan yang tidak sesuai standar seperti perlakuan akun piutang yang masih disesuaikan dengan Microsoft excel tanpa menggunakan jurnal memorial dalam SIMDA. Menurut (Wansur, 2011 dalam Risnaningsih, 2016) beberapa kendala yang dihadapi dalam penerapan sistem akrual antara lain: (1) kualitas SDM yang belum memadai, (2) struktur organisasi karena kualitas dan kuantitas SDM yang rendah, (3) ketidakkonsistenan dalam mengeluarkan regulasi terkait akuntansi pemerintah daerah, (4) Sosialisasi yang kurang karena pendanaan yang tidak memadai untuk diadakannya sosialisasi apalagi hingga ke pelosok daerah, (5) Sanksi yang diberikan kurang tegas dan efektif dalam menekan adanya tindakan penyelewengan, dan (6) Kemauan Politik.

Penelitian dari Lamonisi (2016) menunjukkan bahwa masih terdapat kendala yang dihadapi pihak terkait dalam pelaksanaan sistem akuntansi akrual ini, antara lain : masih harus disesuaikan kembali penerapan akrual dalam penganggaran, kemampuan pegawai dalam memahami penyusunan laporan keuangan tambahan, dan regulasi yang masih tumpang tindih serta sumber daya yang masih kurang. Hasil yang sama juga diperoleh dari penelitian (Mutoharoh, 2018) yang meskipun sudah ditetapkan standar dan fasilitas yang memadai dari pusat, namun masih banyak penyesuaian yang dilakukan sampai dengan akhir tahun 2014 di objek penelitiannya karena sumber daya manusia yang kurang kompeten. Mereka perlu membuat strategi untuk bisa mengimplementasikan standar baru ini dengan baik dan maksimal.

Dalam penerapan SAP di lingkungan Pemerintah daerah juga ditemui beberapa kendala seiring berjalannya pelaksanaan. Menurut Idawati, (2017) faktor tersebut antara lain

a. Komitmen dari pimpinan.

Hal ini menjadi faktor yang penting terkait mendapatkan dukungan dari pimpinan instansi dalam menerapkan sistem baru tersebut. Adanya kesadaran pimpinan untuk melakukan perubahan menjadi lebih baik dalam sistem yang dikelola saat ini menunjukkan dukungan dengan adanya penerapan sistem baru tersebut. Keputusan dari pimpinan untuk segera melaksanakan penyesuaian terhadap sistem akuntansi yang baru sehingga dapat mempercepat proses pembuatan kebijakan berbasis akrual (Andhayani, 2017).

b. Sumber daya manusia yang ahli/kompeten. Penyiapan laporan keuangan pemerintah berdasarkan standar membutuhkan orang yang kompeten atau mampu dalam menyelesaikan dan menganalisis laporan keuangan tersebut dengan baik. Laporan keuangan yang dihasilkan tersebut pada akhirnya akan dijadikan sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada publik atas dana yang dikelola selama ini untuk kesejahteraan masyarakat. Jika tidak dilakukan oleh pihak yang berkompeten dibidangnya, dapat dipastikan pelaporan keuangan pemerintah akan tidak terstruktur dan tidak tepat waktu sehingga

akan memberikan citra pemerintah yang tidak baik dalam mengelola keuangan publik. Pemberian pelatihan kepada pegawai yang terkait dapat meningkatkan kompetensi pegawai dan mengurangi risiko ketidandalan dalam mengelola data keuangan (Satrio et al., 2016).

c. Intensitas terhadap perubahan.

Biasanya pegawai yang sudah menggunakan sistem lama enggan menerapkan sistem yang baru karena merasa sudah nyaman dengan sistem lama tersebut dan mengira bahwa perubahan tersebut tidak perlu dilakukan. Herwiyanti et al. (2017) menjelaskan dalam hal penerapan akuntansi akrual bisa dilakukan melalui komunikasi baik secara langsung maupun tidak langsung. Sosialisasi dan memberikan petunjuk teknis via email ke masing-masing satuan kerja untuk memudahkan penerapan sistem yang baru.

d. Lingkungan masyarakat.

Di zaman yang modern seperti sekarang, keinginan masyarakat akan adanya transparansi dari pengelolaan keuangan oleh pemerintah pastinya semakin tinggi. Apalagi dengan masih ditemukannya beberapa kasus penyelewengan yang dilakukan oknum pemerintah menjadikan masyarakat Indonesia semakin kritis terhadap pengelolaan yang dilakukan pemerintah. Dengan adanya feedback positif dari masyarakat akan menjadi dorongan pemerintah untuk merealisasikan hal tersebut dengan memberikan transparansi dan akuntabel dari laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada publik.

Tidak berbeda dari penelitian milik Kristiawati, (2016) hambatan implementasi yang teridentifikasi dari penerapan sistem akuntansi yang baru yaitu berbasis akrual di pemerintah daerah Kalimantan Barat adalah kurangnya dukungan dan komitmen atasan terkait adanya perubahan sistem pencatatan yang berbasis akrual, staf yang terdaftar di menjadi pegawai di pemerintah daerah Kalimantan Barat kurang memenuhi kualifikasi terkait perubahan yang terjadi di bidang akuntansi, selain itu perangkat pendukung seperti kebijakan akuntansi dan sistem akuntansi yang terkomputerisasi juga menjadi salah satu komponen untuk dapat menjalankan sistem akuntansi yang baru secara efektif. Selain itu dalam penelitian Noegroho & Palupi, (2015) juga menjelaskan bahwa selain faktor karakteristik dari organisasi yang kompleks di pemerintahan, kebutuhan informasi yang berbasis akrual juga dirasa belum penting untuk kebutuhan manajerial dan pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor.

Good governance government adalah suatu konsep tujuan yang ingin dicapai oleh suatu instansi pemerintahan negara. Menurut (World Bank, 1994) tata pemerintahan yang baik adalah pembuatan kebijakan yang dapat diprediksi, terbuka dan tercerahkan, birokrasi yang dijiwai dengan sikap professional, eksekutif pemerintah yang bertanggung jawab atas tindakannya, dan masyarakat sipil yang

turut serta berpartisipasi dalam pemerintahan namun tetap berperilaku sesuai dengan kaidah hukum yang berlaku. Adanya reformasi menjadi suatu upaya pemerintah untuk mencapai good governance yang terdiri dari transparansi dan akuntabilitas agar terwujud peningkatan pelayanan dan peningkatan kapabilitas dari negara (Jefri, 2018). Konsep Good Governance ditafsirkan oleh (Leftwich, 1993:46 dalam Nelson, 2016) adalah dengan memasukkan fitur pelayanan publik yang efisien, sistem peradilan yang independen, kerangka hukum yang dapat ditegakkan, manajemen dan administrasi yang dapat mempertanggungjawabkan dana publik dan auditor yang independen, serta adanya penghormatan terhadap hak asasi manusia dan hukum di semua bidang pemerintah. Good Government Governance (GGG) adalah tata cara pengelolaan aktivitas publik yang baik (Mardiasmo, 2002:17 dalam Yudhasena & Putri, 2019). Prinsip GGG antara lain : transparansi, akuntabilitas, pertanggungjawaban, independensi, dan keadilan yang mempengaruhi kinerja suatu instansi pemerintah (Pratolo, 2010 dalam Yudhasena & Putri, 2019). Lima prinsip tersebut jika dilaksanakan dengan baik di suatu instansi maka konsep good governance government akan tercapai dan membuat kinerja pemerintah lebih terstruktur (Lestiawan & Jatmiko, 2015). Penilaian good governance berdasarkan tingkat kesejahteraan warga negara (Yuhertiana, 2015).

Dalam konteks audit, kunci dari pemerintahan yang baik juga adanya transparansi dan akuntabilitas. Dengan melakukan audit terhadap laporan keuangan publik secara keseluruhan, lembaga independen yang bertugas melakukan audit yaitu BPK memastikan pemerintah dan entitas publik bertanggung jawab dalam penggunaan sumber daya publik. Partisipasi membutuhkan keterlibatan warga dalam pengambilan keputusan dan penyampaian layanan pemerintah. Transparansi mengacu pada keterbukaan informasi, dan akuntabilitas berarti penyusunan informasi atau laporan yang akurat dan tepat waktu. Akuntabilitas dan transparansi akan meningkat jika didukung oleh sistem akuntansi yang menghasilkan informasi yang tepat waktu dan dapat diandalkan. Dengan demikian, akuntansi akrual membantu dalam meningkatkan kualitas pengambilan keputusan (Suparman et al., 2015).

4. Kesimpulan

Reformasi menjadi jalan yang dipilih oleh pemerintah Indonesia dalam menjawab bentuk kritikan masyarakat akan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan negara. Banyaknya kasus-kasus penggelapan dana yang menyeret nama-orang-orang yang duduk di singgasana pemerintahan justru menambah beban pikiran masyarakat Indonesia dan bertanya-tanya sebenarnya apa yang dilakukan pemerintah selama ini. Dorongan yang timbul dari berbagai masalah yang tengah dihadapi saat itu membuat pemerintah ambil langkah untuk

melakukan sebuah pembenahan daripada sistem yang tengah dipakai saat ini. Indonesia mengadopsi paradigma New Public Management (NPM). Paradigma ini membuat perubahan di sistem negara khususnya di bidang keuangan menjadi lebih transparan dan akuntabel.

Teori *Contingency* merupakan teori yang membahas bagaimana inovasi dari sebuah kebijakan itu terjadi. Teori *Contingency* Model milik Luder selain digunakan sebagai dasar penelitian inovasi yang mengarah pada sektor publik pemerintah daerah, teori ini sudah berkembang ke bidang lain selain pemerintah daerah..

Dengan menggunakan teori *Contingency* Model milik Luder yang bertumpu pada rangsangan (stimuli), variabel structural sosial pengguna informasi, variabel structural sistem politik administrasi, dan hambatan implementasi, peneliti dapat menghimpun berbagai informasi terkait perubahan yang dirasakan oleh banyak masyarakat pada masa reformasi akuntansi ini terjadi.

1. Stimuli : masalah keuangan yang sedang dihadapi seperti globalisasi, krisis moneter, dan skandal keuangan, korupsi dan penipuan.
2. Variabel structural sosial pengguna informasi : status sosial ekonomi para pengguna informasi dan budaya politik dari partisipasi publik yang aktif dalam merencanakan dan mengawasi jalannya pengelolaan keuangan di pemerintahan.
3. Variabel structural administrasi politik (produsen informasi) : pelatihan dan perekrutan staf akuntan yang sesuai dengan kualifikasi, budaya administrasi yang mendorong staf akuntan mempunyai pikiran terbuka akan adanya perubahan terkait penerapan sistem akuntansi terbaru, dan persaingan politik antara badan pembuat keputusan yaitu pihak legislatif dan yudikatif dengan pihak pengguna informasi.
4. Hambatan implementasi : dukungan dan komitmen dari pimpinan maupun pegawai, SDM yang mempunyai kualifikasi akan bidang akuntan masih rendah, perangkat pendukung yang belum memadai untuk menerapkan kebijakan baru, serta lingkungan.

Langkah reformasi yang dilakukan pemerintah semata-mata memenuhi keinginan masyarakat untuk mendapatkan laporan pertanggungjawaban yang transparan dan akuntabel. Konsep *good governance government* menjadi pokok bahasan yang sering dibicarakan di berbagai negara. Konsep ini menjadi tujuan dari setiap negara untuk memberikan pelaporan pertanggungjawaban pemerintahan kepada publik secara transparan, akuntabel, bertanggung jawab, independen, dan dengan berkeadilan. Dengan adanya reformasi di bidang akuntansi sektor publik ini mampu menjadikan Indonesia sebagai negara dengan tata kelola pemerintahan yang baik.

Daftar Pustaka

- Alcaide Muñoz, L., Rodríguez Bolívar, M. P., & López Hernández, A. M. (2017). Transparency in Governments: A Meta-Analytic Review of Incentives for Digital Versus Hard-Copy Public Financial Disclosures. *American Review of Public Administration*, 47(5), 550–573.
<https://doi.org/10.1177/0275074016629008>
- Alghizzawi, M. A., & Masruki, R. (2020). Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 16(3), 130–139.
<https://doi.org/10.17265/1548-6583/2020.03.003>
- Andhayani, A. (2017). Dilema Akualisasi Akuntansi dalam Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 48, 291–307.
<https://doi.org/10.18202/jamal.2017.08.7055>
- Aswar, K. (2019). Pengadopsian akuntansi akrual di pemerintah daerah: studi kasus pada provinsi banten. *EQUITY: Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi*, 22(1), 62–74.
<https://doi.org/10.34209/equ.v22i1.809>
- Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa, K. P. dan K. R. I. (2016a). *KBBI Daring*. Diakses tanggal 26 November 2020. 10:42 WIB, dari <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/re->
- Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa, K. P. dan K. R. I. (2016b). *KBBI Daring..* Diakses tanggal 26 November 2020. 10:42 WIB, dari <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/formasi>
- Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa, K. P. dan K. R. I. (2016c). *KBBI Daring*. Diakses tanggal 26 November 2020. 10:42 WIB, dari <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/reformasi>
- Bastian, I. (2006). *Akuntansi Sektor Publik : Suatu Pengantar* (S. Saat & Y. Sumiharti (eds.)). Erlangga. Diakses tanggal 4 Januari 2021. 09:10 WIB, dari https://books.google.co.id/books?id=HKarXQgrf_oC&pg=PA16&lpg=PA16&dq=%22anggaran+yang+semula+top+down+approach+menjadi+mix+antara+top+down+approach+dan+bottom+up+approach.%22&source=bl&ots=FKcVTHMDy6&sig=ACfU3U0RHfG5ILcwloGSgeeJxof1ISjnXQ&hl=id&sa=X&ved=2
- Bastian, I. (2014). *Audit Sektor Publik Pemeriksaan Pertanggungjawaban Pemerintahan..* Jakarta : Salemba Empat.
- Bracci, E., Papi, L., Bigoni, M., Gagliardo, E. D., & Hans-Jürgen, B. (2018). *Public value and public sector accounting research : a structured literature review*.
- Centobelli, P., Cerchione, R., Chiaroni, D., Vecchio, P. Del, & Urbinati, A. (2020). *Designing business models in circular economy : A systematic literature review and research agenda*. December 2019, 1–16.
<https://doi.org/10.1002/bse.2466>
- Centobelli, P., Cerchione, R., & Esposito, E. (2017). Environmental sustainability in the service industry of transportation and logistics service providers : Systematic literature review and research directions. *Transportation Research Part D*, 53, 454–470.
<https://doi.org/10.1016/j.trd.2017.04.032>
- Dinas Pariwisata Provinsi NTB. (2016). *Inilah 10 Negara Kepulauan Terbesar di Dunia*. Diakses tanggal 30 November 2020. 11:10 WIB, dari <https://www.disbudpar.ntbprov.go.id/10-negara-kepulauan-terbesar-di-dunia/>
- Farida, A. E., Novitasari, S., Nareswari, S. H., Musahadah, & Yuhertiana., I. (2018). Reformasi Perpajakan Indonesia dan Singapura : Luder's Contingency Model. *Jurnal Analisa Akuntansi Dan Perpajakan*, 1(2), 64–86.
http://File.Upi.Edu/Direktori/Fpeb/Prodi._Manajemen_Fpeb/196006021986011-Suryana/File_2.Pdf
- General Accounting Office. (2000). *Accrual Budgeting Experiences of Other Nations and Implications of the United States*. February. Diakses pada 30 Desember 2020. 08:12 WIB.
- Halim, A. (2007). *Akuntansi Keuangan Daerah* (3rd ed.). Jakarta : Salemba Empat.
- Halim, A., Restianto, Y. E., & Karman, I. W. (2010). *Seri Bunga Rampai Akuntansi Sektor Publik - Sistem Akuntansi Sektor Publik* (I). Yogyakarta : Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Hartopo, W. (2018). Evaluasi Dan Perumusan Saran Tindak Atas Problematika Pelaporan Keuangan Direktorat Jenderal Bea Dan Cukai Dengan Pendekatan Soft Systems Methodology (Ssm). *Indonesian Treasury Review Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik*, 3(3), 256–268.
- Harun, H., & Kamase, H. P. (2012). Accounting Change and Institutional Capacity: The Case of a Provincial Government in Indonesia. *Business and Finance Journal*, 6(2), 35–50.
<http://ro.uow.edu.au/aabfjhttp://ro.uow.edu.au/aabfj/vol6/iss2/4>
- Harun, H., & Robinson, P. (2010). The Adoption Of Accrual Accounting In The Indonesian Public Sector. In *Research in Accounting in Emerging Economies* (Vol. 10). Emerald Group Publishing.
[https://doi.org/10.1108/S1479-3563\(2010\)0000010014](https://doi.org/10.1108/S1479-3563(2010)0000010014)
- Hermawandi, Y. (2019). Ekonomi Politik Neoliberalisme International Monetary Fund (Imf) : Studi Kasus Indonesia 1997-1998. *Kemudi : Jurnal Ilmu Kepemerintahan*, 03(2), 237–254.
<https://doi.org/https://doi.org/10.31629/kemudi.v3i2.868>
- Herwiyanti, E., Aziz, F. S., & Soedirman, U. J.

- (2017). *Analisis Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual pada Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan*. 19(1), 13–23. <https://doi.org/10.9744/jak.19.1.13-23>
- Hrůza, Filip; Valouch, P. (2016). Public sector accounting policy reform in the Czech Republic: Experience from local governments (pilot). *European Financial and Accounting Journal Provided*, 11(4), 17–38. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.18267/j.efaj.172>
- Huda, A. M., & Nordiawan, D. (2017). The Application of the Contingency Model and Soft Systems Methodology to Reconstruct the Intergovernmental Transfer System: Lessons Learned from the Implementation of Accrual-Based Accounting in Indonesia. *Advances in Economics, Business and Management Research (AEBMR), Volume 55 6th International Accounting Conference (IAC 2017) The 6th International Accounting Conference (IAC 2017, 55, 195–200.*
- Idawati, W. (2017). Permasalahan yang muncul akibat penerapan standar akuntansi pemerintahan. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 4(2), 1–25.
- Indonesia Investments. (2017). *Korupsi di Indonesia*. <https://www.indonesia-investments.com/id/bisnis/risiko/korupsi/item235?> Diakses pada 25 November 2020. 11:09 WIB.
- International Monetary Fund. (1998). *Indonesia and The IMF*. <https://www.imf.org/external/np/loi/1113a98.html>. Diakses pada 3 Januari 2021. 12:10 WIB.
- Jaelani, A. (2018). A performance-based budget system in Indonesia's state budget in Islamic economic perspective. *MPRA Paper*, 87984. <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/87984/>
- Jefri, R. (2018). Teori stewardship dan good governance. *Jurnal Riset Edisi XXVI UNIBOS MAKASSAR*, 4(003), 14–28.
- Kjellsson, L. (2016). *New Public Management in Universities A structured literary review*. University of Gothenburg, Sweden.
- Kobayashi, M., Yamamoto, K., & Ishikawa, K. (2016). The Usefulness of Accrual Information in Non-mandatory Environments: The Case of Japanese Local Government. *Australian Accounting Review*, 26(2), 153–161. <https://doi.org/10.1111/auar.12093>
- Kristiawati, E. (2016). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keberhasilan Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual Pada Pemerintahan Daerah Kalimantan Barat. *Akuntabilitas*, 8(3), 171–190. <https://doi.org/10.15408/akt.v8i3.2771>
- Lamonisi, S. (2016). Analisis Penerapan Standar Akuntansi Berbasis Akrual Pada Pemerintah Kota Tomohon. *Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 4(1), 223–230.
- Langelo, F., Saerang, D. P. E., & Alexander, S. W. (2015). Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Dalam Penyajian Laporan Keuangan pada Pemerintah Kota Bitung. *Jurnal EMBA*, 3(1), 1–8.
- Lestianan, H. Y., & Jatmiko, B. (2015). Key Success Factor Good Government Governance Serta Pengaruhnya Terhadap Kinerja Pemerintah (Survey pada Pemerintah Kabupaten Gunungkidul). *Maksimum*, 5(1), 32–49.
- Liza, W. J., & Arza, F. I. (2019). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Pengungkapan Sukarela Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3), 959–977.
- Lüder, K. G. (1992). A Contingency Model Of Governmental Accounting Innovations In The Political- Administrative Environment. *Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99–127.
- Manossoh, H. (2015). *Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintahan Dalam Mewujudkan Good Government Governance Initiate Good Government Governance In*. 15(05), 777–789.
- Marota, R., Lestari, M. A., & Rahmi, A. (2020). Pelatihan Akuntan, Kinerja Akuntan Dan Teknologi Informasi Sebagai Determinan Kualitas Informasi Akuntans. *JIAFE (Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi)*, 6(1), 107–118. <https://journal.unpak.ac.id/index.php/jiafe>
- Masruhin, A., & Kaukab, M. E. (2019). Pengaruh Kompetensi Aparatur, Komitmen Organisasi, Partisipasi Masyarakat, Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Pengelolaan Dana Desa (Studi Empiris Pada Perangkat Desa Di Kecamatan Mojotengah Kabupaten Wonosobo). *Journal of Economic, Business and Engineering*, 1(1), 118–130.
- Mchran, M., Pagalung, G., Harryanto, & Mediaty. (2018). Luder ' s Contingency Model in the Implementation of E-Government and its Impact on Government Performance in South Sulawesi. *International Journal of Contemporary Research and Review*, 9(12), 21162–21168. <https://doi.org/https://doi.org/10.15520/ijcrr.v9i12.628>
- Menteri Keuangan. (2002). *Keputusan Menteri Keuangan RI No. 308/KMK/012/2002 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah*. Diakses pada 30 November 2020. 13:15 WIB.
- Mir, M., & Sutiyono, W. (2013). Public Sector Financial Management Reform: A Case Study of Local Government Agencies in Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7(4), 97–117.

- <https://doi.org/10.14453/aabfj.v7i4.7>
- Mohamed, N., Yusof, M. H. M., & Majid, R. A. (2013). The Presentation Formats of Malaysian Local Authorities Financial Statements. *Nternational Conference on Advanced Computer Science and Electronics Information (ICACSEI 2013) The, August*, 444–447.
<https://doi.org/10.2991/icacsei.2013.110>
- Mussari, R., & Sorrentino, D. (2017). Italian public sector accounting reform: A step towards european public sector accounting harmonisation. *Accounting, Economics and Law*, 7(2), 137–153.
<https://doi.org/10.1515/ael-2017-0006>
- Mutoharoh. (2018). Jurnal Akuntansi In D On Esi A Exploring The Changes Towards Accrual Accounting. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 7(2), 12–34.
- Nelson, C. (2016). *Exploring monitoring and evaluation within a good governance perspective: A case study of Stellenbosch Municipality* (Issue March). Stellenbosch University.
- Neves, F. R., & Gómez-villegas, M. (2020). Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach. *Brazilian Journal of Public Administration*, 54(1), 11–31.
- Noegroho, R. S., & Palupi, A. (2015). Peran para aktor dalam implementasi akuntansi akrual sektor pemerintahan di indonesia (2000 - 2014). *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, XXV(2), 165–185.
- Novitasari, S. (2018). Menyingkap Fenomena Tax Amnesty Di Indonesia: Sebuah Analisis Dengan Pendekatan Luder's Contingency Model. *AKTSAR*, 1(1), 73–93.
- Pamungkas, B. (2018). Accrual-Based Accounting Implementation In Indonesian's Local Governments Compared To Other Countries' Experiences. *Man in India*, 98(1), 1–23.
- Pemerintah Indonesia. (1999a). *Undang-Undang No. 22 Tahun 1999 tentang Otonomi Daerah*. Sekretariat Negara. Diakses pada 30 November 2020. 15:25 WIB.
- Pemerintah Indonesia. (1999b). *Undang-Undang No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan*. Sekretariat Negara. Diakses pada 30 November 2020. 15:29 WIB.
- Pemerintah Indonesia. (2003). *Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*. Sekretariat Negara. Diakses pada 30 November 2020. 15:30 WIB.
- Pemerintah Indonesia. (2004a). *Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*. Sekretariat Negara. Diakses pada 30 November 2020. 15:33 WIB.
- Pemerintah Indonesia. (2004b). *Undang-Undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara*. Sekretariat Negara. Diakses pada 30 November 2020. 15:35 WIB.
- Pemerintah Indonesia. (2005a). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*. Sekretariat Negara. Diakses pada 11 Januari 2021. 10:13 WIB.
- Pemerintah Indonesia. (2005b). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Sekretariat Negara. Diakses tanggal 30 November 2020. 16:18 WIB, dari <http://www.bpkp.go.id/uu/filedownload/4/60/873.bpkp>.
- Pemerintah Indonesia. (2010). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Sekretariat Negara.. Diakses tanggal 30 November 2020. 16:25 WIB, dari <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/5095/pp-no-71-tahun-2010>
- Pittaway, L., Robertson, M., Munir, K., Denyer, D., & Neely, A. (2004). *Networking and innovation: a systematic review of the evidence*. 5(3), 137–168.
- Prabowo, T. J. W., Leung, P., & Guthrie, J. (2017). Reforms in public sector accounting and budgeting in Indonesia (2003-2015): Confusions in implementation Indonesia (2003-2015): Confusions In Implementation. *Journal Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 29(1), 104–137.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2018-002>
- Pristian, R. (2016). Pengaruh Status Sosial Ekonomi dan Life Style Terhadap Perilaku Konsumsi Mahasiswa Jurusan Pendidikan Ekonomi IKIP PGRI Bojonegoro. *Jurnal Edutama*, 3(2), 49–58.
- Rahmawati, R. A., & Mahmud, A. (2016). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Transparansi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Accounting Analysis Journal (AAJ)*, 5(2), 122–130.
<https://journal.unnes.ac.id/sju/index.php/aaj/article/view/14368/7869>
- Ratnawaty, Sari, A. A., Widiastri, H., Pradana, M., & Yuhertiana, I. (2016). Luder'S Contingency Model Dalam Kebijakan Utang Luar Negeri Indonesia Dan Filipina. *Simposium Nasional Akuntansi XIX*, 1–30.
- Risnansih. (2016). Implementasi Dan Kendala Sistemakuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrual Writer: *Universitas Tribhuwana TunggaladewiMalang*, XI(2).
- Romi Satria, W. (2016). *Systematic Literature Review*.
<https://doi.org/10.1145/2987386.2987422>. Diakses pada 25 Desember 2020. 17:12 WIB.
- Rundjan, R. (2018). *Apakah Reformasi di Indonesia Sudah Berjalan di Jalurnya yang Benar?* <https://www.dw.com/id/apakah-reformasi-di->

- indonesia-sudah-berjalan-di-jalurnya-yang-benar/a-43685560. Diakses pada 25 Desember 2020. 19:12 WIB.
- Sari, P. K., & Fakhruddin. (2016). Identifikasi Penyebab Krisis Moneter Dan Kebijakan Bank Sentral Di Indonesia: Kasus Krisis Tahun (1997-1998 Dan 2008) Putri. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa (JIM)*, 1(2), 377–388.
- Satrio, M. D., Yuhertiana, I., & Hamzah, A. (2016). Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua di Kabupaten Jombang. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 18(1), 59–70. <https://doi.org/10.9744/jak.18.1.59-70>
- Seobha, Y. (2014). *International Review of Public Administration A Comparative Study of Budgetary and Financial Management Reforms : The Cases Of Australia , New A Compa R Ative Study Of Budgeta Ry And Financial Management Reforms : The Cases Of Australia , New Zealand , An. January 2015*, 37–41. <https://doi.org/10.1080/12294659.2002.10804998>
- Setyowati, L. (2016). Determinan yang Mempengaruhi Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Esensi : Jurnal Bismis Dan Manajemen*, 6(1), 45–62. <https://doi.org/10.15408/ess.v6i1.3120>
- Siregar, H. A. (2018). Analysis Of Government Financial Performance Evaluation Through Value For Money Approach In Terms Of New Public Management And Its Influence On The Growth In Riau Province. *Bilancia*, 2(1), 85–94.
- Sopannah. (2012). Ceremonial Budgeting dalam Perencanaan Penganggaran Daerah: Sebuah Keindahan yang Menipu. *Simposium Nasional Akuntansi XV Fraud & Forensik : Peran Akuntan Dalam Pemberantasan Korupsi*, 1–28. <https://akuntansia.com/jurnal-akuntansi-sna/sna-15/>
- Sudarmanto, E., Mawati, A. T., Nugraha, N. A., Purba, P. B., Komariyah, I., Sukarman Purba, Moch Yusuf Tojiri, D. D. T., Ashoer, M., Silalahi, M., & Dewi, I. K. (2020). New Public Management. In *Manajemen Sektor Publik* (p. 9). Yayasan Kita Menulis. Diakses tanggal 29 Desember 2020. 20:01 WIB, dari https://books.google.co.id/books?hl=id&lr=&id=16gGEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA69&dq=%22Manajemen+publik+baru%22&ots=W8uL13LdzG&sig=PeFCIVSI8aq517asR-xTvaX1ZmA&redir_esc=y#v=onepage&q=%22Manajemen publik baru%22&f=false
- Sudaryati, E., & Nugraha, D. (2020). Pengaruh Karakteristik Manajemen Kinerja Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah. *Berkala Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 4(2), 16. <https://doi.org/10.20473/baki.v4i2.16966>
- Sujarweni, V. W. (2019). *Metodologi Penelitian-Bisnis & Ekonomi*. PUSTAKA BARU PRESS.
- Sulanjari, L. (2016). Accounting Standard Implementation of Public Service Agency From Luder Contingency Theory. *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi*, 14(2), 143–150.
- Sulistyaningtyas, T., Dicky R, M., & Susanto. (2015). *Sinergitas Paradigma Lintas Sektor Keamanan di Bidang Keamanan*. PT. Gramedia Pustaka Utama. Diakses tanggal 30 November 2020. 19:15 WIB, dari <https://books.google.co.id/books?id=-RhIDwAAQBAJ&pg=PA10&dq=jumlah+pulau+di+indonesia&hl=id&sa=X&ved=2ahUKEwjY74Xc3qbtAhUWdCsKHU0-DoQ6AEwA3oECAUQA#v=onepage&q=jumlah pulau di indonesia&f=false>
- Suparman, M., Phua, L. K., & Siti-Nabiha, A. K. (2015). Management in firms and organizations Public sector accounting reforms: assessing Indonesia ' s readiness towards implementing accrual accounting. *Problems and Perspectives in Management*, 13(2).
- Suryanto. (2018). Tinjauan Atas Reformasi Akuntansi Pemerintahan di Indonesia. *Jurnal Agregasi (Aksi Reformasi Government Dalam Demokrasi)*, 6, 179–197.
- United Nations. (2019). *World Economic Situation and Prospects..* Diakses tanggal 20 Januari 2021. 12:30 WIB, dari https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP2019_BOOK-ANNEX-en.pdf
- Upping, P., & Oliver, J. (2011). Accounting Change Model for the Public Sector : Adapting Luder ' s Model for Developing Countries. *International Review of Business Research Papers*, 7(1), 364–380.
- Walyati, F. N., & Farida. (2020). Pengaruh Kompetensi Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Perangkat Desa Dalam Pengelolaan Dana Desa (Studi Empiris Di Kecamatan *Business and Economics Conference in Utilization of Modern Technology*, 270–285. <http://repository.unmuhjember.ac.id/id/eprint/4481>
- Wardhaningrum, O. A., Putra, H. S., & Andriana. (2014). Overview Implementasi Accrual-Based Budgeting pada Entitas Pemerintahan : Studi Literatur (An Overview on the Implementation of Accrual-Based Budgeting in Government Entities : a Literature Study). *E-Journal Ekonomi Bisnis Dan Akuntansi*, 1(1), 56–66.
- World Bank. (1994). *The World Bank's Experience. World Bank: Washington DC..* Diakses tanggal 3 Januari 2021. 15:17 WIB, dari <http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer>

- /WDSP/IB/994/05/01
- Yudhasena, I. G. I., & Putri, I. G. A. M. A. D. (2019). Pengaruh Good Government Governance, Pengendalian Intern, dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Organisasi Perangkat Daerah (OPD). *E-Jurnal Akuntansi*, 28, 434. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v28.i01.p17>
- Yudi, Sudarma, Djahhuri, & Baridwan. (2016). The Meaning Behind Accrual Accounting at A Local Government in Indonesia. *RJOS*, 10(October), 94–110. <https://doi.org/10.18551/rjoas.2016-10.12%0ATHE>
- Yuhertiana, I. (2015). Behavioural Public Sector Accounting Research In Indonesia : *Malaysian Accounting Review*, 14(1), 49–64.
- Zelmiyanti, R. (2015). Perkembangan akuntansi berbasis akrual pada sektor pemerintah di indonesia. *JRAK*, 6(1), 68–72.