

**ANALISIS IMPLEMENTASI STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS  
AKRUAL DALAM PERSPEKTIF TEORI INSTITUSIONAL: STUDI KASUS PADA  
PEMERINTAH KOTA MALANG**

**Nina Eka Wahyuni**

**Helmy Adam**

**Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya Malang**

**ABSTRACT**

*This research has a purpose to perform in depth observations on the implementation of Accrual Based Government Accounting Standards in Malang government reviewed in the perspective of institutional theory. The method used in this research process is qualitative descriptive Interpretive. The existence of the state of financial reform in Indonesia, particularly in the area of government accounting standards is one of New Public Management issued by the International agency with reference to the theories in the private sector. This is because the government considered as organizations that have low quality and do not provide clear accountability to the public. However, based on research results, the implementation of Accrual Based Government Accounting Standards in Pemerintah Kota Malang made possible by the existence of a rule attached to Regulation of Permendagri No. 64 Tahun 2013, which states that the implementation of Accrual Based Government Accounting Standards should be implemented at the latest by the year 2015. In other words, Pemerintah Kota Malang implement Accrual Based Government Accounting Standards due to a pressure from the organization that has more power, in this case the state called coercive isomorphism. This condition is an institutionalization process that occurs in a government organization. Given the human resources owned by the government do not have accounting background, then one recommendation that can be given is to give an in depth education on the meaning of accrual based government accounting standards. So, later on the implementation of the policy changes in government accounting basis this can be done well, namely in terms of meaning theoretically and financial statements are produced.*

***Keywords: Accrual Based Government Accounting Standards, Institutional Theory,  
Pemerintah Kota Malang***

**PENDAHULUAN**

Pengelolaan keuangan negara merupakan persoalan yang perlu mendapatkan perhatian lebih, karena sangat berkaitan erat dengan kemakmuran bangsa Indonesia. Hal ini sesuai dengan UUD 1945 Pasal 23 ayat (1) yang menyebutkan bahwa "Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) sebagai wujud pengelolaan keuangan negara yang ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat". Tentunya proses dalam menjalankan APBN ini tidak lepas dari sistem pencatatan keuangan yang baik, yakni dengan memiliki standar akuntansi yang akuntabel dan transparan. Namun sayangnya, anggapan yang selama ini beredar di masyarakat tidak menggambarkan tentang sebuah pengelolaan keuangan yang baik, mereka menganggap bahwa organisasi sektor publik merupakan organisasi yang tidak produktif, tidak efisien, selalu rugi, rendah kualitas, kurang inovasi dan kreativitas, dan

kekurangan-kekurangan yang lainnya (Mahmudi, 2010). Tentu saja hal ini menjadi sebuah introspeksi diri bagi pemerintah bahwa ternyata belum mampu untuk memenuhi kepuasan masyarakat. Introspeksi inilah yang memunculkan sebuah reformasi baru di bidang manajemen sektor publik yakni *New Public Management* (NPM). *New Public Management* (NPM) memiliki konsep yaitu pemerintah fokus pada efisiensi, yang menghasilkan lebih banyak kegiatan dengan biaya minimal kemudian dilaporkan secara akuntabel dari segi sumber daya manusia maupun sumber daya lain yang digunakan, sehingga nantinya akuntansi akan memiliki peran yang cukup penting dalam perkembangan *New Public Management* sebagai pengukuran kinerja (Bunea & Cosmina, 2008). Oleh sebab itu, perubahan atas basis akuntansi yang digunakan oleh sektor publik dari kas menjadi akrual, merupakan salah satu wujud dari adanya *New Public Management*.

Mengingat adanya perubahan dalam sistem akuntansi pemerintahan Indonesia, lapisan instansi pemerintah yang ada di bawahnya tidak serta merta langsung menerima dengan mudah basis akuntansi pemerintahan yang baru ini. Pada saat proses transisi sistem akuntansi pemerintahan Indonesia berlangsung, terdapat berbagai macam problematika yang mengiringi, mengingat jarak antara basis kas menuju ke akrual juga tidak berlangsung lama. Menurut berita ataupun penelitian-penelitian yang menggambarkan mengenai masa transisi menuju sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual ini, problematika yang sering terjadi yakni terletak pada sumber daya manusia. Sumber daya manusia yang memiliki peran penting dalam penerapan basis akrual ini, harus mengalami kesulitan ketika mereka bukan berasal dari *background* akuntansi ataupun ekonomi. Hal ini diungkapkan oleh Ketua Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP), Binsar Simanjuntak yang mengatakan bahwa tantangan terbesar dari peralihan basis kas menuju basis akrual ini adalah komitmen yang kuat dari pimpinan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah, serta kesiapan sumber daya manusia (<http://www.kompasiana.com>). Selain itu, sikap enggan untuk melakukan perubahan, juga menjadi tantangan bagi penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual (<http://www.bppk.kemenkeu.go.id/>).

Terlepas dari yakin atau tidak pemerintah dapat melaksanakan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual, Tresnawati & Setiawan (2013) menuliskan kembali analisisnya bahwa kenyataan yang terjadi, akrual merupakan pesanan global yakni upaya universalitas aturan standar yang seragam di seluruh dunia. Hal ini diungkapkan dalam lampiran III PP No. 71 Tahun 2010 yang menyebutkan bahwa standar akuntansi pemerintahan dikembangkan dari PP No. 24 Tahun 2005 dengan mengacu *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* dan memperhatikan perundang-undangan lainnya. Kondisi demikian dapat dikategorikan dalam paham teori institusional, yakni sebuah kenyataan bahwa struktur suatu organisasi dipengaruhi oleh lingkungan sosial tempat ia berada (Carruthers, 1995). Teori institusional ini sebenarnya merupakan teori yang berawal dari kajian-kajian di bidang sosiologi (Darono, 2012), akan tetapi selanjutnya teori ini berkembang ke dalam disiplin ilmu ekonomi, politik, hukum dan studi organisasi (Sunarto, 2004) yang akhirnya pada tahun 2004 Dillard, Rigsby and Goodman memberikan pernyataan sebagai berikut "*Institutional theory is*

*becoming one of the dominant theoretical perspectives in organization theory and is increasingly being applied in accounting research to study the practice of accounting in organizations"* (Deegan & Unerman, 2006). Adanya penerapan standar akuntansi berbasis akrual di berbagai pemerintah daerah juga sebagai salah satu upaya untuk memperoleh legitimasi dari pemerintah pusat, maka mereka berupaya melembagakan unsur-unsur lingkungan (ide, logika, praktik, teknik, dan kebiasaan) ke dalam organisasi sehingga unsur-unsur lingkungan menjadi bagian dari lembaga organisasi tersebut (Djamhuri, 2009).

Adapun penelitian sebelumnya yang menjadi acuan peneliti adalah Permatasari (2014); Faradillah (2013); Rahayu (2014); Sitorus, dkk. (2015) yang intinya menghasilkan sebuah kesimpulan bahwa implementasi basis akrual ini masih dalam tahap persiapan, baik dari SDM, Informasi Teknologi, maupun sarana prasarana, selain itu disimpulkan bahwa implementasi SAP akrual ini hanya merupakan refleksi diri dari sebuah formalitas semata. Kemudian juga terdapat penelitian yang dilakukan oleh Amirya, dkk. (2013) tentang sistem anggaran dan akuntansi BLU Universitas Brawijaya yang ditinjau dari teori institusional. Berbeda dari penelitian sebelumnya, penelitian ini lebih berfokus pada bagaimana implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual dalam perspektif teori institusional pada Pemerintah Kota Malang. Sedangkan tujuan yang diinginkan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui tentang implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual dalam perspektif teori institusional pada Pemerintah Kota Malang.

## **TINJAUAN PUSTAKA**

### ***New Public Management (NPM)***

Menurut Sangkala (2012), karakteristik dari *New Public Management* (NPM), antara lain yakni : (1) Perbaikan terus menerus dalam hal kualitas; (2) Menekankan pada devolusi dan delegasi; (3) Memiliki sistem informasi yang tepat; (4) Menekankan pada sebuah kontrak dan permintaan pasar; (5) pengukuran kinerja; (6) Menekankan pada tingkat audit dan inspeksi. Dengan pernyataan tersebut, secara tidak langsung sektor publik akan mengadopsi sedikit banyak dari manajemen sektor swasta, dan dalam hal ini pedoman terbaru mengenai penggunaan basis akrual pada instansi pemerintah juga merupakan salah satu bentuk *New Public Management* (NPM).

### **Perkembangan Standar Akuntansi Pemerintahan di Indonesia**

Menurut Bastari (2004), pembaharuan manajemen keuangan daerah yang dilakukan pada masa otonomi daerah dilakukan mulai dari hal yang mendasar, yakni sistem penganggaran, perbendaharaan, dan pertanggungjawaban laporan keuangan. Pada saat itu, yang wajib dilaporkan oleh Kepala Daerah adalah Laporan Perhitungan Anggaran, Nota Perhitungan, Laporan Arus Kas, dan Neraca Daerah (<http://www.ksap.org>). Peraturan yang melekat pada saat itu adalah UU No. 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan antara pusat dan daerah, kemudian PP No. 105 Tahun 2000 Tentang Pokok-

Pokok Pengelola dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah. Akan tetapi, pada implementasinya kedua aturan ini mengalami berbagai kendala. Kendala ini disebabkan oleh ketentuan dan pedoman yang belum jelas secara teknis mengenai pembuatan laporan keuangan, dengan belum adanya standar akuntansi keuangan daerah yang baku (Bastari, 2004). Kemudian, setelah itu pemerintah mulai menyusun kebijakan terkait reformasi keuangan yang dimulai dengan UU No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Adapun perkembangan standar akuntansi pemerintahan yang paling mencolok tentu saja ditandai dengan lahirnya PP No. 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menekankan pada basis *Cash Towards Accrual (CTA)*. Sedangkan yang paling terbaru adalah PP No. 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis Akrual (*accrual*) yang merupakan cita-cita dari UU No. 17 Tahun 2003 Pasal 36 ayat (1), dan bentuk implementasi dari konsep *New Public Management*.

### **Perkembangan Standar Akuntansi Pemerintahan di Dunia**

Perkembangan standar akuntansi dunia terjadi karena ketidakpuasan yang dipicu oleh kondisi utang pemerintah yang terus meningkat, pajak yang kian tinggi, serta turunnya pertumbuhan ekonomi. Hal ini terjadi di beberapa negara seperti *New Zealand*, Australia, dan Inggris sekitar pada tahun 1970-an dan 1970-an. Dengan kondisi yang demikian, maka pemerintah diharapkan agar memiliki manajemen sektor publik yang lebih akuntabel (Buhr, 2010). Sejarah menceritakan bahwa salah satu negara yang paling terlihat kompleks permasalahannya adalah *New Zealand*, yakni ketika *New Zealand* mengalami stagnansi ekonomi yang membuat mereka melakukan inovasi untuk menjalankan privatisasi dan desentralisasi di sektor publik. Pada tahun 1983, Perdana Menteri Australia yakni Robert Hawke mendukung ide tentang pengelolaan berdasarkan *output*, sehingga Australia melakukan privatisasi, restrukturisasi pemerintah, serta melakukan evaluasi agar tercapai suatu tujuan yang baik (Janet & Robert, 2007).

### **Pendekatan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam "*Free Market Perspective dan Pro-Regulation Perspective*"**

Proses terjadinya perubahan basis standar akuntansi pemerintahan, menimbulkan berbagai asumsi tentang apa yang mendasari perubahan tersebut. Jika mengacu pada *The Regulation of Financial Accounting* (Deegan & Unerman, 2006) terdapat dua teori yang dapat menggambarkan tentang latar belakang dari perubahan standar akuntansi pemerintahan ini, yakni *free market perspective* dan *pro-regulation perspective*. *Free Market Perspective*, tentu saja mengacu pada perspektif pasar (permintaan para stakeholder yang berkepentingan dengan pasar tersebut). Perspektif yang kedua yakni *pro-regulation perspective*, yakni semua berpedoman regulasi yang telah ditetapkan dengan tujuan agar semuanya mendapatkan informasi yang sama sesuai dengan regulasi yang telah ditetapkan.

## **Teori Institusional**

Teori institusional sangat erat kaitannya dengan sebuah lingkungan suatu organisasi. Hal ini sesuai dengan pernyataan dari Carruthers (1995) bahwa paham *new institutionalism* menggambarkan tentang struktur dari suatu organisasi dipengaruhi oleh lingkungan sosial dimana dia berada. Jadi, jika berbicara mengenai teori institusional, pasti berbicara juga mengenai bagaimana cara suatu organisasi tersebut menyesuaikan diri dengan lingkungannya. Tujuan dari pembentukan struktur organisasi adalah mencapai kesuksesan dengan diperolehnya suatu pengakuan (legitimasi) atas segala kegiatan organisasi yang telah dikerjakan untuk meningkatkan keluaran (*outcome*) yang efisien.

Bentuk penyesuaian diri dari suatu organisasi tersebut adalah dengan berusaha menjadi mirip dengan organisasi lain yang biasa disebut dengan *isomorphism*. Menurut DiMaggio & Powell (1983), *isomorphism* adalah suatu proses yang memberikan batasan atau memaksa suatu organisasi agar menyerupai dengan organisasi yang lain dalam kondisi lingkungan yang sama. Akan tetapi, terkadang *isomorphism* tersebut akan memberikan tekanan institusional pada organisasi, karena mereka harus melakukan perubahan yang sama (homogenitas) (Meyer & Rowan, 1997; Scott, 1995), dengan mereka merasa harus kerja keras untuk menjadi sama tersebut. Terdapat 3 (tiga) macam bentuk *isomorphism*, yakni (1) *Mimetic Isomorphism* adalah peniruan organisasi dengan respon ketidakpastian; (2) *Coercive Isomorphism* menunjukkan adalah organisasi mengambil beberapa cara untuk melakukan adopsi dikarenakan tekanan negara (pengaruh politik), organisasi yang memiliki kekuasaan lebih besar yang hal ini berdampak pada legitimasi; (3) *Normative Isomorphism*, berkaitan dengan norma yang berlaku (DiMaggio & Powell, 1983).

## **METODOLOGI PENELITIAN**

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian deskriptif kualitatif dengan menggunakan paradigma interpretif. Paradigma interpretif adalah paradigma yang bertujuan untuk menafsirkan (*to interpret*) dan memahami (*to understand*) suatu fenomena akuntansi yang merepresentasikan suatu realitas. Sedangkan bentuk ilmu pengetahuan yang dihasilkan penelitian interpretif ini bersifat induktif yang menekankan pada suatu kekuatan interpretasi atas realitas yang diteliti dengan logika (*common sense*) (Burrell & Morgan 1979; Chua, 1986 dalam Triyuwono, 2013). Alasan peneliti menggunakan paradigma interpretif dikarenakan dalam penelitian ini, peneliti hanya menjelaskan sesuai dengan subyektifitas informan tentang bagaimana teori institusional mengiringi proses implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dengan mengambil studi kasus di Pemerintah Kota Malang. Sifat dari teori institusional ini sebagai alat analisis yang nantinya akan peneliti gunakan sebagai verifikasi teori, yakni apakah implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual mengandung unsur teori institusional yang dimana hal ini berkaitan dengan bentuk penyesuaian diri pemerintah daerah terhadap kebijakan pemerintah pusat.

Sumber dan jenis data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah sumber data yang berupa kata-kata dan tindakan yang berasal dari sumber data primer langsung (informan/aktor-aktor yang berperan dalam implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua di Pemerintah Kota Malang). Sedangkan untuk jenis data dalam penelitian ini berupa deskripsi kata-kata dan tindakan serta sumber tertulis berupa dokumen-dokumen baik pribadi maupun resmi yang ada di Pemerintah Kota Malang terkait standar akuntansi pemerintahan, khususnya 4 (empat) sampel Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), yakni (1) Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Malang selaku *leading sector* dari implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrua; (2) Inspektorat Kota Malang selaku Aparat Pengawas Internal Pemerintah; (3) Dinas Kesehatan Kota Malang selaku perwakilan dari SKPD besar; (4) Kecamatan Blimbing Kota Malang sebagai perwakilan dari kecamatan dan kelurahan yang ada di Pemerintah Kota Malang. Sedangkan metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian lapangan dengan cara wawancara, observasi, dan dokumentasi.

Adapun teknik analisis data studi kasus telah diungkapkan oleh Stake (1995), yang dimana terdapat 4 (empat) bentuk analisis data beserta interpretasinya dalam penelitian studi kasus, yaitu : (1) Pengumpulan kategori, peneliti mencari suatu kumpulan data dan mengategorikannya sesuai dengan karakteristik data tersebut. Dalam konteks penelitian ini, peneliti akan mencari data-data mengenai proses laporan keuangan daerah yang disesuaikan dengan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrua dan data-data yang diperoleh dari wawancara langsung terhadap aktor-aktor yang menjalankan standar tersebut; (2) Interpretasi langsung, peneliti akan menarik langsung makna dari sebuah data yang telah diperoleh. Jadi, setelah memperoleh data laporan keuangan daerah Pemerintah Kota Malang serta data-data sosial yang berkaitan dengan teori institusional, maka peneliti akan menginterpretasikan secara langsung apakah implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrua dapat dilaksanakan dengan baik sesuai Peraturan Pemerintah 71 Tahun 2010 atau belum. ; (3) Peneliti membentuk pola dan mencari kesepadanan antara dua atau lebih kategori. Kesepadanan ini sebenarnya merupakan pendukung dari tahap sebelumnya yakni interpretasi langsung dimana nantinya hasil dari implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrua dianalisis dengan teori institusional; (4) Generalisasi naturalistik, peneliti akan menarik kesimpulan secara umum (*general*) mengenai kondisi nyata (*natural*) yang terjadi di Pemerintah Kota Malang tentang hal dasar dari implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrua pada tahun anggaran 2015 ini.

## HASIL ANALISIS

### **Latar Belakang Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua di Pemerintah Kota Malang**

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan salah satu ujung tombak dari sebuah pengelolaan keuangan daerah yang baik, akuntabel, dan transparan. Memiliki standar akuntansi pemerintahan yang baku telah menjadi harapan bangsa Indonesia sejak masa reformasi. Hal ini sesuai

dengan pernyataan Bastari (2004) bahwa implementasi UU No. 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan antara Pusat dan Daerah dan PP No. 105 Tahun 2000 Tentang Pokok-Pokok Pengelola dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah tidak dapat terlaksana dengan baik karena pada saat itu belum memiliki pedoman yang jelas secara teknis mengenai pembuatan laporan keuangan. Setelah itu, pemerintah melakukan kajian dan langsung mengeluarkan paket undang-undang di bidang reformasi keuangan khususnya akuntansi pemerintahan yakni dimulai dari UU No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, PP No. 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (*Cash Towards Accrual*), PP No. 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (*Accrual*), dan puncaknya berada pada Permendagri No. 64 Tahun 2013 Tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah.

Dengan turunnya Permendagri No. 64 Tahun 2013 Pasal 10 Ayat (2) yang menyebutkan bahwa "Penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah paling lambat mulai tahun anggaran 2015" inilah yang membuat seluruh pemerintah daerah, termasuk Pemerintah Kota Malang mau tidak mau harus mempersiapkan diri untuk menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual. Berbagai cara telah dilakukan oleh BPKAD Kota Malang selaku *leading sector* pengelola keuangan daerah Pemerintah Kota Malang, mulai dari membuat kebijakan, melakukan sosialisasi, melakukan syudi banding, sampai mengadakan pendampingan/asistensi yang bekerja sama dengan pihak civitas akademika Universitas Brawijaya untuk membantu serta mengedukasi pembuatan laporan keuangan basis para SKPD.

### **Proses Institusionalisasi dalam Implementasi SAP Basis Akrual di Pemerintah Kota Malang**

Awal mula proses institusionalisasi dalam implementasi SAP basis akrual di Pemerintah Kota Malang terjadi ketika Kementerian Dalam Negeri mulai mengeluarkan aturan untuk menerapkan SAP basis akrual paling lambat tahun 2015. Peraturan ini tercantum dalam Permendagri No. 64 Tahun 2013 Pasal 10 ayat (2). Kemudian, peraturan dari pusat mulai turun kepada lembaga yang ada di bawahnya yakni pemerintah tingkat provinsi dan pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan pernyataan yang diungkapkan oleh Bu Drias (BPKAD), yakni sebagai berikut :

"...Untuk pelaksanaan berbasis akrual, sebenarnya Kota Malang mulai tahun 2013, 2014. Kebetulan Dirjen Perbendaharaan Kantor Wilayah yang ada di Jawa Timur melakukan pembinaan ke seluruh PEMDA, dalam hal ini ada sosialisasi, bimtek, pelatihan terkait akrual. Kalau saya bandingkan dengan provinsi daerah lain, Provinsi Jawa Timur pembinaannya bagus. BPKAD Provinsi Jawa Timur *aware* terhadap pelaksanaan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Salah satunya selain disamping melakukan bimtek, Dirjen Perbendaharaan memonitor, mengevaluasi, contohnya kan kita harus membuat kebijakan akuntansi, membuat regulasi terkait akrual, kita dipantau dan ditanyai bagaimana Kota Malang? Sudah jadi atau belum regulasinya?...".

Dari pernyataan tersebut telah terlihat tentang bagaimana awal mula implementasi SAP basis akrual ini dapat benar-benar terlaksana di tingkat pemerintah daerah. Setelah berbagai macam perkenalan mengenai SAP berbasis akrual yang dijelaskan melalui sosialisasi, bimtek, dan banyak

pelatihan lainnya, Pemerintah Kota Malang mulai melakukan strateginya tentang bagaimana SAP basis akrual ini dapat terlaksana pada tahun 2015. Adapun langkah-langkah yang dilakukan BPKAD selaku *leading sector* dari pengelola keuangan daerah di Kota Malang, yakni sebagai berikut : **(1) Membuat Kebijakan** yang tertuang dalam Lampiran I Peraturan Walikota Nomor 14 Tahun 2014 Tentang Sistem dan Kebijakan Akuntansi; **(2) Melakukan Sosialisasi**, Sosialisasi dilakukan setelah Peraturan Walikota tentang Sistem dan Kebijakan Akuntansi telah selesai, yakni sekitar bulan Oktober 2014. Hal ini sesuai dengan yang diungkapkan oleh Bu Drias (BPKAD) sebagai berikut :

"...Sosialisasi ini kita lakukan di bulan Oktober 2014. Kemudian setelah acara selesai, saya putarkan film pendek tentang proses belajar, bahwa dalam hidup kita tidak boleh berhenti belajar.";

**(3) Melakukan Studi Banding** : Studi banding juga dilakukan oleh BPKAD Kota Malang untuk melihat pelaksanaan SAP basis akrual di kota-kota lain yang telah berhasil menjalankannya terlebih dahulu. Tujuannya adalah untuk mencari referensi tentang bagaimana menjalankan akrual ini dengan baik dan benar sesuai dengan ketentuan yang ada di peraturan PP No. 71 Tahun 2010. Beberapa kota yang dikunjungi oleh BPKAD Kota Malang yakni Kabupaten Banyuwangi dan Kota Semarang; **(4) Pendampingan ke SKPD** : Pendampingan kepada SKPD ini dilakukan oleh BPKAD Kota Malang yang bekerja sama dengan civitas akademika Universitas Brawijaya, yakni jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Tujuan BPKAD untuk melakukan pendampingan kepada SKPD adalah untuk mengedukasi serta membantu pembuatan laporan keuangan basis akrual pertama kali di Pemerintah Kota Malang.

### **Analisis *Isomorphism* dalam SAP Basis Akrual di Pemerintah Kota Malang**

Menurut DiMaggio & Powell (1983), ada 3 (tiga) bentuk dalam *isomorphism* ini, yakni *Mimetic Isomorphism*, *Coercive Isomorphism*, dan *Normative Isomorphism*. Dalam hal ini, peneliti akan menguraikan ketiga bentuk *isomorphism* yang terjadi di keempat SKPD (BPKAD, Inspektorat, Dinas Kesehatan, dan Kecamatan Blimbing) yang menjadi sampel dalam penelitian ini. Implementasi SAP berbasis akrual ini merupakan peraturan yang baru, yang tidak semua pemerintah daerah telah mampu untuk menjalankan, maka pada saat itu pemerintah pusat melakukan *pilot project* pada tahun 2014 untuk menerapkan SAP berbasis akrual terlebih dahulu. Adapun salah satu pemerintah daerah yang ditunjuk sebagai *pilot project* saat itu adalah Kabupaten Banyuwangi. Kemudian, langkah *mimetic isomorphism* yang dilakukan oleh BPKAD untuk dapat menerapkan SAP basis akrual di Pemerintah Kota Malang yakni dengan melakukan studi banding ke beberapa kota/kabupaten yang sekiranya sudah mengawali penerapan SAP basis akrual ini, seperti Kabupaten Banyuwangi dan Kota Semarang. Hal ini tercantum dalam percakapan antara peneliti dengan Bu Drias (BPKAD) yakni sebagai berikut :

"...Waktu studi banding yang paling siap Banyuwangi, Semarang sudah jalan sebelum Permendagri 64 karena waktu itu Walikotanya akuntan. Jadi, Banyuwangi satu langkah lebih cepat meskipun masih *adjustment*. Jadi mereka prosesnya masih CTA, cuma *adjustmentnya* dia memakai 7 laporan keuangan sesuai SAP akrual".

Terdapat banyak pelajaran yang diterima oleh BPKAD setelah melakukan studi banding ini, salah satunya BPKAD mengerti bahwa pengakuan penyusutan aset di kota tersebut. Akan tetapi, dalam menerapkan SAP basis akrual ini secara benar baik teknis maupun secara teori, BPKAD Kota Malang terus melakukan kajian-kajian yang dapat mendukung mereka untuk dapat menerapkan SAP basis akrual ini dengan baik di Kota Malang.

Dalam peraturan mengenai penerapan SAP berbasis akrual ini, telah terlihat secara jelas tentang bagaimana proses *coercive isomorphism* ini terjadi dalam Pemerintah Kota Malang. BPKAD Kota Malang berusaha dengan keras untuk mengetahui bagaimana SAP akrual ini dapat diterapkan dengan baik sesuai dengan peraturan yang berlaku. Hal ini sesuai dengan hasil wawancara yang dilakukan oleh peneliti dengan aktor-aktor yang terlibat secara langsung proses penerapan SAP berbasis akrual, yakni sebagai berikut:

Bu Drias (BPKAD) : "...Begitu tahu bahwa 2015 harus sudah *ready*, siap ndak siap, sanggup ndak sanggup kan harus. Kami juga aktif mengikuti kalau ada sosialisasi atau pelatihan, contohnya ketika ultah IAI, memberikan undangan kepada kami terkait semacam sosialisasi, diskusi terkait akrual. Walaupun dengan kontribusi yang lumayan, kita ikut. Pengen tahu sampai sejauh mana akrual. Karena ini kan hal baru, makanya ingin tahu lebih dalam, apa sih akrual ini. Soalnya kan saya harus membuat regulasinya, aplikasinya terkait akrual ini makanya harus diperlukan pemahaman yang matang. Kemudian tahun 2014, almarhum Kepala BPKAD Pak Wahyu, setelah melakukan sosialisasi Permendagri No. 64 di Jakarta, beliau langsung memanggil saya dengan Bu Noka, tolong buat rencana aksi tentang apa yang harus kita lakukan di tahun 2014 agar tanggal 1 Januari 2015 sudah *ready*..."

Komitmen mengenai penerapan SAP basis akrual ini ternyata tidak hanya dilakukan oleh para SKPD, akan tetapi juga kepala daerah. Para Kepala Daerah akan membuat semacam perjanjian mengenai kesanggupan untuk melaksanakan SAP berbasis akrual ini, dan nantinya perjanjian ini akan dijadikan indikator pemeriksaan atas pelaksanaan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual ini oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Hal ini sesuai dengan pernyataan Bu Drias bahwa,

Bu Drias (BPKAD) : "....Seluruh Kepala Daerah diundang untuk membuat semacam nota kesepahaman, yang berjanji untuk melaksanakan akrual. Perjanjian ini nantinya akan menjadi indikator oleh BPK dalam memantau pelaksanaan akrual di Kota Malang...."

Selain BPKAD, peneliti juga pernah menanyakan kepada pihak inspektorat atas bagaimana pemaknaan mereka atas SAP berbasis akrual ini. Pada saat itu bapak agus berpendapat bahwa:

Bapak Agus (Inspektorat) : "Jadi, pemenuhan undang-undang dan atasan itu pasti. Tapi, kan undang-undang dibuat untuk mendapatkan manfaat yang lebih baik. Jadi ya dua-duanya. Undang-undang dibentuk namanya ada naskah akademik, sebelumnya sudah didasarkan karena ada teori-teori dan praktik-praktik terbaik. Jadi kan ada manfaat lebih baik dibanding dengan aturan yang kemarin".

Kemudian, ada harapan-harapan yang secara tidak langsung mengarah kepada pengakuan atau legitimasi atas organisasi pemerintah yang ada di atasnya. Hal ini sesuai dengan pernyataan dari beberapa aktor di SKPD lain, yakni sebagai berikut:

Bu Indri (Dinas Kesehatan) : "...Sosialisasi itu adanya di BPKAD mbak. Kemudian, Bapak Walikota mengatakan bahwa kita sudah WTP. Maka, lebih sempurna lagi untuk menuju WTP tersebut, penerapan akrual ini harus kita laksanakan. Mau tidak mau harus kita laksanakan..."

Bu Titik dan Bu Mahmudah (Kecamatan Blimbing) : "...InsyaALLAH siap mbak untuk WTP. Kan memang tuntutananya dapat WTP lagi. Hal ini juga terkait dengan aturan mbak, otomatis jika ada aturan maka mau tidak mau ya harus kita laksanakan, meskipun ada OTODA, akan tetapi untuk aturan akrual ini kan wajib dilaksanakan untuk semua pemerintahan yang ada di Indonesia".

Melihat ungkapan-ungkapan dari para aktor di atas juga mengindikasikan bahwa mereka melakukan SAP berbasis akrual ini semata-mata karena sudah adanya perintah dari organisasi di atasnya, yang dalam hal ini pemerintah pusat bahwa mereka harus menjalankan SAP basis akrual ini paling lambat tahun 2015 ini.

Menurut DiMaggio & Powell, 1983, *normative isomorphism*, berkaitan erat dengan norma-norma yang berlaku dalam suatu organisasi tersebut. Dalam penelitian ini, tentu saja hal ini berkaitan dengan karakteristik norma-norma yang terjadi dalam lingkungan Pemerintah Kota Malang dalam melaksanakan sistem akuntansi yang baru, yakni SAP berbasis akrual. Hal ini telah diungkapkan oleh beberapa aktor-aktor yang mempunyai peran penting dalam pelaksanaan SAP berbasis akrual, yakni sebagai berikut :

Bapak Dani (BPKAD) : "Penegasan kita bermain bahasa resmi, yakni surat undangan, kita tujukan ke setiap SKPD. Mereka belum mengumpulkan ini-ini. Memang harus ada *reward* dan *punishment*, ini kewajiban pemerintah harus dikerjakan. Jadi *punishmentnya* tumpengnya ditunda. Iya, karena kalau tidak ada aturan kita tidak ada inisiatif. Jadi kalau kita membicarakan pribadi, ya seharusnya ada inisiatif. Kalau pemerintahan kelemahannya itu, ada aturan baku, mengikat. Tapi kita ya tidak menyalahkan kebijakan pemerintah kan berdasakan aturan, makanya harus ada undang-undang yang mengikat".

Dari pernyataan tersebut terlihat bahwa budaya yang dilakukan oleh BPKAD untuk mengkoordinasi para SKPD dalam melaksanakan SAP berbasis akrual ini adalah dengan menggunakan "bahasa resmi", yakni melalui undangan-undangan resmi yang bahkan sampai mengetahui sekretaris daerah. Hal ini dilakukan oleh BPKAD, agar SAP berbasis akrual ini dapat terlaksana dengan lancar dan memenuhi target, mengingat pada awal tahun 2016, Pemerintah Kota Malang akan diperiksa oleh BPK dengan laporan keuangan yang telah memakai basis akrual.

### **Implikasi Penelitian**

Secara teoritis, penelitian ini memberikan sebuah implikasi bahwa kondisi yang dialami oleh Pemerintah Kota Malang saat ini dalam mengimplementasikan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual merupakan hal baru yang mana hampir setiap SKPD menjalankan ini karena bentuk ketaatan dan tanggung jawab mereka sebagai organisasi pemerintahan. Hal ini sesuai dengan beberapa

pernyataan dari SKPD yang selalu menekankan pada kata-kata "mau tidak mau, suka tidak suka, hal ini merupakan kewajiban kami untuk menjalankan aturan dari pemerintah pusat". Keadaan seperti ini sangat sesuai dengan teori institusional dimana mereka akan berusaha semaksimal mungkin untuk menyesuaikan diri dengan kondisi lingkungan organisasi pemerintahannya. Adapun untuk mencapai institusionalisasi ini, mereka akan berusaha untuk menjadi mirip (*isomorphism*) yang ditunjukkan dengan cara *coercive isomorphism* yakni tekanan dari organisasi yang ada di atasnya, yang memiliki kewenangan lebih besar. Selain *coercive isomorphism*, juga terdapat bentuk *isomorphism* yang lain yakni *mimetic isomorphism* yang ditandai dengan BPKAD melakukan studi banding kepada beberapa kota/kabupaten yang telah melaksanakan SAP berbasis akrual terlebih dahulu, seperti Kabupaten Banyuwangi dan Kota Semarang, sebagai bahan pembelajaran terkait pelaksanaan SAP akrual. Kemudian untuk *normative isomorphism* ditandai dengan budaya yang dilakukan oleh BPKAD untuk mengkoordinir SKPD-SKPD yang lain dalam melaksanakan SAP basis akrual ini dengan cara memberikan "surat resmi" yang diketahui oleh Sekretariat Daerah Kota Malang untuk melaksanakan SAP akrual dan memberikan *controlling* atas berkas-berkas keuangan yang telah mereka kerjakan, mulai dari bendahara pengeluaran sampai ke bendahara barang.

Kondisi dalam perspektif Teori Institusional dalam suatu organisasi sektor publik ini juga sesuai dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Amirya (2013), yang menghasilkan sebuah penelitian bahwa untuk memperoleh legitimasi, Universitas Brawijaya berupaya melembagakan sistem anggaran dan akuntansi Badan Layanan Umum (BLU). Salah satu upaya dalam proses melembagakan ini adalah menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaan. Kemudian, berdasarkan hasil interpretasi dari peneliti ini, *coercive isomorphism* juga merupakan tipe *isomorphism* utama yang terjadi karena adanya faktor pendorong dalam bentuk desakan dan aturan-aturan hukum yang mengikat organisasi pemerintah tersebut yang diberlakukan oleh Pemerintah Pusat.

### **Rekomendasi Penelitian**

Keadaan yang menuntut suatu pemerintahan harus sama dengan lingkungan organisasinya hal ini memang merupakan suatu keharusan. Karena, mereka merupakan lembaga publik yang memiliki indikator penilaian yang sama dengan pemerintah daerah yang lain. Hal ini sesuai dengan Carruthers (1995) bahwa paham *new institutionalism* menggambarkan tentang struktur dari suatu organisasi yang dipengaruhi oleh lingkungan sosial dimana dia berada. Sedangkan salah satu cara untuk institusionalisasi ini adalah dengan *coercive isomorphism*. Meskipun ada tekanan dari organisasi lain yang memiliki kedudukan yang lebih tinggi, akan tetapi respon positif dari orang-orang yang melaksanakannya, maka akan memiliki dampak perubahan yang lebih baik. Hal ini seperti ungkapan dari Bapak Agus (Inspektorat Kota Malang), bahwa aturan itu pasti dibentuk dengan untuk perubahan yang lebih baik.

Melihat kondisi yang demikian, peneliti ingin memberikan rekomendasi untuk penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual ini bisa dilaksanakan dengan baik, yakni sebagai berikut :

1. Melakukan edukasi kepada para SKPD mengenai pemaknaan secara mendalam tentang akuntansi berbasis akrual. Karena hal ini penting agar para SKPD memiliki *mindset* yang cukup kuat tentang basis akrual dan apa kelebihannya. Sehingga, SKPD tidak bersifat gugur kewajiban setelah mampu melaksanakan basis akrual ini.
2. Pemerintah harus memperhatikan lagi mengenai kondisi SDM, karena sebenarnya perlu untuk mendapatkan SDM yang lebih kompeten dengan memiliki latar belakang pendidikan akuntansi.
3. Perlu melakukan koordinasi antara SKPD-SKPD (BKD, Inspektorat) terkait dalam proses penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual ini, agar memiliki masukan-masukan dari berbagai pihak. Sehingga dapat dilakukan kajian-kajian secara mendalam tentang standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual.

## PENUTUP

### Kesimpulan

Pemerintah Kota Malang mampu menjalankan proses implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dikarenakan *leading sector* pengelolaan keuangan yakni BPKAD Kota Malang memiliki komitmen yang tinggi agar berhasil dalam melaksanakan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Akan tetapi, secara psikologis hal ini hanya bentuk tanggung jawab dan dedikasi yang dilakukan oleh SKPD terhadap PP No. 71 Tahun 2010 dan Permendagri No. 64 Tahun 2013, tanpa mengetahui makna secara mendalam mengenai apa itu basis akrual. Keadaan yang demikian merupakan bentuk institusionalisasi dari SKPD-SKPD yang ada di Pemerintah Kota Malang agar nantinya tetap mampu memberikan kontribusinya dalam mempertahankan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Meskipun hal ini harus dengan *coercive isomorphism* yakni suatu kondisi dimana suatu organisasi akan mengalami tekanan dari organisasi yang memiliki kewenangan lebih besar. Akan tetapi, mereka yakin dengan melaksanakannya dengan baik, mereka akan memperoleh pengakuan lebih dari organisasi yang berada di atasnya (negara).

Akan tetapi, proses dari institusionalisasi implementasi SAP berbasis akrual ini tidak hanya dipengaruhi oleh *coercive isomorphism* saja, akan tetapi juga *mimetic isomorphism* yang ditandai dengan studi banding yang dilakukan oleh BPKAD ke kota/kabupaten yang telah melaksanakan SAP akrual terlebih dahulu, yakni Kabupaten Banyuwangi dan Kota Semarang. Studi banding ini bertujuan untuk mencari tahu bagaimana SAP akrual dapat terlaksana dengan baik. Kemudian, *normative isomorphism* juga mempengaruhi dalam proses institusionalisasi implementasi SAP basis akrual yang ditunjukkan dengan budaya kerja BPKAD Kota Malang mengkoordinir SKPD lain melalui dengan "surat resmi" dan perintah-perintah resmi lainnya.

Namun, dari analisis keseluruhan proses pelebagaan (institusionalisasi) atas implemementasi SAP berbasis akrual di Pemerintah Kota Malang ini, lebih mengarah kepada sebuah pemaksaan atas aturan yang ada di organisasi atasnya yakni pemerintah pusat dengan keluarnya Permendagri No. 64 Tahun 2013. Sehingga, implementasi SAP berbasis akrual ini masih sebuah permulaan, masih belum menuliskan sebuah manfaat dan tidak mengandung konsekuensi ekonomi. Para aktor di Pemerintah Kota Malang belum memahami *accrual accounting* beserta manfaatnya, pada dasarnya mereka saat ini masih hanya pemenuhan aturan dari organisasi yang memiliki kekuasaan di atasnya (*coercive isomorphism*).

### **Keterbatasan**

Penelitian ini memiliki keterbatasan dalam hal interpretasi terhadap data-data yang diperoleh. Sehingga penelitian ini masih perlu didukung oleh penelitian-penelitian sejenis. Selain itu, peneliti juga belum mampu untuk melakukan wawancara langsung kepada para pimpinan dikarenakan waktu yang tidak mengijinkan peneliti untuk melakukan wawancara langsung dengan pihak pimpinan.

### **Saran Penelitian**

Dalam suatu penelitian, pasti ada keterbatasan dan kelemahan di dalamnya. Oleh sebab itu, untuk peneliti selanjutnya, diharapkan dapat menampilkan aktor-aktor yang lebih berpengaruh, seperti para piminan Pemeirntah Daerah. Sehingga, nantinya diperoleh kembali berbagai macam sudut pandang mengenai topik penelitian ini. Selain itu, agar penelitian mengenai teori institusional dalam organisasi pemerintahan ini dapat terus dikembangkan dan menghasilkan rekomendasi-rekomendasi yang dapat memberikan efek lebih baik bagi kemajuan organisasi pemerintahan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Amirya, dkk. 2013. Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya: Sebuah Studi Interpretif.
- Amriani. 2014. Menyongsong Penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua. (*Online*). ([http://www.bppk.kemenkeu.go.id/berita\\_makassar/19410-menyongsong-penerapan-akuntansi-pemerintahan-berbasis-akrua](http://www.bppk.kemenkeu.go.id/berita_makassar/19410-menyongsong-penerapan-akuntansi-pemerintahan-berbasis-akrua), diakses pada tanggal 28 Desember 2015).
- Anonim.2014. Jalan Terjal Menuju Basis Akrua. (*Online*). ([http://www.kompasiana.com/dinirahmi/jalan-terjal-menuju-basis-akrua\\_54f74e5ea33311782f8b4570](http://www.kompasiana.com/dinirahmi/jalan-terjal-menuju-basis-akrua_54f74e5ea33311782f8b4570), diakses pada tanggal 28 Desember 2015).
- Ardianto, dkk. 2013. *Modul Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua Konsep, Pemikiran, dan Implementasi Di Indonesia 2013*. STAR-BPKP.
- Bastari. 2004. Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai wujud reformasi manajemen keuangan daerah. (*Online*). (<http://www.ksap.org/Riset&Artikel/Art5.pdf>, diakses pada tanggal 29 Desember 2015).
- Buhr, N. 2010. *From Cash to Accrual and Domestic to International Government Accounting Standard Setting in Last 30 Years*. Makalah Disajikan pada Sixth Accounting History International Conference, Welington. 19 Agustus.
- Bunea, C. B. & Cosmina, 2006. *Arguments for Introducing accrual based accounting in Public Sector*. (*Online*). (<http://mpra.ub.muenchen.de/18134/I/MPPA Paper:18134>).
- BPK. 2012. Laporan Hasil Pemeriksaan BPK-RI Semester II Tahun 2012. (*Online*). (<http://www.bpk.go.id/news/hasil-pemeriksaan-bpk-semester-ii-tahun-2012>), diakses pada tanggal 21 Januari 2016).
- Carruthers, B.G. 1995. Accounting, Ambiguity, and The New Institutionalism, *Accounting, Organizational and Society* 20 (4): 313-328
- Creswell, John W. 1998. *Qualitative Inquiry And Research Design: Choosing Among Five Traditions*. London: SAGE Publications (Dalam Kusmarni, Yuni).
- Damayanti, Ratna Ayu. 2013. Akuntansi Akrua dan Penerapannya di Sektor Publik: Sebuah Agenda Pembaruan. *Modul Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua Konsep, Pemikiran, dan Implementasi di Indonesia STAR-BPKP*.
- Darono, Agung. 2012. Pengembangan Sistem Anggaran Dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya: Sebuah Studi Interpretif. *Seminar Nasional Aplikasi Teknologi Informasi ISSN : 1907-5022*.
- Deegan, Craig & Unerman, Jeffry. 2006. *Financial Accounting Theory european edition*. London: Mc Graw Hill.
- DiMaggio, P.J. & Powell, W. W. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (p.63-82). The University of Chicago Press: Chicago.
- Djamhuri, A. 2009. *A Case Study Of Governmental Accounting And Budgeting Reform At Local Authority In Indonesia: An Institutional Perspective*. Ph.D. dissertation. Universiti Sains Malaysia.

- Faradillah, Andi. 2013. Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010) [skripsi]. Makassar (ID) : Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin.
- Greenwood, R. & C.R. Hinings. 1996. Understanding Radical Organizational Change: Bringing Together the Old and the New Institutionalism, *The Academy of Management Review*, (21:4) pp.1022-1054.
- Hasbiy, Khoirul Umam. 2015. Institusionalisasi Sistem Informasi Manajemen Daerah (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Jombang- Jawa Timur) [tesis]. Malang (ID): Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya.
- Janet, V. & Robert, B. 2007. *The New Public Service*. New York: M.E. Sharpe.
- Ludigdo, Unti. 2013. Asumsi Dasar Paradigma Interpretif. Disampaikan pada *Accounting Research Training Series* ke-4 tanggal 26-27 Juni 2013 di Pascasarjana Akuntansi FEB Universitas Brawijaya.
- Mahmudi. 2010. *Manajemen Kinerja sektor Publik (edisi 2)*. Yogyakarta : Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Mahmudi. 2007. *Manajemen Sumber Daya Manusia: Untuk Usaha Kecil dan Menengah*. Jakarta: Ina Publikatama.
- Meyer, J.W. & B. Rowan. 1977. Institutional Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, (83) 340-363.
- Moleong, J. Lexy. 1989. *Metodologi Penelitian Kualitatif (Edisi Revisi) Terjemahan*. Bandung : PT Remaja Rosdakarya.
- Nee, Victor. 2003. *New Institutionalism, Economic And Sociological*. Princeton: Princeton University Press
- Permatasari, dkk. 2014. Accrualization in The Public Sector: The Case Of Situbondo District. *The International Journal of Accounting and Business Society*.
- Rahayu, Sari. 2014. Implementasi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual dan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Kas Menuju Akrual Di Jombang [skripsi]. Surabaya (ID) : Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional “Veteran” Jawa Timur.
- Rusmana, Oman. 2013. Model Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual: Suatu Tinjauan Teoritis Terhadap Format Pelaporan Keuangan Pemerintah Di Indonesia. Universitas Jenderal Soedirman.
- Sangkala. 2012. *Dimensi-Dimensi Manajemen Publik*. Yogyakarta: Ombak.
- Scott, W.R. 1995. *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.
- Setyaningsih, Titik. 2013. Studi Eksplorasi Tingkat Pemahaman Aparatur Pemerintah Daerah dan Anggota DPRD terhadap Standar Akuntansi Berbasis Akrual (Kasus di Pemerintah Kota Surakarta). (Online). (<http://multiparadigma.lecture.ub.ac.id/files/2014/10/SNA-16-Sesi-2-D.pdf>), diakses pada tanggal 27 Desember 2015).

- Simanjuntak, Binsar H., 2010. Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua di Sektor Pemerintahan di Indonesia, Disampaikan Pada Kongres XI IAI.
- Sitorus, Selvina, dkk. 2015. Analisis Kesiapan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua Berdasarkan PP. No. 71 Tahun 2010 pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Barang Milik Daerah Kota Tomohon. *Jurnal EMBA Vol.3 No.1 Maret 2015, Hal.941-949 ISSN 2303-1174*.
- Sunarto, Kamanto. 2004. *Pengantar Sosiologi*. Jakarta: Lembaga Penerbit Universitas Indonesia.
- Tresnawati & Setiawan. 2013. Ada Apa Dengan SAP (AADS) Akrua?. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma Volume 4*.
- Triyuwono, Iwan. 2013. "SUSUSAYA" Melampaui Paradigma-Paradigma Metodologi Penelitian. Artikel Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.
- 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 Vol. 7. 1: 364 – 380*
- \_\_\_\_\_.Lampiran I Peraturan Walikota Malang Nomor 14 Tahun 2014 Tentang Sistem dan Kebijakan Akuntansi.
- \_\_\_\_\_.Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23 ayat (1).
- \_\_\_\_\_.2015. Kerangka Acuan Kerja Pendampingan Asistensi Laporan Keuangan Interim SKPD Berbasis Akrua Tahun 2015.
- \_\_\_\_\_.2003. Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
- \_\_\_\_\_.2005. Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- \_\_\_\_\_.2010. Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua.
- \_\_\_\_\_.2013. Permendagri No.64 Tahun 2013 Tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Pada Pemerintah Daerah.
- \_\_\_\_\_.Panduan Penggunaan Aplikasi *E-Finance* Basis Akrua Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Malang 2014.
- \_\_\_\_\_.Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- \_\_\_\_\_.Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 64 Tahun 2013 Tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Pada Pemerintah Daerah.