



FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI RESISTENSI PENGGUNA DALAM IMPLEMENTASI SISTEM AKUNTANSI AKRUAL

Miftahur Rahman
Muchamad Syafruddin¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the factors influencing users' resistance towards implementation of accrual accounting. Dependent variable in this study is users' resistance. And independent variables are top management, technologies and systems, colleague opinion, self efficacy and external issues. This relationships are examined by multiple regression analysis. The population in this study consists of all users' of accrual accounting in Indonesia. The sample in this study are all users' of accrual accounting in KPPN Semarang 1 and consists of compiler of financial reports. The total number of samples in this study were 134 samples. Data collected by questionnaire. Data analysis was performed by the descriptive statistic analysis, the classical assumption, and hypothesis test with multiple regression analysis. The result of this study shows that three independent variables, they are technologies and systems, colleagues opinion and external issues have significant relationship in influencing users' resistance towards accrual accounting. Top management and self efficacy have no significant relationship in influencing users' resistance towards accrual accounting.

Keywords: accrual accounting, users' resistance, top management, technologies and systems

PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Sistem akuntansi berbasis akrual diterapkan secara penuh mulai tahun 2015. Sistem ini merupakan salah satu basis akuntansi yang mengakui transaksi saat keterjadian, terlepas dari kapan suatu transaksi menyebabkan aliran kas keluar ataupun menyebabkan aliran kas masuk (Khan dan Mayes, 2009). Dalam akuntansi berbasis akrual, peristiwa akuntansi harus diakui, dicatat serta disajikan dalam laporan keuangan saat terjadinya transaksi, tanpa memperhatikan elemen waktu diterima atau dikeluarkannya kas. Pendapatan akan diakui saat suatu hak terjadi dan tidak hanya pada saat terjadinya arus kas masuk negara. Belanja akan diakui pada saat suatu kewajiban muncul dan tidak hanya pada saat terjadinya arus kas keluar dari kas negara. Sedangkan untuk aset akan diakui saat potensi ekonomi di masa depan diperoleh dan nilainya dapat diukur secara andal. Dari deskripsi singkat mengenai definisi akuntansi berbasis kas menuju akrual dan akuntansi berbasis akrual, terlihat suatu perbedaan mendasar diantara keduanya yaitu waktu pengakuan (*time for recognition*).

Implementasi sistem akuntansi berbasis akrual merupakan perwujudan dari praktik manajemen keuangan yang modern dalam sektor pemerintahan. Sistem akuntansi ini memiliki tujuan yang sangat baik terutama dalam memberikan transparansi mengenai informasi biaya yang digunakan pemerintah. Hal ini sangat bermanfaat bagi pemerintah untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan yang berkaitan dengan data informasi penggunaan biaya yang tidak hanya sekedar mengakui saat kas keluar. Dipihak lain, muncul argumen yang didasarkan pada pertimbangan *cost and benefit* dari implementasi sistem akuntansi akrual. Penyusunan sistem akuntansi yang baru memerlukan biaya yang besar terutama untuk pergantian sistem informasi dan biaya pelatihan sumber daya manusia.

¹ Corresponding author

Penerapan sistem akuntansi akrual merupakan hal yang sangat kompleks. Diperlukan sistem informasi dan sistem berbasis teknologi yang lebih rumit karena perubahan sistem akuntansi akan membawa dampak pada perubahan teknologi dan sistem yang akan digunakan. Perubahan sistem informasi yang tidak dikelola dengan baik akan menyebabkan pengguna kesulitan dalam menggunakan sistem informasi yang baru.

Kendala yang dihadapi adalah adanya resistensi pengguna terhadap implementasi sistem akuntansi yang baru. Respon atas perilaku resisten oleh pengguna ditunjukkan dengan perilaku yang berbeda-beda. Pengguna yang telah terbiasa menggunakan suatu sistem memiliki keengganan untuk menggunakan sistem yang baru. Kim dan Kankanhai (2009) menjelaskan bahwa resistensi pengguna terjadi ketika pengguna merasa kesulitan selama implementasi sistem yang baru. Perilaku resisten yang timbul dengan adanya perubahan sistem ini harus dikendalikan dengan tujuan perubahan dapat diterima dengan baik oleh pemakainya.

Banyak faktor yang dapat menyebabkan resistensi pengguna terhadap implementasi sistem yang baru. Juga banyak teori yang dapat menjelaskan faktor yang mengakibatkan resistensi pengguna. Hirschheim dan Newman (1998) menyatakan bahwa faktor tersebut antara lain dapat berupa sikap konservatisme pengguna, tidak merasakan manfaat secara langsung, dukungan organisasional yang kurang jelas, dukungan manajemen terhadap kesiapan sumber daya yang lemah serta lemahnya kualitas teknis.

Salah satu peneliti yang menyoroti faktor yang mempengaruhi resistensi pengguna adalah Ljungblom dan Isaksson (2011). Dampak dari pengaruh faktor-faktor tersebut dapat mempengaruhi secara negatif maupun secara positif terhadap implementasi sistem yang baru. Jika hasilnya menunjukkan nilai yang positif, mengindikasikan bahwa pengguna menerima implementasi sistem yang baru. Sebaliknya, jika hasilnya menunjukkan nilai yang negatif, maka pengguna perlu meningkatkan cara mereka agar implementasi sistem yang baru dapat terwujud. Untuk mencapai cara tersebut, perilaku pengguna, organisasi, serta teknologi dan sistem sangat penting dalam membantu pengguna untuk mengimplementasikan sistem yang baru.

Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Ahmad (2016) yang menggunakan kerangka penelitian Ljungblom dan Isaksson (2011) untuk mengidentifikasi faktor yang mempengaruhi resistensi dalam implementasi sistem yang baru. Untuk melakukan migrasi dari sistem yang digunakan sekarang menuju sistem baru, terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi resistensi pengguna. Perilaku manusia merupakan faktor terpenting dalam mempengaruhi resistensi. Perilaku manusia dapat dikategorikan menjadi perilaku pengguna secara langsung serta perilaku diluar pengguna yang salah satunya dipengaruhi oleh kolega kerja. Selain itu, peranan organisasi yang salah satunya tercermin pada dukungan manajemen juga dapat mempengaruhi. Penggunaan teknologi dan sistem serta isu eksternal juga dapat mempengaruhi resistensi pengguna dalam implementasi sistem yang baru.

Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris bahwa manajemen puncak, teknologi dan sistem, opini kolega, efikasi diri serta isu eksternal berpengaruh secara signifikan terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori resistensi

Adanya implementasi sistem yang baru, secara natural pengguna akan bersikap resisten. Resistensi pengguna merupakan sikap menentang implementasi sistem yang baru oleh pengguna. Penelitian ini mendefinisikan resistensi sebagai sikap oposisi yang dimunculkan oleh pengguna sistem akuntansi terhadap implementasi sistem akuntansi akrual. Pengguna sistem akan merasakan kesulitan selama implementasi sistem yang baru karena telah terbiasa dengan sistem yang digunakan saat ini.

Resistensi pengguna merupakan hal yang natural dari sebuah perubahan sistem. Resistensi pengguna dapat terjadi pada setiap tahapan perubahan, mulai dari perencanaan, implementasi dan operasional. Resistensi pada tahap perencanaan terjadi saat pengembang dan analis sistem tidak berpartisipasi aktif dalam membangun sistem yang baru. Tahap implementasi terjadi ketika pengguna menunjukkan peran yang pasif dan secara nyata tidak memiliki ketertarikan untuk

mempelajari sistem yang baru. Akhirnya pada tahap operasional, pengguna menunjukkan sikap resistensinya dengan menolak implementasi sistem yang baru. (Hierchheim dan Newman, 1998).

Pengaruh Manajemen Puncak terhadap Resistensi Pengguna

Dukungan dari organisasi merupakan salah satu alasan yang diungkapkan oleh pengguna yang dapat menyebabkan resistensi terhadap perubahan. Dukungan organisasi salah satunya tercermin dari dukungan manajemen puncak yang merupakan atasan langsung dari pengguna. Dukungan ini berupa komitmen manajemen untuk mendukung secara penuh implementasi sistem yang baru. Komitmen tersebut dapat berupa perhatian, bantuan, dukungan, kebijakan serta tindakan nyata yang dapat memberikan motivasi kepada pegawai.

Menurut Hirschheim dan Newman (1988), manajemen puncak dapat mengurangi kemungkinan terjadinya resistensi. Dukungan yang diberikan oleh manajemen puncak dapat memberikan respon yang baik kepada pengguna untuk mengurangi resistensi. Pimpinan yang tidak mau memberikan dukungan dan komitmen untuk melakukan perubahan, maka secara langsung pegawai dibawahnya juga enggan untuk berubah menggunakan sistem yang baru.

Martins dan Kellermanns (1994) mendukung kebijakan bahwa manajemen puncak memiliki tanggung jawab dalam meningkatkan kesadaran pegawainya ketika sebuah sistem baru telah diperkenalkan. Tanggung jawab ini dapat berupa pemberian panduan teknis bagaimana melakukan perubahan, dukungan sumber daya serta banyuan lain yang dapat mendukung kelancaran implementasi sistem yang baru. Dengan adanya tanggung jawab ini, maka pelaksanaan perubahan dapat tercapai dengan baik, sehingga perilaku resisten dari pengguna dapat berkurang. Berdasar informasi diatas, penulis mengajukan hipotesis sebagai berikut :

H1 : Manajemen puncak berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual.

Pengaruh Teknologi dan Sistem terhadap Resistensi Pengguna

Teknologi dan sistem mempunyai peranan penting dalam implementasi sistem akuntansi akrual. Dengan adanya migrasi sistem, pengguna dapat menentukan untuk menerima secara langsung atau menerima secara perlahan seiring dengan tingkat resistensi pengguna berdasarkan tingkat kesulitan sistem yang digunakan (Nah, Tan dan The, 2004). Hal ini berarti sistem yang digunakan harus implementatif dan mudah untuk digunakan. Selain itu, masalah data juga sangat penting berkaitan dengan penggunaan teknologi dan sistem. Jiang, Muhanna dan Klein (2000) menyatakan bahwa mayoritas pengguna akan menolak implementasi sistem yang baru jika memiliki masalah dalam data.

Penelitian yang dilakukan oleh Stamatiadis (2009) menyimpulkan bahwa teknologi dan sistem mempunyai pengaruh yang positif terhadap implementasi sistem baru. Teknologi dan sistem harus dapat mendukung sepenuhnya terhadap implementasi sistem akuntansi akrual. Oleh sebab itu, penggunaan teknologi dan sistem dengan kualitas yang tinggi dan kompleks menjadi pertimbangan tersendiri sebagai salah satu syarat penting untuk implementasi sistem akuntansi akrual. Argument diatas mengarah untuk hipotesis penelitian sebagai berikut :

H2 : Teknologi dan sistem berpengaruh positif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual.

Pengaruh Opini Kolega terhadap Resistensi Pengguna

Opini kolega merupakan bagian tak terpisahkan dari kehidupan norma sosial pengguna. Opini kolega dapat didefinisikan sebagai persepsi yang berisi pendapat serta dukungan rekan kerja terhadap perubahan sistem akuntansi. Opini kolega dapat mempengaruhi pegawai lainnya dalam implementasi sistem yang baru melalui dukungan yang dianggap menguntungkan atau dukungan yang merugikan.

Hauschildt (2006) menyatakan bahwa opini kolega dapat berupa motivasi kepada pegawai lainnya dengan memberikan kerjasama yang baik kepada sesama pegawai, memberikan perhatian kepada perilaku pegawai lainnya serta memberikan ide penyelesaian apabila terjadi perdebatan dalam menanggapi perubahan sistem dikalangan pegawai lainnya. Resistensi pengguna menjadi minimal apabila kolega mendukung penuh perubahan sistem akuntansi akrual. Dukungan ini berupa pendapat dan masukan bahwa perubahan merupakan solusi yang baik. Sebaliknya, jika

kolega memberikan opini yang bernada tidak mendukung atas implementasi sistem yang baru, maka tingkat resistensi pengguna akan semakin tinggi. Dengan demikian, hipotesis yang dapat diajukan yaitu :

H3 : Opini kolega berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual

Pengaruh Efikasi Diri terhadap Resistensi Pengguna

Setiap pengguna akan memiliki sikap yang berbeda-beda dalam menyikapi dan menanggapi sebuah perubahan. Perubahan dapat dianggap sebagai sebuah tantangan yang harus dipecahkan dan dihadapi atau dianggap sebagai sebuah ancaman dan harus dihindari. Sikap yang berbeda-beda ini sangat dipengaruhi oleh efikasi diri masing-masing pengguna. Pengguna yang secara langsung memiliki resistensi terhadap perubahan akan cenderung menganggap sebagai ancaman daripada sebuah tantangan.

Tay (2011) menyatakan bahwa dengan memiliki efikasi diri, pengguna akan memiliki motivasi yang tinggi dalam mendukung perubahan. Motivasi yang tinggi ini akan membantu pengguna untuk menyiapkan sumber daya yang diperlukan untuk mendukung implementasi sistem yang baru. Dengan sumber daya yang memadai, pengguna akan sanggup untuk memahami sistem yang baru dan menganggap bahwa sistem tersebut mudah. Hal ini berdampak pada kemampuan pengguna untuk mengimplementasikan sistem yang baru dengan baik. Sebaliknya, jika pengguna memiliki efikasi diri yang rendah, maka sikap resisten akan tinggi. Dengan demikian, penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut :

H4 : Efikasi diri berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual.

Pengaruh Isu Eksternal terhadap Resistensi Pengguna

Isu eksternal merupakan kejadian dan faktor yang mempengaruhi resistensi pengguna diluar organisasi. Faktor eksternal yang dapat mempengaruhi antara lain peranan auditor eksternal dan kesempatan pelatihan bagi pengguna. Apabila auditor juga mendukung implementasi sistem akuntansi akrual serta terdapat pelatihan teknis yang memadai bagi pengguna, maka sikap resisten akan semakin kecil. Gomes (2013) menyatakan bahwa badan-badan professional seperti auditor eksternal memegang peranan penting dalam implementasi sistem baru. Mereka harus memiliki peran yang aktif dalam mereduksi resistensi, dengan menangani dan memberikan solusi terkait permasalahan dalam implementasi sistem akrual. Hal ini diperlukan kemahiran dan ketrampilan khusus bagi auditor dalam memahami sistem akuntansi akrual.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ahmad (2015) menunjukkan bahwa isu eksternal dapat mempengaruhi secara negatif terhadap resistensi pengguna. Oleh karena itu, penulis mengajukan variabel isu eksternal dengan merumuskan hipotesis sebagai berikut :

H5 : Isu eksternal berpengaruh negatif terhadap resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual.

METODE PENELITIAN

Variabel penelitian

Penelitian ini menggunakan satu variabel dependen dan lima variabel independen. Variabel dependen dalam penelitian ini yaitu resistensi pengguna, sedangkan variabel independennya adalah manajemen puncak, teknologi dan sistem, opini kolega, efikasi diri serta isu eksternal. Data diperoleh menggunakan kuisioner. Untuk variabel resistensi pengguna, manajemen puncak, opini kolega, serta efikasi diri mengacu pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Kim dan Kankanhalli (2009). Sedangkan variabel teknologi dan sistem serta isu eksternal mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Ahmad (2015).

Variabel resistensi pengguna diukur dengan item kepatuhan, kerjasama, sikap menentang perubahan serta sikap setuju dengan adanya perubahan sistem. Variabel manajemen puncak diukur dengan item panduan yang diberikan manajemen, bantuan sumber daya serta dukungan untuk menggunakan sistem akuntansi yang baru. Variabel teknologi dan sistem diukur dengan item ketersediaan, dukungan sistem serta frekuensi perubahan sistem. Variabel opini kolega diukur dengan item dukungan, dorongan serta opini kolega terhadap implementasi sistem yang baru.

Variabel efikasi diri diukur dengan item pandangan pengguna akan kemudahan implementasi sistem, dapat berubah dengan potensi diri pengguna serta dapat mengimplementasikan dengan baik. Variabel isu eksternal diukur dengan item ketrampilan auditor, ketersediaan pelatihan serta lingkungan eksternal.

Populasi dan Sampel

Populasi yang menjadi analisis penelitian ini adalah pengguna akuntansi akrual. Sebagai sampelnya adalah pegawai penyusun laporan keuangan satuak kerja lingkup KPPN Semarang I. Responden ini dipilih karena memiliki kemampuan dan pemahaman tentang sistem akuntansi akrual sehingga kualitas jawaban kuisisioner dapat diandalkan. Jumlah sampel yang digunakan yaitu seluruh pegawai penyusun laporan keuangan satuan kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Semarang I sejumlah 134 sampel.

Jenis data dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer dalam penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber aslinya. Metode pengumpulan data penelitian diperoleh melalui kuisisioner yang diisi oleh pegawai penyusun laporan keuangan satuan kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Semarang I.

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode survey kuisisioner. Metode ini menggunakan kuisisioner sebagai alat untuk mengumpulkan data. Kuisisioner terdiri dari sari satu set pertanyaan yang disusun secara sistematis sehingga memudahkan semua responden dalam mengisi kuisisioner. Penelitian ini menggunakan skala likert, dengan melakukan ranking seberapa setuju responden terhadap pertanyaan yang diajukan.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis multivariat dengan menggunakan regresi linear berganda sebagai berikut :

$$RP = +_1 MP + _2 TS + _3 OK + _4 ED + _5 IE$$

Keterangan :

- RP : resistensi pengguna
 : konstanta
MP : manajemen puncak
TS : teknologi dan sistem
OK : opini kolega
ED : efikasi diri
IE : isu eksternal

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 134, yaitu sejumlah satuan kerja mitra Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Semarang I pada saat penelitian ini dilakukan, yaitu periode bulan Mei 2017. Dari 134 kuisisioner yang didistribusikan, sebanyak 98 kuisisioner kembali ke peneliti dan dapat diolah.

Deskripsi dari objek penelitian dapat disajikan dalam tabel 1 berikut ini :

Tabel 1
Demografi Responden

	Profil	Jumlah	Persentase	Persentase Kumulatif
Jenis Satker	Kantor Pusat	19	19,39%	19,39%
	Kantor Daerah	71	72,45%	91,84%
	Tugas pembantuan	2	2,04%	93,88%
	Dekonsentrasi	6	6,12%	100%
Jenis kelamin	Laki-laki	60	61,22%	61,22%
	Perempuan	38	38,78%	100%
Usia	30 tahun	20	20,41%	20,41%
	30-40 tahun	49	50%	70,41%



	41-50 tahun	19	19,39%	89,80%
	>50 tahun	10	10,20%	100%
Pendidikan Terakhir	SMA/ sederajat	27	27,55%	27,55%
	Diploma I-III	18	18,37%	45,92%
	S1/ sederajat	46	46,94%	92,86%
	S2	7	7,14%	100%
	S3	0	0%	100%
Masa Kerja	1 tahun	0	0%	0%
	1-5 tahun	9	9,18%	9,18%
	6-10 tahun	47	47,96%	57,14%
	>10 tahun	42	42,86%	100%

Sumber : data primer diolah, 2017

Sebanyak 72.45% responden merupakan pengguna pada kantor daerah. Dari 98 responden, 60 atau sebesar 61,22% berjenis kelamin laki-laki dan yang lain perempuan. Dari sisi usia responden, yang paling banyak berkisar pada usia 30-40 tahun yaitu sebesar 49 responden atau 50% dari total responden. 46 responden memiliki kualifikasi pendidikan terakhir sarjana atau sederajat. Dalam hal masa kerja, sebagian besar memiliki masa kerja antara 6-10 tahun dengan jumlah 47 responden atau sebesar 47,96%.

Deskripsi Variabel.

Analisis deskriptif penelitian ini dapat dilihat pada tabel 2 dibawah ini :

Tabel 2
Hasil Analisis Deskriptif

Variabel	Mean	Std Dev
Resistensi pengguna	1,4413	0,58416
Manajemen puncak	4,4014	0,59390
Teknologi dan system	2,1046	0,78642
Opini kolega	4,3231	0,64297
Efikasi diri	3,9830	0,80430
Isu eksternal	4,5476	0,53138

Sumber : data primer diolah, 2017

Kuisisioner penelitian terdiri dari satu set pertanyaan yang disusun secara sistematis untuk memudahkan responden dalam mengisi kuisisioner. Pilihan jawaban dalam kuisisioner menggunakan skala Likert dari skala 1-5. Skala 1 menunjukkan jawaban sangat tidak setuju, skala 2 menunjukkan jawaban tidak setuju, skala 3 menunjukkan jawaban netral, skala 4 menunjukkan jawaban setuju dan skala 5 menunjukkan jawaban sangat setuju.

Dari hasil dalam tabel 2 diatas menunjukkan bahwa rata-rata jawaban responden adalah 1,4413 yang didapatkan dari variabel dependen yaitu resistensi pengguna. Variabel manajemen puncak nilai statistik rata-rata sebesar 4,4014. Nilai statistik rata-rata sebesar 2,1046 didapatkan dari variabel teknologi dan sistem. Variabel opini kolega memiliki nilai statistik rata-rata sebesar 4,3231. Variabel efikasi diri mempunyai nilai statistik rata-rata sebesar 3,9830 serta nilai statistik rata-rata yang dimiliki variabel isu eksternal yaitu sebesar 4,5476.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan dalam menguji tingkat konsistensi jawaban terhadap pertanyaan dalam kuisisioner. Jika jawaban yang diberikan oleh responden tidak memiliki konsistensi, maka dinyatakan pertanyaan yang tertuang dalam kuisisioner tidak reliabel. Sebaliknya jika jawaban yang diberikan oleh responden memiliki konsistensi yang baik, maka dinyatakan bahwa pertanyaan dalam kuisisioner sangat reliabel.

Tabel 3
Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Number Of Item
All Variabel	0,709	20
MP	0,922	3
TS	0,775	4
OK	0,975	3
ED	0,697	3
IE	0,955	3
RP	0,930	4

Sumber : data primer diolah, 2017

Tabel 3 diatas menunjukkan hasil uji reliabilitas penelitian. Dalam penelitian ini telah dilakukan uji reliabilitas terhadap 32 responden dengan tujuan mengetahui konsistensi jawaban yang diberikan responden terhadap pertanyaan dalam kuisisioner yang diajukan. Menurut Abu Samah (2012) tingkat reliabilitas yang dapat diterima adalah diatas 0,5. Nilai Cronbach's alpha yang mendekati angka 1 maka konsistensi jawaban responden sangat tinggi dan dikatakan reliabel (Sekaran dan bougie, 2009). Dari hasil penelitian ini didapatkan bahwa nilai Cronbach'z alpha berkisar antara 0,5 hingga 1. Dengan demikian reliabilitas atas kuisisioner penelitian dapat tercapai.

Uji Koefisien Determinasi

Untuk mengetahui seberapa besar pengaruh seluruh variabel independen dalam penelitian terhadap variabel dependen digunakan uji koefisien determinasi. Jika hasil dari pengujian ini menunjukkan nilai 1, berarti seluruh variabel independen dalam penelitian mempengaruhi 100% terhadap variabel dependennya. Hal ini berarti jika hasil uji mendekati angka 1 maka persamaan regresi dalam model menjelaskan dengan sangat baik.

Nilai Adjusted R² dari hasil penelitian ini adalah sebesar 0,523. Artinya persamaan regresi linear berganda dalam penelitian ini dapat menjelaskan model sebesar 52,3%. Lima variabel independen yaitu manajemen puncak, teknologi dan sistem, opini kolega, efikasi diri serta isu eksternal mempengaruhi variabel dependen sebesar 52,3% dan sisanya dipengaruhi oleh variabel independen lain diluar variabel yang ada dalam penelitian ini.

Pembahasan Hasil Penelitian

Uji hopotesis dilakukan untuk mengetahui apakah variabel independen dalam penelitian yang meliputi manajemen puncak, teknologi dan sistem,opini kolega, efikasi diri serta isu eksternal mempunyai pengaruh secara signifikan terhadap variabel independen, yaitu resistensi pengguna. Untuk menguji signifikansi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen menggunakan p value (probability value). Tingkat kesalahan yang ditoleransi dalam penelitian ini sebesar 5%. Artinya apabila nilai p value berada dibawah 5%, maka variabel independen mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Pengujian hipotesis (uji t) dilakukan dengan regresi linear berganda yang hasilnya ditunjukkan dalam tabel 4 berikut :

Tabel 4
Uji Hipotesis

Variabel	Nilai Signifikansi (: 5%)
Manajemen puncak	,350
Teknologi dan system	,011*
Opini kolega	,014*
Efikasi diri	,568
Isu eksternal	,029*

Keterangan : *) signifikan

Hasil pengujian variabel independen dengan variabel dependen diperoleh hasil bahwa tiga variabel independen mempengaruhi resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi aktual. Tiga variabel independen tersebut yaitu teknologi dan sistem, opini kolega serta isu

eksternal. Akan tetapi dua variabel independen lainnya yaitu manajemen puncak dan efikasi diri tidak mendukung resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual.

Teknologi dan sistem mempengaruhi resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual secara signifikan dimungkinkan karena pengguna enggan untuk mempelajari sistem baru yang dipakai dalam implementasi sistem akuntansi akrual. Dalam implementasinya, telah digunakan aplikasi SAIBA (Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual) yang merupakan pengembangan dari aplikasi sebelumnya. Dengan adanya aplikasi yang baru ini, pengguna diharuskan untuk mempelajari penggunaannya. Ada kemungkinan pengguna merasa bahwa mempelajari aplikasi baru merupakan beban serta kesulitan pasti akan ditemukan. Disamping itu, selama proses transisi menggunakan aplikasi yang baru, tidak mudah bagi pengguna untuk mengimplementasikannya karena pengguna akan tetap akrab dengan aplikasi lama. Oleh karena itu, diperlukan aplikasi SAIBA yang *user friendly* dan mudah untuk digunakan.

Selain teknologi dan sistem, opini kolega juga mempengaruhi secara negatif variabel resistensi pengguna dalam implementasi sistem akuntansi akrual. Komunikasi antar pegawai, dukungan dari rekan kerja, serta dorongan untuk berubah dari rekan kerja mampu mempengaruhi pengambilan keputusan, tindakan dan perilaku pengguna. Kolega mampu untuk mempengaruhi pengguna sistem akuntansi akrual dengan memberikan motivasi, kerjasama serta dukungan untuk melakukan perubahan. Pengaruh ini dapat memberikan kontribusi dalam mereduksi tingkat resistensi terhadap implementasi sistem akuntansi akrual.

Isu eksternal juga mempengaruhi resistensi pengguna secara negatif. Pengguna menginginkan adanya auditor eksternal yang juga paham tentang sistem akuntansi akrual. Selain itu adanya pelatihan serta bimbingan yang berkaitan dengan implementasi sistem akuntansi akrual juga diperlukan. Resistensi pengguna akan berkurang apabila pengguna mendapatkan pelatihan yang memadai serta bimbingan yang mencukupi untuk mengimplementasikan sistem akuntansi akrual. Untuk itu, peran pemerintah dalam mengadakan pelatihan yang berkaitan dengan akuntansi akrual sangat dibutuhkan oleh pengguna sistem akuntansi ini.

Variabel manajemen puncak tidak memiliki pengaruh yang signifikan dalam mempengaruhi resistensi pengguna. Responden merasa bahwa dukungan manajemen tidak berpengaruh secara signifikan dalam meminimalkan sikap resistensi pengguna atas implementasi sistem akuntansi akrual. Begitu juga dengan variabel isu eksternal. Dukungan dan kemampuan auditor serta tersedianya pelatihan tentang akuntansi akrual yang memadai tidak mempengaruhi secara signifikan terhadap resistensi pengguna atas implementasi sistem akuntansi akrual.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Penelitian ini menggunakan lima variabel independen dan satu variabel dependen. Lima variabel independen yang digunakan adalah manajemen puncak, teknologi dan sistem, opini kolega, efikasi diri serta isu eksternal. Sedangkan variabel dependennya adalah resistensi pengguna. Tujuan dari penelitian ini adalah mengetahui pengaruh variabel independen yang meliputi manajemen puncak, teknologi dan sistem, opini kolega, efikasi diri serta isu eksternal dengan variabel dependen yaitu resistensi pengguna. Hasilnya adalah tiga variabel independen mempengaruhi secara signifikan terhadap variabel dependen. Tiga variabel tersebut adalah teknologi dan sistem, opini kolega serta isu eksternal. Sedangkan dua variabel independen lainnya yaitu manajemen puncak dan efikasi diri tidak berpengaruh secara signifikan.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. *Pertama*, nilai R square yang hanya sebesar 52,3%, yang mengindikasikan bahwa seluruh variabel independen dalam penelitian ini secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen sebesar 52,3%. Artinya seluruh variabel independen belum seluruhnya mempengaruhi 100% terhadap variabel dependen. *Kedua*, hanya tiga variabel independen yang mempengaruhi secara signifikan terhadap variabel dependen. Artinya ada dua variabel independen yang tidak mempengaruhi secara signifikan, yaitu manajemen puncak dan isu eksternal.

Atas dasar keterbatasan tersebut, untuk penelitian selanjutnya agar dua variabel independen yaitu manajemen puncak dan isu eksternal dijadikan sebagai variabel moderasi. Selain itu, diharapkan responden untuk penelitian selanjutnya dapat lebih luas dari responden penelitian ini, dengan tujuan representasi dari populasi dapat tercapai. Selanjutnya, sarana untuk memperoleh data



dapat digunakan selain kuisioner, seperti wawancara kepada pengguna. Tujuannya adalah agar mendapatkan informasi yang detail dan menyeluruh.

REFERENSI

- Abu Samah, B.A. 2012. *Test of Normality and Reliability*. Department of Professional Development and Continuing Education, Universiti Putra Malaysia.
- Ahmad, N.N. 2016. Investigating the Ractors Influencing Users' Resistance towards Accrual Accounting, *Procedia Economics and Finance*, 35, pp. 17-26.
- Gomes, M. 2013. *Improving Public Sector Finance, Accountants Today Jan/Feb, 2013*, Malaysian Institute of Accountants. Kuala Lumpur, pp. 12-15.
- Hauschildt, J. 2006. *Innovationsmanagement, München: Vahlen*
- Heathfield, S.M. 2011. *Definition of Resistance to Change*. Human Resource, 1 -2.
- Hirschheim, R.and Newman, M. 1988. *Information Sistems and Users' resistance: Theory and Practice*, The Computer Journal, 31(5), pp. 398-408.
- Jiang, J.J., Muhanna, W.A & Klein, G. 2000. *Information & Management Journal*, 37, 25-36.
- Khan, A., & Maye, S. 2009. *Transaction to Accrual Accounting*. Fiscal Affairs Department. USA. 7-12.
- Kim, H., & Kankanhailli, A. 2009. *Investigation Users' resistance to Information Sistems. A status Qua Bias Perspective*, 573-576.
- Ljungblom, M., & Isaksson, R. 2011. *Leadership and Employee Commitment for Quality Management: A Critical Analysis of Quality Management Literature*, 8.
- Martins, L. L., and Kellermanns, F. W. 2004. *A Model of Business School Students' Acceptance of A Web-Based Course Management Sistem*. Academy of Management Learning and Education. 3, 7-26.
- Nah, F.F., Tan, X., The, S.H. 2004. *An Empirical Investigation on End-User, Acceptance of Enterprise Sistem*. Information Resources Management Journal. 17 (3), 32-53.
- Sekaran, U and Bougie, R., 2009, *Research Methods for Business: A skill building approach*. 5th ed., United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.
- Stamatiadis, T. 2009. *Performance budgeting. Is accrual accounting required?* Washington. pp.66-67.
- Tay, L. E. 2011. *Leadership & Human Behaviour. Journal of Personality and Social Psychology*. www.internal.psychology.illinois, diakses 14 Augustus 2015.