

RESISTENSI PENGGUNA TERHADAP IMPLEMENTASI SISTEM INFORMASI AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL PADA PEMERINTAH DAERAH

Saring Suhendro
Sylvia Veronica NPS
Pigo Nauli

ABSTRACT

The purpose of this study is to provide empirical evidence that the perceived value, switching cost, self-efficacy to change, organizational support for change and colleagues opinion affect user resistance in implementing accrual accounting system at the local government entities.

The survey was conducted in six local governments in Indonesia, which at the time the research was at the stage of preparation for implementation. The analysis conducted on 187 respondents in response to the change of the information system toward cash accrual system to accrual accounting information. The results showed that the perceived value of benefits perceived user is able to suppress resistance. Swicthing costs, self-efficacy to change, organizational support, and colleagues opinion was not shown to affect user resistance to accept changes to the accrual accounting system and the user will suppress resistance.

Keywords: Perceived value, user resistence, local government, accrual accounting system

PENDAHULUAN

Perubahan sistem akuntansi akrual sebagai pengganti sistem akuntansi *cash toward accrual* yang wajib diterapkan oleh pemerintah pusat dan daerah menjadi isu yang sangat menarik. Kewajiban untuk implementasi tersebut merupakan amanah perundangan-undangan yang harus dijalankan.

Pasal 36 ayat (1) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 menyatakan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 Undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Sedangkan pada pasal 70 ayat (2) Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 menyatakan bahwa “ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 dan Pasal 13 Undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008”.

Implementasi sistem akuntansi akrual merupakan salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern (sektor pemerintahan). Sistem ini bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya (kos) pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan instansi pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar basis kas. Ketentuan mengenai pelaksanaan akuntansi berbasis akrual dituangkan dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 dan bagi pemerintah daerah lebih teknis juga diatur melalui Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 64 Tahun 2013.

PP Nomor 71 Tahun 2010 sebagai pengganti PP Nomor 24 tahun 2005, tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) merupakan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual yang dilaksanakan selambat-lambatnya pada Tahun Anggaran 2015. SAP berbasis akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. Output laporan keuangan yang dihasilkan lebih banyak dari laporan keuangan dibandingkan dengan sistem akuntansi saat ini (*cash toward accrual*) yaitu ada 7 (tujuh) bentuk laporan keuangan yang wajib disampaikan sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah.

Tabel 1.1 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Kategori	Laporan Keuangan
Laporan Pelaksanaan Anggaran (<i>budgetary report</i>)	Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
	Laporan Perubahan SAL
Laporan Finansial	Laporan Operasional
	Neraca
	Laporan Arus Kas (LAK)
	Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
Catatan Atas Laporan Keuangan	Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK)

Sumber: PP 71/2010

PP 71 Tahun 2010 mewajibkan semua entitas pemerintah daerah di Indonesia menyusun dan menyajikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD berbasis akrual. Ketentuan ini berlaku efektif mulai tahun 2015 untuk implementasi penuh. Argumentasi pemerintah pusat untuk melaksanakan ketentuan ini adalah penerapan sistem akuntansi berbasis akrual dapat memberikan informasi tentang pengelolaan keuangan daerah yang lebih transparan, akuntabel, dan meningkatkan kebermanfaatannya dalam pengambilan keputusan bagi para pengguna.

Di pihak lain, bagi pemerintah daerah muncul argumen lain yang didasari oleh pertimbangan biaya dan manfaat dari penyusunan laporan keuangan berbasis akrual. Penyusunan laporan keuangan berbasis akrual memerlukan biaya (misalnya: biaya pergantian *software* dan biaya bimbingan dan pelatihan) yang tidak sedikit bagi pemerintah daerah, sehingga manfaat yang diterima harus lebih besar daripada biaya yang akan dikeluarkan sehingga kegunaan laporan keuangan ini lebih baik daripada basis sebelumnya. Terlebih lagi, muncul kekhawatiran akan opini Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Badan Pemeriksa Keuangan RI yang akan turun dari tahun sebelumnya jika berganti ke sistem informasi yang baru. Apalagi hingga tahun 2011, baru 16% saja dari jumlah kabupaten/kota di Indonesia yang mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK (BPK-RI, 2012). Pemerintah daerah ada yang baru mulai berbenah, mulai memahami penyusunan laporan keuangan berbasis *cash toward accrual* tetapi harus beralih dengan basis akrual.

Mengingat kompleksitas implementasi akuntansi berbasis akrual ini, maka penerapan akuntansi berbasis akrual di lingkungan pemerintah daerah memerlukan sistem informasi akuntansi dan sistem berbasis teknologi informasi yang lebih rumit. Perubahan sistem akuntansi pemerintah daerah akan berdampak pada perubahan sistem informasinya. Perubahan sistem informasi akuntansi berbasis akrual yang tidak dikelola dengan baik akan menyebabkan pihak-pihak yang bersentuhan secara langsung dan pelaksana di lapangan tidak dapat menjalankan sesuai harapan. Karena secara umum, perubahan sistem akuntansi di pemerintah daerah kurang mendapat dukungan penuh dari para pimpinan. Hal inilah yang dapat memunculkan kendala-kendala dalam proses implementasi.

Kendala yang dihadapi dapat berupa resistensi pengguna (*user resistance*) terhadap perubahan sistem informasi akuntansi berbasis akrual. Sebagaimana layaknya suatu perubahan, bisa jadi ada pihak internal (individu-individu) yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama dan enggan untuk mengikuti perubahan. Individu selaku pengguna yang merupakan kunci keberhasilan dalam implementasi sistem akan bereaksi setiap ada perubahan. Reaksi individu yang timbul atas perubahan yang akan dijalankan termasuk dalam dimensi keperilakuan.

Perilaku yang berkaitan dengan perubahan ini dapat berupa resistensi pengguna dalam upaya mengimplementasikan sistem baru. Bentuk dari resistensi masing-masing pengguna berbeda tiap individu, ada berupa penolakan implementasi sistem informasi yang baru, atau tetap menjalankan namun tidak terlibat secara intens, atau bahkan bisa berperilaku destruktif (Marakas & Hornik, 1996 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009). Agar implementasi sistem

akuntansi berbasis akrual dapat diterima dengan baik oleh pemakainya, maka perilaku-perilaku yang dapat menimbulkan penolakan harus dikendalikan dan diubah agar pemakainya mau berperilaku menerima.

Munculnya resistensi pengguna terhadap implementasi sistem informasi baru disebabkan oleh banyak faktor. Faktor-faktor tersebut berupa sikap konservatisme pengguna, tidak merasakan manfaat secara langsung, dukungan organisasional yang kurang jelas, kurangnya dukungan manajemen terhadap penyiapan sumber daya yang tidak jelas, dan lemahnya kualitas teknis (Hirschheim dan Newman, 1988).

Penelitian ini merupakan replikasi dari Kim dan Kankanhalli (2009) yang melakukan penelitian tentang resistensi pengguna atas perubahan sistem informasi baru dengan menggunakan perspektif teori penerimaan teknologi dan teori bias status quo. Penelitian Kim dan Kankanhalli (2009) mengukur perilaku dengan menggunakan teori penerimaan teknologi yang sudah dianalisis dari berbagai teori penerimaan teknologi (*Technology Acceptance Model* (TAM), *Theory of Planned Behavior* (TPB), *Theory of Reasoned Action* (TRA), dan *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT) tapi Kim dan Kankanhalli (2009) menggabungkan antara teori TAM dan TPB. Dari TAM diambil *perceived value* nya sedangkan dari TPB diambil *subjective norm* (pandangan user terhadap *norma social* di lingkungannya).

Status Quo Bias Theory (Samuelson & Zeckhauser, 1988) merupakan teori yang menjelaskan fenomena resistensi pengguna dalam mengimplementasikan sistem informasi yang baru. *Theory of Planned Behavior* atau TPB (Azjen, 1988) digunakan dalam penelitian ini karena TPB menjadi pondasi teori yang penting dalam literatur penerimaan suatu teknologi.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Kim dan Kankahalli (2009) adalah penelitian ini menyesuaikan dengan karakteristik dan lingkungan operasional organisasi pemerintah daerah yang mempengaruhi karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya. Teori *equity implementation model* tidak diadopsi. Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual di pemerintah daerah didasarkan pada peraturan yang sifatnya *mandatory* maka analisis untuk mengambil keputusan untuk melakukan perubahan wajib dilaksanakan tanpa mempertimbangkan analisis perubahan pada *outcome* maupun perubahan pada *input* (*net equity*). Selain itu, penelitian ini juga dilakukan pada tahapan sebelum implementasi sistem informasi, yaitu pada tahap persiapan dan pengembangan sistem informasi akuntansi berbasis akrual di pemerintah daerah.

Penelitian ini meneliti mengenai resistensi pengguna atas perubahan sistem informasi akuntansi dari sistem informasi berbasis *cash toward accrual* ke sistem informasi akuntansi berbasis akrual pada entitas pemerintah daerah. Perspektif pengguna yang digunakan dalam penelitian ini tetap pada kondisi saat ini (*status quo*) atau dengan kata lain pengguna tetap nyaman dengan sistem sebelumnya (*cash toward accrual*)

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Resistensi Pengguna

Resistensi pengguna didefinisikan sebagai reaksi yang bertentangan dengan perubahan yang diajukan. Pertentangan dapat ditunjukkan secara terang-terangan berupa sabotase, atau secara diam-diam seperti menjalankan tapi menggerutu atau mengkritik sistem baru (Hierchheim dan Newman, 1998). Resistensi pengguna juga didefinisikan sebagai reaksi yang berlawanan terhadap perubahan yang dirasakan oleh pengguna atas implementasi sistem informasi yang baru (Markus, 1993). Dengan kata lain, resistensi dapat berupa kecenderungan individu untuk menolak perubahan dan berusaha mempertahankan status dan kenyamanan kerja sebagaimana yang telah mereka peroleh sebelumnya. Perubahan akan membawa mereka kepada situasi yang kacau sehingga menimbulkan kecemasan. Berbagai kemudahan yang mereka peroleh selama ini juga terancam hilang, setidaknya mengalami perubahan.

Resistensi pengguna dapat terjadi pada setiap tahap dari siklus implementasi sistem informasi. Tahap-tahap tersebut adalah pada awal tahap perancangan sistem, tahap implementasi, dan tahap operasi. Pada tahap perancangan sistem, resistensi pengguna terjadi manakala analis sistem tidak berminat untuk berpartisipasi dalam menentukan spesifikasi dan membuat rancang bangun dan pengembangan sistem informasi yang baru. Pada tahap implementasi, resistensi pengguna terjadi manakala mereka tidak mau mengambil peran atau tidak tertarik untuk mengenal dan mempelajari sistem yang digunakan. Akhirnya pada tahap operasi, resistensi pengguna terjadi manakala mereka menolak untuk menggunakan sistem informasi yang digunakan (Hierchheim dan Newman, 1998).

Resistensi pengguna mencerminkan perilaku sebagaimana yang dinyatakan oleh Dickson dan Simmons (1994) dalam Kim dan Kankanhalli (2009), yaitu:

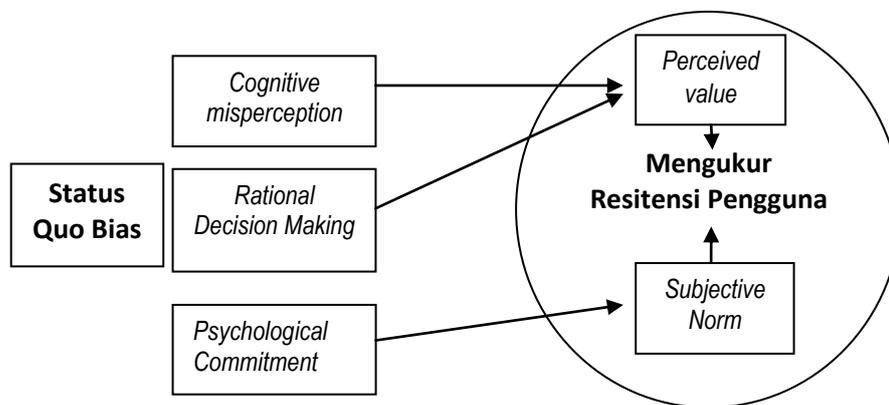
- a. Pekerja manual seolah-olah menjalankan namun secara diam-diam melakukan sabotase terhadap sistem informasi yang baru; dan

- b. Manajemen gagal menggunakan atau tidak percaya terhadap output yang dihasilkan dari sistem informasi baru yang akan digunakan.

Agar pada tahap implementasi sistem informasi yang baru dapat berhasil, maka tingkat resistensi harus dapat dikendalikan dan menjadi perhatian utama para pengambil keputusan agar mengurangi resistensi pengguna.

Resistensi pengguna merupakan aspek perilaku yang pembahasannya menggunakan teori penerimaan teknologi, yang bersumber dari berbagai teori penerimaan teknologi (TAM, TPB, TRA, UTAUT). Akan tetapi, Kim dan Kankanhalli (2009) menggabungkan antara teori TAM dan TPB. Dari TAM diambil *perceived value* nya saja dari TPB diambil *subjective norm* (pandangan user terhadap *norma social* di lingkungannya).

Gambar 2.1 Kerangka Konseptual Penelitian



Sumber: Kim dan Kankanhalli (2009)

Selanjutnya nilai persepsian (*perceived value*) akan diukur dengan menggunakan pendekatan teori status quo bias untuk mengukur nilai persepsian dilihat dengan 3 cara, yaitu:

- Persepsi kognitif (merupakan persepsi individu bahwa apabila jika ada perubahan memperhatikan akan lebih banyak kerugiannya atau lebih banyak kebaikannya yang diperoleh).
- Pembuatan keputusan yang rasional (perhitungan kos dan benefit) apabila benefit nya lebih banyak berarti *perceived value*-nya jadi lebih baik; dan
- komitmen psikologis (membahas tentang resistensi pengguna yang disebabkan karena norma sosial). Salah satu bentuknya adalah berupa Opini kolega).

Faktor-Faktor yang Menyebabkan Resistensi Pengguna

Resistensi terhadap perubahan adalah kecenderungan individu untuk tidak berjalan seiring dengan perubahan organisasi, baik oleh ketakutan individu atau kesulitan organisasi.

Resistensi ini merupakan reaksi emosional atau perilaku terhadap perubahan kerja riil atau imajinatif. Resistensi perubahan merupakan reaksi alamiah terhadap sesuatu yang menyebabkan gangguan dan hilangnya ekuilibrium. Individu hanya akan berubah apabila mempunyai kapasitas untuk melakukannya. Faktor-faktor utama yang dapat menyebabkan terjadinya resistensi pengguna adalah sikap korsevatisme, kurangnya nilai/kebutuhan yang dirasakan (*perceived value*), dukungan organisasi (*organizational support for change*) yang kurang, kualitas teknis yang lemah, dan penyebab lainnya yaitu *switching cost*, keyakinan diri untuk menghadapi perubahan, dan opini kolega (Hierchheim dan Newman, 1998).

Sikap konservatisme menunjukkan bahwa individu sudah merasa nyaman dengan kondisi dan situasi yang ada saat ini. Ketika ia berada dalam zona nyaman, kondisi seperti tersebut yang menyebabkan individu tidak mau melakukan perubahan atau dalam posisi *status quo*. Keengganan individu terhadap perubahan karena mereka akan dipaksa untuk beradaptasi lagi dengan kondisi dan cara kerja baru yang membutuhkan etos kerja yang lebih.

Kurangnya nilai/kebutuhan yang dirasakan (*perceived value*) merupakan bentuk dari ketidakpercayaan atas manfaat yang akan diperoleh apabila terjadi perubahan. Apabila pengguna merasakan tidak ada bedanya antara sistem yang lama dengan sistem yang baru maka resistensi pengguna akan terjadi.

Dukungan organisasi merupakan alasan yang selalu sering diungkapkan oleh pengguna maupun peneliti yang menyebabkan terjadinya resistensi untuk perubahan. Dukungan organisasi dapat berupa komitmen dalam mendukung keberhasilan implementasi sistem informasi yang baru. Komitmen tersebut dapat berupa perhatian, kebijakan, dan tindakan yang memberikan semangat dan dorongan kepada pegawai. Pimpinan yang tidak memberikan komitmen dan dukungan, maka pegawai akan enggan mengimplementasikan sistem yang baru.

Kualitas teknis sistem yang diimplementasikan lemah dapat berupa sistem yang tidak familiar bagi pengguna, tidak handal, fungsi-fungsinya yang kurang dan lambat. Apabila kualitas sistem lemah, maka akan mengakibatkan pengguna sistem informasi menjadi enggan untuk mengimplementasikan secara benar dan sepenuh hati.

Keyakinan diri untuk berubah juga menentukan tingkat resistensi pengguna terhadap perubahan. Apabila perubahan dianggap sebagai ancaman maka pengguna cenderung akan resisten. Namun, apabila perubahan dianggap sebagai suatu tantangan yang harus dipecahkan, maka pengguna akan dapat beradaptasi dengan cepat terhadap perubahan tersebut (Bandura, 1995).

Setiap orang cenderung akan menghindari ketidakpastian dalam pengambilan keputusan (Samuelson dan Zekchauser, 1998). Hal ini disebabkan karena tidak adanya manfaat yang dirasakan oleh pengguna ketika terjadi ke perubahan sistem baru (*switching cost*). Sehingga semakin tinggi *switching cost* maka resistensi pengguna terhadap perubahan akan tinggi pula.

Opini kolega merupakan bagian dari komitmen psikologis dalam merespon suatu perubahan dengan cara berdiskusi dan mengkonfirmasi pendapat ke kolega-koleganya (*social norm*) menjadi pengaruh yang normatif (Ajzen, 2002, Lewis et.al.,2003 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009). Apabila opini kolega memberikan dukungan positif kepada pengguna sistem, maka resistensi terhadap perubahan akan kecil, dan sebaliknya apabila opini kolega memberikan dukungan negatif maka resistensinya akan tinggi.

Penerimaan Teknologi

Ketika suatu organisasi akan mengganti atau menerapkan suatu sistem informasi yang baru, reaksi yang timbul dari internal organisasi adalah apakah mereka akan menerima atau menolak sistem informasi baru tersebut. Reaksi ini yang secara teori dapat disebut sebagai penerimaan dan resistensi pengguna (Joshi, 1991 dan Martinko et all. 1996 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009).

Penelitian mengenai keberterimaan teknologi telah menarik perhatian beberapa perspektif teoritis termasuk *Theory of Reasoned Action* (TRA), *Theory of Planned Behavior* (TPB), *Technology Acceptance Model* (TAM), *Decomposed Theory of Planned Behavior* (DTPB), teori gabungan TAM dan TPB, *Model of PC Utilization* (MPCU), *Social Cognitive Theory* (SCT), dan yang terbaru *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT) (Agarwal, 2000; Venkatesh et al, 2003 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009)

Theory of Reasoned Action (TRA) dalam Kim dan Kankanhalli (2009) dikembangkan oleh Ajzen dan Fishben (1975) yang diderivasi dari penelitian-penelitian sebelumnya yang dimulai dari teori sikap (*theory of attitude*) yang mempelajari tentang sikap dan perilaku. TRA menjelaskan bahwa perilaku dilakukan karena individual mempunyai niat atau keinginan untuk melakukannya. Variabel-variabel penentu perilaku TRA adalah sikap terhadap perilaku dan norma subjektif.

Technology Acceptance Model (TAM) atau model penerimaan teknologi dikembangkan oleh Davis et al. (1989) dalam Kim dan Kankanhalli (2009) berdasarkan TRA dan dikhususkan untuk digunakan di bidang sistem informasi untuk memprediksi penerimaan

dan penggunaan sistem informasi dalam pekerjaan individual pemakai. Berbeda dengan TRA, model ini mengeluarkan konstruk sikap untuk membuat model lebih sederhana dan untuk menjelaskan niat dengan lebih baik. TAM dikembangkan dengan menambah norma subjektif untuk memprediksi niat. Variabel-variabel penentu perilaku TAM adalah kegunaan persepsian (*perceived usefulness*), kemudahan penggunaan persepsian (*perceived ease of use*) dan norma subjektif.

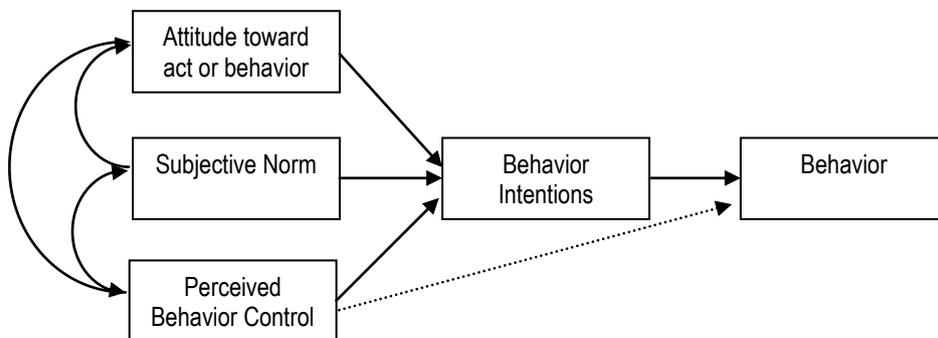
The Theory of Planned Behavior

Theory of Planned Behavior (TPB) merupakan sebuah pondasi teori yang penting dalam literatur penerimaan teknologi. Ajzen dalam Cameron (2010) mendefisikan:

“The Theory of Planned Behavior (TPB) predicts that planned behaviors are determined by behavioral intentions which are largely influenced by an individual’s attitude toward a behavior, the subjective norms encasing the execution of the behavior, and the individual’s perception of their control over the behavior.

Perilaku akan mencerminkan prediksi yang terbaik dari keinginan individu. Perilaku tersebut mencerminkan sikap dan perilaku, norma-norma subyektif yang mengarah ke perilaku, dan pengendalian perilaku persepsian individu yang menjelaskan keinginan individu. Model tersebut dapat dilihat pada gambar dibawah ini:

Gambar 2.2 Model Ajzen’s Theory of Planned Behavior



Sumber: Cameron (2010)

Teori TPB telah banyak digunakan untuk memprediksi berbagai perilaku di berbagai disiplin ilmu. Salah satunya TPB juga digunakan untuk menjelaskan penerimaan teknologi dalam rangka implementasi sistem informasi yang baru dalam perspektif bias status quo.

Teori Bias Status Quo (*Status Quo Bias Theory*)

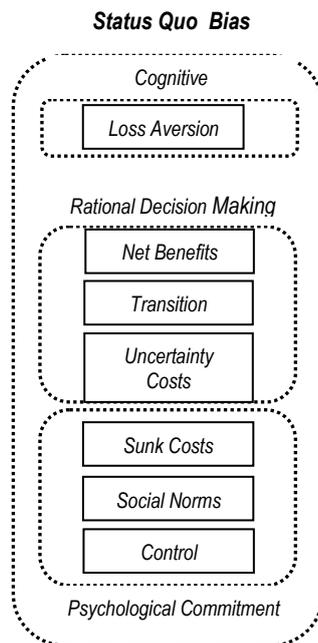
Teori bias status quo bertujuan untuk menjelaskan preferensi orang untuk mempertahankan status atau situasi yang ada saat ini. Samuelson dan Zeckhauser (1988) mengkategorikan teori bias status quo menjadi 3 (tiga), yaitu pembuatan keputusan rasional (*rational decision making*), kesalahan persepsi kognisi (*cognition misperception*), dan komitmen psikologis (*psychological commitment*).

Pembuatan keputusan yang rasional, merupakan suatu langkah dalam membuat perubahan ke sebuah alternatif baru dengan terlebih dahulu melakukan evaluasi atas penaksiran biaya relatif dibandingkan manfaat perubahan. Terdapat dua tipe biaya dalam pandangan pembuatan keputusan rasional, yaitu biaya transisi dan biaya ketidakpastian. Biaya transisi adalah biaya yang terjadi sebagai dampak penyesuaian dengan situasi/kondisi yang baru. Biaya-biaya transisi terdiri dari biaya untuk tahap pembelajaran pada implementasi sistem teknologi informasi baru atau biaya yang muncul karena adanya pekerjaan yang hilang karena penerapan sistem teknologi informasi baru. Sedangkan biaya ketidakpastian merupakan biaya yang timbul akibat adanya ketidakpastian secara psikologis atau persepsi mengenai risiko yang dihubungkan dengan penerapan sistem teknologi informasi baru (Samuelson dan Zeckhauser (1998). Bias status quo menjadi tinggi karena dengan adanya implementasi teknologi informasi akan menimbulkan perubahan yang mendasar pada sistem dan prosedur kerja, kekhawatiran atas resiko yang tinggi atas perubahan yang terjadi.

Kesalahan persepsi kognitif, merupakan perasaan tidak suka terhadap kerugian. Menurut Kahneman dan Tversky (1979) dalam Kim dan Kankanhalli, (2009) menyatakan bahwa apabila kerugian yang dirasakan lebih besar dibandingkan dengan keuntungan nilai persepsi yang diperoleh, individu akan cenderung memilih mempertahankan posisi yang ada seperti saat ini (*status quo*). Dalam perspektif ini, *bias status quo* menjelaskan bahwa apabila individu merasa pada kondisi mengalami kerugian, maka individu cenderung akan menjadi penolak risiko.

Komitmen psikologis juga dapat menjelaskan bias status quo. Ada tiga faktor utama yang berkontribusi terhadap komitmen psikologis yaitu *sunk cost*, *social norms*, dan usaha untuk terlibat dalam pengendalian (Samuelson dan Zeckhauser, 1988).

Gambar 2.3 Model Teori Bias Status Quo



Sumber: Samuelson dan Zeckhaur (1998)

Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrua

Perubahan basis akuntansi dari *cash toward accrual* ke basis akrual pada entitas pemerintahan di Indonesia merupakan bentuk reformasi pengelolaan keuangan negara/daerah menuju tata kelola yang baik sebagaimana yang diamanahkan pada Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003. Prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah daerah diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). SAP akrual dikembangkan dari SAP yang ditetapkan dalam PP Nomor 24 Tahun 2005 yang mengacu pada *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)*.

Alasan laporan keuangan berbasis akrual adalah (PP 71 tahun 2010):

- penyajian informasi keuangan yang lebih informatif, terutama dalam hubungannya dengan pengukuran kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan dalam periode akuntansi terkait;
- memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah untuk tujuan pengambilan keputusan; dan
- mengikuti *international best practices* dari negara-negara lain dan memenuhi amanat UU bidang Keuangan Negara.

Basis akrual adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi atau peristiwa akuntansi diakui dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas diterima atau dibayarkan. Study Nomor 14 IFAC *Public Sector Committee* (2002) menyatakan bahwa pelaporan berbasis akrual bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan. Dengan pelaporan berbasis akrual, pengguna dapat mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, bagaimana pemerintah mendanai kegiatannya sesuai dengan kemampuan pendanaannya sehingga dapat diukur kapasitas pemerintah yang sebenarnya. Akuntansi pemerintah berbasis akrual juga memungkinkan pemerintah untuk mengidentifikasi kesempatan dalam menggunakan sumberdaya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumberdaya tersebut. Untuk memenuhi tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai sumber daya keuangan/ekonomi, transfer, pembiayaan, sisa lebih/kurang pelaksanaan anggaran, saldo anggaran lebih, surplus/defisit-laporan operasional, aset, kewajiban, dan ekuitas.

PP Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa basis akuntansi adalah basis akrual, namun sebenarnya Pemerintah Indonesia belum menerapkan akrual penuh. Basis akuntansi yang digunakan dalam penyusunan laporan masih gabungan antara basis kas dan basis akrual. Penyusunan anggaran daerah masih menggunakan basis kas sehingga pelaporan pelaksanaan anggaran (*budgetary report*) menggunakan basis kas yaitu untuk Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP SAL). Sedangkan laporan keuangan (*financial*) yang berbasis akrual adalah untuk Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Neraca, dan Laporan Arus Kas (LAK) .

Penerapan akuntansi berbasis akrual diharapkan dapat memberikan manfaat yang lebih besar dibandingkan dengan basis akuntansi *cash toward accrual*. Perubahan ini juga diharapkan bukan semata-mata sebagai bentuk ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (aspek administratif) semata namun merupakan bentuk tanggung jawab dan transparansi pemerintah daerah kepada pemangku kepentingan. Manfaat bagi pemerintah daerah memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. Manfaat bagi masyarakat pengguna laporan keuangan untuk menilai akuntabilitas pengelolaan seluruh sumber daya oleh suatu entitas, menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas dari suatu entitas serta pengambilan keputusan mengenai penyediaan sumber daya pemerintah daerah.

KSAP sebagai lembaga yang berwenang menyusun standar akuntansi, pada saat perumusan dan penyusunan standar akuntansi berbasis akrual telah menyesuaikan dengan pola SAP berbasis kas menuju akrual sehingga lebih mudah bagi para pengguna standar karena para pengguna telah memiliki pemahaman dan pengalaman terhadap SAP berbasis kas menuju akrual. Pemerintah daerah selaku pengguna PP Nomor 24 Tahun 2005 masih dalam tahap pembelajaran dan perlu waktu yang cukup lama untuk memahaminya sehingga apabila SAP akrual berbeda jauh dengan SAP berbasis kas menuju akrual akan menimbulkan resistensi pengguna.

Tinjauan atas Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengujian resistensi pengguna terhadap implementasi sistem informasi baru dalam perspektif *status quo bias* telah dilakukan oleh beberapa peneliti dan dapat diringkas dalam tabel berikut:

Tabel 2.1 Penelitian-penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Judul	Setting Penelitian	Uraian	Hasil
Kim dan Kankanhalli, 2009	<i>Investigating user resistance to information systems implementation: a status quo bias perspective</i>	Perusahaan IT di Singapura	Penelitian dilakukan pada tahapan implementasi sistem informasi pada suatu perusahaan	<ul style="list-style-type: none"> a. <i>Perceived value</i> memediasi hubungan antara <i>switching cost</i> dan resistensi pengguna b. <i>Perceived value</i> dan <i>organizational support for change</i> dapat mengurangi resistensi pengguna. c. <i>Self-efficacy</i> dan opini kolega tidak berpengaruh terhadap resistensi pengguna
Syifa dan Sony, 2014	Analisis resistensi pengguna dalam implementasi sistem informasi	Beberapa organisasi di Kota Banda Aceh	Studi dilaksanakan melalui survey pada dua perusahaan yang berbeda	<ul style="list-style-type: none"> a. dalam merespon perubahan kepada sistem informasi yang baru, pengguna melakukan analisis biaya dan manfaat atas perubahan tersebut b. pengguna dengan <i>self-efficacy</i> yang tinggi cenderung memiliki determinasi yang kuat untuk menguasai sistem yang baru dan akan mempersiapkan c. dukungan organisasional memainkan peran yang penting dalam membantu pengguna untuk menguasai sistem yang baru d. <i>Favorable colleague</i>

				<i>opinion</i> juga memainkan peran penting dalam menekan tingkat resistensi pengguna
Wong, 2011	Pengaruh <i>Switching Cost terhadap Resistensi Pengguna pada Implementasi Sistem Perusahaan</i>	Perusahaan-perusahaan manufaktur di Korea yang mengimplementasikan sistem perusahaan baru	Survey dilakukan terhadap karyawan pada perusahaan manufaktur	a. <i>Uncertainty cost</i> dan <i>sunk cost</i> secara langsung meningkatkan resistensi pengguna b. <i>Transition cost</i> dan <i>loss cost</i> secara tidak langsung meningkatkan resistensi pengguna
Putritama, 2010	Resistensi pengguna terhadap implementasi mobile banking pembayaran SPP dalam perspektif bias status quo	Implementasi <i>mobile banking</i> tahun 2010 di Universitas Sebelas Maret Surakarta	Penelitian ini mengkombinasikan <i>Theory of Planned Behavior</i> , teori bias status quo, dan teori resistensi <i>EIM</i> dalam rangka menjelaskan resistensi pengguna implementasi mobile banking untuk pembayaran uang SPP di Universitas Sebelas Maret Surakarta	a. <i>Perceived value</i> mengurangi resistensi pengguna b. Opini kolega tidak terbukti meningkatkan manfaat perpindahan maupun mengurangi resistensi pengguna, c. keyakinan sendiri untuk berubah (<i>Self-efficacy for change</i>) tidak memiliki pengaruh langsung yang signifikan terhadap resistensi pengguna.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Nilai Persepsian (*perceived value*) dari Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Akrual terhadap Resistensi Pengguna

Ketika mengambil keputusan untuk mempertahankan atau mengganti sesuatu yang telah dijalankan umumnya menggunakan analisa *cost and benefit*. Keputusan akan didasarkan pada pertimbangan bahwa manfaat yang dirasakan melebihi dari biaya yang dikeluarkan. Berdasarkan teori *status quo bias*, nilai persepsian individu ketika mengevaluasi apakah manfaat yang diperoleh melebihi dari biaya yang dikeluarkan menjadi pertimbangan pada perubahan dari *status quo* ke situasi yang baru. Situasi yang baru dalam konteks penelitian ini adalah ketika pemerintah daerah akan mengimplementasikan sistem informasi dari sistem akuntansi berbasis *cash toward accrual* ke sistem informasi akuntansi berbasis akrual.

Setiap pengguna sistem informasi memiliki kecenderungan yang kuat untuk memaksimalkan nilai dalam pengambilan keputusannya dan kecil kemungkinannya untuk

menolak perubahan apabila nilai yang dipersepsikan lebih tinggi atau dengan kata lain *benefit* lebih besar daripada *cost* (Sirdeshmukh et al.2002). Penelitian menunjukkan bukti bahwa nilai persepsian dapat mengurangi resistensi pengguna (Kim dan Kankanhalli (2009), Syifa dan Sony (2014), dan Putritama (2010).

Berdasarkan argumen dan hasil penelitian terdahulu maka dapat disimpulkan bahwa nilai persepsian berpengaruh terhadap resistensi pengguna. Jika nilai persepsian atas perubahan rendah, maka kemungkinan resistensi pengguna terhadap perubahan akan meningkat. Demikian juga sebaliknya, jika nilai persepsian atas perubahan itu tinggi, maka kemungkinan besar resistensi pengguna terhadap perubahan menurun. Hal ini terjadi karena kecenderungan individu untuk memaksimalkan kepentingannya pada saat pengambilan keputusan apakah manfaat yang dirasakan lebih besar daripada biaya yang dikeluarkan. Individu yang merasa nilai persepsian atas manfaat yang dirasakan lebih kecil, maka akan cenderung menjadi resisten terhadap perubahan. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H₁ : Nilai persepsian berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem informasi akuntansi akrual.

Pengaruh *Switching Costs* terhadap Resistensi Pengguna dalam Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Berbasis Akrual

Switching cost merupakan ketiadaan manfaat yang dirasakan oleh pengguna ketika terjadi perubahan dari sistem lama ke sistem informasi yang baru. *Switching cost* terdiri dari biaya transisi, biaya ketidakpastian, dan *sunk cost* yang ketiga komponen tersebut merupakan bagian dari teori bias status quo (Samuelson dan Zekchauser, 1998).

Biaya transisi meliputi beban dan kerugian permanen yang timbul akibat dari melakukan perubahan. Apabila biaya transisi meningkat, maka individu cenderung enggan untuk melakukan perubahan (Kahneman dan Tversky, 1979 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009). Biaya ketidakpastian menyebabkan individu akan bereaksi negatif terhadap perubahan (Inder dan O'brien, 2003 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009). Reaksi tersebut akan menjadi bias pengguna terhadap status quo (Samuelson dan Zekchauser, 1998). Setiap individu cenderung akan menghindari ketidakpastian dalam pengambilan keputusan. Sedangkan *sunk cost* menyebabkan orang menjadi resisten terhadap perubahan karena mereka tidak ingin melupakan keputusan investasi masa lalunya dalam kondisi status quo.

Dengan ketiadaan manfaat yang dirasakan oleh individu atas perubahan ke sistem informasi akrual itu tinggi maka maka individu cenderung menjadi resisten terhadap

perubahan dan akan mempertahankan *status quo* dan sebaliknya. Hal ini disebabkan karena individu tidak akan melaksanakan perubahan apabila perubahan tersebut tidak memberikan manfaat yang lebih baik dari kondisi yang ada pada saat ini. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H₂ : *Switching costs* berpengaruh positif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem informasi akuntansi akrual

Pengaruh Keyakinan Diri untuk Berubah terhadap Resistensi Pengguna dalam Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Akrual

Keyakinan diri untuk berubah merupakan keyakinan individu atas kemampuan diri sendiri untuk beradaptasi dengan situasi baru (Bandura, 1995). Ketika menghadapi suatu masalah tiap individu akan mempunyai persepsi yang berbeda dalam memandang suatu masalah. Ada yang menganggap bahwa masalah sebagai suatu tantangan yang harus dipecahkan atau bias juga masalah dianggap sebagai ancaman yang harus dihindari. Perbedaan persepsi tersebut tergantung pada keyakinan diri untuk berubah (*self-efficacy for change*) masing-masing individu. Penelitian menunjukkan bukti bahwa *self-efficacy for change* dapat mengurangi resistensi pengguna Syifa dan Sony (2014). Individu dengan tingkat keyakinan diri untuk berubah tinggi akan siap menerima perubahan ke sistem informasi. Kesiapan individu dalam menerima perubahan menunjukkan bahwa individu tersebut tidak resisten terhadap perubahan dan tidak mempertahankan status quo.

Pengguna sistem informasi akuntansi akrual dengan tingkat keyakinan diri untuk berubah tinggi, akan menghadapi perubahan tersebut dengan penuh percaya diri serta memiliki keyakinan yang tinggi untuk beradaptasi dengan perubahan tersebut. Sebaliknya, pengguna sistem informasi akuntansi akrual yang memiliki tingkat keyakinan diri untuk berubah rendah, maka kemungkinan pengguna tersebut menjadi lebih resisten terhadap perubahan dan akan mempertahankan status quo. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H₃: Keyakinan diri untuk berubah berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem informasi akuntansi berbasis akrual

Pengaruh Dukungan Organisasional terhadap Resistensi Pengguna dalam Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Berbasis Akrual

Dukungan organisasional dalam mengimplementasikan sistem baru sangat dibutuhkan oleh pengguna sistem informasi. Dukungan tersebut dapat berupa pemberian fasilitas dan

pemberian pelatihan-pelatihan baik internal maupun eksternal sebagai bentuk komitmen organisasi yang mendukung proses perubahan dan mempermudah pelaksana untuk memahami dan mempelajari sistem baru. Apabila dukungan organisasi untuk berubah dirasakan oleh individu tinggi, maka meningkatkan manfaat yang dipersepsikan oleh pengguna terutama waktu dan usaha yang diperlukan untuk mempelajari cara kerja sistem informasi akuntansi yang baru (Kim dan Kankanhalli, 2009).

Untuk mencapai tujuan yang diharapkan, maka pengendalian internal terhadap situasi baru pada suatu entitas membutuhkan dukungan organisasional. Perubahan ke sistem informasi baru berimplikasi pada perubahan mekanisme kerja baru yang membutuhkan panduan dan sumber daya dalam mempelajarinya. Dukungan organisasional terhadap perubahan dapat dilakukan melalui beberapa mekanisme misalnya pemberian panduan, pelatihan, dan menyediakan sumber daya berupa biaya-biaya akan mempengaruhi reaksi pengguna kepada perubahan atas implementasi sistem informasi yang baru. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dukungan organisasi dapat mengurangi resistensi pengguna (Kim & Kankanhalli, 2009 dan Syifa & Sony, 2014).

Apabila dukungan organisasional pemerintah daerah terhadap perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual itu tinggi, maka resistensi pengguna terhadap implementasi sistem informasi akuntansi akrual akan semakin kecil. Hal tersebut terjadi karena individu akan mendapatkan dukungan berupa sumber daya dan kepedulian secara langsung secara organisasional yang mendorong dan meningkatkan semangat untuk mempelajari dan mengimplementasikan sistem akuntansi akrual secara efisien dan efektif. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H₄: dukungan organisasional untuk berubah berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem informasi akuntansi berbasis akrual

Pengaruh Opini Kolega terhadap Resistensi Pengguna dalam Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Akrual

Opini kolega merupakan bagian dari norma sosial yang dipertimbangkan sebagai suatu pengaruh sosial yang penting dimana individu-individu akan berkontribusi kepada lingkungan pekerjaannya (Lewis et al., 2003). Opini kolega didefinisikan sebagai persepsi yang merupakan pendapat/dukungan kolega terhadap perubahan dalam mengimplementasikan sistem informasi yang baru yaitu sistem informasi akuntansi akrual. Opini kolega dalam kaitannya dengan aktivitas merespon perubahan bisa mengarah kepada bentuk dukungan yang menguntungkan (*favorable*) atau pendapat sebaliknya tidak

menguntungkan (*unfavorable*) terhadap perubahan sistem informasi yang baru. Dalam kaitan dengan resistensi pengguna, opini kolega merupakan bagian dari komitmen psikologis dalam merespon suatu perubahan dengan cara berdiskusi dan mengkonfirmasi pendapat ke kolega-koleganya (*social norm*) menjadi pengaruh yang normatif (Ajzen, 2002 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009) dan Lewis et.al.2003).

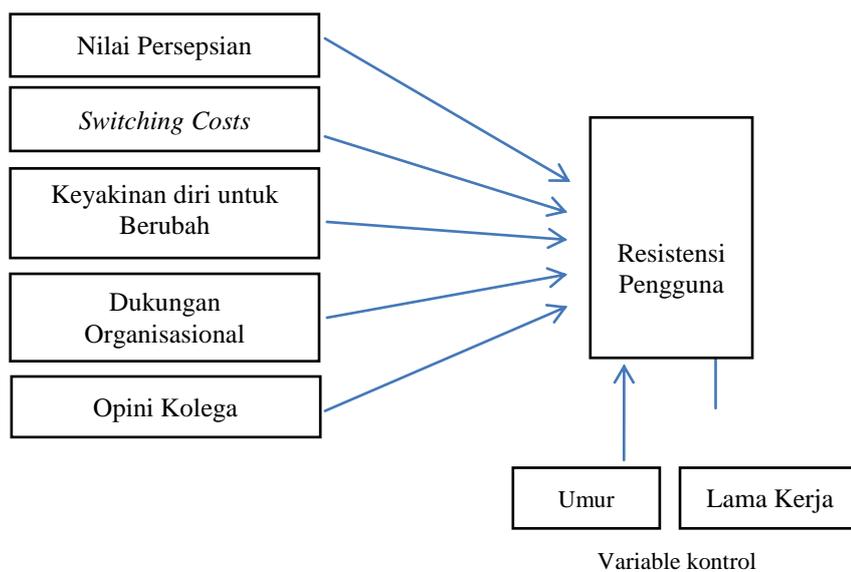
Opini kolega yang mendukung kearah perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual yang menguntungkan terhadap implementasi sistem informasi tersebut akan mengurangi resistensi pengguna. Hal ini dikarenakan ketika kolega memberikan pendapat dan masukan kepada pengguna bahwa penggunaan sistem informasi akuntansi akrual itu akan membawa perubahan kinerja yang lebih baik, maka pengguna akan menerima perubahan. Namun sebaliknya, apabila kolega memberikan pendapat yang tidak mendukung perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual maka pengguna akan menjadi resisten dan akan mempertahankan status quo. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan adalah:

H₅ : Opini kolega yang menguntungkan (*favorable colleague opinion*) berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem informasi akuntansi berbasis akrual

Kerangka Penelitian

Berdasarkan penjelasan di atas, maka model penelitian dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.4. Kerangka Penelitian



METODE PENELITIAN

Pemilihan Sampel

Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer melalui metoda survei. Pengambilan sampel dilakukan dengan cara *purposive sampling*, yaitu pemilihan sampel dengan pertimbangan-pertimbangan tertentu. Pertimbangan pertama adalah *convenience sample* yaitu sampel nonprobabiliti yang elemen-elemen sampel didasarkan kepada kemudahan aksesibilitas dalam memperoleh data. Pemerintah daerah yang memiliki kemudahan akses bagi peneliti adalah Pemerintah Kota Pekalongan-Jawa Tengah, Pemerintah Barito Timur-Kalimantan Tengah, Pemerintah Kota Bandar Lampung, Pemerintah Kabupaten Way Kanan-Lampung, Pemerintah Kabupaten Mesuji-Lampung, dan Pemerintah Lampung Timur-Lampung.

Pertimbangan kedua adalah responden penelitian ini merupakan staf atau pegawai yang terlibat dalam implementasi sistem informasi berbasis akrual (bagian perbendaharaan, bagian penganggaran, bagian akuntansi dan pelaporan, Bendahara Penerimaan, Bendahara Pengeluaran, dan administrator sistem) pada pemerintah kota/kabupaten di Indonesia. Bagian-bagian tersebut adalah selaku pengguna langsung sistem informasi yang akan diimplementasikan. Teknis pengumpulan data dilakukan dengan cara mengirimkan kuisisioner kepada Pemerintah Daerah. Jumlah kuisisioner yang dikirimkan untuk masing-masing pemerintah daerah adalah sebanyak 40 kuisisioner dan 1 pemerintah daerah sebanyak 50 kuisisioner, sehingga total kuisisioner yang dikirimkan adalah 250 kuisisioner.

Model Penelitian

$$RP_i = b_0 + b_1NP_i + b_2SC_i + b_3KD_i + b_4DO_i + b_5OK_i + b_6UM + b_7LB + e_i$$

Dimana:	RP	= Resistensi Pengguna
	NP	= Nilai Persepsian
	SC	= <i>Switching Cost</i>
	KD	= Keyakinan Diri untuk Berubah
	DO	= Dukungan Organisasional untuk Berubah
	OK	= Opini Kolega yang mendukung
	UM	= Umur
	LB	= Lama Bekerja
	b ₀	= Konstanta
	b ₁ -b ₇	= Koefisien Regresi
	e	= error

Variabel Dependen

Variabel dependen penelitian ini adalah resistensi pengguna. Resistensi pengguna (*user resistance*) merupakan reaksi penolakan pengguna untuk menerima perubahan dalam mengimplementasikan sistem informasi baru (Markus, 1983). Variabel ini diukur menggunakan instrumen penelitian sebagaimana yang telah dikembangkan oleh Kim dan Kankanhalli (2009). Resistensi pengguna diukur atas derajat resistensi pengguna dalam mengimplementasikan sistem informasi akuntansi berbasis akrua. Item-item pertanyaan tentang resistensi pengguna meliputi: (1) saya tidak akan komplain terhadap perubahan ke sistem informasi akuntansi akrua; (2) saya tidak akan bekerja sama dengan perubahan ke sistem informasi akuntansi akrua; (3) saya tidak akan menerima perubahan baru ke sistem akuntansi akrua; dan (4) meskipun tetap dilaksanakan, saya tidak setuju perubahan ke sistem informasi akuntansi akrua. Format respon atas instrumen tersebut melalui 7 (tujuh) point skala likert dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7).

Variabel Independen

Variabel independen dalam penelitian ini nilai persepsian (*perceived value*), *switching cost*, keyakinan diri untuk berubah, dukungan organisasional, dan opini kolega yang menguntungkan (*favorable colleague opinion*) dengan penjelasan definisi operasional sebagai berikut:

Nilai Persepsian

Nilai persepsian merupakan manfaat yang dirasakan atas perubahan pada implementasi suatu sistem informasi baru (Kahneman dan Tversky, 1979 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009). Variabel ini diukur menggunakan instrumen penelitian sebagaimana yang telah dikembangkan oleh Sinderhmukh et al. (2002). Nilai persepsian diukur atas persepsi derajat nilai persepsian oleh pengguna pada implementasi sistem informasi akuntansi berbasis akrua. Item-item pertanyaan tentang nilai persepsian meliputi: (1) mengingat waktu dan usaha yang harus saya habiskan, perubahan ke sistem informasi akuntansi akrua benar-benar berharga; (2) mengingat kerugian atas waktu dan usaha, perubahan ke sistem informasi akuntansi akrua merupakan kebijakan yang baik; dan (3) mengingat kerugian waktu dan usaha yang saya jalankan, perubahan ke sistem informasi akuntansi akrua benar-benar bermanfaat bagi saya. Format respon atas instrumen tersebut melalui 7 (tujuh) point skala likert dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7).

Switching costs

Switching costs merupakan tidak adanya manfaat yang dirasakan oleh pengguna ketika melakukan perubahan dari sistem lama ke sistem informasi yang baru. *Switching cost* terdiri dari biaya transisi, biaya ketidakpastian, dan *sunk cost* yang ketiga komponen tersebut merupakan bagian dari teori bias status quo (Samuelson dan Zeckhauser, 1998). Variabel ini diukur menggunakan instrumen penelitian sebagaimana yang telah dikembangkan oleh Jones et al., 1995 dalam Kim dan Kankanhalli, 2009. *Switching costs* diukur atas persepsi pengguna pada implementasi sistem informasi akuntansi berbasis akrual. Item-item pertanyaan tentang *switching costs* meliputi: (1) saya sudah menghabiskan banyak waktu dan usaha untuk memahami sistem informasi akuntansi akrual; (2) saya akan meluangkan waktu dan berusaha untuk mengubah cara kerja baru menggunakan sistem informasi akuntansi akrual; (3) perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual akan menimbulkan pertentangan yang tidak diharapkan; dan (4) saya akan kehilangan banyak waktu jika pemerintah daerah mengubah ke sistem informasi akuntansi akrual. Format respon atas instrumen tersebut melalui 7 (tujuh) point skala likert dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7).

Keyakinan diri untuk berubah

Keyakinan diri untuk berubah (*self-efficacy for change*) merupakan keyakinan individu atas kemampuan yang dimiliki untuk dapat beradaptasi dengan situasi baru Kim dan Kankanhalli (2009). Variabel ini diukur menggunakan instrumen penelitian sebagaimana yang telah dikembangkan oleh Taylor dan Todd (1995). Keyakinan sendiri untuk berubah diukur atas persepsi pengguna pada implementasi sistem informasi akuntansi berbasis akrual. Item-item pertanyaan tentang keyakinan diri untuk berubah meliputi: (1) berdasarkan pengetahuan, skill, dan kemampuan yang saya miliki, perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual akan mudah bagi saya; (2) saya mampu mengubah cara kerja dengan menggunakan sistem informasi akuntansi akrual tanpa bantuan siapapun; dan (3) saya mampu mengubah cara kerja dengan menggunakan sistem informasi akuntansi akrual dengan baik. Format respon atas instrumen tersebut melalui 7 (tujuh) point skala likert dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7).

Dukungan Organisasional

Dukungan organisasional merupakan bentuk dukungan/komitmen pimpinan atas diimplementasikannya sistem informasi akuntansi yang baru yang berbasis akrual sehingga

akan memudahkan dalam pelaksanaannya. Variabel ini diukur menggunakan instrumen penelitian sebagaimana yang telah dikembangkan oleh Thompson et al. (1991) dalam Kim dan Kankanhalli, 2009. Dukungan organisasional diukur atas persepsi dukungan/komitmen pimpinan dalam mengimplementasikan sistem informasi akuntansi berbasis akrual. Item-item pertanyaan tentang dukungan organisasional untuk berubah meliputi: (1) dinas/badan pengelola keuangan menyediakan panduan bagaimana cara kerja menggunakan sistem informasi akuntansi akrual; (2) pimpinan menyediakan bantuan dan sumberdaya yang dirasa perlu untuk memudahkan Saya beralih pada sistem informasi akuntansi akrual; dan (3) saya diberi dukungan dan pendampingan oleh pimpinan terkait peralihan menuju sistem informasi akuntansi akrual. Format respon atas instrumen tersebut melalui 7 (tujuh) point skala likert dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7).

Opini Kolega

Opini kolega merupakan persepsi kolega/rekan sejawat yang memberikan dukungan terhadap perubahan dalam mengimplementasikan sistem informasi akuntansi yang baru. Variabel ini diukur menggunakan instrumen penelitian sebagaimana yang telah dikembangkan oleh Venkatesh dan Davis (2000) dalam Kim dan Kankanhalli, 2009. Opini kolega yang positif diukur atas derajat persepsi pengguna dalam memberikan dukungan yang positif terhadap perubahan dalam mengimplementasikan sistem informasi akuntansi berbasis akrual. Item-item pertanyaan tentang opini kolega meliputi: (1) sebagian besar rekan kerja saya menilai bahwa perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual merupakan ide yang bagus; (2) rekan-rekan sejawat saya mendukung perubahan menggunakan sistem informasi akuntansi akrual; dan (3) sebagian besar orang yang bekerja sama dengan saya mendukung perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual. Format respon atas instrumen tersebut melalui 7 (tujuh) point skala likert dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7).

Penelitian ini memasukkan variabel kontrol yaitu umur dan lama bekerja di pemerintah daerah. Umur merupakan faktor intrinsik yang diyakini mempengaruhi penggunaan sistem informasi baru. Perbedaan umur akan berhubungan dengan kesulitan di dalam memproses stimuli yang kompleks dan mengalokasikan perhatian kepada informasi (Plude dan Hoyer dalam Jogiyanto, 2007). Dengan penambahan umur membuat karyawan yang lebih tua akan lebih terpengaruh oleh pengaruh-pengaruh sosial dan pengaruhnya menurun sejalan dengan pengalaman (Morris dan Venkatesh dalam Jogiyanto, 2007). Semakin tua umur seseorang, maka mereka cenderung lebih memilih kondisi *status quo*.

Umur diklasifikasikan dalam kategori nominal yaitu: 20-30 tahun =1; 31-40 tahun =2; 41-50 tahun = 3; dan >51 tahun =4.

Lama kerja merupakan variabel yang dapat menjelaskan pengalaman seseorang berdasarkan keterampilan dan pengetahuan yang diperoleh setelah mengerjakan sesuatu hal. Knoers dan Haditono (1999) dalam Asih (2006) menyatakan bahwa lamanya kerja pegawai akan memperoleh pengalaman yang merupakan proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Semakin lama masa kerja seseorang, maka akan semakin berpengalaman dalam menghadapi perubahan-perubahan. Lama kerja diklasifikasikan dalam nominal, yaitu: Umur diklasifikasikan dalam kategori nominal yaitu: 0-5 tahun =1; 6-10 tahun = 2; 11-15 tahun = 3; 16-20 tahun = 4; 21-25 tahun = 5; dan >26 tahun = 6.

Model Analisis dan Teknik Analisis Data

Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan model regresi sehingga perlu dilakukan pengujian asumsi klasik agar model memenuhi syarat-syarat model regresi. Pengujian asumsi klasik meliputi normalitas, multikolinearitas, otokorelasi, dan heteroskedastisitas.

Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan untuk memperoleh keyakinan bahwa masing-masing pertanyaan telah dikelompokkan pada variabel yang telah ditentukan. Untuk mengetahui valid tidaknya item-item pertanyaan pada masing-masing variabel dilakukan pengujian dengan faktor analisis. Uji faktor analisis ini dapat dilakukan terhadap nilai setiap variabel dengan *varimax rotation*. Sebelum dilakukan faktor analisis masing-masing instrumen variabel diharapkan memiliki nilai *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (Kaiser's MSA)* lebih besar dari 0,50. Hal ini dilakukan untuk mengetahui apakah data-data yang dikumpulkan tersebut dapat dikatakan tepat untuk faktor analisis dan mengindikasikan *construct validity* dari masing-masing variabel. Item-item yang terdapat dalam faktor analisis dan faktor *loading* lebih dari 0,40 dapat dinyatakan bahwa item pertanyaan tersebut valid.

Uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *cronbach alpha*. Hasil pengukuran terhadap variabel tetap konsisten apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap

gejala yang sama dapat ditunjukkan dengan nilai *cronbach alpha* lebih dari 0,60 (Gujarati, 2009).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Data

Hasil pengembalian kuisisioner sebagaimana tampak dalam tabel 4.1 berikut ini:

Tabel 4.1. Hasil Analisis Pengembalian Kuisisioner

No	Keterangan	Jumlah
1	Kuisisioner yang dikirim kepada responden	250
2	Kuisisioner yang tidak kembali	(54)
3	Kuisisioner yang kembali tetapi pengisian tidak lengkap	(4)
4	Kuisisioner yang kembali tetapi tidak memenuhi kriteria	(5)
5	Kuisisioner yang kembali dan memenuhi syarat untuk analisis akhir	187

Tabel 4.1 menunjukkan bahwa jumlah kuisisioner yang dikirim sebanyak 250 kuisisioner dengan tingkat pengembalian sebesar 196 kuisisioner (78,4%), sedangkan sisanya sebanyak 21,6% tidak kembali. Jumlah kuisisioner yang kembali tersebut selanjutnya hanya 187 kuisisioner saja yang memenuhi kriteria untuk digunakan untuk analisis akhir, sedangkan sisanya sebanyak 4 kuisisioner tidak dapat diolah karena kuisisioner tidak diisi dengan lengkap oleh responden dan 5 kuisisioner tidak memenuhi kriteria sehingga jumlah kuisisioner total yang digunakan dalam analisis akhir adalah 187 kuisisioner atau 95,4%.

Profil Responden

Pada bagian ini akan diuraikan profil responden yang meliputi jenis kelamin, usia, tingkat pendidikan, jabatan, lama kerja.

Tabel 4.2. Profil Responden

Demografi	Jumlah	Proporsi
Jenis Kelamin:		
Laki-laki	126	65,4%
Perempuan	61	32,6%
Umur:		
20 – 30 tahun	50	26,7%
31 – 40 tahun	108	57,8%
41 – 50 tahun	28	15,0%
> 51 tahun	1	0,5%
Jabatan di Pemda:		
Bagian akt dan pelaporan	16	8,6%
Bagian penganggaran	4	2,1%
Bagian penatausahaan	19	10,2%
Bendahara Pengeluaran	78	41,7%
Bendahara Penerimaan	6	3,2%

Lain-lain	64	34,2%
Lamanya Kerja di Pemerintah Daerah		
0 – 5 tahun	5	2,67%
6 – 10 tahun	58	31,0%
11 – 15 tahun	49	26,2%
16 – 20 tahun	9	4,8%
21 – 25 tahun	3	1,6%
> 26 tahun	3	1,6%

Tabel 4.2 menunjukkan bahwa terdapat 65,4% responden laki-laki dan 32,6% adalah perempuan. Usia responden terbanyak berada pada range 31-40 tahun, yaitu sebanyak 57,8%. Jabatan responden di pemerintah daerah selaku pengguna sebagian besar adalah bendahara pengeluaran, yaitu sebesar 41,7% dan paling sedikit adalah bagian penganggaran. Mayoritas responden telah bekerja di pemerintah kabupaten/kota selama 6–10 tahun yaitu sebesar 31%.

Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Pengujian validitas untuk mengetahui seberapa baik instrumen mampu mengukur konsep yang seharusnya diukur. Suatu variabel dikatakan valid apabila memiliki faktor loading lebih besar dari 0,4 dan *eigenvalue* lebih besar dari 1 (Hair *et al.*, 1998). Hasil menunjukkan bahwa variabel resistensi pengguna yang terdiri dari 4 item pertanyaan berada pada kelompok 3, tetapi terdapat 1 item pertanyaan (RP1) faktor loadingnya dibawah 0,4 sehingga dikeluarkan dari instrumen. Variabel nilai persepsian berada pada kelompok 4 dan semua item pertanyaan dengan faktor loading di atas 0,4. Variabel *switching cost* berada pada kelompok 2 tetapi terdapat 1 item pertanyaan (SC1) yang faktor loading dibawah 0,4 sehingga dikeluarkan dari instrumen. Variabel opini kolega berada pada kelompok 1 dan semua item pertanyaan dengan faktor loading di atas 0,4. Variabel keyakinan diri untuk berubah berada pada kelompok 5 tetapi terdapat 1 item pertanyaan (OK1) yang faktor loading dibawah 0,4 sehingga dikeluarkan dari instrumen. Variabel opini kolega berada pada kelompok 1 dan semua item pertanyaan dengan faktor loading di atas 0,4.

Setelah dilakukan penghilangan item-item pertanyaan yang tidak memenuhi faktor loading 0,4 yaitu RP1, SC1 dan KD1 maka seluruh komponen yang tersisa memiliki faktor loading lebih besar dari 0,4 dan *eigenvalue* lebih dari 1 sehingga dapat disimpulkan bahwa instrumen dalam penelitian ini adalah valid.

Tabel 4.3. Hasil Pengujian Validitas

No	Variabel	Eigenvalue	Loading Factor
1	Resistensi pengguna	2,364	0,874 – 0,921
2	Nilai persepsian	1,415	0,852– 0,920
3	<i>Switching cost</i>	2,364	0,910 – 0,933
4	Keyakinan diri untuk berubah	1,250	0,698 – 0,902
5	Dukungan organisasional untuk berubah	1,112	0,809 – 0,839
6	Opini kolega	6,477	0,810 – 0,831

Pengujian reliabilitas dimaksudkan untuk menunjukkan sejauh mana alat ukur dapat diandalkan atau jika diulangi pengukurannya akan menghasilkan data yang tidak berbeda. Pengujian ini dilakukan dengan menghitung *Cronbach's alpha*. Instrumen penelitian ini reliabel apabila memiliki nilai *cronbach's alpha* > 0,60. Berikut ini adalah rangkuman hasil pengujian reliabilitas penelitian ini. Uji reliabilitas terhadap instrumen penelitian mempunyai nilai *cronbach alpha* sebesar 0,854 > 0,60.

Pengujian Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik ditujukan untuk melihat apakah model yang ada memenuhi persyaratan model regresi. Pengujian tersebut meliputi pengujian normalitas, heteroskedastitas, autokorelasi, dan multikolinearitas. Pengujian normalitas dalam penelitian ini menggunakan *One-Sample Kolmogorov Smirnov* dengan tingkat signifikansi 0,05. Output hasil pengujian normalitas terlihat bahwa *Asymp.Sig (2-tailed)* bernilai lebih besar dari 0,05 yang berarti bahwa asumsi normalitas terpenuhi. Pengujian multikolinearitas dilakukan dengan melihat korelasi antar variabel independen. Output menunjukkan bahwa masing-masing variabel nilai VIF kurang dari 10 sehingga dapat dikatakan bahwa model regresi tidak terjadi multikolinearitas. Pengujian autokorelasi dilakukan dengan menggunakan Durbin-Watson dengan panduan $du < DW < 4-du$ berarti tidak ada autokorelasi (Gujarati, 2009). Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai DW berada diantara du dan $4-du$, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak terdapat gejala autokorelasi. Pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan analisis grafik plot menunjukkan bahwa titik-titik yang menyebar secara acak serta tersebar di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak digunakan untuk memprediksi resistensi pengguna

Statistik Deskriptif

Berdasarkan data yang ada, diperoleh data analisis deskriptif sebagai berikut:

Tabel 4.4. Statistik Deskriptif

		UM	LK	Resistensi Pengguna	Nilai Persepsi an	Switching Cost	Opini Kolega	Keyakinan Diri	Dukungan Organisasi
N	Valid	187	187	187	187	187	187	187	187
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		1,888	2,118	13,278	15,401	16,027	15,529	8,149	16,931
Median		2,000	2,000	14,000	16,000	16,000	16,000	8,000	18,000
Std. Deviation		0,658	1,096	5,237	4,7784	3,658	3,989	2,955	3,821

Tabel 4.4 menunjukkan bahwa nilai rata-rata untuk dukungan organisasional adalah paling tinggi yaitu sebesar 16,931 dan yang paling rendah adalah keyakinan diri untuk berubah yaitu sebesar 8,189. Nilai median tertinggi sebesar 18 untuk dukungan organisasional dan terendah adalah 14 untuk resistensi pengguna. Sedangkan standar deviasi tertinggi adalah 5,237 untuk resistensi pengguna dan terendah adalah 2,955 untuk keyakinan diri untuk berubah.

4.6 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis menunjukkan hasil sebagai berikut:

Tabel 4.5. Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics		
					df1	df2	Sig. F Change
1	0,431 ^a	0,185	0,154	4,818	7	179	.000

a. Predictors: (Constant), LK, Nilai Persepsi an, Keyakinan Diri, Switching Cost, Opini Kolega, UM, Dukungan Organisasi

Hasil pengujian uji F menunjukkan bahwa nilai *p-value* adalah 0,000. Oleh karena persamaan regresi ini secara statistis signifikan pada tingkat signifikansi 5%.

Hasil regresi secara simultan menunjukkan R^2 sebesar 0,185. Hal ini berarti bahwa variasi variabel nilai persepsi an, *switching cost*, keyakinan diri untuk berubah, dukungan organisasi untuk berubah, opini kolega yang menguntungkan, umur, dan lama bekerja mampu menjelaskan variasi resistensi pengguna pada model sebesar 18,5%, sedangkan sisanya 81,5% dijelaskan oleh variabel lain.

Tabel 4.6. Uji Hipotesis

Model	Prediksi	Koefisien	<i>p-value</i>
Constant		8.134	.000
Nilai Persepsi an	-	-.250	.002
Switching Cost	+	.041	.696

Keyakinan Diri	-	.272	.043
Dukungan Organisasi	-	-.16	.202
Opini Kolega	-	.497	.000
Umur		.528	.439
Lama Kerja		.129	.745

Tabel 4.6 menunjukkan bahwa berdasarkan uji regresi berganda, diperoleh persamaan regresi yaitu:

$$RP = 8,134 - 0,250NP_i + 0,041SC_i + 0,272KD_i - 0,169DO_i + 0,497OK_i + 0,528UM + 0,129LB$$

Penelitian ini juga memasukan 2 variabel kontrol yaitu umur dan lama bekerja di pemerintah daerah. Namun, kedua variabel kontrol tersebut tidak berpengaruh signifikan terhadap resistensi pengguna. Pengaruh individual untuk masing-masing variabel independen dijelaskan pada bagian berikut ini.

Hipotesis 1: Pengaruh Nilai Persepsian (*perceived value*) dari Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Akrual terhadap Resistensi Pengguna

Hipotesis 1 menguji pengaruh nilai persepsian terhadap resistensi pengguna, yaitu semakin tinggi nilai persepsian yang dirasakan oleh pengguna akan mengurangi resistensi. Artinya nilai persepsian berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai *p-value* sebesar $0,002 < 0,05$. Nilai koefisien beta adalah negatif yaitu sebesar -0,250 yang menunjukkan bahwa arah pengaruh antara nilai persepsian terhadap resistensi pengguna adalah negatif. Dengan demikian hipotesis 1 dalam penelitian ini terdukung.

Penelitian ini menemukan bahwa nilai persepsian mengurangi resistensi pengguna terhadap perubahan terkait implementasi sistem informasi akuntansi yang baru yaitu sistem informasi akuntansi akrual. Hasil ini mendukung penelitian Kim dan Kankanhalli (2009); Putritama (2010); dan Syifa dan Sony (2014) yang menyatakan bahwa nilai persepsian (*perceived value*) dapat mengurangi resistensi pengguna. Hal ini menunjukkan bahwa nilai persepsian merupakan hal yang menentukan resistensi pengguna terhadap perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual. Nilai persepsian merupakan hal yang perlu mendapat perhatian dari pemerintah daerah yang sedang melakukan perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual. Perubahan ini merupakan fenomena yang harus dihadapi, namun tidak semua orang bersedia menerima kenyataan adanya perubahan sehingga bersikap menolak perubahan (resisten). Untuk mengatasi adanya resistensi terhadap perubahan terlebih dahulu harus dikenali siapa yang menunjukkan sikap resisten. Langkah yang dapat dilakukan adalah

dengan cara mengkomunikasikan dan merealisasikan kepada pengguna bahwa sistem yang baru adalah hal yang sangat bermanfaat bagi pengguna dan pemerintah daerah (Syifa dan Sony, 2010).

Hipotesis 2: Pengaruh *Switching Cost* terhadap Resistensi Pengguna dalam Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Akrua

Hipotesis 2 menguji pengaruh *switching cost* terhadap resistensi pengguna, yaitu semakin tinggi *switching cost* yang dirasakan oleh pengguna maka akan meningkatkan resistensi. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai *p-value* sebesar $0,696 > 0,05$. Nilai koefisien beta adalah positif yaitu sebesar 0,041 yang menunjukkan bahwa arah pengaruh antara *switching cost* terhadap resistensi pengguna adalah positif. Meskipun arah koefisien beta positif namun tidak signifikan pada level 5% maka hipotesis 2 dalam penelitian ini ditolak.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *switching cost* tidak berpengaruh terhadap resistensi pengguna. Pemerintah daerah memberikan dukungan berupa sarana dan prasarana dalam mengurangi *switching cost* (beban) yang berpotensi dirasakan oleh pengguna dalam melaksanakan sistem informasi akuntansi akrua. Namun dukungan tersebut tidak didukung dengan respon yang cepat dan tepat terhadap keluhan yang dirasakan oleh pengguna. Investasi pemerintah daerah yang dibelanjakan dalam rangka persiapan implementasi sistem informasi akuntansi akrua (*sunk cost*) berupa *hardware* dan *software* dianggap oleh pemerintah daerah sebagai pengeluaran dana yang rutin dan lebih berorientasi pada proyek.

Hipotesis 3: Pengaruh Keyakinan Diri untuk Berubah terhadap Resistensi Pengguna dalam Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Akrua

Hipotesis 3 menguji pengaruh keyakinan diri untuk berubah terhadap resistensi pengguna, yaitu semakin tinggi tingkat keyakinan diri untuk berubah pengguna akan mengurangi resistensi. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai *p-value* sebesar $0,043 < 0,05$. Nilai koefisien beta adalah positif yaitu sebesar 0,272 yang menunjukkan bahwa arah pengaruh antara keyakinan diri untuk berubah terhadap resistensi pengguna adalah positif. Meskipun hasilnya signifikan pada level 5%, namun arah koefisien beta yang bertolak belakang dengan yang dihipotesiskan maka hipotesis 3 dalam penelitian ini ditolak.

Penelitian ini menunjukkan bahwa keyakinan diri untuk berubah tidak berpengaruh terhadap resistensi pengguna. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kim dan Kankanhalli (2009) yang menyatakan bahwa keyakinan diri untuk berubah tidak mengurangi

resistensi pengguna. Arah koefisien berbeda dengan yang dihipotesiskan mungkin terjadi karena selama ini pelaksanaan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah selalu didampingi dan dibantu oleh konsultan luar. Pada saat perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual, pengguna akan lebih mengandalkan bantuan tenaga konsultan dibandingkan dengan mengandalkan pengetahuan, keahlian, dan kemampuan diri sendiri dalam menghadapi perubahan tersebut.

Hipotesis 4: Pengaruh Dukungan Organisasional terhadap Resistensi Pengguna dalam Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Akrual

Hipotesis 4 menguji pengaruh dukungan organisasional untuk perubahan terhadap resistensi pengguna, yaitu semakin tinggi tingkat dukungan organisasional untuk perubahan maka akan mengurangi resistensi pengguna. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai *p-value* sebesar $0,202 > 0,05$. Nilai koefisien beta adalah negatif yaitu sebesar $-0,169$ yang menunjukkan bahwa arah pengaruh antara dukungan organisasional untuk berubah terhadap resistensi pengguna adalah negatif. Meskipun arah koefisien betanya negatif namun hasilnya tidak signifikan pada level 5% maka hipotesis 4 dalam penelitian ini ditolak.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dukungan organisasional untuk berubah tidak berpengaruh signifikan terhadap resistensi pengguna. Hal ini disebabkan karena bentuk dukungan yang diberikan oleh pimpinan hanya berupa pelatihan, bimbingan teknis dan penyiapan teknologi informasi berbasis komputer namun tidak dilakukan monitoring yang jelas dan terstruktur atas perkembangan pelaksanaan lapangan. Selain itu, pengguna sistem informasi akuntansi akrual dibebani tanggung jawab atas tingkat keberhasilan implementasi dari perubahan sistem informasi akuntansi akrual. Beban tanggung jawab yang diberikan kepada pengguna menjadi salah satu penyebab pengguna resisten terhadap perubahan sistem informasi akuntansi akrual tersebut.

Penyebab lain adalah dukungan organisasi untuk berubah di pemerintah daerah tidak dipersepsikan baik oleh pengguna adalah karena dukungan manajemen tidak berasal dari semua level manajemen. Perubahan menuju sistem informasi akuntansi akrual membutuhkan dukungan dan komitmen yang tinggi dari seluruh pihak termasuk eksekutif yaitu Kepala Bidang Akuntansi dan Pelaporan, Kepala Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah, Sekretaris Daerah, Inspektorat Daerah, dan Kepala Daerah. Selain itu, juga diperlukan komitmen dan dukungan dari pihak legislatif (DPRD) yang berkenaan dengan persetujuan anggaran. Seluruh level pimpinan yang berkaitan langsung dengan proses

perubahan ini dipersepsikan oleh pengguna belum memiliki pemahaman yang sama dalam hal perubahan menuju sistem informasi akuntansi akrual.

Hipotesis 5: Pengaruh Opini Kolega terhadap Resistensi Pengguna dalam Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Akrual

Hipotesis 5 menguji pengaruh opini kolega yang mendukung perubahan terhadap resistensi pengguna, yaitu semakin besar opini kolega yang mendukung perubahan akan mengurangi resistensi. Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$. Nilai koefisien beta adalah positif yaitu sebesar 0,497 yang menunjukkan bahwa arah pengaruh antara keyakinan diri untuk berubah terhadap resistensi pengguna adalah negatif. Meskipun hasilnya signifikan pada level 5%, namun arah koefisien betanya positif yang bertolak belakang dengan arah yang dihipotesiskan maka hipotesis 5 dalam penelitian ini ditolak.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa opini kolega tidak berpengaruh signifikan terhadap perubahan. Hasil ini mendukung penelitian Kim dan Kankanhalli (2009); dan Putritama (2010) yang menyatakan bahwa opini kolega tidak dapat mengurangi resistensi pengguna. Opini kolega mampu memberikan informasi tambahan kepada pengguna dalam meyakinkan dan merubah persepsi pengguna atas manfaat dari perubahan sistem informasi akuntansi *cash toward accrual* ke sistem informasi akuntansi akrual. Namun, opini kolega terhadap perubahan ternyata tidak terbukti mengurangi resistensi pengguna. Hal ini mungkin terjadi karena opini kolega lebih merepresentasikan sebagai sebuah pengaruh informasi dibandingkan dengan sebuah pengaruh normatif (misalnya pemaksaan) pada proses pembuatan keputusan dan tingkah laku seseorang (Putritama, 2010).

SIMPULAN, SARAN, DAN KETERBATASAN

Perubahan pada hakekatnya merupakan upaya pergeseran dari kondisi status quo ke kondisi yang baru. Perubahan ini oleh sebagian orang akan mengandung risiko, sehingga cenderung timbul resistensi atau penolakan. Penelitian dilakukan untuk menguji model yang dikembangkan oleh Kim dan Kankanhalli (2009) dalam rangka menjelaskan resistensi pengguna dalam implemementasi sistem informasi akuntansi akrual. Penelitian dilakukan pada 6 pemerintah kabupaten di Indonesia yang masih pada tahap pengenalan dan pengembangan sistem akuntansi akrual.

Hasil uji hipotesis pada model menunjukkan bahwa dari 5 hipotesis yang diajukan hanya 1 hipotesis yang terdukung yaitu hipotesis 1. Hal ini menunjukkan nilai persepsian

berpengaruh positif signifikan terhadap resistensi pengguna. Artinya semakin tinggi nilai persepsian yang dirasakan oleh pengguna akan mengurangi resistensi.

Sedangkan 4 hipotesis lainnya tidak terdukung, yaitu variabel *switching cost*, dukungan organisasional untuk berubah, keyakinan diri untuk berubah, dan opini kolega. Hal ini menunjukkan bahwa resistensi pengguna atas perubahan ke sistem informasi akuntansi akrual tidak dipengaruhi oleh variabel-variabel tersebut.

Hasil penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan, yaitu: penelitian ini dilakukan dengan metode survei melalui kuesioner yang dikirim melalui email dan dititipkan Kepala Bidang Akuntansi dan Pelaporan pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) pada 6 pemerintah daerah yang dijadikan sampel. Peneliti tidak melakukan wawancara secara langsung kepada responden, sehingga kemungkinan ada jawaban responden yang tidak sesuai dengan maksud pertanyaan peneliti. Penelitian ini hanya meneliti fenomena resistensi pengguna pada tahap persiapan menuju implementasi dan sistem tersebut belum dilaksanakan.

Hasil yang berbeda dimungkinkan akan terjadi apabila sistem informasi akuntansi akrual telah dilaksanakan secara penuh. Penelitian ini hanya dilakukan pada 6 pemerintah daerah di Indonesia, mempertimbangkan waktu dan biaya, sehingga hasil penelitian ini belum dapat diinterpretasikan pada populasi yang luas. Penelitian ini memiliki beberapa implikasi dan saran baik dalam praktik maupun bagi penelitian yang akan datang, yaitu: hasil temuan menunjukkan bahwa teori status quo bias yang dikembangkan untuk menjelaskan bias dalam rangka mempertahankan status quo dalam hal membuat keputusan dan perilaku, dapat diaplikasikan dalam penelitian yang menjelaskan resistensi pengguna terhadap implementasi sistem akuntansi akrual pada entitas pemerintah daerah. Memberikan masukan bagi pimpinan di pemerintah daerah agar dalam melakukan perubahan sistem akuntansi dari *cash toward accrual* ke sistem akuntansi akrual harus memperhatikan faktor-faktor yang menyebabkan resistensi pengguna agar perubahan tersebut dapat berjalan secara efektif. Pemerintah daerah harus meningkatkan nilai persepsian untuk mengurangi resistensi pengguna dengan menekankan pada keunggulan-keunggulan sistem informasi akuntansi akrual yang mudah, familier, dan bermanfaat yang dilihat dari perspektif pengguna. Pemerintah daerah hendaknya mengkomunikasikan dan merealisasikan secara jelas dan terarah kepada pengguna bahwa sistem informasi akuntansi akrual adalah hal yang sangat bermanfaat bagi pengguna dan pemerintah daerah dalam hal pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah dan bermanfaat bagi pengambilan keputusan. Untuk penelitian selanjutnya, menambah dan

memperhatikan sebaran sampel pemerintah daerah sehingga dapat mewakili populasi pemerintah daerah secara luas di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Bandura, A. 1995. *Exercise of Personal and Collective Efficacy in Changing Societies, in self-efficacy in Changing Societies*. New York: Cambridge University Press.
- Cameron, Rebecca Renee. 2010. Ajzen's Theory of Planned Behavior Applied to the Use of Social Networking by College Students. *Honor Thesis*, Texas State University.
- Ghozali, Imam. 2013. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati, Damodar N dan Porter, Dawn C. 2009. *Basic Econometrics*. (Fifth Edition) Mc.Graw-Hill.
- Hair, Jr, Joseph F., Ralph E. Anderson dan Ronald L. Tatham. 1998. *Multivariate Data Analysis*. Fifth Edition. New Jersey. Prentice Hall International.
- Hierchheim, R dan Newman, M. 1988. Information System and User Resistance: Theory and Practice. *Computer Journal*. Pp. 398-408.
- Jogiyanto, H.M. 2007. *Sistem Informasi Keperilakuan*. Edisi Pertama, Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Jogiyanto. 2014. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Edisi keenam. BPFE-Yogyakarta.
- Joshi, K. 1991. A Model of Users Perspective on Change: the Case of Information Systems Technology Implementation. *MIS Quarterly*, pp 229-242.
- Kim, Hee-Woong dan Kankanhalli, Atreyi. 2009. Investigating User Resistance to Information Systems Implementation: A Status Quo Bias Perspektif. *MIS Quarterly*, vol.3. pp. 567-582.
- Lewis, W., Agarwal, R., dan Sambamurthy, V. 2003. Sources of Influence on Beliefs about Information Technology Use: An Empirical Study of Knowledge Workers. *MIS Quarterly*, pp 657-678.
- Markus, M. L. 1983. Power, Politics, and MIS Implementation. *Communications of ACM*, pp. 430-444.
- Nachrowi, D Nachrowi dan Usman, Hardius. 2006. *Pendekatan Populer dan Praktis Ekonometrika untuk Analisis Ekonomi dan Keuangan*. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

- Putritama.Afrida. 2010. Resistensi Pengguna terhadap Implementasi Mobile Banking Pembayaran SPP dalam Perspektif Bias Status Quo. *Tesis UGM*. Tidak Dipublikasi.
- Republik Indonesia. 2003. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Republik Indonesia. 2013. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah.
- Samuelson, W dan Zeckhauser, R. 1988. Status Quo Bias in Decision Making. *Journal of Risk and Uncertainty (1)*. Pp 32-53.
- Sindeshmunkh, D, Singh, J, dan Sabol B. 2002. Consumer Trust, Value and Loyalty in Relational Exchange. *Journal of Marketing*, pp. 15-37.
- Syifa, Teuku F.D., dan Warsono, Sony. 2014. Analisis Resistensi Pengguna Dalam Implementasi Sistem Informasi. *ABIS. Maksi UGM*, Volume 9.
- Taylor, S dan Todd, P.A. 1995. Understanding Information Technology Use: A Test of Competing Models. *Information System Research*, pp 144-176.
- Wong, Hee Kim. 2011. The Effects of Switching Cost on User Resistance to Enterprise System Implementation. *IEEE Transactions on Engineering Management*, Vol.58 No.3.