

Refleksi Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua: Simbolis atau Substantif?

Aditya Agung Satrio^{1*}

¹ Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Indonesia

*Korespondensi: adityaagungatrio1988@gmail.com

Tanggal Masuk:

28 Februari 2024

Tanggal Revisi:

27 Maret 2024

Tanggal Diterima:

13 April 2024

Keywords: *Accrual-Based Accounting; Public Sector; Government Performance.*

How to cite (APA 6th style)

Satrio, A. A. (2024). Refleksi Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua: Simbolis atau Substantif?. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 6 (2), 591-609.

DOI:

<https://doi.org/10.24036/jea.v6i2.1563>

Abstract

This study aims to investigate the relationship between the application of accrual-based accounting and performance, using the institutional theory perspective. The study divides performance into two aspects: operational and financial performance. The data used in this study consists of 3,252 observations from local governments in Indonesia from 2011 to 2017. This research provides empirical evidence on the relationship between the implementation of accrual-based accounting and government performance, which is still limited. The results indicate a positive correlation between accrual-based accounting implementation and performance, as measured by both operational and financial parameters. The Indonesian government has adopted accrual-based accounting from the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in a substantial manner, rather than just symbolically, in order to gain international legitimacy. The study's results are expected to inform the government on how to enhance the quality of financial statements and understanding of the implementation of accrual-based accounting in Indonesia. The study found that the perception of accrual-based accounting implementation varies across regions.



This is an open access article distributed under the [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

PENDAHULUAN

Adaptasi inovasi akuntansi pada sektor publik berkembang pada dekade tahun 1970an ketika konsep *New Public Management* (NPM) mulai diperkenalkan (Hyndman & Connolly, 2011). Hal ini ditandai dengan adanya perubahan paradigma pada sejumlah negara anggota *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) (Hood, 1995). Konsep NPM dipercayai dapat memperbaiki *Progressive Public Administration* (PPA) yang dirasa masih terdapat titik lemah salah satunya adalah terlalu fokus pada administrasi kegiatan sebagai bentuk pencegahan korupsi (Hood, 1995). Salah satu elemen penting dalam penerapan prinsip-prinsip manajemen pada sektor privat yang melandasi perubahan paradigma dari PPA menjadi NPM adalah pelaporan keuangan (Lampe et al., 2015). Upaya

untuk peningkatan kualitas pelaporan tersebut adalah dengan mengadaptasi prinsip-prinsip akuntansi berbasis akrual dan meninggalkan akuntansi berbasis kas (lihat Sutcliffe, 2003; Olson et al., 2001)

Perbedaan mendasar dari akuntansi berbasis kas dan akrual adalah pada saat pengakuan transaksi. Pada sistem Akuntansi berbasis kas, pencatatan transaksi dilakukan pada saat kas diterima atau dibayarkan, sedangkan pada akuntansi berbasis akrual pencatatan dilakukan pada saat transaksi terjadi. Hal inilah yang menyebabkan akuntansi berbasis akrual dapat memberikan informasi yang lebih relevan, transparan dan akuntabel. (Christofzik, 2019; Montes et al., 2019)

Pembuktian empiris dari dampak perubahan basis akuntansi terhadap kinerja, pada sektor publik memang tidak semudah melihat dampaknya pada sektor privat (Bruns, 2014). Bukti empiris yang mendukung adanya manfaat penerapan akuntansi berbasis akrual pada sektor publik masih sangat minim (Potter, 1999; Christofzik, 2019). Lampe et al. (2015) menunjukkan bahwa kinerja pemerintah mengalami efisiensi pada saat penerapan akuntansi berbasis akrual. Lampe et al. (2015) mengukur efisiensi dengan membandingkan input dan output dari program pemerintah. Pada konteks negara berkembang seperti Indonesia, pembuktian secara empiris juga masih sangat minim. Furqan et al. (2020) memberikan bukti empiris berupa penggunaan data sekunder dengan sampel seluruh kota dan kabupaten di Indonesia dengan waktu pengamatan selama 3 tahun yaitu tahun 2014 sampai dengan 2016. Furqan et al. (2020) membuktikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan dan selanjutnya meningkatkan kinerja institusi sektor publik.

Bukti empiris lain justru menyatakan sebaliknya. Misalnya penelitian dari Dorn et al. (2019) dan Christofzik (2019) yang memperpanjang waktu penelitian dari Lampe et al. (2015). Dorn et al. (2019) menemukan bahwa setelah penerapan akuntansi berbasis akrual tidak terjadi perubahan efisiensi kinerja pemerintah, sebaliknya biaya operasional justru meningkat yang ditandai dengan peningkatan belanja administrasi. Sedangkan Christofzik (2019) tidak menemukan bukti terkait dampak langsung dari perubahan basis akuntansi terhadap pola pengambilan keputusan terkait kebijakan pemerintah. Namun demikian, akuntansi berbasis akrual hanya berpengaruh pada pergantian struktur anggaran.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya dalam beberapa aspek. Pertama, penelitian ini akan menguji keterkaitan perubahan basis akuntansi terhadap kinerja pemerintah di Indonesia dengan menggunakan data set yang lebih panjang dibandingkan dengan penelitian Furqan et al. (2020). Furqan et al. (2020) menggunakan waktu pengamatan yang singkat yaitu 3 tahun (2014-2016). Pemilihan waktu pengamatan berdasarkan 3 titik waktu yaitu sebelum penerapan, saat penerapan dan setelah penerapan. Penggunaan rentang waktu yang lebih panjang diharapkan bisa membuat analisa menjadi lebih komprehensif. Rentang waktu yang lebih panjang memungkinkan peneliti mengisolasi efek waktu dari suatu kebijakan. Dalam beberapa hal, efek waktu memiliki efek yang berbeda sering berjalannya waktu.

Kedua, salah satu limitasi yang disebutkan oleh Furqan et al. (2020) adalah penggunaan variabel dependen yaitu kinerja pemerintah yang diukur menggunakan penilaian yang dilakukan oleh Kementerian Dalam Negeri dimana terdapat kemungkinan terjadi bias di dalam melakukan evaluasi. Furqan et al. (2020) menyarankan untuk menggunakan pengukuran lain yang dikeluarkan oleh pihak independen. Namun demikian, tidak ada lembaga independen yang menilai kinerja Pemerintah Daerah. Oleh karena itu, penelitian ini akan memberikan alternatif pengukuran lain dengan membagi dimensi kinerja menjadi kinerja operasional dan kinerja keuangan. Langkah ini mengikuti konsep yang dilakukan oleh Verbeeten (2008) dengan mengubah ukuran penilaiannya.

Dalam penelitiannya, Verbeeten (2008) membagi dimensi kinerja pemerintah menjadi dua aspek yaitu kinerja kualitatif dan kinerja kuantitatif. Verbeeten (2008) melihat kinerja kualitatif dari aspek kualitas operasional misalnya akurasi, kualitas dan inovasi layanan. Sedangkan kinerja kuantitatif dapat dilihat sebagai aspek yang dapat dikuantifikasi dari sisi input dan output misalnya penggunaan sumber daya berupa anggaran, manusia, aset, jumlah output yang dihasilkan serta efisiensi. Pada konteks Indonesia, terdapat dua penilaian kinerja pemerintah daerah yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat melalui Kementerian Dalam Negeri dan Kementerian Keuangan. Kementerian Dalam Negeri memberi penilaian kepada Pemerintah Daerah melalui Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (EKPPD) sedangkan Kementerian Keuangan memberikan penilaian berupa Peningkatan Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah. Aspek yang dinilai pada EKPPD adalah aspek operasional penyelenggaraan pemerintahan yaitu pada tataran pengambilan dan pelaksanaan kebijakan. Sedangkan penilaian kesehatan fiskal dilakukan melalui evaluasi terhadap rasio-rasio keuangan. Penelitian ini mengacu pada dimensi kinerja sebagaimana dimaksud yaitu kinerja operasional dan keuangan.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya, penelitian ini akan menguji perubahan paradigma administrasi publik dengan implementasi praktik pada sektor privat ke dalam sektor publik. Salah satu implementasi perubahan tersebut adalah penggunaan akuntansi berbasis akrual yang lebih relevan dan transparan daripada akuntansi berbasis kas. Meskipun bukti empiris tentang dampaknya pada sektor publik masih terbatas, beberapa studi menunjukkan peningkatan efisiensi dan kualitas pelaporan keuangan. Namun, penelitian juga menemukan hasil yang berbeda. Beberapa studi menunjukkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual tidak mengubah efisiensi kinerja pemerintah, bahkan bisa meningkatkan biaya operasional.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan antara perubahan basis akuntansi dan kinerja pemerintah di Indonesia dengan menggunakan rentang waktu yang lebih panjang sehingga diharapkan penelitian ini dapat menghasilkan gambaran yang lebih komprehensif untuk melihat efek penerapan kebijakan dalam jangka panjang. Selain itu, penelitian ini akan membagi dimensi kinerja menjadi kinerja operasional dan keuangan, mengikuti pendekatan yang telah dilakukan dalam penelitian sebelumnya.

Temuan penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap ilmu pengetahuan dengan memberikan bukti empiris terkait penerapan akuntansi berbasis akrual pada sektor publik. Selain itu, temuan ini diharapkan dapat memberikan bahan masukan kepada Pemerintah untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan serta pemahaman terkait implementasi akuntansi berbasis akrual di Indonesia dimana pada penelitian ini ditemukan bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual dirasakan berbeda pada masing-masing wilayah

REVIU LITERATUR DAN HIPOTESIS

Teori Institusi

Prespektif teori institusi dapat digunakan untuk menelaah terkait keputusan perubahan basis akuntansi. Teori institusi memberikan sudut pandang mengenai pengambilan keputusan, mediasi, serta pelaksanaan keputusan dimaksud oleh suatu institusi (DiMaggio & Powell, 1991) termasuk perubahan basis akuntansi. Teori ini memberikan kerangka berpikir untuk menganalisa bagaimana kecenderungan, pemikiran dan perilaku individu, dibentuk dan dipengaruhi oleh suatu institusi maupun hubungan sebaliknya. Terdapat dua model yaitu model pilihan rasional (*rational-choice model*) dan model institusional (*institutional model*).

Dalam penelitian ini, teori yang digunakan adalah pendekatan model institusional. Model institusional mengasumsikan bahwa kepentingan dan karakteristik individu tunduk

pada proses pembentukan institusi (DiMaggio & Powell, 1991). Dalam penelitian ini, teori yang digunakan adalah pendekatan model institusi. Pendekatan model institusi melihat perubahan basis akuntansi menjadi akuntansi berbasis akrual dilandasi adanya tekanan dari dunia internasional. Pemerintah Indonesia mengeluarkan Standar Akuntansi Pemerintah yang diadaptasi dari International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) yang diterbitkan oleh International Federation of Accountant (IFAC). Penerapan standar internasional tersebut merupakan dorongan dari berbagai pihak seperti International Monetary Fund (IMF) serta Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). OECD menyarankan agar semua anggotanya menerapkan akuntansi berbasis akrual (Jón R. Blöndal, 2003, 2004). Ahn et al., (2014) menyatakan bahwa motif utama dari adaptasi akuntansi akrual adalah untuk membangun dan meningkatkan legitimasi organisasi daripada meningkatkan kinerja sektor publik. Suchman (1995) menjelaskan bahwa legitimasi merupakan persepsi atau asumsi yang mendasar yang menjelaskan mengapa entitas akan bertindak sesuai dengan norma serta sistem sosial yang berlaku. Michelon et al., (2015) membagi pendekatan dalam mendapatkan legitimasi menjadi dua hal yaitu substantif dan simbolis

a. Pendekatan Substantif

Pendekatan substantif menjelaskan mengenai perubahan yang dilakukan secara mendasar dan substansial sehingga organisasi secara nyata melakukan perubahan agar selaras dengan norma sosial (Hopwood, 2009). Pendekatan substantif dapat menjelaskan mengapa Pemerintah melakukan perubahan mendasar pada basis akuntansi yaitu merubah basis kas menjadi basis akrual. Hal ini disebabkan karena basis akrual merupakan basis akuntansi yang diterima secara umum dan dipercaya dapat meningkatkan transparansi laporan keuangan sehingga dapat meningkatkan *feedback value* serta meningkatkan kualitas pengambilan keputusan.

b. Pendekatan Simbolis

Pendekatan simbolis bertujuan untuk mempengaruhi persepsi *stakeholder* dan melakukan tindakan yang terlihat agar *stakeholder* utama percaya bahwa organisasi telah berkomitmen untuk memenuhi persyaratan sosial. Dalam pendekatan ini, tindakan perubahan basis akuntansi hanya digunakan untuk menunjukkan komitmen dan citra positif untuk memenuhi permintaan dunia internasional. Penyelesaian terhadap keinginan pihak eksternal atau harapan sosial akan mengakibatkan organisasi lebih cenderung untuk memisahkan kegiatan internal mereka dan berfokus pada sistem yang sifatnya simbolis pada pihak eksternal (Meyer & Rowan, 1977).

Kinerja Pemerintah

Tujuan utama dari organisasi sektor publik adalah untuk melayani publik. Tujuan pelayanan publik dapat dicapai melalui penyediaan layanan, alokasi sumber daya, dan pengawasan jangka panjang atas tanggung jawab keuangan, ekonomi, lingkungan dan sosial yang telah dipercayakan kepada entitas sektor publik. Untuk mencapai mandat ini, entitas sektor publik telah diberikan kekuasaan, hak dan tanggung jawab tertentu, termasuk tanggung jawab untuk pengembangan dan implementasi kebijakan. Mandat ini menuntut adanya akuntabilitas atas tindakan, keputusan, dan hasil dari entitas sektor publik.

Bruns (2014) menemukan bahwa perubahan sistem akuntansi akrual berdampak pada peningkatan kinerja pemerintah. Akuntansi berbasis akrual memungkinkan adanya evaluasi kinerja entitas dalam hal biaya layanan, efisiensi, dan pencapaiannya kinerja layanan (International Public Sector Accounting Standards Board, 2011). Dalam konteks ini, para pimpinan organisasi sektor publik diharapkan bertanggung jawab pada seluruh sumber daya yang dimiliki yang berhubungan dengan output/outcome yang dihasilkannya dan tidak hanya bertanggungjawab pada sisi pengeluaran kas saja.

International Public Sector Accounting Standards Board (2011) dalam Study No. 14 menyebutkan bahwa manfaat penggunaan basis akrual adalah acuan dalam penilaian akuntabilitas pengelolaan sumber daya oleh suatu entitas; menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas dari suatu entitas; dan pengambilan keputusan mengenai penyediaan sumber daya suatu entitas. Namun demikian, IPSAS tidak memberikan panduan detail mengenai definisi dan pengukuran kinerja. Sehingga untuk kepentingan penelitian ini, Peneliti mengikuti konsep dari Verbeeten (2008) yang membagi dimensi kinerja menjadi 2 hal yaitu kinerja kuantitatif (operasional) dan kinerja kualitatif (keuangan).

a. Kinerja Operasional

Verbeeten (2008) mendefinisikan kinerja kualitatif dengan merujuk Carter et al. (1992) dengan melihat dari aspek kualitas operasional misalnya akurasi dan kualitas layanan. Pada konteks Indonesia, kualitas kinerja Pemerintah Daerah dievaluasi oleh Kementerian Dalam Negeri. Pada penelitian ini, evaluasi yang digunakan sebagai acuan adalah EKPPD karena evaluasi tersebut mengukur operasional kegiatan pemerintah daerah salah satunya dengan pengukuran terhadap Standar Pelayanan Minimum. Menurut Wardhani et al., (2017) pengukuran ini paling komprehensif karena mengukur kualitas dari pelayanan publik yang mencakup urusan pendidikan, kesehatan dan lingkungan, penyediaan pangan, perlindungan anak dan wanita, kesejahteraan keluarga, transportasi, informasi dan teknologi, politik, dan lain-lain.

b. Kinerja Keuangan

Verbeeten (2008) mendefinisikan kinerja kuantitatif dengan merujuk Carter et al. (1992) yang menyebutkan bahwa kinerja dapat dilihat sebagai aspek yang dapat dikuantifikasi dari sisi input dan output misalnya penggunaan sumber daya (anggaran), jumlah output yang dihasilkan serta efisiensi. Kinerja kuantitatif dalam penelitian ini melihat kinerja dari sudut pandang keuangan sehingga terminologi yang digunakan dalam penelitian ini adalah kinerja keuangan. Menurut Broadbent & Guthrie (2008), meskipun fungsi pelayanan publik tidak pernah berubah, namun terjadi perubahan yang signifikan pada sisi kinerja akibat adanya paradigma *New Public Management*. Perubahan tersebut adalah penggunaan adaptasi prinsip manajemen kinerja dari sektor privat oleh pemerintah misalnya dengan melakukan perubahan dalam hal pendanaan, tata kelola dan akuntabilitas untuk peningkatan kinerja layanan publik. Apabila keuangan pemerintah daerah dikelola secara profesional, efektif dan efisien maka hal tersebut akan mendukung penyelenggaraan pelayanan publik yang lebih berkualitas (Araujo & Tejedo-Romero, 2016). Evaluasi terhadap kinerja keuangan dapat diukur dari beberapa rasio misalnya likuiditas, otonomi, operasional serta solvabilitas (Turley et al., 2014).

Peneliti menggunakan konsep indikator kinerja keuangan daerah yang tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 266/PMK.07/2015 tentang Peningkatan Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah. Namun pada tahun 2017, peraturan tersebut telah dicabut dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 223/PMK.07/2017. Meski demikian, kategori kinerja Kesehatan Fiskal dan Pengelolaan Keuangan Daerah tetap digunakan untuk sebagai dasar perhitungan Dana Insentif Daerah (DID). DID sendiri merupakan dana yang dialokasikan dalam APBN dengan tujuan untuk memberikan penghargaan kepada pemerintah daerah yang mempunyai kinerja baik dalam kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah. Hal ini ditegaskan dalam Surat Direktur Jenderal Perimbangan Keuangan Nomor S-511/PK/2018 tertanggal 5 September 2018 tentang Perhitungan Dana Insentif Daerah. Dalam surat tersebut, indikator kinerja kesehatan fiskal dan pengelolaan keuangan daerah terdiri dari rasio-rasio sebagai berikut.

- i. *Local taxing power* yang dihitung dengan rasio realisasi pendapatan pajak daerah dan retribusi daerah/realisasi produk domestik regional bruto nonminyak bumi dan gas bumi;

- ii. *Quality of spending* yang diukur dengan realisasi belanja modal/ realisasi total belanja APBD;
- iii. *Quality of budget planning* yang diukur dengan realisasi belanja/pagu belanja
- iv. *Fiscal space* yang diukur dengan realisasi pendapatan *non earmarked*/realisasi pendapatan.
- v. realisasi sisa lebih perhitungan anggaran tahun sebelumnya/realisasi total belanja APBD;

Hubungan penerapan akuntansi berbasis akrual dan kinerja operasional

Akuntansi berbasis akrual dapat memberikan informasi yang lebih relevan dibanding basis kas, salah satunya terkait penggunaan sumber daya untuk mencapai tujuan organisasi terutama untuk biaya-biaya yang timbul pada kemudian hari (Christofzik, 2019). Misalnya, pelaksanaan program yang sumber dananya dibiayai dengan hutang akan menimbulkan konsekuensi pembayaran di kemudian hari. Informasi mengenai potensi biaya yang timbul tidak bisa diperlihatkan secara baik ketika menggunakan akuntansi berbasis kas. Penggunaan akuntansi berbasis akrual akan memberikan informasi yang lebih banyak terkait penggunaan dana baik di masa sekarang maupun masa yang akan datang, sehingga keputusan pembiayaan program akan menjadi lebih terukur. Pembiayaan program tersebut pada akhirnya akan menentukan kinerja operasional pemerintah dalam menjalankan tugas sehari-hari (Dorn et al., 2019).

Penerapan akuntansi berbasis akrual juga dapat menyajikan laporan keuangan yang lebih transparan (Bergman et al., 2016). (Montes et al., 2019) menemukan bahwa transparansi mempunyai efek langsung terhadap peningkatan kinerja pemerintah berupa peningkatan efektivitas dan efisiensi. Efektivitas dan efisiensi kinerja dapat terlihat dari apakah kebijakan pemerintah mampu mencapai tujuan dan hasil yang diinginkan. Selain itu, laporan keuangan yang disusun menggunakan basis akrual dapat meningkatkan predictive value dari suatu laporan keuangan sehingga dapat menggambarkan secara utuh mengenai kapabilitas organisasi (Bruns, 2014). Kapabilitas organisasi merupakan kombinasi dari penggunaan sumber daya dan rutinitas operasional organisasi yang digunakan untuk mentransformasi suatu input menjadi output yang akan dirasakan oleh para pengguna layanan dari pelayanan publik (Bryson et al., 2007). Selain itu, informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan berbasis akrual dapat membantu proses perencanaan pembangunan pada tahun selanjutnya melalui perubahan struktur anggaran (Susanto & Djuminah, 2015). Implementasi akuntansi berbasis akrual mampu memberikan gambaran mengenai semua potensi yang ada pada organisasi sehingga perencanaan dan penganggaran yang dihasilkan dapat dilaksanakan secara tepat sasaran yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja operasional Pemerintah.

Lampe et al. (2015) dan Furqan et al. (2020) memberikan bukti empiris pada aspek kinerja operasional. Furqan et al. (2020) menemukan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual berimbas pada peningkatan laporan keuangan sehingga meningkatkan efektivitas pelayanan publik. Pada penelitian lain, Lampe et al. (2015) juga menunjukkan bahwa peningkatan efektivitas terjadi pada saat penerapan akuntansi berbasis akrual. Berdasarkan hal tersebut, hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁: Penerapan akuntansi berbasis akrual berhubungan positif terhadap kinerja operasional pemerintah.

Hubungan penerapan akuntansi berbasis akrual dan kinerja keuangan

Penerapan akuntansi berbasis akrual dapat meningkatkan akuntabilitas sebagai bagian dari pencapaian tujuan reformasi tata kelola pengelolaan keuangan pemerintahan (Prabowo et al., 2017). Akuntabilitas tersebut meningkat seiring pengungkapan laporan keuangan yang lebih detil dan terukur (Sylvia et al., 2018). Selain itu, transparansi membuat pengawasan baik yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa maupun masyarakat akan lebih ketat (Cohen & Karatzimas, 2017). Pengungkapan dan pengawasan tersebut pada akhirnya berimbas pada peningkatan kinerja keuangan pemerintah. Kelebihan lain dari penggunaan basis akrual adalah informasi mengenai biaya dan sumber daya yang digunakan oleh pemerintah lebih akuntabel sehingga dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas kinerja pemerintah (Yamamoto, 1999; Carlin, 2005; Christensen, 2007). Peningkatan efisiensi dan efektivitas kinerja tersebut dirasakan berkat adanya peningkatan akuntabilitas dan manajemen yang berorientasi pada hasil (Montes et al., 2019).

Carter et al., (1992) menyatakan bahwa efektivitas pencapaian suatu program terkadang mengabaikan aspek efisiensi, begitupun sebaliknya. Pencapaian suatu program terkadang tidak mempertimbangkan aspek dari biaya masa depan yang timbul. Misalnya, dalam keterbatasan ruang fiskal, perencanaan dan penganggaran pemeliharaan gedung menggunakan pola flat budget yaitu alokasi anggaran disamakan dengan alokasi tahun sebelumnya. Hal ini dikarenakan tidak terdapat informasi mengenai depresiasi aset pada laporan keuangan berbasis kas. Dengan penerapan akuntansi berbasis akrual, menurut Peter van der Hoek (2005), dapat memberikan informasi yang lebih komprehensif sehingga selaras antara penganggaran dan kinerja yang ingin dicapai sehingga dapat meningkatkan efektivitas dan efisiensi.

Masih menurut Peter van der Hoek (2005), penerapan akuntansi berbasis akrual biasanya diikuti oleh reformasi pengelolaan keuangan termasuk di dalamnya manajemen kinerja. Manajemen kinerja membutuhkan informasi terkait biaya sehingga penerapan akuntansi berbasis akrual akan menghasilkan informasi yang berguna di dalam peningkatan kualitas laporan keuangan, informasi terkait alokasi sumber daya dan biaya program. Hal ini akan memicu para manajer di sektor publik untuk bekerja lebih efektif dan efisien. Efektivitas dan efisiensi kinerja sendiri dapat terlihat dari kinerja keuangan yang diukur dengan menggunakan rasio keuangan. Berdasarkan hal tersebut, hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₂: Penerapan akuntansi berbasis akrual berhubungan positif terhadap kinerja keuangan pemerintah.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Obyek penelitian adalah Pemerintah Daerah di Negara Kesatuan Republik yang terdiri dari 548 Pemerintah Daerah yang terbagi menjadi 34 Pemerintah Provinsi, 416 Pemerintah Kabupaten, dan 98 Pemerintah Kota. Pemerintah Provinsi tidak dimasukkan dalam penelitian ini karena tugas dan fungsi serta karakteristik dari pemerintah provinsi sangat berbeda dengan Kabupaten dan Kota. Teknik yang digunakan dalam pemilihan sampel adalah teknik *purposive sampling*. Teknik tersebut mengambil sampel dari populasi dengan kriteria berdasarkan pertimbangan tujuan penelitian. Kriteria pemilihan sampel adalah sebagai berikut:

- a. Pemerintah Daerah yang telah berdiri sejak tahun 2011.
- b. Pemerintah Daerah yang menyajikan laporan keuangan dan telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan secara berturut-turut dari tahun 2011-2017.

Berdasarkan kriteria sampel tersebut, sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 491 Pemerintah Daerah dengan kondisi unbalanced data panel pada Model 1 (jumlah observasi 3.252) dan balanced data panel pada Model 2 (jumlah observasi 3.437). Periode pengamatan yang dilakukan adalah tahun 2011-2017. Pengamatan dimulai dari tahun 2011 setelah diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.

Model Penelitian

Untuk menjawab pertanyaan penelitian, peneliti menggunakan kinerja pemerintah sebagai variabel dependen. Variabel dependen yang pertama adalah kinerja operasional pemerintah daerah. Aspek ini melihat kualitas operasional dari kinerja pemerintah. Variabel dependen yang kedua adalah kinerja keuangan pemerintah daerah. Aspek ini melihat kinerja pemerintah dari aspek keuangan. Bruns (2014) menemukan bahwa perubahan sistem akuntansi akrual berdampak pada peningkatan kinerja pemerintah.

Sedangkan untuk variabel independen sebagai variabel kontrol, penelitian ini mengikuti Goeminne & George (2019) dengan membagi karakteristik pemerintah daerah menjadi karakteristik organisasi dan lingkungan. Karakteristik yang harus dikontrol antara lain Realisasi Belanja, Kinerja Tahun Sebelumnya, Ukuran Pemerintah Daerah, Kualitas Laporan Keuangan dan Umur Pemerintah Daerah. Sedangkan karakteristik lingkungan yang harus dikontrol antara lain PDRB dan Populasi.

Variabel kontrol yang pertama adalah kinerja tahun sebelumnya. Wardhani et al. (2017) menemukan bahwa kinerja tahun sebelumnya berhubungan signifikan dengan peningkatan kinerja tahun berjalan. Variabel kontrol yang kedua kualitas laporan keuangan. Furqan et al. (2020) menyatakan bahwa implementasi sistem akuntansi berdampak positif pada kualitas laporan keuangan yang kemudian berdampak pula pada peningkatan kualitas pelayanan publik.

Variabel kontrol yang ketiga adalah belanja pemerintah. Dorn et al. (2019) mengemukakan bahwa belanja pemerintah berhubungan dengan peningkatan kualitas kinerja pemerintah. Variabel kontrol keempat adalah ukuran pemerintah daerah yang mencerminkan tingkat kompleksitas suatu pemerintah daerah. Furqan et al. (2020) menggunakan variabel tersebut sebagai variabel kontrol dan membuktikan terdapat pengaruh yang signifikan antara ukuran suatu pemerintah dengan kinerja pemerintah itu sendiri. Variabel kontrol kelima adalah umur daerah sejak pertama kali terbentuk. Setyaningrum (2017) dan Furqan et al. (2020) menggunakan variabel ini umur pememerintah daerah sebagai variabel kontrol dan memberikan bukti adanya hubungan signifikan antara umur suatu pemerintah dengan kinerja pemerintah itu sendiri.

Variabel kontrol keenam adalah Pendapatan Domestik Bruto Regional Daerah (PDRB). Variabel ini digunakan oleh Dorn et al. (2019) untuk mengontrol pengaruh tingkat kesejahteraan masyarakat terhadap karakter dari suatu pemerintah dalam pelayanan publik. Variabel kontrol ketujuh adalah jumlah penduduk Dorn et al. (2019) dan Lampe et al., (2015) menggunakan variabel populasi untuk karakter masyarakat terhadap kinerja pelayanan publik. Penelitian tersebut membuktikan bahwa terdapat hubungan negatif antara jumlah penduduk dan kualitas kinerja pemerintah.

Pengujian empiris untuk menguji dampak penerapan sistem akuntansi akrual terhadap kinerja operasional (hipotesis 1) dan kinerja keuangan (hipotesis 2) menggunakan persamaan sebagai berikut.

$$\text{Kinerja_Operasional}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Penerapan_akuntansi_akrual}_{it} + \beta_2 \text{Kinerja_Operasional}_{it-1} + \beta_3 \text{Kualitas_lapkeu}_{it} + \beta_4 \text{Realisasi_belanja}_{it} + \beta_5 \text{PDRB}_{it} + \beta_6 \text{Ukuran}_{it} + \beta_7 \text{Usia}_{it} + \beta_8 \text{Populasi}_{it} + \varepsilon_{it} \dots\dots\dots \text{persamaan 1}$$

$$\text{Kinerja_Keuangan}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Penerapan_akuntansi_akrual}_{it} + \beta_2 \text{Kinerja_Keuangan}_{i,t-1} + \beta_3 \text{Kualitas_lapkeu}_{it} + \beta_4 \text{Realisasi_belanja}_{it} + \beta_5 \text{PDRB}_{it} + \beta_6 \text{Ukuran}_{it} + \beta_7 \text{Usia}_{it} + \beta_8 \text{Populasi}_{it} + \varepsilon_{it} \dots \dots \dots \text{persamaan 2}$$

Metode Pengolahan dan Analisis Data

Penelitian ini menggunakan variabel dependen yang diukur menggunakan skala ordinal baik pada Model 1 maupun 2. Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan pendekatan regresi logistik ordinal. Pada regresi logistik ordinal terdapat model logit dan probit. Perbedaan antara model logit dan model probit yaitu pada model logit menggunakan fungsi logistik kumulatif, sedangkan pada model probit menggunakan fungsi normal kumulatif. Pada penelitian ini, variabel dependen termasuk dalam kategori skala ordinal non-biner (kategori lebih dari dua). Dalam olah data skala ordinal non-biner digunakan model *Ordered Logit* dan *Ordered Probit*.

Dalam regresi ordinal non-biner, metode estimasi yang dipilih berdasarkan pada asumsi ada tidaknya garis paralel (*parallel lines*) pada model. Asumsi *parallel lines* berarti besaran *odds ratio* tidak dipengaruhi oleh variabel dependen yang terdikotomisasi (Kleinbaum & Klein, 2005). Asumsi ini dapat diuji dengan menggunakan uji rasio log likelihood seperti uji Wolfe-Gould, Uji Brant, Uji Score, dan Uji Wald (Williams, 2015). Hasil uji asumsi *parallel lines* pada Model 1 menunjukkan hasil kelima uji tersebut menunjukkan terjadi pelanggaran asumsi *parallel lines*. Oleh karena itu, pada model tersebut harus menggunakan *ordered probit* dan tidak boleh menggunakan *ordered logit*. Sedangkan pada Model 2, hasil dari kelima uji memperlihatkan bahwa asumsi paralel terpenuhi sehingga pada model 2 dapat memilih antara *ordered logit* dan *ordered probit*. Untuk menjaga konsistensi hasil pada model 1 dan 2, maka pada penelitian ini memilih menggunakan *ordered probit*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kinerja Pemerintah

Pada Model 1 (Tabel 1) dengan Kinerja Operasional sebagai variabel dependen secara kumulatif menunjukkan Kinerja Daerah paling banyak memperoleh nilai Tinggi dan hanya 1,35% memperoleh nilai rendah. Secara kumulatif, 85,92% daerah memperoleh nilai Tinggi dan sangat Tinggi. Jika ditelaah setiap tahunnya, terjadi penurunan rata-rata penilaian pada tahun 2012 dibandingkan tahun 2011. Pada tahun 2013 terjadi kenaikan rata-rata nilai kinerja dan trend ini berlangsung sampai tahun 2016. Namun pada tahun 2017 terjadi penurunan rata-rata kinerja Pemerintah Daerah. Pada saat penerapan akuntansi berbasis akrual pada tahun 2015 terjadi kenaikan rata-rata sebesar 0,24 sedangkan rata-rata kenaikan nilai kinerja pada tahun 2016 hanya sebesar 0.132. Pada tahun 2017 justru mengalami penurunan kinerja sebesar 0,219 dibandingkan tahun sebelumnya.

Tabel 1
Statistik Deskriptif Kinerja Operasional

Kinerja Operasional	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Rendah	0	22	15	6	1	0	0
Sedang	41	130	104	65	26	17	31
Tinggi	352	226	270	276	254	214	300
Sangat Tinggi	35	77	72	127	191	243	157
Total	428	455	461	474	472	474	488

Sumber: Data Diolah (2024)

Tabel 2
Statistik Deskriptif Kinerja Keuangan

Kinerja Keuangan	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
DD	25	28	32	33	39	56	31
CC	224	257	254	248	221	254	245
BB	221	188	196	197	200	175	205
AA	21	18	9	13	31	6	10
Total	491	491	491	491	491	491	491

Sumber: Data Diolah (2024)

Pada Model 2 (Tabel 2) dengan variabel Kinerja Keuangan sebagai variabel dependen secara kumulatif menunjukkan daerah paling banyak mendapat nilai CC (49,55%) dan secara kumulatif, 43,35% daerah mendapat nilai BB ke atas. Jika ditelaah setiap tahun, terjadi penurunan kinerja pada tahun 2012 dan 2013 jika dibandingkan tahun sebelumnya. Namun pada tahun 2014, terjadi kenaikan rata-rata kinerja sebesar 0,016 dan peningkatan ini juga terjadi pada tahun 2015 sebesar 0,067. Namun demikian, pada tahun 2016 terjadi penurunan kinerja sebesar 0,187 dan meningkat kembali pada tahun 2017 sebesar 0,128.

Hubungan Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI terhadap Kinerja

Pada tabel 3 menunjukkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akruaI berhubungan positif dengan kinerja pemerintah baik ketika diukur menggunakan kinerja operasional (hipotesis 1) maupun kinerja keuangan (hipotesis 2). Hal ini sejalan dengan hasil yang diperoleh Lampe et al. (2015), Furqan et al. (2020) dan Satrio & Wijayanti (2021)

Pemerintah berharap perubahan basis akuntansi dengan penerapan basis akruaI yang disarankan oleh IMF maupun OECD (Jón R. Blöndal, 2003, 2004) mampu meningkatkan efektivitas maupun efisiensi kinerja pemerintah. Pada penelitian ini Hipotesis 1 dan Hipotesis 2 yang dibangun dapat terbukti, penerapan akuntansi akruaI berhubungan positif dengan kinerja baik ketika diukur menggunakan kinerja operasional maupun kinerja keuangan. Akuntansi berbasis akruaI mampu meningkatkan akuntabilitas dan transparansi laporan keuangan sehingga mampu menambah relevansi informasi yang dihasilkan. Transparansi dan akuntabilitas ini mampu memberikan *feedback value* yang dapat dijadikan rujukan dalam pengambilan keputusan sehingga meningkatkan kedisiplinan dalam penggunaan anggaran (Bergman et al., 2016). Sejalan dengan hal ini, Prabowo et al. (2017) penerapan akuntansi berbasis akruaI dapat memberikan nilai lebih pada akuntabilitas sehingga dapat membantu tercapainya tujuan reformasi tata kelola pemerintahan. Pada pemerintah daerah di Indonesia, implementasi akuntansi berbasis akruaI akan memperbaiki proses penganggaran (Susanto & Djuminah, 2015) dan pada akhirnya memperbaiki proses penyerapan anggaran sebagai variabel pembentuk kinerja keuangan.

Tabel 3
Hasil Uji Hipotesis

	Prediksi Tanda	Kinerja Operasional	Kinerja Keuangan
1	2	3	4
Penerapan Akuntansi AkruaI	(+)	0.4952941***	0.1937459***
Kinerja Tahun Sebelumnya	(+)	0.9123418***	1.059368***

Kualitas Lapkeu	(+)	0.2813208***	0.0615335**
Realisasi Belanja PDRB	(+)	0.0197	-0.7298921***
Ukuran	(+)	0.0913378**	-0.0093
Usia	(+)	0.0141	0.5378065***
Populasi	(-)	0.0054241***	-0.0090228***
Pseudo R2		0.2098291***	0.0212
Prob > chi2		0.2903	0.2114
		(0.000)	(0.000)

***, **, * = p-value significant at 1%, 5%, 10%

Sumber: Data Diolah (2024)

Variabel utama penelitian ini (penerapan akuntansi berbasis akrual) menunjukkan hasil yang sama dimana dimana H_1 dan H_2 . Berdasarkan hasil yang diperoleh pada model 1 dan 2 dimana hasil menunjukkan hal sejalan antara H_1 dan H_2 merupakan indikasi bahwa dalam penerapan akuntansi berbasis akrual, Pemerintah Indonesia tidak hanya untuk mendapatkan legitimasi dari dunia internasional namun penerapannya menggunakan pendekatan substantif. Hal ini berarti organisasi telah bertindak secara nyata agar tindakan tersebut selaras dengan norma sosial (Hopwood, 2009). Proses intitusionalisasi akuntansi berbasis akrual sejatinya telah dimulai sebelum era reformasi (Harun et al., 2012). Dalam perkembangannya, Pemerintah Indonesia melakukan reformasi di bidang keuangan negara sejak tahun 2003 dengan diterbitkannya paket Undang-Undang Keuangan Negara yaitu Undang-Undang nomor 17 tahun 2003, Undang-Undang nomor 1 tahun 2004 dan Undang-Undang nomor 15 tahun 2004. Pada UU nomor 17 tahun 2003 telah diamanatkan untuk membuat standar akuntansi yang digunakan oleh pemerintah baik pusat maupun daerah.

Persiapan untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual cukup panjang. Sejatinya penerapan akuntansi berbasis akrual mulai diterapkan pada tahun 2010 sesuai amanat Peraturan Pemerintah nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Namun demikian karena dirasa masih belum siap maka penerapan akuntansi berbasis akrual baru dilaksanakan pada tahun 2015. Dengan persiapan yang panjang tersebut, Pemerintah Indonesia tidak hanya secara simbolis menerapkan akuntansi berbasis akrual.

Analisis Sensitivitas

Analisis Berdasarkan Perbedaan Waktu Pengamatan

Pada analisis sensitivitas berdasarkan perbedaan waktu pengamatan, pengujian hipotesis 1 dan 2 dilakukan penggantian periode pengamatan dengan 2 perbedaan. Pertama, periode waktu pengamatan hanya pada saat sebelum dan sesudah penerapan akuntansi berbasis akrual yaitu periode pengamatan pada tahun 2014 dan 2015. Hal ini dilakukan untuk mengendalikan masalah waktu sebelum penerapan akuntansi berbasis akrual yang lebih panjang (4 tahun) dibandingkan periode setelah penerapan (3 tahun). Kedua, periode waktu pengamatan dilakukan dengan 3 periode waktu yaitu sebelum, pada saat penerapan dan setelah penerapan. Hal ini dilakukan untuk mengontrol jika terdapat *timelag* perubahan yang dihasilkan oleh penerapan akuntansi berbasis akrual.

Tabel 4
Uji Sensitivitas Perubahan Periode Waktu Pengamatan

variabel	Prediksi tanda	Kinerja Operasional		Kinerja Keuangan	
		2014-2015	2014-2016	2014-2015	2014-2016
1	2	3	4	5	6
Penerapan Akuntansi Akrua	(+)	0.4400346* ***	0.4385912* ***	0.1984856* ..	0.1048755
		(0.000)	(0.000)	(0.018)	(0.166)
Kinerja Tahun Sebelumnya	(+)	1.214822** *	1.34623***	1.234628** *	1.138016** *
		(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.000)
Kualitas Lapkeu	(+)	0.19479***	0.2617041* **	0.1260526* *	0.0725088
		(0.002)	(0.000)	(0.02)	(0.108)
Realisasi Belanja	(+)	-0.0779	-0.098	-0.131	-
		(0.727)	(0.589)	(0.501)	(0.000)
PDRB	(+)	0.0652	0.115	-	-
		(0.446)	(0.102)	(0.000)	(0.09)
Ukuran	(+)	0.1361	0.029	0.3867056* ***	0.6743055* ***
		(0.322)	(0.805)	(0.002)	(0.000)
Usia	(+)	0.0063409* **	0.0074056* *	-	-
		(0.007)	(0.000)	(0.000)	(0.000)
Populasi	(-)	0.3152935* **	0.298909** *	0.038	0.0366935
		(0.000)	(0.000)	(0.629)	(0.572)
Pseudo R2		0.3632	0.4082	0.2498	0.2472
Prob > chi2		(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.000)

***, **, * = *p*-value significant at 1%.

Sumber: Data Diolah (2024)

Hasil analisis sensitivitas pada periode pengamatan sebelum-sesudah (2014-2015) dan periode pengamatan 3 tahun (2014-2016) konsisten untuk model 1 dengan menggunakan variabel dependen kinerja operasional, sedangkan pada model 2 pada periode pengamatan sebelum-sesudah (2014-2015) hasilnya konsisten dengan pengujian utama namun pada periode pengamatan 3 tahun (2014-2016) tidak ditemukan hubungan antara penerapan akuntansi berbasis akrual dan kinerja keuangan. Dorn et al. (2019) menemukan bahwa setelah penerapan akuntansi berbasis akrual tidak terjadi perubahan efisiensi kinerja pemerintah. Ketika dilakukan perpanjangan pengamatan dari tahun 2014-2017, hasil menunjukkan hubungan positif antara penerapan akuntansi berbasis akrual dan kinerja keuangan.

Analisis Berdasarkan Tipe Pemerintahan

Pada model 1 (kinerja operasional) dan 2 (kinerja keuangan), hubungan antara penerapan akuntansi berbasis akrual dan kinerja memberikan hasil yang konsisten antara pengujian seluruh sampel dan subsampel. Pada seluruh tipe pemerintahan baik kabupaten maupun kota, telah menerapkan akuntansi berbasis akrual sehingga penerapan tersebut dapat memperbaiki kinerja.

Tabel 5
Hasil Uji Hipotesis Berdasarkan Tipe Pemerintahan

Variabel	Prediksi tanda	Kinerja Operasional		Kinerja Keuangan	
		Kab	Kota	Kab	Kota
1	2	3	4	5	6
Penerapan Akuntansi Akrua	(+)	0.372871** *	0.815153** *	0.17709** *	0.223479* *
		(0.000)	(0.000)	(0.004)	(0.075)
Kinerja Tahun Sebelumnya	(+)	0.8773611* **	1.035405** *	1.044384* **	0.9830149* **
		(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.000)
Kualitas Lapkeu	(+)	0.2835979* **	0.2412183* **	0.0572392 *	0.113 *
		(0.000)	(0.004)	(0.05)	(0.141)
Realisasi Belanja	(+)	0.2534345* *	-0.0883186 *	- 0.75051** *	-0.397 *
		(0.035)	(0.755)	(0.000)	(0.12)
PDRB	(+)	0.044 (0.365)	0.1066738 (0.356)	0.001 (0.978)	-0.32167*** (0.003)
Ukuran	(+)	-0.088 (0.293)	0.1620473 (0.252)	0.528071* (0.000) **	0.2568217* (0.043) *
Usia	(+)	0.0025535* (0.065)	0.0114585* (0.000) **	- 0.00757** *	- 0.008564** *
Populasi	(-)	0.2787173* ** (0.000)	0.0283278 (0.835)	-0.046 (0.318)	0.5726832* ** (0.000)
Pseudo R2		0.2923	0.2934	0.2200	0.1872
Prob > chi2		(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.000)

***, **, * = *p*-value significant at 1%, 5%, 10%

Sumber: Data Diolah (2024)

Analisis Berdasarkan Tipologi Klassen

Tipologi Klassen membagi wilayah ke dalam 4 kuadran dan hal ini digunakan untuk melihat secara lebih mendalam perbedaan sampel pada daerah berdasarkan PDRB dan tingkat pertumbuhan. Hasil konsisten didapatkan pada Model 1 (kinerja operasional) dimana akuntansi berbasis akrual berhubungan positif dengan kinerja di semua wilayah berdasarkan tipologi Klassen kecuali untuk daerah Maju tetapi Tertekan. Hal ini juga berlaku untuk Model 2 (kinerja keuangan) dimana akuntansi berbasis akrual berhubungan positif terhadap kinerja di daerah yang tergolong Berkembang dan Maju. Sedangkan untuk daerah yang Tertinggal dan Maju Namun Tertekan tidak mengalami hubungan antara penerapan akuntansi berbasis akrual dan kinerja.

Pada daerah yang Tertinggal dan Maju Namun Tertekan, sumber daya yang dimiliki daerah pun belum siap untuk implementasi akuntansi akrual. Berdasarkan wawancara yang

dilakukan oleh Yuliati et al., (2019) ditemukan bahwa tidak semua staf akuntansi memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Sementara itu, dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI pada Pemerintah Daerah, mensyaratkan setiap kepala daerah untuk membuat kebijakan akuntansi pemerintah daerah. Berdasarkan hasil temuan dari Boolaky et al. (2020) yang menyatakan hanya ada 21 Kabupaten dan Kota yang proaktif dalam menyusun peraturan terkait turunan implementasi akruaI. Daerah yang terlambat membuat kebijakan tersebut memang tidak dikenakan sanksi, namun demikian laporan keuangan yang dibuat harus berdasarkan akuntansi berbasis akruaI.

Penjelasan lebih lanjut mengenai hasil yang berbeda pada daerah yang relatif lebih tertinggal adalah selama ini sistem akuntansi masih terfokus pada penyajian laporan keuangan untuk alasan akuntabilitas keuangan saja dan belum dijadikan patokan sebagai pengambilan keputusan (Achmad, 2012). Hal ini disebabkan karena aparat pemerintah sangat jarang menggunakan informasi akuntansi untuk pengambilan keputusan terutama terkait keuangan (Mir & Sutiyono, 2013). Hyndman & Connolly (2011) dan Cohen & Karatzimas (2017) menyatakan bahwa informasi akruaI menghasilkan informasi yang rumit dan sulit dipahami oleh para birokrat. Sejalan dengan hal ini, Pina et al. (2009) dan Gamayuni (2018) juga memberi pandangan bahwa akuntansi berbasis kas lebih sederhana sehingga mudah untuk diimplementasikan dalam pengambilan keputusan.

Tabel 6
Hasil Uji Hipotesis Berdasarkan Tipologi Klassens Pada Kinerja Operasional

Variabel	Prediksi tanda	Kinerja Operasional			
		Tertinggal	Maju Tertekan	Berkembang	Maju
1	2	3	4	5	6
Penerapan Akuntansi AkruaI	(+)	0.4367302* (0.000)	0.1885617 (0.22)	0.7070802* (0.000)	0.5372974* (0.001)
Kinerja Tahun Sebelumnya	(+)	0.8387146* (0.000)	1.310663** (0.000)	0.8553261* (0.000)	0.9171105* (0.000)
Kualitas Lapkeu	(+)	0.2436542* (0.000)	0.3013801* (0.005)	0.3147235* (0.000)	0.2643403* (0.001)
Realisasi Belanja	(+)	0.111012 (0.57)	0.2202594 (0.413)	-0.240 (0.205)	-0.0065318 (0.98)
PDRB	(+)	0.066 (0.531)	-0.015 (0.913)	0.2346865* (0.052)	0.070 (0.684)
Ukuran	(+)	0.098 (0.454)	-0.162 (0.394)	-0.026 (0.827)	0.148 (0.351)
Usia	(+)	0.0060545* (0.004)	0.005 (0.127)	0.0044519* (0.023)	0.005 (0.133)
Populasi	(-)	0.2488238* (0.034)	0.2446439* (0.055)	0.199 (0.151)	0.107 (0.55)
Pseudo R2		0.2814	0.3178	0.3013	0.2798
Prob > chi2		(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.000)

***, **, * = *p*-value significant at 1%, 5%, 10%

Tabel 7
Hasil Uji Hipotesis Berdasarkan Tipologi Klassens Pada Kinerja Keuangan

Variabel	Prediksi tanda	Kinerja Keuangan			
		Tertinggal	Maju Tertekan	Berkembang	Maju
1	2	7	8	9	10
Penerapan Akuntansi Akrua	(+)	0.121 (0.235)	0.013 (0.921)	0.2921535* (0.004)	0.3692392* (0.008)
Kinerja Tahun Sebelumnya	(+)	1.134205** (0.000)	0.9250937* (0.000)	0.9815456* (0.000)	0.9611167* (0.000)
Kualitas Lapkeu	(+)	0.067 (0.141)	0.118 (0.186)	0.080975* (0.063)	-0.030 (0.688)
Realisasi Belanja	(+)	- (0.000)	-0.313 (0.176)	- (0.000)	- (0.001)
PDRB	(+)	0.020 (0.838)	-0.160 (0.186)	-0.129 (0.234)	0.079 (0.606)
Ukuran	(+)	0.4916649* (0.000)	0.250 (0.122)	0.6893961* (0.000)	0.4345198* (0.002)
Usia	(+)	- (0.000)	- (0.008)	- (0.000)	- (0.017)
Populasi	(-)	-0.075 (0.486)	0.141 (0.206)	0.091 (0.484)	0.161 (0.315)
Pseudo R2		0.2527	0.1590	0.2078	0.1385
Prob > chi2		(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.000)

***, **, * = *p*-value significant at 1%, 5%, 10%

Sumber: Data Diolah (2024)

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan bahwa perubahan basis akuntansi berhubungan dengan kinerja pemerintah. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 491 Pemerintah Daerah dengan kondisi unbalanced data panel pada Model 1 (jumlah observasi 3.252) dan balanced data panel pada Model 2 (jumlah observasi 3.437). Periode pengamatan yang dilakukan adalah tahun 2011-2017.

Berdasarkan pengujian terhadap hipotesis 1 dan hipotesis 2 membuktikan bahwa perubahan basis akuntansi dari akuntansi berbasis kas menuju akrual menjadi akuntansi berbasis akrual berhubungan positif dengan kinerja pemerintah baik ketika diukur menggunakan kinerja operasional maupun kinerja keuangan. Dalam hal ini proses adaptasi akuntansi berbasis akrual memberikan nilai lebih pada laporan keuangan berupa *feedback value* dan *predictive value* sehingga informasi yang dihasilkan relevan untuk pengambilan keputusan dalam kinerja pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah Indonesia tidak hanya secara simbolis namun secara substansial mengadaptasi akuntansi berbasis akrual sehingga dapat meningkatkan kinerja pemerintah.

Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan bahan masukan kepada Pemerintah terkait manfaat implementasi akuntansi berbasis akrual dalam peningkatan transparansi dan akuntabilitas sehingga dapat menghasilkan informasi yang relevan untuk pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan yang tepat berdasarkan informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan berbasis akrual akan meningkatkan kinerja.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi penelitian akuntansi sektor publik di Indonesia. Pertama, penelitian akan memberikan bukti empiris dengan menggunakan data set yang lebih panjang sehingga diharapkan penelitian ini dapat menghasilkan gambaran yang lebih komprehensif mengenai hubungan antara penerapan akuntansi berbasis akrual dengan kinerja. Kedua, penelitian ini juga akan memberikan dua aspek pengukuran kinerja yaitu kinerja operasional dan keuangan untuk memberikan perbandingan pengukuran kinerja dari berbagai aspek. Hal ini mengikuti saran pada penelitian sebelumnya untuk memberikan alternatif pengukuran kinerja.

Keterbatasan

Penelitian ini tidak terlepas dari limitasi. Variabel penerapan akuntansi berbasis akrual hanya menggunakan *dummy variable* yaitu tahun penerapan. Hal ini mengesampingkan efek peristiwa yang terjadi pada tahun tersebut. Selain itu, peneliti ini belum membahas terkait Sumber Daya Manusia dan teknologi informasi yang merupakan faktor penentu dari tingkat keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual.

Saran Untuk Penelitian Selanjutnya

Saran bagi penelitian selanjutnya adalah dapat melakukan pendalaman terkait proses penerapan akuntansi berbasis akrual dapat dilakukan dengan melakukan wawancara maupun *Focus Group Discussion*. Penelitian selanjutnya dapat menambahkan variable Sumber Daya Manusia dan penggunaan teknologi informasi dalam pengelolaan keuangan misalnya Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD).

DAFTAR PUSTAKA

- Achmad, N. F. (2012). *Public Expenditure Management Reform In Indonesia: An Assessment of The Roles of The Treasury and Other Institutions* (Issue January). Flinders University.
- Ahn, P. D., Jacobs, K., Lim, D. W., & Moon, K. (2014). Beyond Self-Evident: Recognising the Problematic Political Context of Accrual Accounting Adoption in South Korea. *Financial Accountability and Management*, 30(1), 25–48. <https://doi.org/10.1111/faam.12026>
- Araujo, J. F. F. E. de, & Tejedro-Romero, F. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 327–347. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2015-0199>
- Bergman, U. M., Hutchison, M. M., & Jensen, S. E. H. (2016). Promoting sustainable public finances in the European Union: The role of fiscal rules and government efficiency. *European Journal of Political Economy*, 44, 1–19. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2016.04.005>
- Boolaky, P. K., Mirosea, N., & Omoteso, K. (2020). The Adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian Local Government: A Neo-Institutional Perspective. *International Journal of Public Administration*, 43(14), 1252–1265. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1669047>
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. In *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (Vol. 21, Issue 2). <https://doi.org/10.1108/09513570810854383>
- Bruns, H. J. (2014). Accounting change and value creation in public services-Do relational archetypes make a difference in improving public service performance? *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4–5), 339–367. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.005>

- Bryson, J. M., Ackermann, F., & Eden, C. (2007). Putting the resource-based view of strategy and distinctive competencies to work in public organizations. *Public Administration Review*, 67(4), 702–717. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2007.00754.x>
- Carlin, T. M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 21(3), 309–336. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>
- Carter, N., Klein, R., & Day, P. (1992). *How organisations measure success: The use of performance indicators in government*. Routledge.
- Christensen, M. (2007). What We Might Know (But Aren't Sure) About Public-Sector Accrual Accounting. *Australian Accounting Review*, 17(1), 51–65.
- Christofzik, D. I. (2019). Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? - Evidence from Germany. *European Journal of Political Economy*, 60, 1–23. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2019.07.003>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95–113. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). The New Institutionalism in Organizational Analysis. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226185941.001.0001>
- Dorn, F., Gaebler, S., & Roesel, F. (2019). Ineffective fiscal rules? The effect of public sector accounting standards on budgets, efficiency, and accountability. *Public Choice*. <https://doi.org/10.1007/s11127-019-00755-8>
- Furqan, A. C., Wardhani, R., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2020). The effect of audit findings and audit recommendation follow-up on the financial report and public service quality in Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-06-2019-0173>
- Gamayuni, R. R. (2018). The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on Financial Reporting Quality. *Review of Integrative Business and Economic Research*, 7(1), 46–58. <http://buscompress.com/journal-home.html>
- Goeminne, S., & George, B. (2019). New development: Determinants of financial performance in public organizations. *Public Money and Management*, 39(1), 70–73. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1476309>
- Harun, H., Van Peurse, K., & Eggleton, I. (2012). Institutionalization of accrual accounting in the Indonesian public sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(3), 257–285. <https://doi.org/10.1108/18325911211258308>
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 433–439. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.03.002>
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. In *Management Accounting Research* (Vol. 22, Issue 1). Elsevier Ltd. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>
- Jón R. Blöndal. (2003). Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1), 43–59.
- Jón R. Blöndal. (2004). Issues in Accrual Budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 103–120.

- Kleinbaum, D. G., & Klein, M. (2005). *Survival Analysis: A Self-Learning Text* (M. Gail, K. Krickeberg, J. Samet, A. Tsiatis, & W. Wong (eds.); 2nd Editio). Springer US.
- Lampe, H. W., Hilgers, D., & Ihl, C. (2015). Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany. *Applied Economics*, 47(41), 1–14. <https://doi.org/10.1080/00036846.2015.1030562>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59–78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>
- 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>
- Montes, G. C., Bastos, J. C. A., & de Oliveira, A. J. (2019). Fiscal transparency, government effectiveness and government spending efficiency: Some international evidence based on panel data approach. *Economic Modelling*, 79(October 2018), 211–225. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2018.10.013>
- Olson, O., Humphrey, C., & Guthrie, J. (2001). Caught in an evaluatory trap: A dilemma for public services under NPFM. *International Journal of Phytoremediation*, 21(1), 505–522. <https://doi.org/10.1080/09638180126799>
- Peter van der Hoek, M. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting and Finance*, 25(1), 32–45. <https://doi.org/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x>
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. In *European Accounting Review* (Vol. 18, Issue 4). <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>
- Potter, B. (1999). The power of words: Explaining recent accounting reforms in the Australian public sector. *Accounting History*, 4(2), 43–72. <https://doi.org/10.1177/103237329900400205>
- Prabowo, T. J. W., Leung, P., & Guthrie, J. (2017). Reforms in public sector accounting and budgeting in Indonesia (2003-2015): Confusions in implementation. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 29(1), 104–137. <https://doi.org/10.1108/jpbafm-29-01-2017-b005>
- Satrio, A. A., & Wijayanti, N. A. (2021). Hubungan Penerapan Akuntansi Berbasis Akruar Dan Kinerja Pemerintah Di Indonesia. *Journal Publicuho*, 3(4), 567. <https://doi.org/10.35817/jpu.v3i4.15630>
- Setyaningrum, D. (2017). The Direct and Mediating Effects of An Auditor 's Quality and the Legislative 's Oversight on the Follow-up of Audit Recommendation and Audit Opinion. *International Journal of Economic Research*, 14(3), 269–292.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.108.2768&rep=rep1&type=pdf>
- Susanto, D., & Djuminah. (2015). The Usefulness of Local Government Financial Statements for Regional Development Planning Process (An Empirical Study Against the Head of the District Development Planning Agencies in Java and Madura). *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211(November 2015), 75–80. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.012>

- Sutcliffe, P. (2003). The standards programme of IFAC's public sector committee. *Public Money and Management*, 23(1), 29–36. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00338>
- Sylvia, Sukoharsono, E. G., Prihatiningtias, Y. W., & Roekhuudin. (2018). Public interest and accrual accounting: are they aligned? *Journal of Accounting and Organizational Change*, 14(4), 366–380. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2017-0094>
- Turley, G., Robbins, G., & Mcnena, S. (2014). A Framework to Measure the Financial Performance of Local Governments. *Local Government Studies*, 41(3), 401–420. <https://doi.org/10.1080/03003930.2014.991865>
- Verbeeten, F. H. M. (2008). Performance management practices in public sector organizations: Impact on performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 427–454. <https://doi.org/10.1108/09513570810863996>
- Wardhani, R., Rossieta, H., & Martani, D. (2017). Good governance and the impact of government spending on performance of local government in Indonesia. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 3(1), 77–102.
- Williams, R. (2015). *Ordered Logit Models - Overview*. 1–17. <https://doi.org/10.4135/9781526421036885901>.[https](https://doi.org/10.4135/9781526421036885901)
- Yamamoto, K. (1999). Accounting System Reform and Management in the Japanese Local Government. *Financial Accountability and Management*, 15, 291–307. https://doi.org/10.1007/978-1-4615-4581-1_9
- Yuliati, R., Yuliansyah, Y., & Adelina, Y. E. (2019). The implementation of accrual basis accounting by Indonesia's local governments. *International Review of Public Administration*, 24(2), 67–80. <https://doi.org/10.1080/12294659.2019.1603954>