

## UPAYA PENERAPAN AKRUAL DAN PEROLEHAN OPINI WTP DI KOTA PEKALONGAN DARI KACAMATA KURT LEWIN

**Riza Muttaqin**

*riezhamuttaqin@gmail.com*

**Ali Djamhuri**

**Yeney Widya Prihatiningtias**

**Program Magister Akuntansi, Pascasarjana FEB, Universitas Brawijaya**

### ABSTRACT

*The aim of this research is to reveal and describe the organizational change occurred on Pekalongan City Government in implementing public sector accrual accounting and attaining unqualified audit opinion as perceived from the aspects of readiness and strategy implementation by the government based on movement stages following to Lewin's Organizational Change Theory (1951). The results showed that the change from cash to accrual accounting as well as strategy to achieve unqualified audit opinion is a form of pressure and a process that is deliberately done in order to increase the accountability of the financial statements to be usable for decision-making. The government officials have shown resistance and negative impressions to implement of accrual accounting and strategy to achieve unqualified audit opinion. Preparations to implement accrual accounting and strategy to achieve unqualified audit opinion are expected to minimize the attitude of resistance so that the organizational changes can be successful. Preparations to implement of accrual accounting and the strategy to achieve unqualified audit opinion are conducted by issuing Perwal. No. 34 and No. 35 2014, establishing SIMDA and SIMBADA, managing asset, defining a target in its RPJM, following up the BPK's recommendation, and maintaining common commitment as public sector institution.*

*Key words: public sector accrual accounting, unqualified audit opinion, organizational change theory, Kurt Lewin.*

### ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendeskripsikan perubahan organisasi yang terjadi pada pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP dilihat dari aspek persiapan serta strategi yang dilakukan berdasarkan tahapan *movement* menurut Lewin (1951). Hasil penelitian ini antara lain: perubahan dari SAP kas menuju akrual ke SAP akrual dan strategi perolehan opini WTP menuju WTP merupakan bentuk tekanan dan juga merupakan proses yang sengaja dilakukan dengan tujuan meningkatkan akuntabilitas dan agar laporan keuangan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Sikap resisten ditunjukkan dengan pernyataan negatif dari para pengelola dan penyusun laporan keuangan. Persiapan dalam rangka penerapan SAP akrual dan strategi perolehan opini WTP diharapkan dapat meminimalisasi sikap resisten sehingga perubahan organisasi dapat berhasil sesuai dengan tujuannya. Persiapan dalam rangka penerapan SAP akrual dan strategi perolehan opini WTP antara lain menetapkan Perwal No. 34 tahun 2014 dan perwal No. 35 tahun 2014, membangun aplikasi SIMDA dan SIMBADA, melakukan penataan aset, menargetkan opini WTP pada RPJMD nya, menindaklanjuti temuan BPK, serta meningkatkan dan menjaga komitmen bersama.

Kata kunci: SAP akrual, opini WTP, teori perubahan organisasi, Kurt Lewin

### PENDAHULUAN

Beberapa upaya telah dilakukan oleh pemerintah Indonesia dalam rangka refor-

masi di bidang keuangan negara. Salah satu bentuknya antara lain penerapan sistem akuntansi pemerintah dengan basis akrual

seperti yang diamanatkan oleh Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaL pada Pemerintah Daerah. Penerapan SAP berbasis akruaL pada pemerintah daerah tersebut paling lambat harus sudah dimulai pada tahun anggaran 2015. Tujuan penerapan SAP berbasis akruaL adalah untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai pendapatan, belanja, aset, kewajiban, ekuitas pemerintah dan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar memperhatikan kas (Damayanti, 2013).

Menurut John dan Setiawan (2009) pelaporan keuangan pemerintah yang merupakan pertanggungjawaban keuangan negara dikatakan baik apabila informasi yang terdapat dalam laporan keuangan pemerintah tersebut dapat digunakan sebagai sumber informasi untuk pengambilan keputusan oleh para pemakainya dan diperolehnya Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas pelaporan keuangannya dari BPK.

Oleh karena Opini WTP merupakan salah satu cerminan akuntabilitas sehingga idealnya dengan berlakunya SAP berbasis akruaL akan lebih memudahkan entitas untuk mendapatkan opini WTP atas laporan keuangannya. Akan tetapi pada kenyataannya terdapat kekhawatiran atas kemungkinan penurunan opini atas Laporan keuangan pemerintah pada tahap-tahap awal implementasi akuntansi berbasis akruaL karena konsep akuntansi akruaL bagi pemerintah daerah merupakan hal yang baru. Untuk itu perlu adanya persiapan, strategi, dan upaya yang serius dari pemerintah pusat dan pemerintah daerah agar laporan keuangannya dapat mendapatkan opini WTP dari BPK.

Persiapan, strategi dan upaya dalam rangka penerapan SAP akruaL dan perolehan opini WTP dapat dirumuskan dalam

kebijakan-kebijakan. Pembuatan kebijakan-kebijakan tersebut memaksa organisasi pemerintahan untuk melakukan perubahan organisasi. Lewin (1951) berpendapat perubahan organisasi adalah pergerakan organisasi yang disengaja dari satu tahap yang sudah tetap ke tahapan yang lain, dan hal ini terjadi karena adanya tekanan-tekanan terhadap organisasi, individu, atau kelompok.

Dengan berlakunya PP Nomor 71 Tahun 2010 dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 64 Tahun 2013 merupakan bentuk tekanan dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk menerapkan SAP akruaL dan perubahan SAP kas menuju akruaL ke SAP akruaL merupakan perubahan yang sengaja diciptakan. Kebijakan yang dibuat suatu pemerintah daerah dalam rangka perolehan opini WTP merupakan tekanan dari pimpinan daerah kepada satuan-satuan kerja di bawahnya. Hal inilah yang memaksa pemerintah daerah untuk melakukan perubahan.

Pemerintah Kota Pekalongan selama beberapa tahun terakhir (tahun anggaran 2008-2014) selalu mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Opini WDP ini diperoleh karena Laporan Keuangan Pemerintah Kota Pekalongan telah disajikan secara wajar untuk semua hal yang material sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan, kecuali pengendalian pencatatan aset tetap yang tidak tertib dan kurang memadai serta pengendalian pencatatan piutang yang kurang memadai. Tantangan yang dihadapi oleh pemerintah Kota Pekalongan semakin kompleks tidak hanya mempersiapkan implementasi SAP dengan basis akruaL tetapi juga merencanakan strategi agar memperoleh peningkatan opini dari WDP menjadi WTP.

Penelitian tentang implementasi perubahan organisasi sektor publik pernah dilakukan oleh Cunningham dan Kempling (2009). Dalam penelitiannya, Cunningham dan Kempling (2009) menawarkan prinsip-prinsip yang perlu diperhatikan dalam

mengimplementasikan perubahan organisasi agar dapat berhasil. Prinsip-prinsip tersebut antara lain: (1) membentuk tim perubahan organisasi dengan aktor kunci yang dapat mengelola perubahan, (2) mengenali dan merespon resistensi dari anggota organisasi, (3) menetapkan kebutuhan untuk perubahan, (4) menentukan hasil yang akan dicapai, (5) menetapkan proses untuk rencana implementasi, (6) berfokus pada perbaikan secara terus-menerus, (7) mengembangkan rencana komitmen, (8) mengubah struktur organisasi dan sistem sumberdaya manusia.

Selain Cunningham dan Kempling (2009), Hossan (2015) melakukan penelitian pada pemerintah daerah di Australia untuk melihat bagaimana perubahan organisasi yang terjadi setelah diterapkannya beberapa teknik manajemen sektor swasta seperti *Total Quality Manajemen (TQM)*, *Business Process Reengineering (BPR)* dan *Benchmarking*. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa teori perubahan organisasi Kurt Lewin dapat digunakan untuk menjelaskan perubahan organisasi di Australia.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, yang menjadi pertanyaan dalam penelitian ini adalah “Bagaimana perubahan organisasi yang terjadi pada pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka upaya penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP berdasarkan teori perubahan organisasi (Lewin, 1951)?”. Terdapat tiga tahapan perubahan organisasi menurut Lewin (1951) yaitu *unfreezing*, *movement* dan *refreezing*. Untuk dapat mengkaji apa yang dilakukan pemerintah Kota Pekalongan pada tahapan *movement*, pertanyaan penelitian tersebut dikembangkan menjadi sub pertanyaan penelitian. Sub pertanyaan dalam penelitian ini antara lain: Pertama, bagaimana persiapan yang telah dilakukan oleh Pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual?. Kedua, strategi-strategi apa saja yang dilakukan oleh pemerintah Kota Pekalongan untuk memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)?

Mengacu pada pertanyaan penelitian yang telah dirumuskan, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendeskripsikan perubahan organisasi yang terjadi pada pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP dilihat dari aspek persiapan serta strategi yang dilakukan pada tahapan *movement* menurut Lewin (1951).

## TINJAUAN TEORETIS

### Perubahan Organisasi

Perubahan organisasi adalah sebuah proses yang disengaja dan berorientasi pada tujuan tertentu yang disebabkan karena adanya tuntutan atau tekanan seperti tuntutan dari tenaga kerja, perkembangan teknologi, krisis ekonomi, kompetisi, kecenderungan sosial dan politik dunia (Robin dan Judge, 2015). Dari definisi tersebut terdapat dua kata kunci yaitu “disengaja” dan “tekanan”, hal ini sesuai dengan teori perubahan organisasi yang disampaikan oleh Kurt Lewin. Lewin (1951) menyebutkan organisasi bergerak dari satu tahap yang sudah tetap ke tahapan yang lain, melalui serangkaian tahapan yang telah ditentukan dan Bergeraknya organisasi dari tahap yang sudah tetap ke tahapan lainnya terjadi karena adanya tekanan-tekanan terhadap organisasi, individu, atau kelompok.

Masih menurut Lewin (1951), perubahan organisasi harus dilakukan berdasarkan beberapa hal antara lain; (1) Perubahan hanya boleh dilaksanakan untuk alasan yang baik; (2) Perubahan harus secara bertahap; (3) Semua perubahan harus direncanakan dan tidak secara drastis atau mendadak; (4) Semua individu yang terkena perubahan harus dilibatkan dalam perencanaan perubahan.

Darto (2013) menyimpulkan bahwa Kurt Lewin memfokuskan pada pernyataan “mengapa”, yaitu mengapa individu-individu, kelompok, atau organisasi berubah. Dari pertanyaan tersebut Kurt Lewin mencari tahu bagaimana perubahan dapat dikelola dan menghasilkan sesuatu. Pada akhirnya Kurt Lewin menyimpulkan bahwa

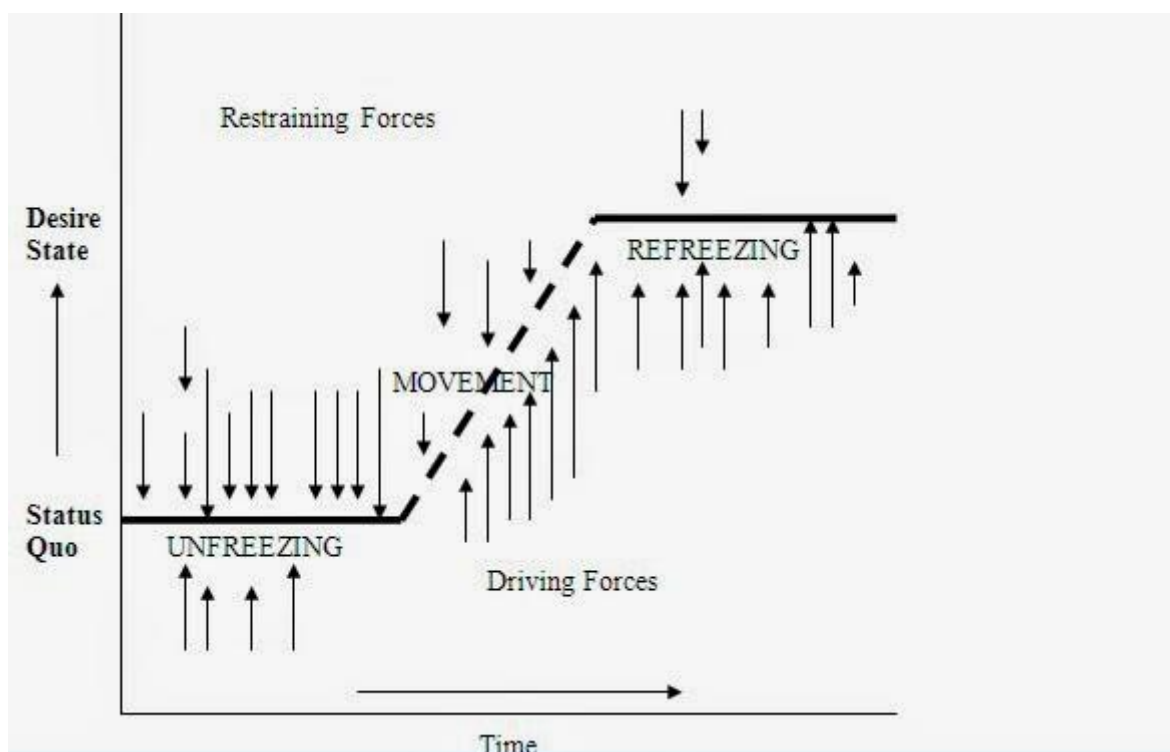
dalam perubahan organisasi terdapat kekuatan pendorong (*driving forces*) akan berhadapan dengan keengganan (*resistances*) untuk berubah. Perubahan organisasi dapat terjadi apabila kekuatan pendorong (*driving forces*) dimaksimalkan atau dengan meminimalisasi keengganan (*resistances*).

Lewin (1951) mengidentifikasi dua persyaratan agar perubahan organisasi dapat sukses yaitu; Pertama, dengan menganalisis dan memahami bagaimana kelompok sosial yang terbentuk, termotivasi dan dipelihara. Untuk melakukan hal ini, Kurt Lewin mengembangkan *The Force Field Analysis Model*. Kedua, untuk mengubah perilaku kelompok sosial, Kurt Lewin mengembangkan penelitian tindakan dan model tiga tahapan perubahan organisasi.

Model tiga tahapan dalam perubahan yang dicetuskan oleh Lewin (1951) terlihat seperti pada Gambar 1. Tahapan perubahan organisasi menurut Lewin (1951) terdiri dari tahapan awal perubahan (*unfreezing*), tahap-

an proses transisi (*movement*), dan tahapan keberlanjutan (*refreezing*). Tahapan awal perubahan (*unfreezing*) merupakan suatu proses penyadaran tentang perlunya atau adanya kebutuhan untuk berubah. Pada tahapan yang pertama ini Kurt Lewin mendasarkan pada teori perilaku manusia dan perilaku organisasi, yang terbagi dalam tiga sub proses yang berhubungan dengan kesiapan perubahan, yaitu: perubahan diperlukan karena adanya gap yang besar antara tujuan dan kenyataan, adanya kecemasan dan mempelajari sikap *defensiveness* dan *resistance* yang ada dalam organisasi.

Tahapan proses transisi (*movement*) merupakan langkah yang berupa tindakan dengan memperkuat *driving forces* maupun memperlemah *resistances*. Langkah yang diambil dapat juga dengan menganalisa gap antara *desire status* dengan *status quo* dan kemudian mencermati program-program perubahan yang sesuai untuk dilakukan



Sumber: Lewin (1951)

Gambar 1  
Tiga Tahapan Perubahan Organisasi Menurut Lewin (1951)

agar dapat memberi solusi yang optimal untuk mengurangi resistensi terhadap perubahan. Terakhir adalah tahapan keberlanjutan (*refreezing*) adalah upaya membawa kembali organisasi kepada keseimbangan yang baru dengan mengembangkan *new self concept dan identity* dan *new interpersonal relationships* agar perilaku yang baru tetap berjalan. (Gunawan *et al.*, 2010).

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teori perubahan organisasi yang dikembangkan oleh Kurt Lewin karena fokus utama dari teori perubahan organisasinya Kurt Lewin adalah “proses” dari perubahan organisasi, yaitu tindakan yang dilakukan selama terjadinya perubahan organisasi yang dimaksud. Penelitian ini mengkaji bagaimana “proses” dari perubahan organisasi pada pemerintah Kota Pekanbaru dalam rangka penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP dilihat dari aspek persiapan serta strategi yang dilakukan pada tahapan *movement* menurut Lewin (1951).

### **Pengalaman Persiapan Penerapan Basis Akrual pada Pemerintah Daerah**

Menurut Athukoral and Reid (2003) dalam makalah yang berjudul *“Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries”* memberikan rekomendasi bagi negara berkembang dalam menerapkan basis akrual, yaitu kehati-hatian dalam memilih strategi penerapan basis akrual. Dalam penerapan SAP berbasis akrual terdapat dua strategi pendekatan yaitu model *big bang* dan model bertahap. Pendekatan model *big bang* adalah penerapan basis akrual dilakukan untuk seluruh unit pemerintahan secara bersamaan dan dengan jangka waktu yang singkat. Contohnya yang dilakukan oleh Pemerintah Selandia Baru. Keuntungan pendekatan ini adalah mendukung terjadinya perubahan budaya organisasi, cepat mencapai tujuan, dan dapat menghindari risiko kepentingan. Kelemahannya adalah beban kerja menjadi tinggi, tidak ada waktu untuk menyelesaikan masalah yang mungkin tim-

bul, dan komitmen politik yang mungkin bisa berubah. Kesuksesan penerapan di Selandia Baru karena tiga faktor yang mendukung yakni adanya krisis fiskal, dukungan dari para politisi dan adanya reformasi birokrasi yang memberikan fleksibilitas kepada sumber daya manusia.

Pendekatan penerapan basis akrual yang kedua adalah dilakukan secara bertahap. Contohnya yang dilakukan oleh Pemerintah Amerika Serikat. Keuntungan pendekatan ini adalah dapat diketahuinya permasalahan yang mungkin timbul dan cara penyelesaiannya selama masa transisi, basis kas masih dapat dilakukan secara paralel untuk mengurangi resiko kegagalan. Kelemahannya adalah akan membutuhkan banyak sumber daya manusia karena menerapkan dua basis secara paralel, perubahan budaya organisasi tidak terjadi, dan hilangnya momentum penerapan basis akrual.

Selain kehati-hatian dalam memilih strategi penerapan akrual, rekomendasi selanjutnya bagi negara berkembang dalam penerapan SAP akrual menurut Athukoral and Reid (2003) antara lain: pertama, komitmen politik dalam penerapan basis akrual bagi negara berkembang menjadi sangat penting karena komitmen politik ini diperlukan untuk menghilangkan kepentingan-kepentingan yang tidak sejalan. Kedua mengkomunikasikan tujuan, hasil dan manfaat yang ingin dicapai dari penerapan basis akrual secara intens kepada pihak-pihak yang terkait. Ketiga, perlunya tenaga akuntan yang profesional. Tenaga akuntan sangat dibutuhkan dalam penerapan SAP berbasis akrual karena kekurangan tenaga akuntan dapat menyebabkan penundaan penerapan SAP berbasis akrual. Untuk mendapatkan tenaga akuntan dan auditor yang profesional dapat dilakukan dengan peningkatan kapasitas seperti pelatihan dan rekrutmen;

Keempat, sistem informasi akuntansi harus memadai. Kunci utama dari penerapan SAP berbasis akrual adalah informasi akuntansi berbasis kas. Oleh karena itu

apabila suatu negara belum memiliki sistem akuntansi berbasis kas yang dapat diandalkan, maka negara tersebut terlebih dahulu berkonsentrasi pada peningkatan sistem dan proses yang telah ada yaitu basis kas, sebelum mempertimbangkan perpindahan ke akuntansi akrual.

Rekomendasi berikutnya adalah badan audit tertinggi harus memiliki sumberdaya yang tepat karena badan audit tertinggi dalam hal ini BPK, memegang kunci yang sangat penting dalam penerapan basis akrual sehingga dibutuhkan tenaga auditor yang profesional. Dan yang terakhir, penerapan basis akrual harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi. Penerapan basis akrual tidak boleh hanya dilihat sebagai masalah teknik akuntansi saja, tetapi penerapan ini membutuhkan perubahan budaya organisasi dan harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi secara menyeluruh, sedangkan menurut Widjajarro (2008), faktor kunci keberhasilan penerapan basis akuntansi akrual antara lain independensi dari sebuah proses penyusunan standar akuntansi, komunikasi yang efektif, keberhasilan menangani isu-isu terkait, dan kemampuan mengembangkan

perubahan akuntansi selain dari faktor pendukung dari politisi dan lembaga audit.

### **Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah**

Pemeriksaan laporan keuangan pemerintah dapat didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan pemerintah. Menurut Undang-Undang No 15 Tahun 2004, bahwa pemeriksaan laporan keuangan pemerintah adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara.

Pemeriksaan laporan keuangan pemerintah di Indonesia dilakukan oleh pihak internal pemerintah dalam hal ini dilakukan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) dan pihak eksternal pemerintah yaitu BPK. Perbedaan pemeriksaan internal dan pemeriksaan eksternal menurut Suwanda (2013) terlihat seperti dalam Tabel 1.

**Tabel 1**  
**Perbedaan Pemeriksaan Internal dan Pemeriksaan Eksternal**

No	Perbedaan	Pemeriksaan Internal	Pemeriksaan Eksternal
1	Keberadaan Pemeriksa	Berada dalam organisasi yang diperiksa	Berada di luar organisasi yang diperiksa
2	Tugas	Membantu manajemen menyusunpertanggungjawaban keuangannya dengan baik	Melakukan pemeriksaan atas pertanggungjawaban laporan keuangan dan selanjutnya memberikan opini
3	Tujuan	Untuk melakukan perbaikan	Untuk memberikan penilaian/opini
4	Hasil Pemeriksaannya	Tidak sepenuhnya objektif dan tidak untuk publik	Lebih objektif dan layak untuk publik
5	Waktu	Dalam periode tahun berjalan	Setelah tahun berjalan

Sumber: Suwanda (2013)

Hasil dari pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak eksternal yaitu BPK adalah opini. Menurut undang-undang No 15 Tahun 2004, opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi laporan keuangan yang disajikan berdasarkan kriteria-kriteria sebagai berikut: (1) efektifitas desain dan implementasi sistem pengendalian internal, (2) kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang berlaku (3) kesesuaian dengan SAP dan (4) kecukupan pengungkapan informasi keuangan pada catatan atas laporan keuangan.

Terdapat 4 (empat) jenis opini yang diberikan BPK yaitu opini wajar tanpa pengecualian, opini wajar dengan pengecualian, opini tidak wajar dan pernyataan menolak memberikan opini. Pemberian opini atas laporan keuangan pemerintah tersebut akan menambah nilai kualitas atas informasi laporan keuangan yang dilaporkan tersebut sehingga berguna bagi penggunanya. Dengan kata lain, inti dari pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK adalah mengolah data menjadi informasi yang berguna untuk menyimpulkan bahwa kondisi laporan keuangan dari entitas pelaporan yang diperiksa adalah wajar (John dan Setiawan, 2009).

Di samping memberikan nilai tambah atas kualitas informasi laporan keuangan pemerintah sehingga berguna bagi penggunanya, Suwanda (2013) memaparkan maksud dari pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK antara lain: (1) Kinerja aparatur pemerintah semakin meningkat, aparatur yang profesional, bersih dan bertanggung jawab akan terwujud, (2) menghilangkan praktek penyalahgunaan wewenang dan KKN, (3) menegakkan peraturan yang berlaku dan (4) mengamankan keuangan negara.

### **Ruang Lingkup Pemeriksaan BPK Atas Pengelolaan Keuangan Daerah**

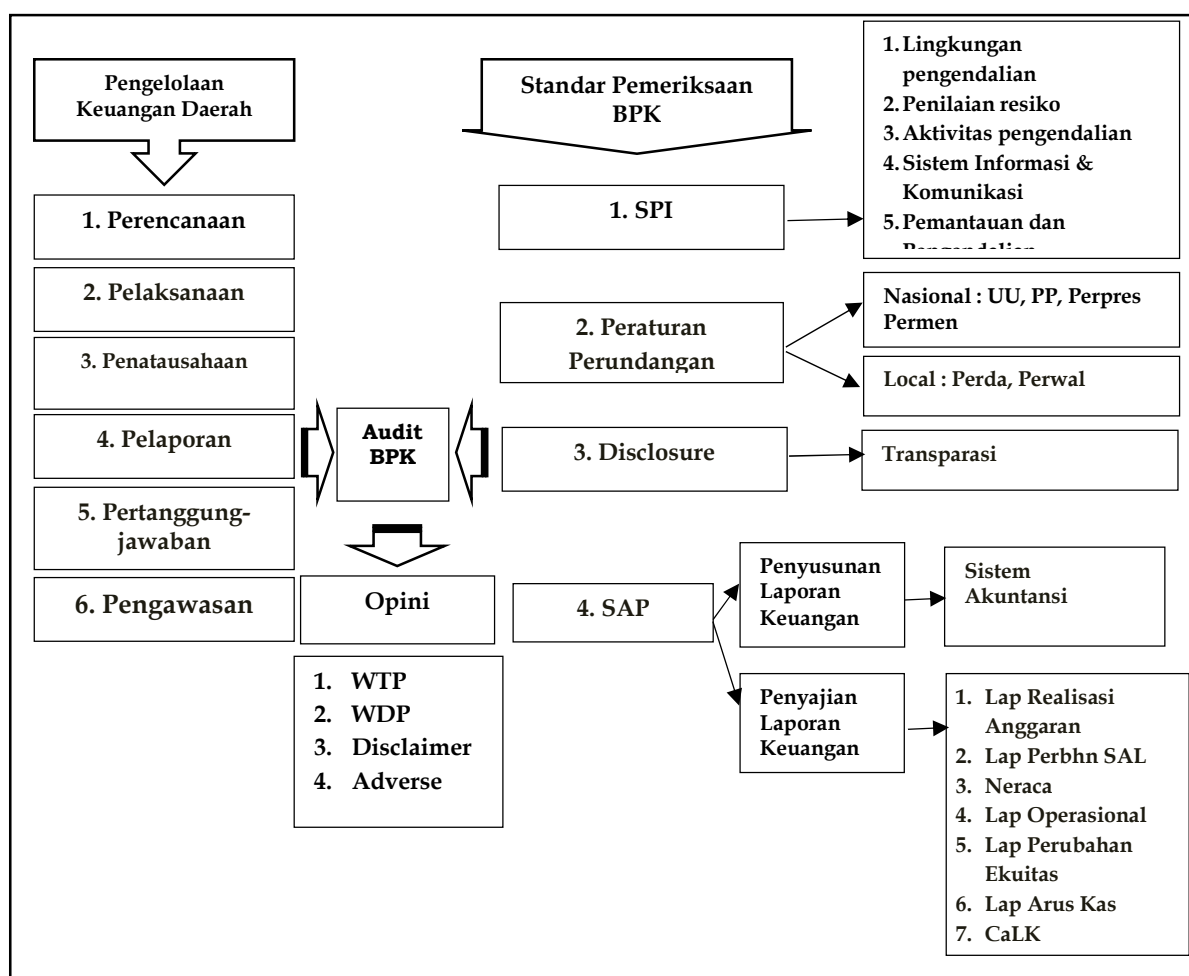
Ruang lingkup hasil pemeriksaan BPK meliputi seluruh pengelolaan keuangan daerah mulai dari perencanaan, pelaksana-

an, penatausahaan, pelaporan dan pertanggungjawaban hingga pengawasan. Pengawasan yang dilakukan BPK harus mengacu pada Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Gambar 2 menunjukkan ruang lingkup atas pemeriksaan Keuangan Daerah.

### **Strategi Perolehan Opini WTP atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Ichsan (2013) berpendapat bahwa perolehan opini WTP dari hasil pemeriksaan BPK merupakan salah satu indikator keberhasilan dari penerapan SAP akrual. Untuk dapat memperoleh opini WTP dari hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan daerah perlu adanya strategi. Strategi tersebut dapat diformulasikan dengan cara mengidentifikasi kondisi yang saat ini dan mengidentifikasi regulasi yang menjadi tujuan yang akan dicapai. Apabila terdapat gap antara kondisi dengan regulasi yang ada maka strategi dapat diformulasikan untuk menuntun langkah-langkah yang akan dilakukan selanjutnya (John dan Setiawan, 2009).

Terdapat 10 (sepuluh) strategi yang dikemukakan oleh Suwanda (2013) untuk memperoleh opini WTP dari hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah yaitu: pertama, adalah komitmen pimpinan. Puncak pimpinan dalam pemerintahan daerah adalah kepala daerah dan DPRD yang merupakan pembuat kebijakan, keputusan dan peraturan daerah. Oleh karena itu komitmen dari pemimpin menjadi sangat penting dalam strategi perolehan opini WTP. Contoh langkah nyata sebagai wujud komitmen pemimpin terhadap strategi perolehan opini WTP yaitu kepala daerah bersama DPRD merancang dan menetapkan peraturan daerah tentang kebijakan akuntansi pemerintah daerah dan sistem akuntansi pemerintah daerah yang berpedoman dengan SAP akrual. Langkah selanjutnya menginstruksikan kepada kepala SKPD untuk membuat



Sumber: Suwanda (2013)

**Gambar 2**  
**Ruang Lingkup Pemeriksaan BPK atas Pengelolaan Keuangan Daerah**

pakta integritas tentang komitmen dan dukungannya terhadap perolehan opini WTP.

Setelah komitmen pimpinan, strategi berikutnya adalah membentuk tim. Pembentukan tim terdiri dari tim supervisi dan tim monitoring pelaksanaan rencana aksi untuk tingkat pemerintah daerah. Pada masing-masing SKPD juga perlu dibentuk tim penyelenggaraan akuntansi, tim pengelola Barang Milik Daerah (BMD), tim tindak lanjut temuan BPK di SKPD.

Ketiga, membuat rencana aksi. Tujuan dibuat rencana aksi adalah agar seluruh jajaran dalam pemerintah daerah dapat mengetahui persyaratan yang harus dipenuhi untuk memperoleh opini WTP dari BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Rencana aksi adalah pernyataan tentang langkah-langkah nyata untuk menuju perbaikan tata kelola pemerintah daerah, yang disusun dengan mengidentifikasi langkah yang harus dilakukan, pihak yang melaksanakan, waktu pelaksanaannya, input yang akan digunakan dan output yang akan dihasilkan. Rencana aksi berisikan langkah-langkah penyelesaian temuan BPK dan langkah-langkah antisipasi untuk mencegah terjadinya temuan yang sama untuk tahun yang akan datang serta langkah-langkah perbaikan kebijakan, sistem dan prosedur.

Keempat, menyiapkan anggaran. Pemerintah daerah perlu mengalokasikan anggarannya untuk melaksanakan rencana aksi perolehan opini WTP. Setelah menyiapkan anggaran strategi berikutnya adalah



rancang Sistem Pengendalian Intern (SPI). Rancang SPI adalah kegiatan membuat rancangan SPI terhadap pelaksanaan seluruh kegiatan untuk mengendalikan proses pengelolaan laporan keuangan penyelenggaraan pemerintah daerah seperti pengendalian kas, pengendalian persediaan, pengendalian piutang, pengendalian aktiva tetap, pengendalian belanja dan pengendalian lainnya.

Keenam, perbaikan Sistem Akuntansi Keuangan (SAK), Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA) dan Sistem Informasi Manajemen Barang Daerah (SIMBADA). Perbaikan SAK, SIMDA dan SIMBADA harus mengacu pada SAP. SAK, SIMDA dan SIMBADA sangat diperlukan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah.

Ketujuh, peningkatan kualitas sumber daya aparatur. Belum diperolehnya opini WTP dari BPK salah satu penyebabnya adalah karena permasalahan sumber daya aparatur. Permasalahan sumber daya aparatur meliputi permasalahan kuantitas dan kualitas/kapasitas. Untuk mengantisipasi permasalahan masih rendahnya kualitas dan kapasitas, pemerintah daerah perlu mengambil solusi seperti mengadakan atau mengirim aparaturnya untuk mengikuti pelatihan, bimbingan teknis, seminar yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan daerah.

Strategi berikutnya adalah dukungan Teknologi Informasi (TI) yang memadai. Pada era teknologi informasi yang berkembang sangat cepat seperti yang terjadi sekarang ini, penggunaan sistem teknologi informasi sangat dibutuhkan oleh pemerintah daerah. Oleh karena itu, untuk memperoleh opini pemerintah daerah perlu segera menggunakan dan meningkatkan perangkat teknologinya untuk memperbaiki pengelolaan keuangan daerahnya.

Kesembilan, optimalisasi peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP). Pada pemerintah daerah yang dimaksud APIP adalah Inspektorat. Dalam rangka peroleh-

an opini WTP peran inspektorat perlu dioptimalkan karena sebelum laporan keuangan pemerintah daerah diserahkan kepada BPK, laporan keuangan tersebut akan direview terlebih dahulu oleh inspektorat. Di samping itu Inspektorat juga dapat berperan sebagai pendamping pada saat BPK melakukan pemeriksaan di daerahnya.

Terakhir adalah monitoring dan evaluasi. Faktor penting dalam rangka perolehan opini WTP adalah melaksanakan rencana aksi yang telah disusun secara konsisten, konsekuen dan kontinu. Oleh karena itu, monitoring dan evaluasi perlu dilakukan untuk menyakinkan bahwa langkah/kegiatan/strategi yang telah dilakukan sesuai dengan rencana aksi yang telah ditetapkan.

Berbeda dari Suwanda (2013), menurut Nasution (2008) terdapat 6 (enam) langkah yang perlu diperhatikan agar laporan keuangan pemerintah memperoleh opini WTP yaitu: (1) sistem pembukuan dan perencanaan anggaran, (2) sistem aplikasi teknologi komputer, (3) inventarisasi aset dan utang, (4) ketepatan waktu dalam pembuatan laporan keuangan dan audit serta pertanggungjawaban anggaran, (5) Inspektorat melakukan *quality assurance*, (6) sumber daya manusia.

Sementara itu John dan Setiawan (2009) mengelompokkan strategi perolehan opini WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah menjadi 3 (tiga) aspek yaitu aspek input, aspek proses dan aspek output. Strategi pada aspek input yaitu: personil pengelolaan keuangan, organisasi keuangan dan sistem pengelolaan keuangan. Untuk aspek proses, strateginya antara lain: komitmen pimpinan, proses akuntansi, prosedur dan *data base* keuangan, pengawasan pengelolaan keuangan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan, sedangkan strategi untuk aspek output yaitu: kelengkapan laporan keuangan, ketepatan waktu pelaporan keuangan, perolehan opini atas laporan keuangan, implementasi upaya perbaikan laporan keuangan dan penghargaan pengelolaan keuangan.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan model penelitian studi kasus di bawah paradigma *post-positivism*. Model studi kasus dipilih karena peneliti ingin mendapatkan deskripsi yang jelas, dan mendalam tentang bagaimana proses dari perubahan organisasi pada pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP dilihat dari aspek persiapan serta strategi yang dilakukan pada tahapan *movement* menurut Lewin.

Hal ini sesuai dengan yang disampaikan oleh Setioko (2011) bahwa pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus digunakan apabila tujuan penelitian adalah untuk mendapatkan deskripsi yang jelas dan mendalam tentang suatu peristiwa yang nuansanya terikat sangat kental dengan tempat dan waktu. Dengan melihat aspek filosofi yang dimilikinya, maka peneliti memilih menggunakan paradigma *post-positivism* karena seperti yang disampaikan oleh Guba (1990), Denzin dan Lincoln (1994) bahwa paradigma *post-positivism* lebih mampu mengantarkan pada tingkat pemahaman yang lebih mendalam atas realita sosial yang majemuk dan kompleks dibanding dengan paradigma *positivism*. Alasan lainnya karena paradigma *post-positivism* lebih memberikan jaminan objektivitas, dimana hubungan antara peneliti dengan yang diteliti bersifat interaksi dan netral.

### Metode Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini teknik pengumpulan data yang digunakan antara lain dengan observasi (pengamatan), wawancara dan dokumentasi. Observasi dilakukan untuk mengamati dan mencatat gejala-gejala yang terlihat pada objek penelitian pada saat keadaan atau situasi yang alami atau yang sebenarnya sedang berlangsung, meliputi persiapan apa saja yang dilakukan Pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka penerapan SAP akrual, strategi apa saja yang digunakan untuk memperoleh Opini

WTP serta bagaimana perubahan organisasi yang terjadi pada pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP.

Teknik pengumpulan data yang kedua pada penelitian ini adalah wawancara mendalam berupa wawancara semi terstruktur. Narasumber/informan dalam penelitian ini adalah orang-orang yang berperan dalam pengambilan keputusan dan pembuat kebijakan tentang implementasi SAP akrual dan strategi perolehan opini WTP yaitu Sekretaris Daerah Kota Pekalongan, Kepala DPPKAD Kota Pekalongan, Kepala Bappeda Kota Pekalongan, Inspektur Kota Pekalongan, Kabid. Perbendaharaan dan Akuntansi pada DPPKAD Kota Pekalongan.

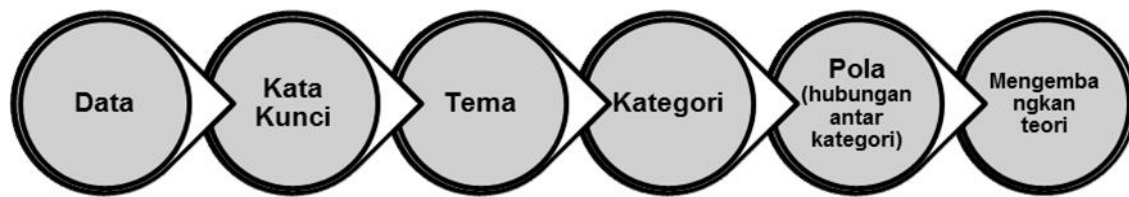
Teknik pengumpulan data selanjutnya adalah dokumentasi. Dokumen-dokumen yang digunakan antara lain: peraturan perundangan seperti PP Nomor 71 Tahun 2010 dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013, Peraturan-peraturan daerah tentang pengelolaan keuangan daerah, kebijakan strategi perolehan opini WTP, dokumen RPDMD pemerintah Kota Pekalongan tahun 2010-2015, dan peraturan daerah lainnya.

### Teknik Analisis Data

Analisis data pada penelitian ini menggunakan analisis tematik. Menurut Poerwandari (2013) analisis tematik adalah proses mengkode informasi yang dapat menghasilkan daftar tema, model tema atau indikator kompleks sehingga peneliti dapat menemukan pola yang pihak lain tidak dapat melihatnya secara jelas. Tahapan-tahapan analisis data pada penelitian ini yaitu:

Pertama, mengorganisasi data dengan memilih kasus atau permasalahan yang terkait dengan penerapan SAP akrual dan strategi perolehan opini WTP pada pemerintah Kota Pekalongan, membuat pertanyaan penelitian, dan menentukan cara pengumpulan data.

Kedua, setelah data mentah diperoleh dari lapangan, tahapan berikutnya adalah analisis awal data dengan melakukan pemadatan faktual dan menemukan tema-tema.



Sumber: Poerwandari (2013)

**Gambar 3**  
**Pengembangan Konsep pada Tahapan Analisis Awal Data**

Pengembangan konsep pada tahapan kedua ini menurut Poerwandari (2013), seperti terlihat dalam Gambar 3.

Ketiga, analisis data menurut teori. Pada tahapan ini kegiatan yang dilakukan adalah koding. Menurut Poerwandari (2013) yang mendasarkan pada pemikiran Strauss dan Corbin (1990) koding terbagi menjadi 3 langkah yaitu koding terbuka (mengidentifikasi kategori-kategori), koding aksial (mengorganisasi data dengan cara baru yaitu mengembangkan hubungan antar kategori atau hubungan kategori dengan sub kategori di bawahnya) dan koding selektif (menyeleksi kategori yang paling mendasar untuk kemudian menghubungkannya dengan kategori-kategori yang secara sistematis dan memvalidasi hubungan tersebut). Pada penelitian ini teori yang digunakan adalah teori perubahan organisasi. Fungsi teori dalam penelitian ini adalah fungsi *explanation*, yang mana teori digunakan untuk menjelaskan bagaimana perubahan organisasi yang terjadi pada pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka penerapan SAP Akrual dan Perolehan Opini WTP, bagaimana agar perubahan organisasi dapat berhasil, bagaimana taktik yang digunakan untuk menghadapi perlawanan dari anggota organisasi yang menolak adanya perubahan organisasi.

Keempat, pengujian terhadap dugaan/kesimpulan sementara dapat dilakukan dengan cara mempertajam tema dan pola yang muncul, serta mencari data yang dapat memberikan gambaran berbeda dari pola-pola yang muncul tersebut.

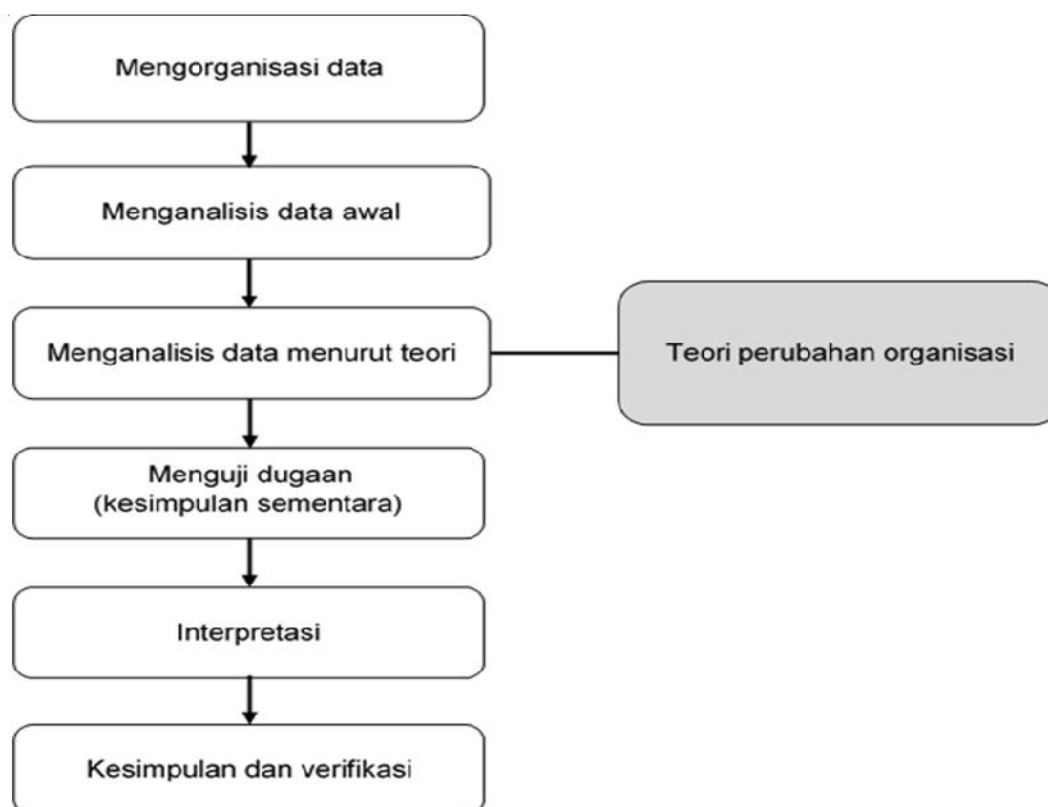
Kelima, tahapan interpretasi yaitu memahami data secara lebih ekstensif dan

mendalam. Keenam, penarikan kesimpulan dan verifikasi. Kesimpulan akhir akan diperoleh bukan hanya sampai pada akhir pengumpulan data, melainkan dibutuhkan suatu verifikasi. Verifikasi dapat dilakukan dengan melihat kembali *field note* (data mentah) agar kesimpulan yang diambil lebih kuat dan bisa dipertanggung jawabkan.

Secara ringkas tahapan-tahapan analisis data pada penelitian ini seperti terlihat pada gambar 4.

#### ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Laporan keuangan pemerintah Kota Pekalongan tahun anggaran 2014 masih menggunakan SAP dengan basis kas menuju akrual. Dengan ditetapkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 maka pada tahun anggaran 2015 pemerintah Kota Pekalongan sudah harus menerapkan SAP Akrual. Oleh karena SAP akrual merupakan hal yang baru bagi pemerintah daerah termasuk juga pemerintah Kota Pekalongan maka dalam penerapannya menemukan berbagai macam kendala. Kendala-kendala tersebut diantaranya dengan adanya kewajiban pemakaian dan pemanfaatan perangkat lunak legal dan FOSS di lingkungan pemerintah Kota Pekalongan sehingga harus membangun aplikasi SIMDA Keuangan dan SIMBADA dengan basis FOSS. Kendala berikutnya keterbatasan dan tidak meratanya pengetahuan para pengelola keuangan/penyusun laporan keuangan tentang SAP akrual, masih belum selesainya inventarisasi aset yang dilakukan pemerintah Kota Pekalongan. Dalam rangka penerapan SAP akrual maka berbagai macam kendala tersebut



Gambar 4  
Tahapan Analisis Data pada Penelitian ini

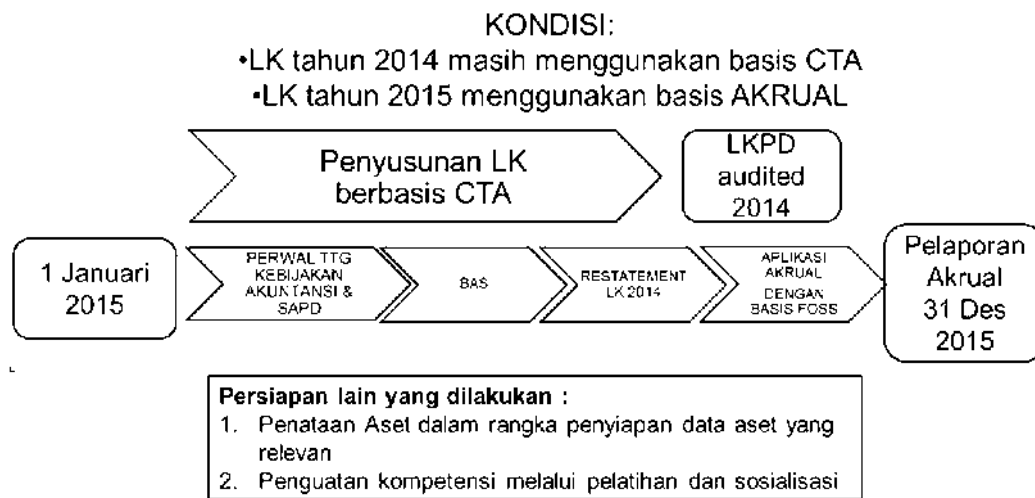
harus segera diselesaikan.

Langkah-langkah yang diambil oleh pemerintah Kota Pekalongan untuk menyelesaikan kendala-kendala tersebut diantaranya: dengan menetapkan Peraturan Walikota Pekalongan Nomor 34 Tahun 2014 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kota Pekalongan dan Peraturan Walikota Pekalongan Nomor 35 Tahun 2014 tentang Sistem dan Prosedur Akuntansi Pemerintah Kota Pekalongan, pembangunan Sistem Informasi Manajemen Keuangan Daerah dan Sistem Informasi Manajemen Barang Daerah berbasis FOSS, pelatihan bagi para pengelola keuangan, para penyusun laporan keuangan dan auditor. Langkah berikutnya dalam persiapan penerapan SAP akrual adalah *restatement* laporan keuangan dan penataan aset. Gambar 5 berikut ini menggambarkan bagaimana persiapan yang dilakukan oleh pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka penerapan SAP akrual.

#### Strategi Perolehan Opini WTP

Salah satu tujuan dari penerapan SAP akrual adalah untuk meningkatkan transparansi, akuntabilitas dan kualitas pertanggungjawaban pengelolaan keuangan Negara, sedangkan opini WTP merupakan salah satu cerminan akuntabilitas, oleh karena itu idealnya dengan diterapkannya SAP berbasis akrual akan lebih memudahkan pemerintah daerah mendapatkan opini WTP atas laporan keuangannya. Akan tetapi banyak pemerintah daerah termasuk juga pemerintah Kota Pekalongan mengkhawatirkan adanya kemungkinan penurunan opini atas Laporan keuangan pemerintah pada tahap-tahap awal implementasi akuntansi berbasis akrual.

Untuk itu perlu adanya persiapan, strategi, dan upaya yang serius dari Pemerintah Daerah agar laporan keuangannya bisa mendapatkan opini WTP dari BPK.



**Gambar 5**

**Persiapan Penerapan SAP Akrual yang dilakukan oleh pemerintah Kota Pekalongan**

Berikut ini beberapa strategi yang telah dilakukan oleh pemerintah Kota Pekalongan untuk memperoleh opini WTP dari BPK. Dalam memperoleh opini WTP dari BPK antara lain (1) menargetkan perolehan opini WTP di tahun 2013 dalam dokumen RPJMD tahun 2010-2015; (2) Menetapkan beberapa kebijakan tentang penerapan SAP akrual yang juga sekaligus merupakan kebijakan yang dibuat dalam rangka memperoleh Opini WTP dari BPK; (3) Melaksanakan rekomendasi BPK dengan melakukan penataan aset dengan inventarisasi aset-aset yang pencatatannya masih belum terperinci, meningkatkan pengelolaan dan manajemen aset daerah, dan meningkatkan pengendalian intern; (4) Meningkatkan kuantitas dan kualitas SDM pengelola keuangan serta penyusun laporan keuangan dengan rekrutmen tenaga kegiatan, penataan PNS dengan latar belakang pendidikan akuntansi, dan pelatihan; (5) meningkatkan dan menjaga komitmen bersama pihak-pihak yang terkait seperti pimpinan daerah, para kepala SKPD dan semua pengelola keuangan untuk melaksanakan tata kelola keuangan dan barang daerah yang baik dalam rangka perolehan opini WTP.

Dengan menetapkan beberapa kebijakan tentang penerapan SAP akrual yang juga sekaligus merupakan kebijakan yang

dibuat dalam rangka memperoleh opini WTP dari BPK. Walaupun demikian pemerintah Kota Pekalongan tetap harus menetapkan kebijakan khusus/teknis tentang strategi perolehan opini WTP yang berupa rencana aksi dalam bentuk peraturan daerah. Hal ini karena kriteria pemberian opini WTP tidak saja kesesuaian dengan SAP saja, masih ada 3 kriteria lainnya yaitu kepatuhan terhadap peraturan perundangan, efektivitas Sistem Pengendalian Intern dan kecukupan pengungkapan.

**Penerapan SAP Akrual dan Strategi Perolehan Opini Menuju WTP Terjadi Karena Disengaja dan Adanya Tekanan**

Lewin (1951) berpendapat perubahan organisasi adalah pergerakan organisasi yang disengaja dari satu tahap yang sudah tetap ke tahapan yang lain, dan hal ini terjadi karena adanya tekanan-tekanan terhadap organisasi, individu, atau kelompok. Perubahan dari SAP kas menuju akrual ke SAP akrual merupakan proses yang sengaja dilakukan karena ditetapkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2014. Dengan kata lain, Pemerintah Pusat melalui kedua peraturan tersebut, memaksa atau menekan pemerintah daerah untuk menerapkan SAP akrual. Pemerintah Kota Pekalongan dalam melaksanakan penerapan SAP akrual ini juga memandang-

nya sebagai sebuah kewajiban untuk tunduk terhadap peraturan perundangan yang berlaku, hal ini disampaikan oleh Kepala Bidang Perbendaharaan dan Akuntansi pada DPPKAD Kota Pekalongan (Ibu Niluh) seperti berikut ini:

*“Penerapan SAP akrual pada pemerintah Kota Pekalongan merupakan kewajiban untuk tunduk terhadap PP Nomor 71 Tahun 2010 dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2014”*

Senada dengan Ibu Niluh, Inspektur Kota Pekalongan (Ibu Erli) berpendapat seperti berikut:

*“Awalnya regulasi mengatur seperti itu, ya otomatis daerah wajib melaksanakannya tapi karena ini sesuatu yang baru sehingga perlu waktu saja. Hal ini disebabkan karena tingkat pemahaman para bendahara (pengelola keuangan/ penyusun laporan keuangan) tidak sama sehingga akan menjadi salah satu kendala”*

Oleh karena sudah ditetapkan maka mau tidak mau pemerintah Kota Pekalongan wajib menerapkan SAP akrual. Hal ini sama dengan hasil penelitian Faradillah (2013) pada pemerintah Kota Makassar menunjukkan bahwa kesiapan pemerintah Kota Makassar dalam implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual merupakan refleksi dari suatu formalitas. Karena hal tersebut didukung dengan adanya peraturan pemerintah yang mewajibkan untuk semua pemerintah daerah termasuk pemerintah Kota Makassar dalam menerapkan SAP berbasis akrual.

SAP akrual merupakan sesuatu yang baru sehingga pemerintah Kota Pekalongan perlu waktu dalam menerapkannya dan perlu strategi untuk mengantisipasi kendala-kendala yang mungkin akan timbul. Usaha yang dilakukan pemerintah Kota Pekalongan dalam rangka menerapkan SAP akrual sudah dijabarkan pada awal bagian hasil dan pembahasan. Dengan ditetapkannya Peraturan Daerah Kota Pekalongan Nomor 1 Tahun 2013 Tentang Perubahan

atas Peraturan Daerah Kota Pekalongan Nomor 10 tahun 2010 Tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah Kota Pekalongan Tahun 2010-2015, di mana pemerintah Kota Pekalongan telah menargetkan perolehan opini WTP di tahun 2013 maka semua pihak di lingkungan pemerintah Kota Pekalongan harus berupaya mewujudkan target perolehan opini WTP tersebut. Oleh sebab itu perubahan perolehan opini WDP menuju WTP merupakan proses yang disengaja dilakukan pemerintah daerah dan merupakan tekanan bagi semua SKPD yang berada di lingkungan pemerintah Kota Pekalongan. Salah satu bentuk tekanan yang dilakukan oleh pimpinan pemerintah Kota Pekalongan terhadap semua pihak yang berada dibawahnya adalah dengan membuat pakta integritas untuk melaksanakan tata kelola keuangan dan barang daerah yang baik dalam rangka perolehan opini WTP. Seperti yang disampaikan oleh Kepala Bapeda Kota Pekalongan (Ibu Ning):

*“Beberapa tahun yang lalu sudah pernah ada semacam pakta integritas tentang komitmen untuk mendukung diperolehnya opini WTP Laporan Keuangan Daerah Kota Pekalongan. Pakta integritas tersebut ditandatangani Walikota dan semua kepala SKPD. Dan pakta integritas ini dikawal DPP-KAD, untuk memastikan bahwa semua kepala SKPD bertanggung jawab dan berkomitmen untuk mendukung diperolehnya opini WTP Laporan Keuangan Daerah Kota Pekalongan”.*

Opini terakhir untuk pemeriksaan Laporan Keuangan Daerah Kota Pekalongan tahun anggaran 2014 adalah masih WDP. Walaupun dalam dokumen RPJMD 2010-2015 pemerintah Kota Pekalongan telah menargetkan perolehan opini di tahun 2013 tetapi sampai dengan saat ini Pemerintah Kota Pekalongan belum menetapkan kebijakan khusus atau kebijakan teknis tentang upaya strategi perolehan opini WTP yang merupakan kebijakan turunan dari

RPJMD. Padahal apabila pemerintah Kota Pekalongan sudah menyusun kebijakan teknis tentang upaya strategi perolehan opini WTP memudahkan bagi agen perubahan (pimpinan) melakukan tekanan kepada semua pihak khusus para kepala SKPD dan para penyusun laporan keuangan untuk berupaya agar laporan keuangan daerah Kota Pekalongan memperoleh opini WTP. Hossan (2015) berpendapat, agen perubahan memainkan peran penting dalam menentukan sifat strategi manajemen perubahan. Perubahan SAP kas menuju akrual ke SAP akrual merupakan proses yang disengaja dan merupakan bentuk tekanan dalam rangka melaksanakan upaya perubahan perolehan opini WTD menuju WTP, karena menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 konsekuensinya apabila pemerintah Kota Pekalongan tidak menerapkan SAP akrual maka tidak mungkin memperoleh opini WTP dari BPK.

### **Tujuan Penerapan SAP Akrual dan Perolehan Opini WTP Merupakan Tujuan yang Baik**

Perubahan dari SAP kas menuju akrual ke SAP akrual dan strategi perolehan opini WDP menuju WTP merupakan bentuk tekanan dan juga merupakan proses yang sengaja dilakukan dengan tujuan meningkatkan akuntabilitas laporan keuangan dan agar laporan keuangan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Dapat disimpulkan bahwa alasan untuk melakukan perubahan dari SAP kas menuju akrual dan perubahan dari opini WTD menuju WTP merupakan tujuan yang baik. Seperti yang disampaikan Lewin (1951), perubahan organisasi dilakukan harus berdasarkan beberapa hal diantaranya, perubahan hanya boleh dilaksanakan untuk tujuan yang baik.

Untuk mengetahui tujuan penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP bagi pemerintah Kota Pekalongan, peneliti mengajukan pertanyaan kepada beberapa informan tentang makna dan tujuan dari opini WTP, berikut petikan jawaban dari

Kepala DPPKAD Kota Pekalongan (Bapak Bambang):

*“Opini WTP kan hanya pengakuan saja bahwa pengelolaan keuangan kita sesuai dengan ketentuan dan kinerja kita sudah baik, dengan diperolehnya opini WTP yang jelas akan menambah semangat, atau singkatnya WTP ya berartikan semacam ada pendapat bahwa di dalam penatausahaan keuangan kita sudah dilakukan sesuai dengan koridor yang ada itu gitu”.*

Kemudian Inspektur Kota Pekalongan (Ibu Erli) menambahkan:

*“Opini WTP diberikan banyak manfaatnya antara lain: sebagai evaluasi buat diri kita, yang kedua masyarakat akan memberikan apresiasi karena apapun penuh makna. Dengan diperolehnya opini WTP masyarakat akan memandang kita lebih positif. Seharusnya ada atau tidaknya penilaian (pemeriksaan) sudah seharusnya harus dikelola sesuai dengan peraturan perundangan. WTP menjadi penyemangat bagi kita semua. Misal: Inspektorat daerah kabupaten atau kota lain menanyakan kita memperoleh opini apa. Apabila kita masih WDP padahal daerah lain sudah WTP akan menjadi motivasi kita untuk memperoleh WTP. Mereka yang kabupaten dengan luas wilayah yang jauh lebih luas saja bisa memperoleh WTP masa kita yang kota dengan luas wilayah kecil masih WDP. Dan perolehan opini WTP merupakan kebanggaan bagi daerah. Pengalaman dari kabupaten boyolali bahwa dengan diperolehnya opini WTP memudah mereka melakukan koordinasi dengan pusat untuk memperoleh stimulasi dana. Kabupaten boyolali mendapat semacam reward berupa penambahan alokasi dana karena diyakini pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan sudah tertib dan sudah sesuai peraturan perundangan dan SAP. Opini WTP menjadi barang jualan kepala daerah kemana-mana “kami sudah WTP” hal ini mencerminkan pengelolaan keuangan kita sudah*

*bagus, sudah tertib. Untuk tujuannya kurang lebihnya sama dengan yang tadi saya sampaikan bahwa perolehan opini WTP yaitu untuk memberikan satu penilaian baik di internalnya pemerintah bagi para aparatnya sebagai evaluasi diri dan menunjukkan kepada masyarakat bahwa pengelolaan keuangan dan aset sudah baik."*

Dari penjelasan yang disampaikan kedua informan diatas terungkap bahwa peolehan opini WTP bertujuan antara lain: sebagai penyemangat baik bagi pemerintah Kota Pekalongan sendiri ataupun bagi pemerintah daerah lainnya, sebagai alat evaluasi diri, diperolehnya penilaian positif dari masyarakat karena dengan diperolehnya opini WTP masyarakat melihat bahwa pengelolaan keuangan dan aset sudah baik, kebanggaan bagi pemerintah daerah dan dapat dijadikan sebagai "barang jualan" nya kepala daerah. Terakhir dengan diperolehnya opini WTP akan memudahkan dalam melakukan koordinasi dengan pemerintah pusat untuk memperoleh stimulasi dana.

Selain perubahan hanya boleh dilaksanakan untuk alasan yang baik, Lewin (1951) juga berpendapat perubahan organisasi dilakukan harus secara bertahap dan semua perubahan harus direncanakan dan tidak secara drastis atau mendadak. Target perolehan opini dalam RPJMD 2010-2015 adalah ditahun 2013, tidak mendadak langsung di tahun 2010. Proses penerapan akrual pun dimulai dengan SAP berbasis kas kemudian SAP berbasis kas menuju akrual sampai yang terakhir SAP akrual full.

### **Resistensi dari Para Pengelola Laporan Keuangan dan Penyusun Laporan Keuangan**

Menurut Lewin (1951) dalam perubahan orgnisasi terdapat kekuatan pendorong (*driving forces*) akan berhadapan dengan keengganan (*resistances*) untuk berubah. Perubahan organisasi dapat terjadi apabila kekuatan pendorong (*driving forces*) di-

maksimalikan atau dengan meminimalisasi keengganan (*resistences*). Di lingkungan pemerintah Kota Pekalongan sikap resisten terhadap penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP ditunjukkan dengan pernyataan negatif dari para pengelola keuangan dan para penyusun laporan keuangan.

Tidak terdapat pertentangan yang di tunjukkan dengan tindakan ekstrim. Berikut penjelasan dari Kepala Bidang Perbendaharaan dan Akuntansi pada DPPKAD Kota Pekalongan (Ibu Niluh);

*"Pasti ada sikap resistensi dari para pengelola keuangan dan para penyusun laporan keuangan tetapi sampai dengan saat ini sikap resistensi tersebut hanya sebatas pernyataan saja tidak dalam tindakan yang ekstrem. Contohnya pernyataan seperti: "buat apa seh akrual?" "WDP ato WTP sama saja"*

Berbeda dengan Ibu Niluh, Inspektur Kota Pekalongan (Ibu Erli) menyampaikan seperti berikut:

*"Terkait opini WTP sepertinya tidak ada penolakan, tetapi terkait penerapan SAP akrual karena hal baru maka masih terkesan bagi kita semua hal yang sulit. Misal potensi pendapatan harus dihitung yang membuat terkesan rumit dan ngapain kok repot seperti itu seh. Seperti kita tahu bahwa dalam pengakuan dalam SAP akrual relatif rumit dan apalagi mereka harus keluar dari zona nyaman mereka. Mereka sudah nyaman pada SAP kas menuju akrual. Mereka harus belajar lagi. Tetapi berjalannya waktu apalagi dibantu dengan adanya aplikasi SIM menjadikan terbiasa akhirnya bisa. Penolakannya hanya dalam bentuk pernyataan negatif saja".*

Menurut Ichsan (2013), sikap keengganan muncul karena tidak ada kesiapan dan ketidakmauan menerima perubahan. SAP berbasis akrual akan merubah banyak hal dalam sistem dan prosedur organisasi yang selama ini sudah dijalankan sehingga kesiapan dan kemauan menerima perubahan merupakan hal yang sangat penting. Ber-



beda dengan Ichsan (2013), Faradillah (2013) berpendapat kompleksitas laporan keuangan menjadi faktor utama dalam sikap resisten pengelola keuangan pemerintah Kota Makassar dalam implementasi SAP berbasis akrual. Untuk memaksimalkan kekuatan pendorong (*driving forces*) dan mengurangi keengganan (*resistences*), pemerintah Kota Pekalongan melakukan beberapa upaya di antaranya dengan mempersiapkan SDM dengan melakukan pelatihan dan sosialisasi. Berikut keterangan dari Kepala Bidang Perbendaharaan dan Akuntansi pada DPP-KAD Kota Pekalongan (Ibu Niluh);

*“Untuk menghadapi sikap resistensi tersebut, pemerintah Kota Pekalongan sejak tahun 2013 sudah mempersiapkan SDM untuk menerapkan SAP akrual, bentuk kegiatannya antara lain: dilakukan bintek dan sosialisasi bahkan dilakukan branch-marking ke kota tanggerang yang sudah melaksanakan SAP akrual”.*

Dengan upaya peningkatan SDM dan berbagai upaya yang telah dijabarkan pada bagian sebelumnya diharapkan dapat mengurangi sikap resisten dari semua pihak di lingkungan pemerintah Kota Pekalongan sehingga perubahan organisasi dalam rangka penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP dapat berhasil sesuai dengan tujuannya.

#### ***Unfreezing, Movement dan Refreezing: Langkah-langkah untuk Mengelola Perubahan Organisasi yang Terjadi.***

Model tiga tahapan dalam perubahan yang dicetuskan oleh Lewin (1951) antara lain tahapan awal perubahan (*unfreezing*), tahapan proses transisi (*movement*), dan tahapan keberlanjutan (*refreezing*). Tahapan awal perubahan (*unfreezing*) merupakan suatu proses kesadaran tentang perlunya atau adanya kebutuhan untuk berubah. Pada tahapan pemerintah Kota Pekalongan sejak tahun 2013 telah melakukan berbagai macam sosialisasi, pelatihan untuk mengkomunikasikan maksud dan tujuan diterapkannya SAP akrual. Dengan pelatihan

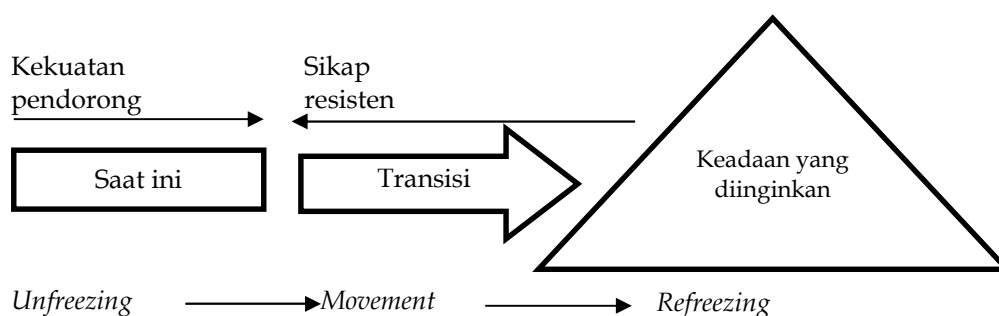
dan sosialisasi ini diharapkan para pengelola keuangan dan penyusun laporan keuangan pada pemerintah Kota Pekalongan sadar bahwa perubahan dari SAP kas menuju akrual ke SAP akrual dan perubahan perolehan opini WTD menuju WTP merupakan sebuah kebutuhan dan perlu dilakukan oleh pemerintah Kota Pekalongan. Disamping itu juga dalam tahapan ini pemerintah Kota Pekalongan mengamati dan mempelajari bagaimana sikap yang ditunjukkan oleh para pengelola keuangan dan para penyusun laporan keuangan, apakah ada kecemasan? Atau apakah terlihat sikap kekuatan pendorong (*driving forces*) atau sikap keengganan (*resistances*)?

Tahapan proses transisi (*movement*) merupakan langkah yang berupa tindakan dengan memperkuat *driving forces* maupun memperlemah *resistances*. Dalam tahapan ini langkah yang diambil oleh pemerintah Kota Pekalongan antara lain; (1) Menetapkan peraturan kepala daerah tentang kebijakan akuntansi dan sistem prosedur akuntansi yang merupakan kebijakan teknis penerapan SAP akrual pada Pemerintah Kota Pekalongan. Dengan ditetapkannya Peraturan Walikota Pekalongan Nomor 34 Tahun 2014 tentang Kebijakan Akuntansi pemerintah Kota Pekalongan dan Peraturan Walikota Pekalongan Nomor 35 Tahun 2014 tentang Sistem dan Prosedur Akuntansi Pemerintah Kota Pekalongan, maka terdapat acuan yang digunakan para pengelola keuangan dan penyusun laporan keuangan dalam menerapkan SAP akrual di pemerintah Kota Pekalongan; (2) Membangun Sistem Informasi Manajemen Keuangan Daerah (SIMDA Keuangan) dan Sistem Informasi Manajemen Barang Daerah (SIMBADA) berbasis FOSS. SIMDA Keuangan dan SIMBADA merupakan alat bantu untuk memudahkan bagi para penyusun laporan keuangan dalam melaksanakan tugasnya yaitu menyusun laporan keuangan pemerintah daerah; (3) Pelatihan bagi para pengelola keuangan di semua SKPD, penyusun laporan keuangan dan para auditor. Tingkat

pemahaman dan pengetahuan tentang SAP akrual yang dimiliki oleh para pengelola keuangan atau penyusun laporan keuangan tidaklah sama sehingga perlu dilakukan peningkatan kapasitas melalui pelatihan secara berkelanjutan. Dengan upaya-upaya tersebut dilakukan agar dapat memberi solusi yang optimal untuk mengurangi resistensi terhadap perubahan.

Terakhir adalah tahapan keberlanjutan (*refreezing*) yaitu upaya membawa kembali organisasi kepada keseimbangan yang baru. Langkah yang dilakukan oleh pemerintah Kota Pekalongan diantaranya adalah dengan meningkatkan dan menjaga komitmen bersama pihak-pihak yang terkait seperti pimpinan daerah, parakepala SKPD dan se-

mua pengelola keuangan untuk melaksanakan tata kelola keuangan dan barang daerah yang baik dalam rangka penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP. Untuk lebih memudahkan dalam memahami bagaimana perubahan organisasi yang terjadi pada pemerintah Kota Pekalongan sebagai upaya penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP peneliti mengembangkan model tiga tahapan perubahan organisasi dari Hossan (2015) yang ditunjukkan pada Gambar 6 sedangkan Gambar 7 menunjukkan perubahan organisasi pada pemerintah Kota Pekalongan berdasarkan Teori Perubahan Organisasi Kurt Lewin (1951) dengan model yang dikembangkan Hossan (2015).



Sumber: Lewin (1951) yang kemudian dikembangkan oleh Hossan (2015)

**Gambar 6**  
Tiga tahapan perubahan organisasi menurut Kurt Lewin (1951)

**Tabel 2**  
Perubahan Organisasi pada Pemerintah Kota Pekalongan berdasarkan Teori Perubahan Organisasi Kurt Lewin

No	Teori Perubahan Organisasi Kurt Lewin	Kasus Pemerintah Kota Pekalongan
1	Perubahan organisasi sengaja diciptakan karena adanya tekanan	Penerapan SAP Akrual dan Strategi Perolehan Opini Menuju WTP terjadi karena disengaja dan adanya tekanan
2	Perubahan organisasi hanya boleh dilaksanakan untuk alasan yang baik	Tujuan penerapan SAP akrual dan Perolehan Opini WTP merupakan tujuan yang baik
3	Perubahan organisasi akan memunculkan kekuatan pendorong ( <i>driving forces</i> ) akan berhadapan dengan keengganan ( <i>resistances</i> ) untuk berubah. Perubahan organisasi dapat terjadi apabila <i>driving forces</i> dimaksimalkan atau dengan meminimalisasi <i>resistances</i>	Adanya resistensi dari Para Pengelola Laporan Keuangan dan Penyusun Laporan Keuangan. Upaya peningkatan SDM dan berbagai upaya lainnya diharapkan dapat meminimalisasi sikap resisten dari semua pihak di lingkungan pemerintah Kota Pekalongan

Tabel 2 lanjutan

- |   |   |   |
|---|---|---|
| 4 | Tahapan awal perubahan ( <i>unfreezing</i> ) merupakan suatu proses penyadaran tentang perlunya atau adanya kebutuhan untuk berubah                       | Mengadakan sosialisasi, pelatihan untuk mengkomunikasikan maksud, tujuan diterapkannya SAP aktual dan perolehan opini WTP   |
| 5 | Tahapan transisi ( <i>movement</i> ) merupakan langkah yang berupa tindakan dengan memperkuat <i>driving forces</i> maupun memperlemah <i>resistances</i> | Melakukan persiapan penerapan SAP aktual, menyusun dan melaksanakan strategi perolehan opini WTP untuk memperkuat <i>driving forces</i> maupun memperlemah <i>resistances</i> |
| 6 | Tahapan berlanjut ( <i>refreezing</i> ) upaya membawa kembali organisasi kepada keseimbangan yang baru agar perilaku yang baru tetap berjalan             | Meningkatkan dan menjaga komitmen bersama pihak-pihak yang terkait  |

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

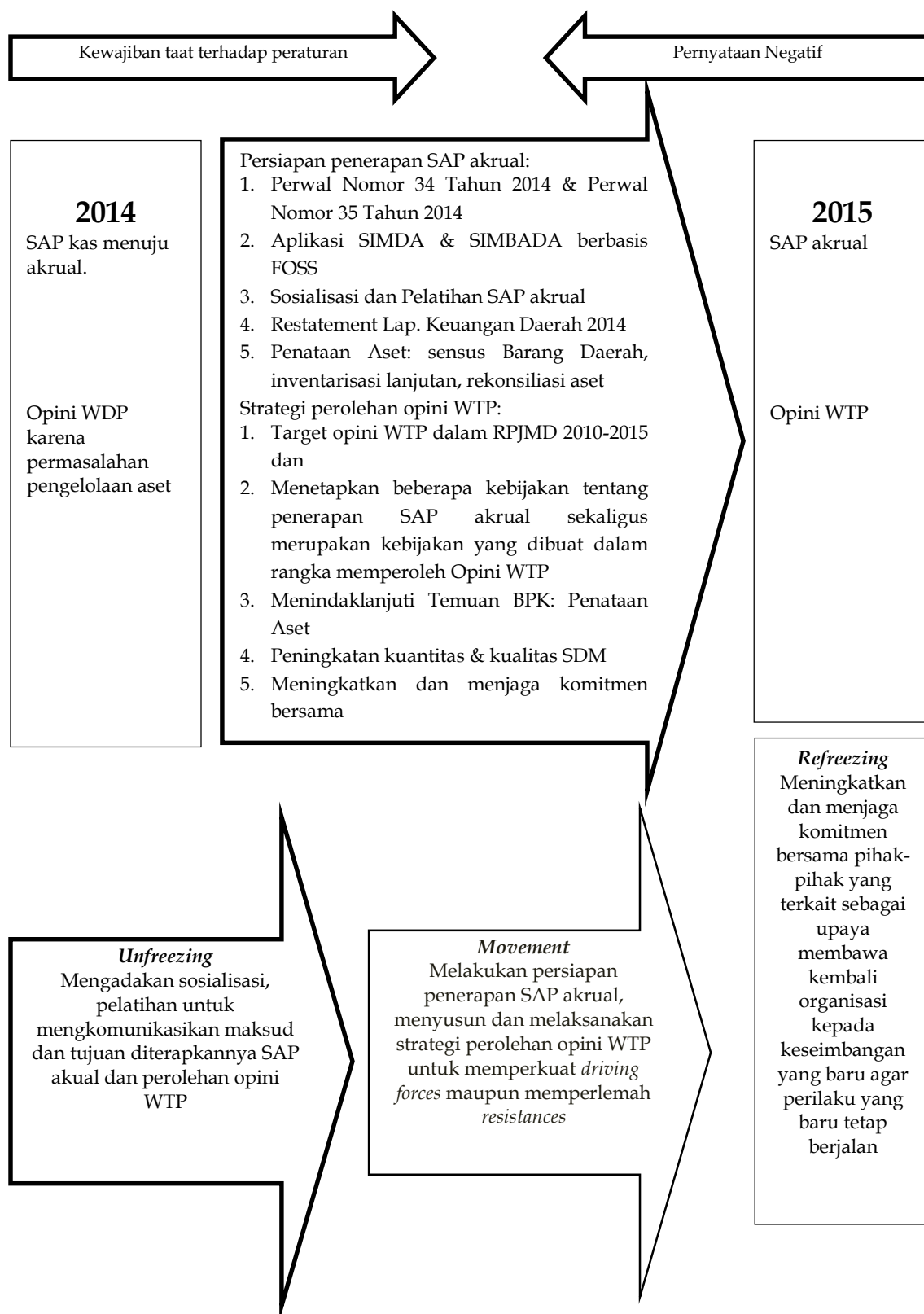
Pada tahun anggaran 2015 pemerintah Kota Pekalongan sudah menerapkan SAP akrual dari yang sebelumnya menggunakan SAP kas menuju akrual. Dalam rangka penerapan SAP akrual pemerintah Kota Pekalongan telah melakukan berbagai persiapan seperti: menetapkan Perwal No. 34 tahun 2014 dan perwal No. 35 tahun 2014, membangun aplikasi SIMDA dan SIMBADA berbasis FOSS, mengadakan sosialisasi dan pelatihan, melakukan restatement laporan keuangan 2014 serta melakukan penataan aset. Sampai dengan pemeriksaan laporan keuangan daerah tahun anggaran 2014, opini yang diperoleh pemerintah Kota Pekalongan adalah WDP. Untuk dapat memperoleh opini WTP, pemerintah Kota Pekalongan melakukan strategi-strategi antara lain: menargetkan opini WTP pada RPJMDnya, menetapkan beberapa kebijakan tentang penerapan SAP akrual sekaligus merupakan kebijakan yang dibuat dalam rangka memperoleh Opini WTP, menindaklanjuti temuan BPK, peningkatan kualitas dan kuantitas SDM, serta meningkatkan dan menjaga komitmen bersama.

Perubahan dari SAP kas menuju akrual ke SAP akrual dan strategi perolehan opini WDP menuju WTP merupakan bentuk teknanan dan juga merupakan proses yang

sengaja dilakukan dengan tujuan meningkatkan akuntabilitas laporan keuangan dan agar laporan keuangan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Sikap resisten terhadap penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP ditunjukkan dengan pernyataan negatif dari para pengelola keuangan dan para penyusun laporan keuangan. Persiapan dalam rangka penerapan SAP akrual dan strategi untuk memperoleh opini WTP yang dilakukan pemerintah Kota Pekalongan diharapkan dapat mengurangi sikap resisten dari semua pihak sehingga perubahan organisasi dalam rangka penerapan SAP akrual dan perolehan opini WTP dapat berhasil sesuai dengan tujuannya. Tabel 2 menunjukkan perbandingan perubahan organisasi menurut Kurt Lewin dan perubahan organisasi pada pemerintah Kota Pekalongan.

### Saran

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah target wawancara yang tidak terpenuhi. Hal ini terjadi karena ada informan kunci yang tidak dapat memberikan informasi penting yang peneliti harapkan. Peneliti memperoleh informasi tersebut dari informan lain. Beberapa informasi penting hanya diperoleh dari satu orang informan saja sehingga tidak dapat dilakukan konfirmasi ulang terhadap informan lain.



**Gambar 7**  
Perubahan Organisasi pada Pemerintah Kota Pekalongan berdasarkan Teori Perubahan Organisasi Lewin (1951) dengan model yang dikembangkan Hossan (2015)

Oleh karena itu, diharapkan peneliti selanjutnya lebih mempertimbangan penambahan informan kunci lain sebagai alternatif apabila terjadi kasus seperti dalam penelitian ini.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Athukorala, S. L. and B. Reid. 2003. *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*. Asian Development Bank. Manila
- Cunningham, J. B dan J. S. Kempling. 2009. Implementing Change in Public Sector Organizations. *Management Decision* 47 (2): 330-344.
- Damayanti, R. A. 2013. Akuntansi AkruaI dan Penerapannya di Sektor Publik: Sebuah Agenda Pembaharuan. Dalam *Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI Konsep, Pemikiran, dan Implementasi Di Indonesia*. BPKP. Jakarta. Desember 2013: 1-17
- Darto, M. 2013. Kepemimpinan Transformasional dalam Konteks Perubahan Organisasi di Lembaga Administrasi Negara. *Jurnal Borneo Administrator* 9(1): 239-264.
- Denzin, N. K. dan Y. S. Lincoln. 1994. *Handbook of Qualitative Research*. Sage. London.
- Faradillah, A. 2013. Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010). Universitas Hassanudin Makassar. Makassar. [http://repository.unhas.ac.id/bitstream/handle/123456789/5646/Skripsi\\_i](http://repository.unhas.ac.id/bitstream/handle/123456789/5646/Skripsi_i), 20. 11 Mei 2015 (20:47)
- Guba, E. 1990. *The Paradigm Dialog*. Sage London.
- Gunawan, R. D, R. R. Suryono, dan I. Purwanto 2010. Anilasa Perubahan Manajemen Dalam Implementasi SI/TI pada Perguruan Tinggi ABC. Seminar Nasional Aplikasi Teknologi Informasi 2010. Juni 19:A1-A6
- Hossan, C. 2015. Applicability of Lewin's Change Management Theory in Australian Local Government. *International Journal of Business and Management* 10(6): 53-65.
- Ichsan, M. 2013. Kajian Variabel-Variabel Kesuksesan Penerapan Basis AkruaI Dalam Sistem Akuntansi Pemerintahan. Dalam *Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI Konsep, Pemikiran, dan Implementasi Di Indonesia*. BPKP. Jakarta. Desember 2013: 44-64.
- John, Y. M. dan D. Setiawan. 2009. *Kiat Memahami Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia*. Edisi Pertama. Gramedia. Jakarta
- Lewin, K. 1951. *Field Theory in Social Science*. Harper and Row: New York
- Nasution, A. 2008. Perbaikan Pengelolaan Keuangan Negara dalam Era Reformasi. Badan Pemeriksa Keuangan RI. Jakarta
- Poerwandari, E. K. 2013. *Pendekatan Kualitatif untuk Penelitian Perilaku Manusia*. Edisi ketiga. LPSP3 UI. Depok
- Robbins, S. P dan T. Judge. 2015. *Organizational Behavior*. Pearson. New Jersey. Terjemahan Ratna Saraswati dan Febriella Sirait. *Perilaku Organisasi*. Edisi keenambelas. Salemba Empat. Jakarta
- Setioko, B. 2011. Penggunaan Metoda Grounded Theory Dibawah Payung Paradigma Post-Positivistik pada Penelitian Tentang Fenomena Sosial Perkotaan. *Modul* 11(1): 1-6
- Strauss, A. dan J. Corbin. 1990. *Qualitative Research; Grounded Theory Procedure and Techniques*. Sage Publication. London
- Suwanda, D. 2013. *Strategi Mendapatkan Opini WTP Laporan Keuangan Pemda*. Edisi kedua. PPM Manajemen. Jakarta
- Widjajarso, B. 2008. Penerapan Basis AkruaI pada Akuntansi Pemerintah Indonesia: Sebuah Kajian Pendahuluan. *Kajian Terhadap Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI*. Departemen Keuangan Republik Indonesia. Jakarta.