

## BAB III

### METODE PENELITIAN

#### 3.1. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini adalah tentang implementasi kebijakan, yaitu penelitian tentang bagaimana suatu kebijakan diterapkan. Pendekatan penelitian yang digunakan adalah metode kualitatif. Penelitian kualitatif pada dasarnya bertujuan menemukan atau paling tidak mengenali suatu teori (baru) dan penarikan kesimpulan dilakukan secara induktif. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif karena penelitian bermaksud memperoleh gambaran yang mendalam tentang implementasi PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, khususnya pada Lampiran 1 yaitu akuntansi pemerintah dengan basis akrual (selanjutnya disebut sebagai implementasi SAP berbasis akrual).

Robert K Yin (1983) menjelaskan bahwa penggunaan setiap metode penelitian tergantung kepada tipe pertanyaan, kontrol yang dimiliki peneliti terhadap peristiwa yang akan diteliti dan fokus terhadap fenomena penelitiannya. Studi kasus merupakan metode yang lebih cocok bila pokok pertanyaannya berkenaan dengan *how* dan *why*. Pertanyaan *how* dan *why* akan diarahkan ke peristiwa kontemporer dimana Peneliti hanya memiliki peluang yang kecil sekali atau tidak mempunyai peluang sama sekali untuk melakukan kontrol terhadap peristiwa tersebut. Studi kasus mendasarkan pada teknik yang sama dengan teknik pada strategi historis tetapi dengan menambahkan dua sumber bukti yang tidak tersedia dalam

metode historis. Metode historis berkenaan dengan kematian masa lampau sedangkan studi kasus berkenaan dengan peristiwa kini sehingga bukti tambahan berupa observasi dan wawancara menjadi penting.

Yin (1983) juga memberikan definisi teknis dari studi kasus, yaitu menyelidiki fenomena di dalam konteks kehidupan nyata, bilamana:

- a. Batas-batas antara fenomena dan konteks tak tampak dengan tegas; dan dimana:
- b. Multi sumber bukti dimanfaatkan.

Penelitian ini akan menggunakan metode studi kasus, dimana Peneliti akan memperoleh gambaran dan pemahaman yang mendalam atas objek yang menjadi lokasi penelitian sementara Peneliti tidak memiliki peluang melakukan kontrol atas obyek penelitian. Penelitian ini merupakan studi kasus tunggal karena meneliti fenomena dimana obyek penelitian merupakan satu-satunya entitas yang mengalami kondisi yang akan diteliti yaitu satu-satunya yang sudah mengimplementasikan SAP berbasis akrual. Untuk memperkaya pemahaman Peneliti dan mendukung pengambilan kesimpulan, Peneliti juga melakukan perbandingan terbatas dengan implementasi akuntansi basis akrual di negara-negara lain yang melalui studi literatur. Meskipun laporan keuangan basis akrual yang diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 tidak persis serupa dengan yang diterapkan di negara lain, namun prinsip basis akrual yang dirujuk pada dasarnya adalah sama. Perbedaan dalam kebijakan teknis akuntansi akrual dan perbedaan lingkungan antara lokus penelitian dengan negara-negara lain tersebut akan menjadi pertimbangan dalam menganalisis hasil

penelitian. Penelitian ini juga akan menguji teori yang telah disusun yaitu teori implementasi kebijakan. Mengingat fokus penelitian adalah implementasi kebijakan di bidang akuntansi, maka Peneliti juga menggunakan teori-teori di bidang akuntansi sebagai rujukan sehingga teori yang mendukung penelitian ini bersifat multi disiplin. Untuk memastikan, mengubah, atau mengembangkan teori tersebut, studi kasus ini mungkin akan sesuai untuk semua kondisi. Studi kasus selanjutnya bisa digunakan untuk menentukan apakah proposisi teori tersebut benar ataukah beberapa alternatif penjelasannya lebih relevan.

Dalam analisis studi kasus, salah satu strateginya adalah penggunaan logika penjadohan pola (Yin, 1983). Logika penjadohan pola membandingkan pola yang didasarkan pada empirik dengan pola yang diprediksikan (atau dengan beberapa prediksi alternatif). Yang dijodohkan dalam penelitian ini adalah Pola A yaitu faktor-faktor yang menurut teori akan mempengaruhi keberhasilan implementasi kebijakan yaitu komunikasi, sumber daya, sikap pelaksana/disposisi, struktur birokrasi serta monitoring dan evaluasi dan Pola B yaitu implementasi dari akuntansi basis akrual. Prediksi Pola B didasarkan pada studi literatur tentang akuntansi akrual dan pengalaman penerapannya di beberapa negara di luar Indonesia yaitu proses transisi menuju implementasi akuntansi basis akrual tidak mudah dan memerlukan waktu yang lama, jika menerapkan akuntansi akrual maka informasi keuangan akan lebih lengkap dan komprehensif sehingga lebih transparan dan akuntabel untuk

mendukung penilaian kinerja namun implementasi akuntansi akrual lebih sulit karena lebih kompleks dan rumit dibanding basis kas.

### **3.2. Fokus Penelitian**

Ada dua pengertian yang ingin dicapai oleh Peneliti melalui penerapan fokus penelitian, yaitu:

- a. Fokus penelitian dapat membatasi studi sehingga Peneliti bisa membatasi bidang inkuiri, misalnya jika kita membatasi diri pada upaya menemukan teori-teori dasar, maka lapangan penelitian lainnya tidak akan kita manfaatkan lagi
- b. Penetapan fokus penelitian berfungsi untuk memenuhi kriteria inklusi-eksklusi atau memasukkan-mengeluarkan (*inclusion-exclusion creteria*) suatu informasi yang baru diperoleh di lapangan. Dengan bimbingan dan arahan, seorang Peneliti akan tahu persis data mana yang perlu dikumpulkan dan data mana yang tidak perlu dimasukkan ke dalam sejumlah data yang sedang dikumpulkan (Moleong:1996).

Dengan penetapan fokus yang jelas dan mantap, Peneliti dapat membuat keputusan yang tepat tentang data mana yang akan dikumpulkan dan mana yang tidak perlu dijamah ataupun mana yang akan dibuang. Fokus penelitian ini sangat penting untuk dijadikan sarana untuk memandu dan mengarahkan jalannya penelitian.

Permasalahan dan fokus penelitian sangat terkait, oleh karena itu permasalahan penelitian dijadikan sebagai acuan didalam fokus, walaupun fokus dapat berubah dan berkembang di lapangan sesuai perkembangan permasalahan penelitian yang ditemukan di lapangan.

Pada intinya penelitian ini akan terfokus pada suatu upaya untuk menganalisis implementasi kebijakan menyusun laporan keuangan berbasis akrual sebagaimana diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan untuk mencapai transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Proses penyusunan laporan keuangan adalah suatu siklus yang meliputi proses pengumpulan data keuangan, analisis dan interpretasi data keuangan, pengikhtisaran data keuangan serta penyusunan ikhtisar data keuangan dalam bentuk laporan keuangan. Terkait dengan hal tersebut, semua fokus dalam penelitian ini senantiasa akan dikaitkan dalam konteks efektifitas implementasi kebijakan penyusunan laporan keuangan dengan basis akrual yaitu mencapai transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah. Dengan pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel maka akan mendorong terwujudnya tujuan negara yaitu kemakmuran rakyat sebagaimana dinyatakan dalam UUD 1945. Lebih jelasnya, fokus dalam penelitian ini dapat dirinci sebagai berikut

- a. Kebijakan yang menjadi pedoman Pemerintah Kota Semarang dan kebijakan-kebijakan teknis yang dibuat dan diimplementasikan oleh Pemerintah Kota Semarang dalam rangka mengimplementasikan kebijakan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) khususnya Lampiran 1 tentang penyusunan laporan keuangan dengan akuntansi basis akrual (SAP berbasis akrual).

- b. Proses implementasi SAP berbasis akrual dengan mendeskripsikan dan menganalisis komunikasi atas kebijakan yang menjadi pedoman, sumber daya manusia yang terlibat, sarana dan prasarana (fasilitas) yang digunakan, sikap dari pihak internal dan pihak eksternal, struktur birokrasi pengelola keuangan, monitoring dan evaluasi atas pelaksana kebijakan serta output dari implementasi SAP berbasis akrual dan kemanfaatan yang sudah dirasakan pengguna laporan keuangan dengan basis akrual dalam hal ini DPRD Pemerintah Kota Semarang.
- c. Pendukung dan hambatan yang dihadapi dalam mengimplementasikan penyusunan laporan keuangan dengan akuntansi basis akrual dengan mengidentifikasi dukungan dan hambatan yang dihadapi serta faktor internal dan faktor eksternal yang menjadi pemicu timbulnya pendukung dan penghambat.
- d. Menggambarkan model implementasi yang sudah diterapkan oleh Pemerintah Kota Semarang dan menganalisis kelemahan dan kelebihan model tersebut.
- e. Menyusun model yang akan direkomendasikan Peneliti kepada Pemerintah Kota Semarang dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual dengan mempertimbangkan teori-teori yang relevan, biaya dan manfaat serta harapan *stakeholders* atau Peneliti merekomendasikan kepada Pemerintah Kota Semarang untuk tidak mengimplementasikan SAP berbasis akrual.

Untuk memudahkan operasional penelitian agar sesuai dengan fokus penelitian, dibuat Operasionalisasi Fokus Penelitian berikut ini:

Tabel 3.1

## Operasionalisasi Fokus Penelitian

No	Fokus Penelitian	Deskripsi Fokus
1	Kebijakan yang menjadi pedoman implementasi, kebijakan teknis yang disusun dan diimplementasikan oleh Pemerintah Kota Semarang dalam rangka mengimplementasikan SAP basis akrual	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Konstruksi kebijakan pengelolaan keuangan daerah</li> <li>b. Peraturan perundangan yang menjadi dasar implementasi SAP basis akrual</li> <li>c. Kebijakan teknis yang disusun pemerintah pusat maupun Pemkot Semarang untuk mengimplementasikan SAP basis akrual</li> <li>d. Kelengkapan, kejelasan, konsistensi dan kekuatan legalitas kebijakan-kebijakan terkait implementasi SAP basis akrual</li> </ul>
2	Proses implementasi kebijakan penyusunan laporan keuangan dengan akuntansi basis akrual dengan mendeskripsikan dan menganalisis komunikasi atas kebijakan, sumber daya manusia yang terlibat, sarana dan prasarana (fasilitas) yang digunakan, sikap pelaksana, struktur birokrasi serta monitoring dan evaluasi serta kemanfaatan yang sudah dirasakan pengguna laporan keuangan dengan basis akrual dalam hal ini DPRD Pemerintah Kota Semarang	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Transmisi kebijakan meliputi alat transmisi dan aktor pelaku transmisi kebijakan sehingga kebijakan sampai pada pelaksana</li> <li>b. Aktor yang terlibat, sarana dan prasarana (fasilitas) serta kewenangan yang digunakan Pemkot Semarang dalam mengimplementasikan SAP basis akrual</li> <li>c. SOP yang tersedia dan diimplementasikan dan koordinasi dalam hal fragmentasi fungsi-fungsi pengelolaan keuangan</li> <li>d. Kegiatan penyusunan laporan keuangan dengan akuntansi basis akrual</li> <li>e. Kemanfaatan yang sudah dirasakan pengguna laporan keuangan dengan basis akrual dalam hal ini DPRD Pemerintah Kota Semarang</li> </ul>
3	Aspek Pendukung dan penghambat yang dihadapi dalam mengimplementasi SAP basis akrual dengan mengidentifikasi dukungan dan hambatan yang dihadapi serta faktor internal dan faktor eksternal yang menjadi pemicu timbulnya pendukung dan penghambat	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Latar belakang implementasi SAP basis akrual di Pemkot Semarang</li> <li>b. Aspek internal dan eksternal yang menjadi pendukung implementasi SAP basis akrual di Pemkot Semarang</li> <li>c. Aspek internal dan eksternal yang menjadi penghambat implementasi SAP basis akrual di Pemkot Semarang</li> </ul>
4 dan 5	Model implementasi SAP basis akrual yang sudah diterapkan oleh Pemkot Semarang dan Model yang akan direkomendasikan Peneliti kepada Pemkot Semarang dalam mengimplementasikan SAP basis akrual	Berdasar pemahaman Peneliti atas implementasi SAP basis akrual yang diterapkan di Pemkot Semarang serta analisis aspek pendukung dan penghambat dan mempertimbangkan teori-teori yang relevan selanjutnya disusun model implementasi yang sudah diterapkan dan model implementasi yang direkomendasikan untuk diterapkan. Peneliti juga mungkin merekomendasikan Pemkot Semarang untuk tidak mengimplementasikan SAP berbasis akrual.

### 3.3. Lokasi Penelitian

Lokasi penelitian adalah pada Pemerintah Kota Semarang sebagai satu-satunya Pemerintah Daerah yang sudah mengimplementasikan kebijakan SAP basis akrual.

### 3.4. Sumber Data

Sesuai dengan masalah dan fokus penelitian, unit analisis dari penelitian ini adalah:

Tabel 3.2

Unit Analisis Penelitian

Unit Pokok	Unit Menengah	Unit Terkecil
Badan Eksekutif	Walikota, Sekda, DPKAD, SKPD Pemkot Semarang	Pimpinan, Pegawai
Badan Legislatif	DPRD Kota Semarang	Anggota
<i>Quality Control</i>	Inspektorat Kota Semarang	Pimpinan, Auditor
<i>Quality Assurance</i>	BPK	Auditor

Sumber data pada unit analisis dalam penelitian ini adalah:

#### a. Informan

Informan awal dipilih secara purposif. Pemilihan informan ini didasarkan atas subyek penelitian yang menguasai masalah, memiliki data dan bersedia memberikan data. Sesuai dengan masalah, tujuan, dan fokus penelitian, informan dalam penelitian ini berasal dari 4 (empat) pihak, yakni.

- 1) Pemerintah Kota Semarang yaitu: Kepala Daerah/pimpinan, penyusun laporan keuangan dan pihak yang mengelola keuangan.



Informan dari Pemerintah Kota Semarang adalah: Plt Walikota, Sekretaris Daerah, Kepala Dinas Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPKAD), Kepala Dinas Pendidikan, Kepala Dinas Penerangan Jalan dan Pengelolaan Reklame (PJPR), Kepala Bidang Akuntansi, Kepala Bidang Pajak, Kepala Bidang Perimbangan Keuangan dan Lain-Lain Pendapatan, Sekretaris Badan Perencanaan dan Pembangunan Daerah (Bappeda), beberapa Pengampu Akuntansi di DPKAD, serta para Pembuku di beberapa Dinas.

- 2) Pelaksana *Quality Control* dalam pelaksanaan tugas dan fungsi pengawasan internal di Pemerintah Kota Semarang khususnya dalam melakukan revidi atas laporan keuangan yaitu Inspektorat Pemkot Semarang. Informan dalam *quality control* adalah Inspektur dan Inspektur Wilayah.
- 3) *Stakeholders* laporan keuangan Pemerintah Kota Semarang yaitu DPRD Kota Semarang. Informan dari DPRD Kota Semarang adalah tiga (3) anggota DPRD yaitu Yearzy Ferdian SE, Akt, MSi (Ketua Komisi B DPRD Kota Semarang), H Ari Purbono, SE (Anggota Komisi C DPRD Kota Semarang) dan Ir Wachid Nurmiyanto (Anggota Komisi C DPRD Kota Semarang) .
- 4) Pelaksana *Quality Assurance* dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan atas laporan keuangan Pemerintah Kota Semarang sebelum disampaikan dan digunakan oleh DPRD Kota Semarang, yaitu Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Jawa

Tengah. Informan dari Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Jawa Tengah adalah beberapa Auditor/Pemeriksa atas laporan keuangan Pemerintah Kota Semarang.

Peneliti juga memanfaatkan informasi dari pihak lain yaitu akademisi (Prof Indra Bastian dari Universitas Gajah Mada Yogyakarta) dan Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yaitu anggota KSAP (AB Triharta) selaku penyusun PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang memahami atau memperhatikan laporan keuangan pemerintah. Informan yang ikut mendukung kelengkapan informasi yang diperoleh dalam penelitian ini adalah para observer yang berasal dari Pemerintah Daerah lain yang melakukan studi banding atas implementasi SAP basis akuntansi akrual di Pemerintah Kota Semarang yaitu informan dari Pemerintah Kota Tangerang, Kota Pontianak dan Kota Cilegon. Peneliti juga berkesempatan mengikuti pertemuan antara Pemerintah Kota Semarang dengan *Chair of IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board)* dimana materi dalam pertemuan tersebut dapat memperkaya hasil penelitian ini. SAP akrual dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 merujuk kepada standar akuntansi yang diterbitkan oleh IPSAS. Kunjungan *Chair of IPSASB* ke Pemerintah Kota Semarang dalam rangka meninjau implementasi akuntansi akrual dan mendukung Pemerintah Kota Semarang untuk terus memperbaiki implementasi SAP akrual. Pihak-pihak lain yang menjadi informan tersebut diharapkan bisa

menjadi penyeimbang sekaligus penguji keandalan data dan informasi yang diperoleh dari informan kunci.

Berikut adalah tabel yang menjelaskan informan kunci dan informasi yang diharapkan diperoleh dari informan tersebut:

### Bagan 3.1

#### Informasi Pokok dan Informan Kunci

<b>Implementasi Akuntansi Basis Akrua</b>			
<b>Fenomena</b>	<b>Gejala</b>	<b>Nomor Interviu Guide</b>	<b>Informan</b>
Proses transisi tidak mudah	Transisi dari basis kas menuju akrual perlu waktu lama dan tidak mudah dan ada inisiatif kepala daerah	1), 2), 3), 4), 5), 6), 7)	Badan Eksekutif, , Quality Control dan Quality Assurance
Akuntansi akrual lebih kompleks dan rumit	Menyusun LK dengan basis akrual lebih sulit karena kompleks dan rumit dibanding basis kas	8),9)	Badan Eksekutif dan Badan Legislatif
Manfaat akuntansi akrual	Memungkinkan pengukuran kinerja manajemen dengan lebih akurat dan sulit dimanipulasi jika standar sudah mapan dan komprehensif	10),11), 12), 13, 14)	Badan Eksekutif Quality Control dan Quality Assurance
<b>Aspek-Aspek Implementasi Akuntansi Basis Akrua</b>			
A. Komunikasi			
<b>Fenomena</b>	<b>Gejala</b>	<b>Nomor Interviu Guide</b>	<b>Informan</b>
Transmisi	pertentangan pendapat	1),2)	Badan Eksekutif, Badan Legislatif Quality Control dan Quality Assurance
	hirarki birokrasi	3),4),5)	
	persepsi selektif	6),7)	
Konsistensi dan Kejelasan	kerumitan kebijakan	8),9)	
	kejelasan tujuan	10),11), 38)	
	masalah program baru	12)	
	konsensus atas tujuan	15)	
<i>Clear mandate and Legislation</i>	<i>Legislation to provide formal authority and signal commitment to the changes</i>	39, 41)	
B. Sumber Daya			
<b>Fenomena</b>	<b>Gejala</b>	<b>Nomor Interviu Guide</b>	<b>Informan</b>
Staf	kuantitas	16)	Badan Eksekutif, Quality Control dan Quality Assurance
	kompetensi	17),18)	
Wewenang	kecukupan	19),20)	
	efektivitas	21)	
Fasilitas	fasilitas fisik	22),23)	
Informasi	Bagaimana mengimplementasikan	24)	

C. Kecenderungan Sikap			
Fenomena	Gejala	Nomor <i>Interviu Guide</i>	Informan
Internal Pelaksana	mendukung/menolak	25),26)	Badan Eksekutif, Badan Legislatif, Quality Control dan Quality Assurance
Lingkungan Pelaksana (Akademisi, <i>Supreme Audit Institution, Professional accounting body</i> )	mendukung/menolak	27),28)	
<i>Political Commitment</i>	Situasi politik mendukung/menolak	40)	Badan Eksekutif dan Badan Legislatif
D. Struktur birokrasi			
Fenomena	Gejala	Nomor <i>Interviu Guide</i>	Informan
SOP	prosedur teknis	29),30)	Badan Eksekutif, Quality Control dan Quality Assurance
	rutinitas	31),32), 33)	
Fragmentasi	pemisahan fungsi dan wewenang	34), 35)	
	koordinasi antar bagian	36),37),38)	
E. Monitoring dan evaluasi			
Fenomena	Gejala	Nomor <i>Interviu Guide</i>	Informan
<i>Quality Control (Pengawas Internal)</i>	Independensi	42), 43)	Badan Eksekutif, Quality Control dan Quality Assurance
	Efektivitas	44)	
<i>Quality Assurance (Pemeriksa Eksternal)</i>	Independensi	42), 43)	
	Efektivitas	44)	

## b. Dokumen

Data sekunder dalam penelitian ini diambil dari dokumen yang relevan dengan masalah dan fokus penelitian antara lain:

- 1) Kebijakan pemerintah yang relevan
- 2) Laporan keuangan yang dihasilkan
- 3) Data dan informasi di lokasi penelitian yang relevan
- 4) Laporan Hasil Reviu Inspektorat yang relevan

- 5) Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan yang relevan
- 6) Hasil penelitian terdahulu yang relevan
- 7) Informasi di media massa yang relevan.

### **3.5. Metode Pengumpulan Data**

Ada tiga proses kegiatan pengumpulan data yang terdiri dari: (a) proses memasuki lokasi penelitian (*getting in*); b) ketika berada di lokasi penelitian (*getting along*); (c) mengumpulkan data lapangan dan menganalisis data (*Logging the data*). Proses pengumpulan data di lapangan dilaksanakan selama tahun 2012 dan 2013.

#### **a. Proses Memasuki Lokasi Penelitian (*getting in*)**

Peneliti melakukan orientasi di lingkungan Pemerintah Kota Semarang diawali dengan pendekatan secara informal maupun di masa Peneliti melakukan tugas sebagai auditor di Pemerintah Kota Semarang. Selanjutnya secara formal, Peneliti menyampaikan keinginan dan memohon izin kepada Plt Walikota Semarang yang didampingi Sekretaris Daerah dan jajarannya untuk melakukan penelitian implementasi SAP Akrual di Pemerintah Kota Semarang. Plt Walikota Semarang menyambut baik dan mendukung penelitian ini. Selanjutnya, peneliti juga mulai memperkenalkan diri ke lingkungan Pemerintah Kota Semarang. Pendekatan awal diprioritaskan pada DPKAD sebagai dinas yang mengkoordinir kegiatan pengelolaan keuangan daerah. Pendekatan selanjutnya meluas pada Inspektorat dan SKPD lain. Untuk lebih memahami proses penyusunan laporan

keuangan, Peneliti juga melakukan pendekatan kepada auditor pada Badan Pemeriksa Keuangan Provinsi Jawa Tengah. Peneliti adalah salah satu auditor tersebut, dan untuk lebih menguatkan serta menyeimbangkan simpulan (menghindari subyektivitas persepsi Peneliti), juga menggunakan auditor selain Peneliti sebagai informan.

b. Ketika berada di lokasi penelitian (*getting along*)

Peneliti melakukan hubungan secara pribadi yang akrab dengan subyek penelitian, sehingga Peneliti memperoleh informasi selengkapnyanya serta menangkap makna intisari dari berbagai informasi yang diperoleh tersebut. Peneliti mencoba menghindari kesan kaku dan terlalu frontal untuk memperoleh jawaban yang sah dari informan. Ketika menggali informasi, Peneliti mengupayakan sudah menyiapkan data-data pembanding antara lain informasi dari dokumen untuk menghindari persepsi selektif baik dari informan maupun Peneliti, sekaligus mengkonfrontir apabila ada informasi yang bertentangan.

Selanjutnya Peneliti juga menjalin hubungan dengan orang-orang lain, walau bukan informan, yang dapat membantu kelancaran penelitian. Hal ini dimaksudkan untuk menghindari adanya kesan eksklusifitas Peneliti yang mungkin saja dapat menghambat kemudahan untuk memperoleh data yang diperlukan.

c. Proses Pengumpulan Data (*logging the data*)

Berdasarkan pada jenis dan sumber data yang diperlukan, teknik pengumpulan data digunakan meliputi:

1) Wawancara mendalam (*indepth interview*)

Wawancara jenis ini tidak dilaksanakan dengan struktur yang ketat, tetapi dengan pertanyaan yang awalnya cukup umum namun semakin memfokuskan pada permasalahan sehingga informasi yang dikumpulkan cukup mendalam. Kelonggaran semacam ini mampu mengorek kejujuran informan untuk memberikan informasi yang sebenarnya, terutama yang berkenaan dengan perasaan, sikap dan pandangan mereka terhadap apa yang mereka ketahui. Teknik wawancara semacam ini dilakukan dengan semua informan yang ada pada lokasi penelitian terutama untuk mendapatkan data primer dari para informan. Wawancara dilakukan baik di Pemerintah Kota Semarang maupun tempat kerja informan, akan tetapi diupayakan sebisa mungkin menjauhkan diri dari kesan formal. Untuk mencatat hasil wawancara, Peneliti menggunakan alat bantuan berupa buku catatan dan alat *recorder*, serta sesekali menggunakan kamera photo jika diperlukan.

Wawancara juga dilakukan secara *open ended* serta terfokus. Dalam wawancara *open ended*, Peneliti bertanya kepada informan kunci tentang fakta suatu peristiwa dan opini mereka. Informan kunci sangat penting bagi keberhasilan studi kasus. Informan bukan hanya memberikan data namun juga memberikan informasi tentang sumber bukti yang lain. Wawancara terfokus, dilakukan dalam waktu yang pendek, bisa tetap *open ended* dan lebih sebagai dukungan atas hasil wawancara *open ended*. Untuk



menghindari proses wawancara yang menyimpang dari tujuan penelitian, Peneliti menyusun panduan wawancara yang mengarahkan Peneliti agar selalu pada jalur mencapai tujuan penelitian ini. Panduan wawancara tersebut terdapat di Lampiran 3. Sedangkan rangkuman hasil wawancara pada informan kunci terdapat di Lampiran 4.

## 2) Studi Dokumen dan Rekaman Arsip

Teknik ini dilakukan untuk mendapatkan data sekunder yang dilaksanakan dengan cara mengumpulkan data yang bersumber pada arsip dan dokumen yang ada pada masing-masing situsnya (dan lokasi penelitian). Dalam hal ini informasi berbagai arsip maupun dokumen-dokumen lain yang dianggap perlu dan relevan dengan masalah yang dikaji dalam penelitian ini. Rekaman arsip bisa saja dalam bentuk komputerisasi. Dokumen yang diperoleh Peneliti bisa berupa prosedur-prosedur teknis penyusunan laporan keuangan, laporan-laporan rutin yang disusun SKPD, data kepegawaian, laporan hasil revid Inspektorat, laporan hasil pemeriksaan BPK, data keuangan maupun informasi umum tentang Pemerintahan Kota Semarang.

## 3) Observasi

Untuk memperoleh gambaran selengkap mungkin, Peneliti mengadakan *prolonged engagement*, artinya Peneliti sesering mungkin melakukan interaksi, terutama terhadap hal-hal yang

menjadi kajian penelitian ini yaitu proses penyusunan laporan keuangan, tujuannya adalah: (1) menumbuhkan kepercayaan pada diri subyek yng diteliti, (2) memahami atau mengalami sendiri kompleksitas di daerah penelitian, dan (3) dapat menghindari distorsi akibat kehadiran Peneliti di lapangan.

Kondisi yang menjadi dukungan dalam penelitian ini adalah bahwa Peneliti juga menjadi pelaku dalam fungsi *quality assurance* (auditor) penyusunan laporan keuangan Pemerintah Kota Semarang sehingga pengalaman Peneliti dalam memeriksa laporan keuangan Pemerintah Kota Semarang juga menjadi salah satu sumber data.

### **3.6. Instrumen Pengumpulan Data**

Instrumen pengumpulan data dalam penelitian ini adalah Peneliti sendiri dimana Peneliti terjun langsung ke lapangan melaksanakan teknik-teknik pengumpulan data baik wawancara, analisis dokumen maupun observasi. Atas proses dan hasil pengumpulan data tersebut, Peneliti melakukan pengorganisasian dokumentasi/arsip yang memungkinkan penelusuran kemudian atas data pendukung hasil penelitian ini. Hasil penelitian juga diorganisasikan untuk memungkinkan analisis data.

### **3.7. Teknik Analisis Data**

Menurut Bogdan dan Biklen (1990) waktu pelaksanaan analisis data dapat dibedakan kedalam dua macam model, yakni proses analisis yang dilakukan terus menerus selama pengumpulan data di lapangan

dan analisis setelah pengumpulan data selesai dilakukan. Lebih lanjut, kedua pakar diatas menyatakan bahwa analisis data merupakan aktivitas yang mencakup kegiatan menelaah data, membaginya menjadi satu-satuan yang dapat dikelola, mensintesiskannya, mencari pola, menemukan apa yang penting dan apa yang akan dipelajari, serta memutuskan apa yang akan dilaporkan.

Dalam penelitian ini, analisis dilakukan selama proses pengumpulan data berjalan, yakni setiap kali suatu peristiwa yang menjadi fokus penelitian selesai direkam. Berikutnya, hasil *recording* itu akan dirupakan dalam bentuk laporan lapangan. Proses analisis ini sendiri akan dilakukan secara terus menerus serta merupakan kegiatan yang kontinu sampai kegiatan penelitian berakhir. Hasil analisis sementara yang disusun Peneliti, secara kontinu disampaikan kepada para promotor dan co promotor untuk dikonsultasikan. Analisis data dan konsultasi ini dapat mengungkapkan (1) data apa yang masih perlu dicari, (2) pertanyaan apa yang harus dijawab, (3) metode apa saja yang dipakai untuk mencari informasi baru, (4) kesalahan apa yang harus diperbaiki. Peneliti akan terus melakukan pengumpulan dan analisis data sampai disimpulkan bahwa informasi yang diperoleh sudah sampai pada titik jenuh untuk menjawab tujuan penelitian ini (teknik *snowballs*).

Proses berikut adalah mereduksi data yang sudah terkumpul sehingga ditemukan tema-tema dan fenomena-fenomena yang dianggap relevan dengan fokus peneliitian. Reduksi data dan penyajian data adalah dua komponen analisis yang dilakukan bersamaan dengan proses

pengumpulan data. Data yang direduksi memberikan gambaran yang lebih tajam. Hal ini penting mengingat data yang menumpuk, serta laporan yang tebal akan sulit ditangani. Juga akan sulit melihat hubungan secara detail, serta sukar pula melihat gambaran keseluruhan yang tepat.

Dalam analisis data di studi kasus, diperlukan strategi umum berupa perbandingan dengan proposisi teoritis dan mengembangkan deskripsi kasus (Yin, 1987). Data empiris (fakta) dalam implementasi akuntansi basis akrual dibandingkan dengan proposisi teoritis dalam implementasi kebijakan maupun proposisi teoritis dalam akuntansi basis akrual sebagaimana dijelaskan dalam Tabel Fenomena Penelitian di Bab II. Pengembangan deskripsi kasus diharapkan dapat membantu pengidentifikasian kaitan timbal balik yang perlu dianalisis dan mendukung hasil perbandingan dengan proposisi teoritis sehingga memungkinkan Peneliti merumuskan rekomendasi model implementasi SAP dengan basis akrual.

Strategi analisis studi kasus untuk perbandingan adalah dengan penggunaan logika penjodohan pola.

*For case study analysis, one of the most desirable strategies is the use of a pattern-matching logic. Such a logic compare an empirically based pattern with a predicted one (or several alternatives predictions). If the patterns coincide, the results can help a case study to strengthen its internal validity (Yin, 1984: 103).*

Logika penjodohan pola adalah membandingkan pola yang didasarkan pada empirik dengan pola yang diprediksikan. Jika kedua pola tersebut ada persamaan maka hasilnya dapat menguatkan validitas internal studi kasus yang bersangkutan. Penjodohan pola dalam

penelitian ini yaitu menjodohkan aspek-aspek dalam implementasi kebijakan dengan implementasi akuntansi basis akrual. Indikasi aspek-aspek yang sudah disusun sebelumnya bisa saja berubah seiring berkembangnya hasil penelitian. Sebagai contoh, pada teori yang menjadi rujukan yaitu Edwards III, aspek monitoring dan evaluasi tidak secara eksplisit dinyatakan sebagai aspek yang mempengaruhi implementasi kebijakan. Edwards III hanya menyebutkan diperlukannya informasi ketaatan personil pelaksana terhadap kebijakan sebagai bagian dari aspek sumber daya berupa informasi kepatuhan pelaksana terhadap kebijakan. Berdasar perkembangan yang ditemukan dalam penelitian, implementasi kebijakan keuangan daerah khususnya SAP berbasis akrual cenderung memerlukan *command and control* yaitu kejelasan instruksi penyusun kebijakan dan pengawasan atas kepatuhan pelaksana terhadap instruksi tersebut. Dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan negara termasuk daerah, penyimpangan terhadap kebijakan pengelolaan keuangan daerah bisa berdampak penyimpangan dari hukum berupa korupsi yang merugikan keuangan negara. Situasi tersebut mengembangkan pentingnya aspek monitoring dan evaluasi dalam implementasi kebijakan keuangan daerah yang diharapkan dapat mengawasi seberapa jauh pelaksana mematuhi kebijakan dan bagaimana memperbaiki implementasi agar mencapai tujuan kebijakan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel. Perkembangan yang ditemukan dalam penelitian yang didukung oleh model implementasi kebijakan yang dinyatakan oleh beberapa pakar selain Edwards III,

antara lain Mazmanian and Sabatier, Grindle dan Adil Nadjam, maka sikap yang juga penting dalam implementasi kebijakan adalah kecenderungan sikap dari lingkungan yang melingkupi pelaksana kebijakan.

Berikut adalah Penjodohan pola yang akan digunakan dalam penelitian ini:

Tabel 3.3

**I Penjodohan Pola**

Pola A (Sebab)	Pola B (Akibat)
<p>A. Komunikasi</p> <p>Gejala:</p> <p>Pertentangan pendapat, hirarki birokrasi, persepsi selektif, kerumitan kebijakan, kejelasan tujuan, masalah program baru, konsensus atas tujuan, peraturan tidak tegas mengatur perubahan</p>	<p>Implementasi</p> <p>Gejala:</p> <p>Perubahan dari akuntansi berbasis kas menjadi akrual tidak mudah dan perlu waktu lama. Informasi akrual lebih lengkap dan akuntabel. Akuntansi akrual lebih kompleks dan rumit.</p>
<p>B. Sumber Daya</p> <p>Gejala:</p> <p>Kuantitas dan kompetensi SDM, kewenangan yang cukup dan efektif, fasilitas fisik yang cukup dan otomatis, dan informasi bagaimana mengimplementasikan kebijakan.</p>	<p>Implementasi</p> <p>Gejala:</p> <p>Perubahan dari akuntansi berbasis kas menjadi akrual tidak mudah dan perlu waktu lama. Informasi akrual lebih lengkap dan akuntabel. Akuntansi akrual lebih kompleks dan rumit.</p>
<p>C. Kecenderungan Sikap</p> <p>Gejala:</p> <p>Sikap pelaksana dan lingkungan yang baik akan mendukung implementasi sedang yang menolak akan menghambat implementasi</p>	<p>Implementasi</p> <p>Gejala:</p> <p>Perubahan dari akuntansi berbasis kas menjadi akrual tidak mudah dan perlu waktu lama. Informasi akrual lebih lengkap dan akuntabel. Akuntansi akrual lebih kompleks dan rumit.</p>
<p>D. Struktur Birokrasi</p> <p>Gejala:</p> <p>Prosedur teknis, rutinitas, pemisahan fungsi serta koordinasi antarbagian</p>	<p>Implementasi</p> <p>Gejala:</p> <p>Perubahan dari akuntansi berbasis kas menjadi akrual tidak mudah dan perlu waktu lama. Informasi akrual lebih lengkap dan akuntabel. Akuntansi akrual lebih kompleks dan rumit.</p>
<p>E. Monitoring dan Evaluasi</p> <p>Gejala:</p> <p>Keberadaan informasi ketaatan pelaksana terhadap kebijakan sebagai bahan evaluasi untuk meyakini implementasi sudah sesuai kebijakan dan perbaikan implementasi serta keberlanjutan kebijakan</p>	<p>Implementasi</p> <p>Gejala:</p> <p>Perubahan dari akuntansi berbasis kas menjadi akrual tidak mudah dan perlu waktu lama. Informasi akrual lebih lengkap dan akuntabel. Akuntansi akrual lebih kompleks dan rumit.</p>

### **3.8. Teori Edwards III dalam Implementasi Kebijakan Keuangan Daerah**

Edwards III (1980) bersama dengan Nakamura dan Smallwood (1980) dan Grindle (1980) dimasukkan ke dalam Peneliti Generasi Pertama. Para Peneliti Generasi Pertama lebih tertarik menjelaskan bagaimana proses suatu kebijakan diimplementasikan untuk dapat mencapai sasaran-sasaran kebijakan yang telah ditetapkan. Cara pendekatan tersebut sering disebut sebagai pendekatan *command and control* dimana implementasi dipahami sebagai proses administrasi untuk mencapai tujuan kebijakan yang telah ditetapkan. Hal ini dilandasi oleh paradigma dikotomi antara ilmu politik dan ilmu administrasi publik. Menurut pendekatan *command and control*, pencapaian tujuan kebijakan tersebut sangat dipengaruhi oleh kejelasan perintah atasan kepada bawahan dan bagaimana cara atasan mengawasi para bawahan tersebut. Dengan pemahaman itu, Peneliti generasi pertama kemudian memberikan rekomendasi tentang bagaimana cara terbaik untuk dapat mencapai berbagai sasaran kebijakan yang telah ditetapkan tersebut dalam model-model yang mereka buat. Peneliti generasi pertama dikritik karena menggunakan sudut pandang *top down* sehingga cenderung mengabaikan para pelaksana kebijakan di level bawah yang justru menduduki posisi kunci untuk keberhasilan implementasi kebijakan. Para birokrat di level bawah adalah pihak yang terkena dampak dari implementasi kebijakan sehingga seharusnya dilibatkan sejak awal yaitu



sejak perencanaan kebijakan sampai dengan implementasi kebijakan (*bottom up*). Penggabungan pendekatan *top down* dan *bottom up* yang disebut pendekatan sintetis atau *hybrid* dianggap lebih mampu menggambarkan konstelasi politik antar aktor dalam implementasi kebijakan.

Teori Edwards III berfokus pada pertanyaan bagaimana keputusan kebijakan diimplementasikan dan mengapa kebijakan diimplementasikan seperti itu, implementasi akan dilihat dari sudut pandang *top down*. Edwards III memandang jika implementasi dilihat dari sudut pandang *bottom up* yaitu dari perspektif pelaksana kebijakan maka pertimbangan-pertimbangan nilai tentang kebijakan secara subyektif tidak terelakkan. Studi implementasi oleh Edwards III ini lebih cenderung ingin mendalami bagaimana kebijakan diimplementasikan sementara pemahaman tentang kebijakan yaitu dampak dari kebijakan, *fairness* dari kebijakan, serta keputusan dari publik untuk mematuhi peraturan dan sebagainya ingin didalami secara natural saja. Edwards III akan menguji implementasi kebijakan dari sudut pandang *high level decision makers* untuk melihat apakah keputusan mereka dioperasikan sesuai dengan yang dimaksud.

Kebijakan pengelolaan keuangan daerah adalah kebijakan yang bersifat *top down* dimana penyusun kebijakan adalah DPR dan Pemerintah Pusat sementara pelaksana kebijakan adalah Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Pelaksana kebijakan yaitu Pemerintah Daerah tidak benar-benar diabaikan dimana tetap ada partisipasi dalam penyusunan kebijakan dengan memberikan masukan. Kebijakan

pengelolaan keuangan daerah adalah bagian dari keseluruhan kebijakan pengelolaan keuangan negara sehingga *top down* menjadi pilihan yang paling sesuai. Penyusun kebijakan memerlukan keserasian pengelolaan keuangan daerah dengan pengelolaan keuangan pemerintah pusat agar tujuan dari kebijakan pengelolaan keuangan negara untuk mencapai tujuan negara bisa tercapai. Pemerintah daerah memiliki diskresi dalam pengelolaan keuangan daerah berupa menyusun peraturan-peraturan teknis untuk melaksanakan kebijakan.

Dengan sifat kebijakan seperti tersebut di atas maka implementasi kebijakan pengelolaan keuangan daerah memerlukan pendekatan *command and control* untuk meyakini Pemerintah Daerah telah melaksanakan kegiatan administrasi dan menggunakan diskresi kebijakan untuk mencapai tujuan kebijakan. Rekomendasi dalam bentuk model implementasi kebijakan diperlukan untuk memberikan masukan bagaimana cara terbaik bagi Pemerintah Daerah untuk mengimplementasikan kebijakan.

Pendekatan studi implementasi kebijakan oleh Edwards III adalah dengan abstrak dan pertanyaan berikut ini (1980: 9)

1. *What are the precondition for successful policy implementation?*
2. *What the primary obstacles to successful policy implementation?*

Edwards III berpandangan bahwa implementasi kebijakan publik meliputi berbagai aksi yang bisa sangat luas sehingga akan melibatkan banyak aspek dan terkait pula dengan kebijakan-kebijakan yang lain. Untuk menjawab pertanyaan di atas, Edwards III menunjukkan aspek-

aspek yang mendukung atau menghambat implementasi kebijakan dan bagaimana interaksi antar aspek tersebut atau interaksi dengan aspek-aspek yang lain dalam implementasi kebijakan.

Edwards III menggunakan empat aspek dalam melakukan studi implementasi kebijakan yaitu *communication* (komunikasi), *resources* (sumber daya), *dispositions* (kecenderungan/sikap pelaksana) dan *bureaucratic structure* (struktur birokrasi). Keempat aspek tersebut beroperasi dengan simultan dan saling interaksi untuk mendukung atau menghambat implementasi kebijakan. Pendekatan yang paling ideal untuk menunjukkan kompleksitas hubungan antar aspek implementasi kebijakan adalah dengan menganalisis secara serentak, namun pendekatan ini akan menyulitkan dan tumpang tindih sehingga merusak pemahaman. Untuk memudahkan pemahaman tentang implementasi kebijakan, Edwards III menyederhanakan pendekatan dengan merinci setiap aspek menjadi komponen-komponen penting. Yang harus menjadi pertimbangan adalah implementasi setiap kebijakan bersifat proses yang dinamis yang melibatkan interaksi berbagai variabel.

Kelebihan dari pendekatan studi implementasi yang digunakan Edwards III adalah:

1. *Straightforward* yaitu suatu atribut yang seringkali diremehkan dalam ilmu sosial tetapi lebih memudahkan untuk memahami implementasi kebijakan. Setiap aspek dari implementasi kebijakan yaitu komunikasi, sumber daya, kecenderungan sikap dan struktur birokrasi akan didiskusikan secara jelas tanpa penyortiran yang

mengaburkan analog tertentu sehingga setiap faktor dengan mudah dapat dikaitkan dengan situasi kebijakan publik yang umum. Hal ini sangat diperlukan bagi Peneliti untuk menilai efek dari setiap aspek terhadap implementasi kebijakan.

2. Hemat yaitu formulasi logika dalam diskusi adalah ekonomis dan sederhana yang mendukung pembangunan teori dari subjek yang kompleks. Peneliti bisa lebih fokus pada hubungan yang paling sentral dari subjek yang diteliti.
3. Hanya fokus pada sedikit faktor kritis bukan pada daftar ceklist sehingga memaksa Peneliti hanya fokus pada menjelaskan hubungan dan penjelasan adalah yang diperlukan dari studi implementasi. Pemahaman yang seharusnya diperoleh adalah mengapa sesuatu terjadi seperti ini, dan dengan pemahaman tersebut kita bisa memperbaiki implementasi di masa mendatang.
4. *Conducive to providing remedies for implementation failures.* Analisis dengan pendekatan ini mungkin tidak bisa mengatasi masalah implementasi kebijakan namun setidaknya akan bisa membawa kita pada satu langkah besar pada jalur yang benar. Merincikan implementasi pada faktor kritis membantu mengidentifikasi karakteristik dari proses implementasi yang harus dimanipulasi untuk memperbaiki implementasi dan pada akhirnya bisa mendesain program untuk mengurangi masalah implementasi di masa mendatang.

Studi implementasi kebijakan pengelolaan keuangan daerah diperlukan untuk memahami bagaimana kebijakan pengelolaan keuangan daerah diimplementasikan oleh Pemerintah Daerah. Empat aspek kritis yang didiskusikan dalam studi implementasi yaitu komunikasi, sumber daya, kecenderungan sikap pelaksana dan struktur birokrasi memungkinkan penyusun kebijakan memperoleh pemahaman bagaimana kebijakan dikomunikasikan kepada Pemerintah Daerah, bagaimana sumber daya pada Pemerintah Daerah digunakan dan dikelola untuk mengoperasikan kebijakan, bagaimana sikap pelaksana yaitu pegawai Pemerintah Daerah terhadap kebijakan dan bagaimana struktur birokrasi pada Pemerintah Daerah mendukung efektivitas implementasi kebijakan. Pemahaman atas keempat aspek tersebut memungkinkan penyusun kebijakan mengidentifikasi aspek yang mendukung, aspek yang menghambat dan bagaimana keterkaitan antar aspek mempengaruhi implementasi kebijakan pengelolaan keuangan daerah. Hasil pemahaman tersebut selanjutnya dimanfaatkan penyusun kebijakan untuk mendorong Pemerintah daerah memperbaiki proses implementasi apabila permasalahannya pada keburukan implementasi di Pemerintah Daerah atau mendesain program yang mendukung perbaikan proses implementasi dan memperbaiki kebijakan apabila permasalahannya pada keburukan kebijakan sehingga menghilangkan atau setidaknya mengurangi masalah yang menghambat tercapainya tujuan kebijakan di masa mendatang.

Berikut aspek-aspek yang penting dalam implementasi kebijakan publik menurut Edwards III dan penerapannya dalam implementasi kebijakan pengelolaan keuangan daerah melalui implementasi akuntansi akrual:

### **1. Komunikasi Kebijakan**

Untuk bisa mengimplementasikan kebijakan dengan efektif, pelaksana kebijakan harus mengetahui apa yang harus mereka lakukan, perintah untuk mengimplementasikan kebijakan harus ditransmisikan pada personil yang tepat dan harus jelas, akurat dan konsisten.

#### **a. Transmisi**

SAP berbasis akrual yang mengatur tentang implementasi akuntansi berbasis akrual dalam keuangan daerah ditetapkan oleh Presiden dalam bentuk Peraturan Pemerintah. Penyusun SAP berbasis akrual adalah Komite SAP (KSAP) sebagaimana diatur dalam UU Nomor 1 Tahun 2004. Pelaksana dari kebijakan tersebut adalah Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Pada Pemerintah Pusat, yang diberikan tugas untuk melakukan pembinaan kepada Pemerintah Daerah adalah Kementerian Dalam Negeri sebagaimana diatur dalam Peraturan Presiden Nomor 24 Tahun 2010 tentang Kedudukan Tugas dan Fungsi Kementerian Negara serta susunan organisasi tugas dan fungsi Eselon I Kementerian Negara. Penyampaian kebijakan Pemerintah tentang pengelolaan keuangan daerah kepada Pemerintah Daerah adalah

bagian dari tugas Kementerian Dalam Negeri di. Direktorat Jenderal Keuangan Daerah (DJKD). Tujuan dibentuknya DJKD adalah mendorong meningkatnya kualitas pengelolaan keuangan daerah, peningkatan tertib administrasi pengelolaan keuangan daerah, yang transparan, dan akuntabel. Salah satu arah kebijakan DJKD dalam Rencana Strategis tahun 2010 s.d. 2014 adalah menyiapkan rumusan kebijakan serta standardisasi teknis dan fasilitasi di bidang akuntansi, pertanggungjawaban keuangan daerah, bantuan keterangan ahli, pemberian dukungan teknis, informasi keuangan daerah serta pembinaan dan evaluasi pengelolaan keuangan daerah.

Menurut Edwards III, semakin banyak yang harus dijangkau dengan komunikasi, dalam proses transmisi kebijakan semakin besar kemungkinan kehilangan beberapa diantaranya. Dan semakin banyak lapisan birokrasi yang harus dilewati oleh pelaksana-pelaksana, maka semakin besar peluang perintah implementasi tersebut diabaikan dan terdistorsi. Transmisi implementasi SAP berbasis akrual yang dilaksanakan oleh Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah menghadapi situasi seperti yang disampaikan oleh Edwards III dimana transmisi kebijakan harus menjangkau seluruh pemerintah daerah di Indonesia yang jumlahnya sangat banyak yaitu 529 pemerintah daerah yang memiliki situasi dan kondisi yang berbeda-beda. Selain itu, situasi struktur birokrasi pada Pemerintah Daerah yang

memiliki lapisan hirarki yang tidak sedikit juga bisa menjadi kendala dalam transmisi kebijakan.

Berdasarkan teori Edwards III, transmisi akuntansi akrual yang dilaksanakan oleh Kementerian Dalam Negeri kepada Pemerintah Daerah seharusnya disampaikan kepada personil yang tepat dan informasi yang disampaikan akurat yaitu sesuai dengan yang dimaksud oleh penyusun kebijakan. Personil yang tepat adalah personil yang memiliki pemahaman memadai tentang keuangan daerah dan memiliki kewenangan untuk melaksanakan pengelolaan keuangan daerah. Untuk bisa menyampaikan informasi akuntansi akrual dengan akurat maka informan yang melakukan transmisi harus memiliki pemahaman yang baik tentang SAP akrual, memiliki kewenangan terkait keuangan daerah dan menguasai teknik komunikasi yang baik. Apabila transmisi tidak dilaksanakan sesuai teori Edwards III, maka timbul permasalahan berupa i) pertentangan pendapat antara pemberi perintah dengan pelaksana yang berdampak kepada distorsi terhadap komunikasi, ii) distorsi perintah kepada pelaksana akibat berlapisnya hirarki birokrasi yang berdampak pada pemborosan karena melakukan kegiatan tidak sesuai maksud kebijakan, iii) persepsi selektif dari pelaksana yang berdampak pada keengganan melaksanakan perintah atau menggunakan diskresi untuk memilih menghindari kebijakan. Pertentangan pendapat dan distorsi dalam komunikasi kebijakan akuntansi akrual berdampak kepada pengelolaan



keuangan yang menyimpang dari akuntansi akrual. Sementara keengganan dari pelaksana kebijakan dalam hal ini pihak-pihak yang terkait pengelolaan keuangan daerah untuk mengubah rutinitas pengelolaan keuangan yang sebelumnya berbasis kas menjadi berbasis akrual akan menghambat implementasi akrual. Situasi kurangnya dukungan dari pelaksana menunjukkan keterkaitan aspek transmisi dengan aspek kecenderungan sikap pelaksana (disposisi) dalam teori Edwards III.

b. Kejelasan

Kebijakan SAP berbasis akrual memiliki konten yang kompleks sehingga penggunaannya memerlukan pemahaman yang memadai di bidang akuntansi. Sementara akuntansi berbasis akrual adalah kebijakan yang baru menggantikan kebijakan sebelumnya yaitu akuntansi berbasis kas. Edwards III menjelaskan bahwa sifat kebijakan yang kontennya kompleks dan kebijakan yang baru menjadi faktor yang mendorong ketidakjelasan dari kebijakan. Untuk mengatasi resiko ketidakjelasan dalam mengkomunikasikan SAP berbasis akrual maka instruksi-instruksi yang diteruskan kepada pelaksana tidak kabur tetapi menjelaskan kapan dan bagaimana program implementasi akuntansi akrual dilaksanakan. Apabila SAP berbasis akrual tidak dikomunikasikan dengan jelas kepada Pemerintah Daerah maka beresiko terjadi interpretasi yang salah dan bertentangan dengan pesan awal sebagaimana dimaksud oleh penyusun SAP akrual yaitu KSAP. Kurangnya

kejelasan perintah juga menimbulkan perubahan kebijakan yang tidak diharapkan dan dieksploitasi untuk membantu kepentingan tertentu, pengaturan-pengaturan dalam SAP berbasis akrual tidak dilaksanakan oleh Pemerintah Daerah sehingga tujuan akuntansi akrual untuk menghasilkan laporan keuangan yang transparan dan akuntabel tidak tercapai.

SAP berbasis akrual mengamanatkan kepada Kementerian Dalam Negeri untuk berkoordinasi dengan Kementerian Keuangan untuk menyusun Pedoman Umum Sistem Akuntansi Pemerintahan yang menjadi acuan bagi Kepala Daerah untuk menyusun Sistem Akuntansi Pemerintahan pada tingkat Pemerintah Daerah. SAP berbasis akrual juga mengamanatkan kepada Kementerian Dalam Negeri untuk mengatur penerapan SAP berbasis akrual secara bertahap pada tingkat Pemerintah Daerah. Pedoman dan pengaturan yang diamanatkan SAP berbasis akrual agar disusun oleh Pemerintah Pusat dan Kementerian Dalam Negeri dan Kementerian Keuangan bertujuan menjelaskan kapan dan bagaimana implementasi akuntansi akrual pada Pemerintah Daerah.

Pengaturan yang jelas tentang kapan dan bagaimana implementasi SAP berbasis akrual, menurut pemikiran Edwards III seharusnya tidak menghilangkan fleksibilitas dalam implementasi di Pemerintah Daerah mengingat lokus yaitu setiap pemerintah Daerah seringkali memiliki perbedaan kondisi yang berdampak kepada perbedaan

kebutuhan pendukung implementasi akuntansi akrual. Negara Kesatuan Republik Indonesia memiliki 529 Pemerintah Daerah dengan kondisi yang bervariasi baik kondisi geografis, sumber daya manusia, budaya, kemampuan keuangan daerah serta situasi politik dan banyak hal lainnya.

#### c. Konsistensi

Komunikasi SAP akrual yang sudah dilaksanakan dengan jelas masih bisa membingungkan pelaksana dalam implementasinya apabila terdapat perintah-perintah yang tidak konsisten. Pelaksana pada tingkat bawah biasanya menghadapi kebingungan dalam implementasi kebijakan karena inkonsistensi perintah pada pelaksana tingkat atas. Faktor-faktor yang mempengaruhi ketidakjelasan komunikasi kebijakan juga menjadi penyebab perintah implementasi yang tidak konsisten. Faktor tersebut adalah kompleksitas dan kebaruan kebijakan yang juga melekat pada kebijakan SAP berbasis akrual. Hal tersebut melingkupi resiko terjadinya perintah yang tidak konsisten dimana SAP berbasis akrual harus dikomunikasikan melewati banyak cabang dan tingkat pemerintahan sampai dengan pelaksana teknis dalam pengelolaan keuangan daerah di Pemerintah Daerah. Menurut Edwards III, ketidakkonsistenan biasanya juga berasal dari besarnya kepentingan yang bersaing yang berusaha mempengaruhi implementasi kebijakan. Tujuan kebijakan pengelolaan keuangan daerah untuk mencapai transparansi dan akuntabilitas keuangan

daerah yang antara lain diimplementasikan melalui SAP berbasis akrual melibatkan banyak kepentingan baik pada Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah maupun pihak-pihak eksternal lainnya. Komunikasi implementasi SAP berbasis akrual yang tidak konsisten mengakibatkan terjadinya kebingungan pada pelaksana kebijakan sehingga terjadi perbedaan pendapat dan keengganan pelaksana dalam mengimplementasikan akuntansi akrual serta pelaksana mengambil tindakan yang longgar dalam menafsirkan suatu kebijakan yang berdampak pada kurang efektifnya implementasi kebijakan untuk mencapai transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

## **2. Sumber Daya**

Perintah implementasi yang jelas dan konsisten dan telah ditransmisikan dengan akurat tidak akan berarti jika pelaksana kebijakan kekurangan sumber daya untuk melaksanakan kebijakan dengan efektif. Sumber daya yang penting dalam implementasi kebijakan adalah: staf/sumber daya manusia baik ukuran maupun keahlian; informasi yang cukup dan relevan tentang bagaimana mengimplementasikan kebijakan dan kepatuhan pihak-pihak yang terlibat dalam implementasi; kewenangan untuk meyakinkan bahwa kebijakan telah diimplementasikan sesuai dengan dimaksud; dan fasilitas (termasuk gedung, peralatan, tanah dan perlengkapan) yang diperlukan untuk memberikan pelayanan. Sumber daya yang tidak tersedia berarti peraturan tidak bisa dituntut pelaksanaannya,

pelayanan tidak bisa disediakan, dan peraturan yang diperlukan tidak bisa dikembangkan

a. Staf

SAP berbasis akrual adalah kebijakan yang kompleks yang pelaksanaannya memerlukan pemahaman di bidang akuntansi. Para staf pelaksana di Pemerintah Daerah dituntut untuk memiliki pemahaman yang cukup di bidang akuntansi untuk dapat mengimplementasikan SAP berbasis akrual. Kondisi kelangkaan tenaga staf yang sudah profesional pada posisi teknis pengelolaan keuangan daerah karena dipromosikan sebagai pejabat struktural pada Pemerintah Daerah sementara staf pada posisi teknis masih belum memiliki kompetensi yang cukup dan kurang diberikan pelatihan akan menjadi kendala dalam implementasi akuntansi akrual di Pemerintah Daerah. Kepala daerah yang dipilih melalui proses politik juga mendorong penunjukan pejabat struktural di Pemerintah Daerah dan staf pada posisi teknis pengelolaan keuangan daerah berdasar pertimbangan politis bukan berdasar kompetensi dan kebutuhan dalam mengelola keuangan daerah. Gaji atau penghasilan yang kurang memadai juga menjadi ancaman bagi berpindahannya staf yang sudah memiliki profesionalitas bidang keuangan daerah ke sektor swasta.

Implementasi SAP basis akrual yang merupakan kebijakan baru, menurut Edwards III juga beresiko menghadapi permasalahan terkait staf dimana seringkali penyusun kebijakan hanya

memikirkan untuk segera mengimplementasikan program baru tanpa mempertimbangkan kesiapan untuk membangun kemampuan staf pelaksana kebijakan. Pendanaan tidak selalu menjadi solusi dalam masalah staf, Edwards III menyebutkan bahwa situasi ini akan semakin mungkin dihadapi jika pemerintah harus mengimplementasikan aktivitas-aktivitas yang sangat teknis. Meskipun dana yang diperlukan untuk mendukung implementasi SAP berbasis akrual sudah mencukupi namun tidak mudah untuk menemukan staf yang profesional di bidang keuangan daerah khususnya akuntansi akrual.

#### b. Informasi

Informasi yang diperlukan dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual memiliki dua bentuk yaitu: i) informasi mengenai bagaimana melaksanakan SAP akrual sebagai kebijakan yang baru termasuk bagaimana pelaksanaan secara teknis, dan ii) informasi mengenai data ketatan personil terhadap SAP berbasis akrual dalam mengelola keuangan daerah.

SAP berbasis akrual diimplementasikan secara bertahap dan memerlukan pelaksanaan secara teknis sehingga pelaksana di Pemerintah Daerah harus diberikan informasi bagaimana mekanisme implementasi akrual secara bertahap dan bagaimana teknis implementasi akuntansi akrual. PP tentang SAP berbasis akrual telah mengamanatkan kepada Kementerian Dalam Negeri untuk mengatur implementasi SAP akrual secara bertahap di

Pemerintah Daerah dan bersama Kementerian Keuangan menyusun pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan.

Tidak adanya informasi bagaimana implementasi akrual berdampak pada tidak dilaksanakannya akuntansi akrual atau dilaksanakan tetapi tidak tepat waktu. Selain itu, pelaksana di Pemerintah Daerah juga beresiko melakukan tindakan-tindakan yang tidak diperlukan dan menyimpang dari pengaturan SAP berbasis akrual sehingga malah hanya memboroskan keuangan daerah sementara tujuan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah tidak tercapai.

Selain informasi tentang bagaimana mengimplementasikan SAP berbasis akrual, juga diperlukan informasi tentang ketaatan Pemerintah Daerah dan personilnya dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual. Konten SAP berbasis akrual yang kompleks memerlukan personil yang memiliki pemahaman teknis akuntansi yang baik untuk bisa memberikan informasi ketaatan Pemerintah Daerah terhadap SAP akrual. Pemerintah Daerah memiliki Inspektorat yang bertugas seperti internal auditor yaitu melakukan pengawasan internal untuk meyakini bahwa operasional penyelenggaraan pemerintahan daerah termasuk pengelolaan keuangan daerah sesuai dengan ketentuan. Dalam proses pelaporan keuangan, Inspektorat bertugas melakukan review atas laporan keuangan dimana hasil review tersebut menjadi bahan Pemerintah Daerah melakukan perbaikan sebelum laporan

keuangan disampaikan kepada BPK untuk diperiksa. Inspektorat menyampaikan hasil pengawasan yang dilakukannya kepada Kepala Daerah sebagai alat evaluasi dan kepada Badan Pemeriksa Keuangan sebagai bahan pertimbangan dalam pemeriksaan. Namun demikian, informasi ketaatan yang dibuat oleh pihak internal dari pelaksana kebijakan tidak bisa diandalkan obyektivitasnya karena kurang independen. Paket UU tentang Keuangan Negara mengatur agar Badan Pemeriksa Keuangan sebagai lembaga pemeriksa eksternal yang independen melakukan pemeriksaan antara lain pemeriksaan keuangan kepada Pemerintah Daerah. Hasil pemeriksaan BPK diserahkan kepada DPRD sebagai alat evaluasi kinerja Pemerintah Daerah dan juga kepada Pemerintah Daerah untuk melakukan perbaikan. Pengawasan oleh Inspektorat dan pemeriksaan oleh BPK jika dilaksanakan secara efektif dan hasilnya dimanfaatkan dengan optimal oleh para *stakeholders* bisa menjadi sumber informasi ketaatan Pemerintah Daerah terhadap kebijakan pengelolaan keuangan daerah termasuk ketaatan terhadap kebijakan SAP berbasis akrual.

Tidak tersedianya informasi tentang ketaatan yang memadai mengakibatkan efektivitas implementasi akuntansi akrual tidak bisa dimonitor sehingga tidak dapat dilakukan evaluasi untuk perbaikan dalam implementasi oleh Pemerintah Daerah maupun untuk kepentingan evaluasi kebijakan SAP akrual oleh perumus/penyusun kebijakan.



Informasi ketaatan personil pelaksana dalam implementasi kebijakan keuangan daerah menjadi aspek yang penting mengingat sifat kebijakan keuangan yang menuntut kepatuhan yang tinggi dari pelaksana terhadap perintah kebijakan untuk menjamin tercapainya transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah. Dengan pertimbangan tersebut, maka kegiatan monitoring dan evaluasi yang menghasilkan sumber daya berupa informasi ketaatan pelaksana terhadap kebijakan akan menjadi aspek tersendiri dalam penelitian menganalisis implementasi kebijakan keuangan daerah.

#### c. Wewenang

Wewenang yang diperlukan dalam mengimplementasikan kebijakan keuangan daerah melalui implementasi SAP berbasis akrual pada Pemerintah Daerah bisa saja ada, tidak ada atau ada namun tidak digunakan secara efektif. Kepala Daerah memegang kekuasaan atas keuangan daerah yang dilimpahkan oleh Presiden. Selanjutnya Kepala Daerah mendelegasikan kewenangan tersebut kepada pejabat pada level di bawahnya untuk melaksanakan pengelolaan keuangan secara teknis dan akhirnya operasional pengelolaan dilaksanakan oleh staf. Pengelolaan keuangan berbasis akrual melibatkan seluruh unit kerja pada berbagai level di Pemerintah Daerah. Menurut Edwards III, implementasi menjadi semakin kompleks ketika dua atau lebih level organisasi terlibat. Koordinasi dengan legislatif juga seringkali diperlukan. Sangsi tidak jarang diperlukan untuk mendorong efektivitas implementasi,

namun seringkali tidak efektif dilaksanakan karena pihak yang diberikan kewenangan memberikan sanksi takut kehilangan dukungan dari konstituennya.

Menyadari situasi kurangnya kewenangan yang efektif, pegawai biasanya akan memerlukan koordinasi dengan pelaksana yang lainnya untuk dapat mengimplementasikan kebijakan dengan sukses. Hal ini seringkali membuat pelaksana pada level atas cenderung melakukan pendekatan secara *persuasive* dengan orientasi pelayanan dengan sudut pandang meminta bantuan level bawah untuk membantu mengimplementasikan daripada memberikan perintah kepada pelaksana level bawah dengan sudut pandang memerintahkan mematuhi implementasi. Pendekatan dengan *service orientation* kepada bawahan diharapkan lebih efektif memenuhi yang diinginkan pelaksana level atas. Pendekatan *service orientation* juga seringkali dipilih karena staf pada level atas berasal dari unit kerja level bawah yang menimbulkan keengganan untuk mengatur mantan koleganya sendiri. Keinginan menjaga hubungan baik menjadi latar belakang tidak diterapkannya sanksi dan perintah yang tegas kepada pelaksana pada level bawah. Permasalahan terkait aspek kewenangan akan dihadapi dalam implementasi SAP berbasis akrual apabila Kementerian Dalam Negeri sebagai pembina Pemerintah Daerah dalam mengelola keuangan daerah, terikat dalam hubungan yang mengganggu efektivitas kewenangan yang dimiliki Kementerian Dalam Negeri.

Hubungan dimaksud antara lain pejabat Kementerian Dalam Negeri yang sebagian berasal dari pegawai pada Pemerintah Daerah dan tugas Kementerian Dalam Negeri yang memerlukan dukungan dari Pemerintah Daerah sehingga perlu menjaga hubungan baik dengan Pemerintah Daerah. Permasalahan tersebut juga mungkin dihadapi dalam penggunaan kewenangan di Pemerintah Daerah. Ketidaktegasan dalam pelaksanaan kewenangan bisa mengakibatkan implementasi SAP berbasis akrual menjadi tidak efektif.

#### d. Fasilitas Fisik

Implementasi kebijakan keuangan daerah memerlukan dukungan fasilitas fisik. Perkembangan akuntansi diiringi kebutuhan akan sistem informasi berbasis teknologi sehingga mengurangi beban kompleksitas dalam akuntansi akrual. Kekurangan dalam fasilitas fisik dalam mengimplementasikan pengelolaan keuangan daerah berbasis akrual baik berupa sistem informasi berbasis teknologi maupun fasilitas fisik lainnya (bangunan, perlengkapan, tanah dan lainnya) bagi pelaksana pengelola keuangan daerah berdampak pada efektivitas implementasi akuntansi akrual. Sementara pengadaan fasilitas fisik bisa menghadapi penolakan dari lingkungan jika dinilai tidak bermanfaat bagi lingkungannya atau mengganggu kepentingan lingkungannya. Kekurangan fasilitas fisik bisa juga disebabkan peraturan pengadaan yang rumit selain keterbatasan kemampuan keuangan.

### **3. Kecenderungan Sikap Pelaksana Kebijakan**

Efektivitas implementasi kebijakan memerlukan kecenderungan atau sikap pelaksana kebijakan yang menunjukkan ketertarikan kepada kebijakan. Menurut Edwards III, pelaksana yang independen dari penyusun kebijakan dan kompleksitas kebijakan biasanya berdampak pada adanya diskresi dalam implementasi kebijakan. Penyusun SAP berbasis akrual adalah KSAP sedangkan pelaksananya adalah Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Pengaturan lebih lanjut dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual di Pemerintah Daerah dilaksanakan oleh Kementerian Dalam Negeri. Pemerintah Daerah selaku pelaksana dari SAP berbasis akrual terpisah dari penyusunnya yaitu KSAP dan Kementerian Dalam Negeri sehingga bisa terjadi diskresi dalam implementasi akuntansi akrual.

Bagaimana pelaksana kebijakan menggunakan diskresi kebijakan tergantung dari kecenderungan pelaksana terhadap kebijakan yaitu bagaimana pandangan dan penilaian pelaksana terhadap dampak dari kebijakan bagi pribadi maupun organisasi dari pelaksana. Penyusun kebijakan tidak jarang harus menghadapi pelaksana kebijakan yang memiliki kecenderungan tidak menyukai kebijakan sehingga harus memanipulasi kebijakan atau mengurangi diskresi dari kebijakan. Dukungan Pemerintah Daerah terhadap kebijakan keuangan daerah dengan akuntansi akrual mempengaruhi efektivitas implementasinya pada Pemerintah Daerah. Pemerintah

Daerah yang mendukung SAP berbasis akrual akan memilih diskresi kebijakan yang mendorong tercapainya tujuan kebijakan keuangan daerah yaitu transparan dan akuntabel. Sementara Pemerintah Daerah yang tidak mendukung implementasi SAP berbasis akrual cenderung hanya melaksanakan perintah-perintah yang sesuai dengan kepentingannya dan mengabaikan perintah-perintah dalam SAP akrual yang tidak sejalan dengan kepentingannya. Untuk menjaga efektivitas implementasi SAP berbasis akrual pada pelaksana yang memiliki sikap tidak mendukung, penyusun kebijakan harus membatasi adanya diskresi kebijakan yang hanya akan dimanfaatkan oleh pelaksana untuk menghindari implementasi. Sikap individu pelaksana pengelolaan keuangan daerah juga penting mengingat sikap individu juga yang membentuk sikap organisasi yaitu Pemerintah Daerah dalam mengimplementasikan SAP berbasis akrual. Namun demikian, pengelolaan staf pada Pemerintah Daerah juga mempengaruhi dampak sikap individu pelaksana terhadap efektivitas implementasi kebijakan. Menurut Edwards III, bisa terjadi seorang staf yang tidak mematuhi kebijakan tidak diberikan sanksi misalnya berupa mutasi ke unit kerja lain yang tidak sentral bagi implementasi kebijakan, karena kewenangan atas pemberian sanksi terhadap staf tersebut dimiliki oleh pihak yang memiliki kepentingan untuk dipertahkannya staf atau tidak adanya rencananya merekrut staf baru yang akan menggantikan. Sementara staf yang kompeten dan

mendukung implementasi kebijakan justru tidak bisa diberikan insentif berupa promosi karena promosi di lingkungan birokrasi ditentukan oleh senioritas bukan semata-mata dari prestasinya. Implementasi SAP berbasis akrual di Pemerintah Daerah bisa menghadapi kesulitan dalam mengelola sikap pelaksana seperti dijelaskan Edwards III mengingat pengelolaan staf pada Pemerintah Daerah khususnya rekrutmen, mutasi dan promosi pegawai harus mematuhi peraturan kepegawaian yang ditetapkan oleh Pemerintah Pusat. Edwards III mencontohkan pemberian insentif dari Pemerintah Pusat kepada Pemerintah daerah bisa berupa pemberian subsidi.

Pemberian insentif kepada staf dan organisasi yang mendukung implementasi kebijakan, menurut Edwards III, bisa berdampak negatif pada tujuan yang tidak tepat (*goal displacement*) atau melenceng dari tujuan kebijakan. Pemberian insentif kepada staf atau Pemerintah Daerah yang didasarkan pada pengukuran kinerja implementasi SAP berbasis akrual yang tidak tepat mendorong staf dan Pemerintah Daerah hanya memenuhi syarat memperoleh insentif. Padahal tindakan staf dan Pemerintah Daerah tersebut tidak efektif mendorong transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah. Implementasi akuntansi berbasis akrual yang menghasilkan laporan keuangan Pemerintah Daerah tidak akan bermanfaat bagi transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah apabila informasi-informasi dalam laporan keuangan akrual tidak

digunakan secara efektif dalam mengambil keputusan alokasi penganggaran daerah dan penilaian kinerja Pemerintah Daerah.

#### **4. Struktur Birokrasi Pelaksana Kebijakan**

Meskipun sumber daya untuk mengimplementasikan kebijakan sudah tersedia dengan cukup dan pelaksana sudah memahami apa yang harus dilakukan dan mendukung kebijakan, implementasi kebijakan masih menghadapi ancaman dari kurangnya kualitas struktur birokrasi. Edwards III menggunakan dua karakteristik dominan dari struktur birokrasi yaitu perilaku rutin atau *Standard Operating Procedure (SOP)* dan pemilahan tanggung jawab atas suatu kebijakan pada beberapa unit organisasi atau fragmentasi.

##### **a. SOP**

Organisasi sebagai pelaksana kebijakan membuat SOP untuk mengendalikan situasi rutin yang diperlukan dalam implementasi. Namun demikian, SOP yang disusun untuk kebijakan yang ada seringkali tidak sesuai lagi dengan kebijakan yang baru dan berdampak pada resistensi pelaksana kebijakan terhadap perubahan, penundaan atau aksi yang tidak diinginkan yang diperlukan untuk mengimplementasikan kebijakan baru. SOP terkadang menghambat bukan membantu implementasi.

Implementasi SAP berbasis akrual sebagai kebijakan baru dalam mengelola keuangan daerah menuntut pelaksana di Pemerintah Daerah untuk mengubah rutinitas yang diatur pada SOP

pengelolaan keuangan daerah berbasis kas. Sebagian SOP lama sudah tidak sesuai dengan praktek akuntansi akrual. Penerapan SOP baru agar sesuai dengan akuntansi akrual bisa berdampak pada penundaan implementasi dan kemungkinan buruknya adalah kegagalan implementasi baik sebagian maupun seluruh program. Adanya SOP bukan hanya menghambat implementasi tetapi juga bisa memboroskan sumber daya. Implementasi SAP berbasis akrual mungkin tidak memerlukan sumber daya sebagaimana yang diperlukan jika menerapkan SOP lama, namun kebutuhan Pemerintah Daerah selaku organisasi birokrat akan adanya SOP tidak bisa dihindari. Kepatuhan terhadap SOP juga bisa berdampak pada tindakan-tindakan yang tidak sesuai dengan SAP berbasis akrual. Permasalahan-permasalahan dalam mengimplementasikan kebijakan baru, mungkin membuat penyusun kebijakan menghindari menyerahkan tanggung jawab program atau kebijakan baru tersebut langsung kepada pelaksana kebijakan. Pada implementasi kebijakan keuangan daerah, Pemerintah Pusat mengamanatkan Kementerian Dalam Negeri untuk melakukan pembinaan kepada Pemerintah Daerah sehingga mendorong tercapainya pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel.

#### b. Fragmentasi

Fragmentasi menjadi salah satu ciri organisasi birokrasi yaitu pemilahan tanggung jawab atas suatu kebijakan pada beberapa



unit organisasi. Fragmentasi dalam organisasi bisa menghambat koordinasi yang diperlukan untuk mengimplementasikan kebijakan yang kompleks yang memerlukan koordinasi dari banyak personil dan banyak unit kerja. Fragmentasi juga berdampak pada pemborosan sumber daya yang langka, perubahan yang tidak diinginkan, menciptakan kebingungan dan membuat kebijakan dioperasikan pada arah tujuan yang berbeda-beda dan pada akhirnya fungsi-fungsi yang penting menjadi terlewatkan.

Pengelolaan keuangan pada Pemerintah Daerah juga menghadapi fragmentasi dimana tugas pengelolaan keuangan daerah tersebar pada seluruh unit kerja dengan koordinasi pada Sekretaris Daerah meskipun kekuasaan pengelolaannya ada pada Kepala Daerah. Akuntansi juga dilaksanakan di masing-masing satuan kerja perangkat daerah (SKPD) dimana setiap SKPD akan menghasilkan laporan keuangan tingkat SKPD yang selanjutnya dikonsolidasikan oleh satuan kerja pengelola keuangan daerah (SKPKD) menjadi laporan keuangan tingkat Pemerintah Daerah. Setiap SKPD mengelola keuangan dan aset yang ada pada satuan kerjanya dan ditunjuk SKPD tertentu yang menjadi koordinator untuk mengelola aset daerah dan keuangan daerah.

### **3.9. Teknik Keabsahan Data**

Dalam melakukan analisis data dan menggunakannya sebagai bahan membuat kesimpulan, peneliti perlu meyakini keabsahan data yang

diperolehnya. Untuk menetapkan keabsahan data diperlukan teknik pemeriksaan yang berdasarkan 4 (empat) kriteria (Moleong, 1996), yakni:

- a. Kepercayaan (*Kredibilitas/ Credibility*): Penerapan kriteria ini dilakukan melalui perpanjangan waktu wawancara maupun *observasi*, melakukan *triangulasi* dengan jalan *cross check* data dengan instansi terkait seperti Badan Pemeriksa Keuangan, DPRD, akademisi serta Pemerintah Daerah lain yang melakukan observasi implementasi SAP basis akrual di Pemerintah Kota Semarang. Pengecekan temuan penelitian dengan melakukan *peer debriefing* dengan cara mengadakan diskusi dengan para aparatur yang menangani dan atau mengetahui seluk-beluk PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan antara lain Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Terkait dengan hal ini, juga dapat dilakukan diskusi dengan sejawat yang dianggap memiliki pengetahuan serta memiliki kepekaan intelektual terhadap penelitian ini. Peneliti juga memanfaatkan acara pertemuan *Chair of IPSASB* dengan Pemerintah Kota Semarang yang membahas tentang implementasi akuntansi basis akrual untuk memperoleh gambaran dukungan badan akuntansi internasional atas implementasi akuntansi basis akrual serta pengalaman implementasi tersebut di negara lain.
- b. Keteralihan (*Trasferability*). Kriteria ini berhubungan erat dengan apakah hasil penelitian ini dapat di aplikasikan pada situasi lain yang sejenis. Hal ini mengandung maksud apakah proses implementasi SAP dengan basis akrual di Pemerintah Kota Semarang sudah

memadai dan efektif. Sehingga dengan demikian diharapkan hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai acuan oleh para pengambil kebijakan dan pelaksana kegiatan yang memiliki daerah dengan kondisi yang serupa dalam merencanakan dan mengimplementasikan kebijakan serupa. Keunikan kondisi Pemerintah Kota Semarang akan menjadi *highlight* yang menjadi pertimbangan penyesuaian yang diperlukan dalam menyusun model yang direkomendasikan. Keunikan tersebut adalah implementasi akuntansi akrual di Pemerintah Kota Semarang sudah dilakukan sebelum terbitnya SAP berbasis akrual. Inisiatif Walikota Semarang pada masa itu yang mendasarkan pada tuntutan reformasi dan amanat UU Keuangan Negara memicu implementasi akuntansi akrual. Inisiatif Walikota Semarang didukung dengan legislasinya dalam Perda yang mengatur implementasi akuntansi akrual di Pemerintah Kota Semarang. Untuk memperoleh kriteria keterailhan, Peneliti melakukan diskusi dengan beberapa Pemerintah Daerah lain yang sedang melakukan pelatihan tentang implementasi SAP akrual dan melakukan observasi implementasi SAP akrual di Pemerintah Kota Semarang. Peneliti menjadi salah satu narasumber dalam pelatihan tersebut.

- c. Ketergantungan (*dependability*): Ketergantungan menurut istilah konvensional disebut dengan reliabilitas. Reliabilitas merupakan syarat bagi validitas. Hanya dengan data yang *reliable*, maka akan dapat diperoleh data yang valid. Alat utama dalam penelitian kualitatif adalah peneliti sendiri. Oleh karena itu, untuk menjamin ketergantungan dan

kepastian hasil penelitian, maka hal yang perlu dilakukan adalah memadukan kriteria ketergantungan dan kepastian.

d. Kepastian (*confirmability*) : untuk memperoleh kepastian, maka dilakukan konfirmasi dengan:

- 1) Dosen komisi pembimbing (Promotor dan Co-Promotor) dalam bentuk konsultasi terhadap hasil penelitian yang telah dituangkan dalam bentuk tulisan untuk diadakan diskusi dan mendapatkan berbagai saran dari Komisi Pembimbing (Promotor dan Co-Promotor). Laporan hasil penelitian juga diuji oleh beberapa dosen penguji.
- 2) Walikota/pejabat dan pelaksana Pemerintah Kota Semarang, Inspektorat Kota Semarang, DPRD Kota Semarang, Badan Pemeriksa Keuangan, sebagai *Key informan*
- 3) Pemerintah Daerah lainnya yang sedang melakukan pelatihan dan observasi implementasi SAP akrual di Pemerintah Kota Semarang serta akademisi dan KSAP.
- 4) Para sejawat yang dianggap memiliki pengetahuan, pengalaman serta perhatian pada masalah-masalah seputar standar akuntansi pemerintahan dengan basis akrual, apakah kesimpulan sudah logis atau belum. Perolehan data yang dilakukan melalui pengumpulan dan rekonstruksi data, serta menekan sekecil mungkin terjadinya bias dengan jalan memperhatikan etika dan intropeksi atas hasil-hasilnya.

Berdasarkan pemahaman Peneliti atas implementasi SAP Akruar di Pemerintah Kota Semarang, selanjutnya dibuat model eksisting implementasi atau model implementasi yang sudah diterapkan di Pemerintah Kota Semarang. Peneliti selanjutnya melakukan analisis kelebihan dan kelemahan model eksisting tersebut dengan mempertimbangkan teori-teori yang relevan sebagaimana dituangkan dalam kerangka teori penelitian di Bab II. Berdasarkan hasil analisis tersebut, Peneliti menyusun model implementasi yang direkomendasikan untuk diterapkan di Pemerintah Kota Semarang. Model implementasi yang direkomendasikan tersebut diharapkan bukan hanya bermanfaat bagi perbaikan penyusunan laporan keuangan berbasis akrual di Pemerintah Kota Semarang namun diharapkan juga bisa dimanfaatkan oleh Pemerintah Daerah yang lain atau pihak-pihak lainnya dengan penyesuaian-penyeseuai yang diperlukan mengingat kemungkinan adanya perbedaan kondisi dengan Pemerintah Kota Semarang.

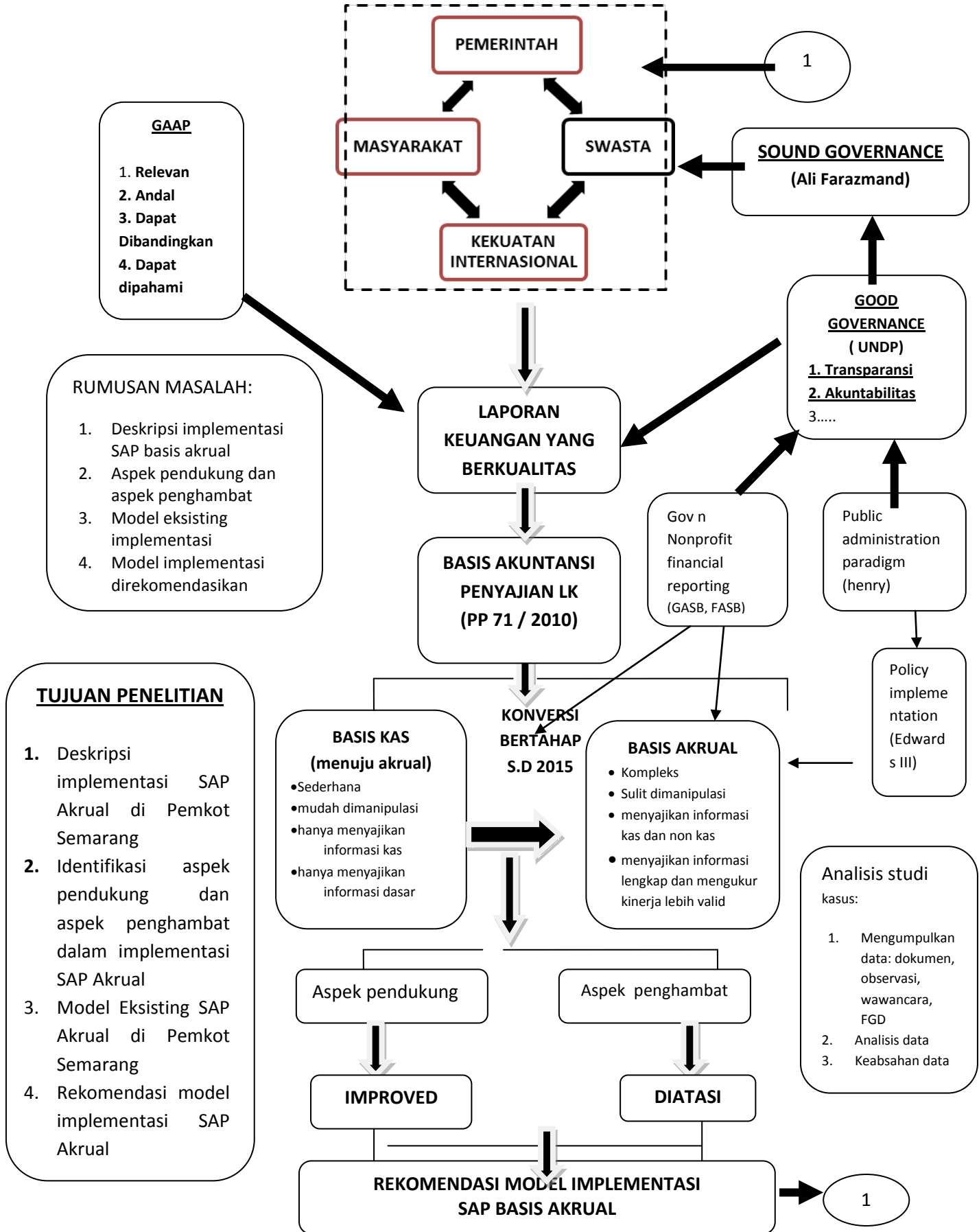
Model yang diimplementasikan oleh Pemerintah Semarang dan model yang direkomendasikan untuk diimplementasikan yang telah disusun oleh Peneliti selanjutnya dibawa ke dalam sebuah *Forum Group Discussion* (FGD) yang diikuti oleh pihak Pemerintah Kota Semarang dan *stakeholder* yaitu DPRD Kota Semarang untuk memperoleh komentar. Komentar dari para peserta FGD tersebut menjadi masukan bagi Peneliti untuk melakukan perbaikan atas model implementasi SAP akrual. FGD tersebut diperlukan mengingat pihak Pemerintahan Kota Semarang adalah pihak yang lebih memahami gambaran implementasi SAP akrual di

sana dan pihak DPRD sebagai pengguna atas output dari implementasi SAP berbasis aktual. Kedua pihak tersebut yang memahami kondisi-kondisi yang melingkupi lingkungan implementasi sementara Peneliti sebagai instrument yang menuangkan pemahaman tersebut dalam suatu kerangka ilmiah. Risalah FGD model implementasi SAP basis aktual disajikan pada Lampiran 5.

Untuk memudahkan pemahaman tentang kegiatan penelitian ini, disusun *Road Map* dan Kerangka Pikir Penelitian.

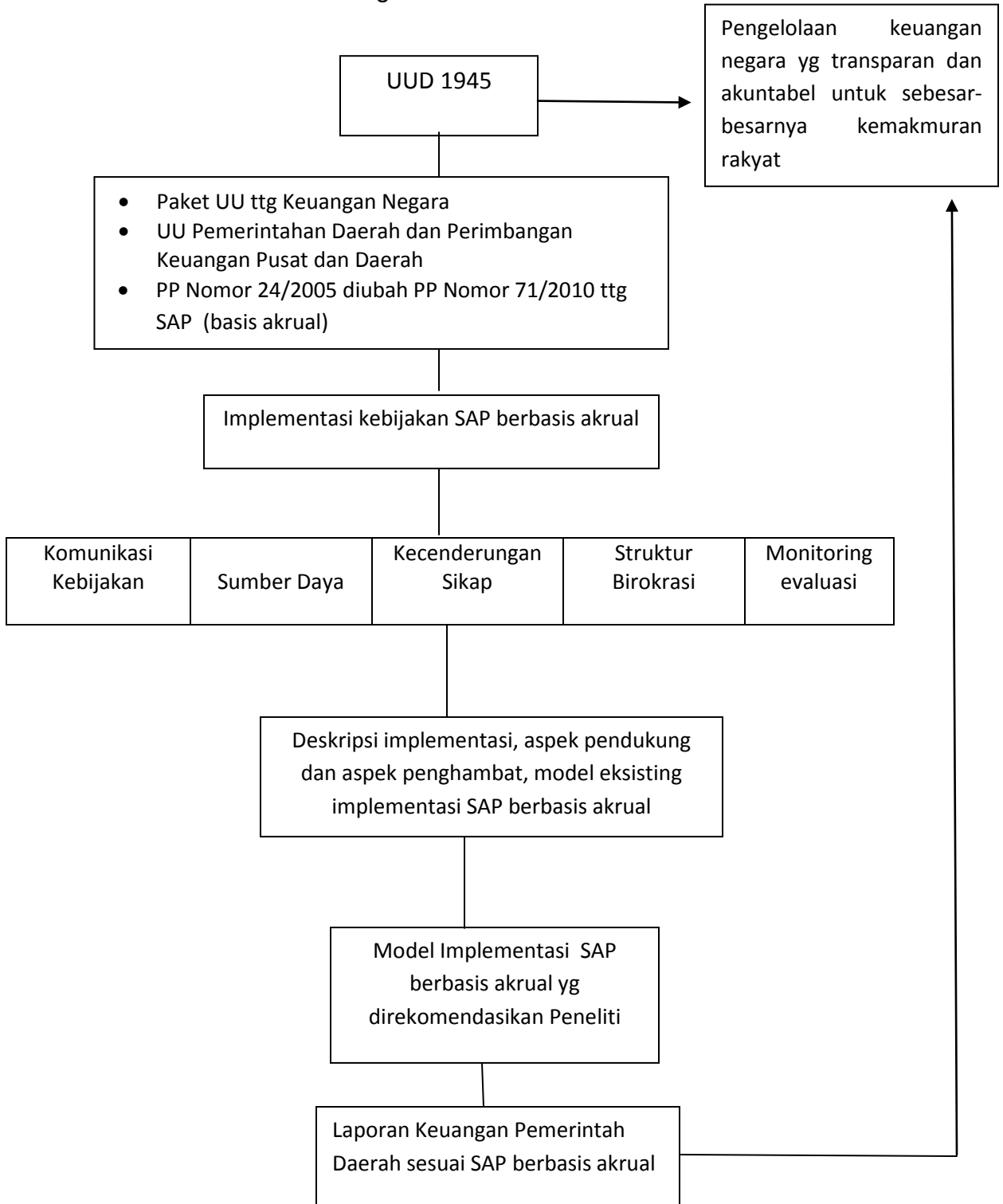
Gambar 3.1

Road Map Penelitian



### Bagan 3.1

### Kerangka Pikir Penelitian





Berikut adalah gambar wawancara Peneliti dengan sebagian informan:

Gambar 3.2

Wawancara dengan Informan



Anggota DPRD Kota Semarang, Ari Purbono  
SE, 16 Januari 2013



Pt Walikota Semarang, 13 Mei 2013



Presiden IPSASB, 8 Oktober 2013



FGD pengelola keuangan Pemkot Semarang, 30  
Oktober 2012