

THE IMPLEMENTATION OF ACCRUAL ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR

Frisky Jeremy Kasingku

Faculty of Economics and Business, Universitas Klabat
frisky.kasingku@gmail.com

Abstract

The purpose of this article is to elaborate the implementation of the accrual accounting system with rises concept of New Public Management (NPM). Cash-based accounting systems have been used by the public sector, but with the existence of NPM, some countries have begun to implement accrual accounting. For this reason, this article discusses the process of implementing an accrual accounting system in several countries along with the challenges and approaches used for the accrual accounting implementation process. A literature review is carried out to discuss the topic in accordance with the purpose of this article. As a result, the process of implementing accrual accounting in several countries requires good analysis, prudence in implementation, along with an internalization process. To be able to implement an accrual accounting system, public sector readiness is needed.

Keywords: Accrual Accounting, New Public Management, Public Sector

PENERAPAN ACCRUAL ACCOUNTING DALAM SEKTOR PUBLIK

Abstrak

Tujuan dari artikel ini adalah untuk mengelaborasi penerapan sistem akuntansi akrual dengan adanya New Public Management (NPM). Sistem akuntansi berbasis kas telah digunakan oleh sektor publik, tapi dengan adanya NPM, beberapa negara mulai menerapkan akuntansi akrual. Untuk itu, artikel ini membahas proses penerapan sistem akuntansi akrual di beberapa negara beserta tantangan dan pendekatan yang digunakan untuk proses implementasi akuntansi akrual tersebut. Tinjauan literatur dilakukan untuk membahas topik sesuai dengan tujuan dari artikel ini. Hasilnya, proses penerapan akuntansi akrual di beberapa negara membutuhkan analisa yang baik, kehati-hatian dalam implementasi, beserta proses internalisasi. Untuk dapat menerapkan sistem akuntansi akrual, kesiapan sektor publik dibutuhkan.

Kata kunci: Akuntansi Akrual, New Public Management, Public Sector.

PENDAHULUAN

Akuntansi terbagi menjadi dua bagian yaitu akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Akutansi sektor publik juga menerapkan pembagian ini. Praktek akuntansi keuangan di sektor swasta maupun publik di atur oleh standar. Penyusunan standar di lakukan agar praktek lebih baik kedepannya. Lebih lanjut lagi, penyusunan standar akuntansi keuangan sangat dipengaruhi oleh teori akuntansi. Standar akuntansi keuangan tersebut

kemudian menghasilkan teknik-teknik akuntansi keuangan yang digunakan baik pada sektor swasta maupun publik. Artikel ini akan berfokus pada penerapan teknik akuntansi dalam sektor publik. Terdapat lima teknik akuntansi yang di adopsi di sektor publik: Akuntansi anggaran, akuntansi komitmen, akuntansi dana, dan akuntansi akrual. Pemerintah dapat memilih teknik yang paling cocok dengan sistem pemerintahan pemerintah tersebut. Salah satu teknik yang masih berkembang penggunaannya ialah teknik akuntansi akrual (Halim & Kusufi, 2013).

Setiap pemerintahan memiliki sistem akuntansi dan pelaporan anggaran sesuai dengan keperluan dari pemerintah tersebut. Sistem yang berkembang pada umumnya pada pemerintah adalah penggunaan akuntansi berbasis kas. Hal ini memicu penggunaan presentasi control monetary dan budgetary dibanding presentasi kinerja keuangan dan posisi keuangan. Namun sejak adanya New Public Management (NPM), situasi berubah. Pemerintah telah di minta untuk menggunakan akuntansi berbasis akrual dan menyajikan laporan kinerja dan posisi keuangan. Salah satu organisasi internasional, International Federation of Accountants (IFAC), mengeluarkan International Public Sector Accrual-Based Accounting Standards (IPSAS) untuk semua entitas sektor publik baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Akuntansi berbasis akrual sejak itu telah menjadi perhatian khusus bagi sektor publik (Oulasvirta, 2014).

Akrual telah menjadi teknik yang sering digunakan dalam sektor swasta selama bertahun-tahun. Superior dalam penghitungan laba dan prediksi laba dan arus kas masa yang akan datang menjadi salah satu alasan penggunaan akrual. Hal ini kemudian memacu pemerintah untuk mengembangkan akuntansi akrual dalam sektor publik (Nesbakk, 2011). Akrual adalah petika pendapatan atau pengeluaran ataupun transaksi lainnya di catat ketika hal tersebut terjadi, bukan pada saat kas dikeluarkan atau diterima. New Public Management merumuskan akrual menjadi salah satu reformasi akuntansi dalam sektor publik, yakni merubah dari teknik akuntansi basis kas menjadi basis akrual (Falkmann & Tagesson, 2008). Lebih lanjut lagi, Adhikari, Kuruppu, dan Matilal (2013) mejelaskan bahwa banyak negara dalam beberapa tahun terakhir ini telah menerapkan New Public Management untuk mengembangkan ide- ide dalam membantu peranan pemerintah. Perubahan akuntansi menjadi salah satu ide yang berkembang walaupun banyak kontroversi yang menyusul dengan ide baru. Salah satu perubahan akuntansi yang dilakukan adalah perubahan menuju basis akrual. Hal ini dikembangkan agar dapat meningkatkan transparansi dan kualitas informasi akuntansi dari pemerintah.

Halim dan Kusufi (2014) mengungkapkan bahwa masalah yang terkait dengan basis akuntansi ini adalah terkait dengan masalah pengakuan. Pengakuan merupakan sebuah proses dimana suatu kejadian atau peristiwa memenuhi kriteria pencatatan yang nantinya terklasifikasi dan dimuat dalam laporan keuangan pada entitas pelapor. Secara singkat pengakuan merupakan penentuan pencatatan suatu transaksi pada waktu yang ditentukan. Dalam proses menentukan kapan pencatatan sebuah transaksi, basis akuntansi digunakan. Lebih lanjut lagi, terdapat dua basis akuntansi yaitu basis kas dan akrual dan basis pencatatan yang lainnya merupakan langkah perubahan dari basis kas ke akrual. Ketika suatu entitas bergerak untuk menggunakan basis akrual dari basis kas, informasi dari basis yang lainnya dapat disediakan sehingga makin banyak tujuan laporan keuangan yang dapat dicapai. Artikel ini membahas mengenai perubahan basis akuntansi dari kas ke akrual yang terjadi karena adanya New Public Management. Tujuan dari pembahasan artikel ini adalah untuk menjelaskan secara deskriptif situasi penggunaan Akuntansi akrual pada beberapa negara seperti pendekatan yang digunakan dalam proses implementasi Akuntansi akrual beserta tantangan-tantangan yang dihadapi.

LANDASAN TEORI

Akuntansi berbasis kas merupakan suatu basis yang paling mudah. Pencatatan transaksi terjadi jika menimbulkan perubahan kenaikan maupun penurunan dalam kas. Jika ada transaksi yang tidak mempengaruhi nilai kas maka pencatatan transaksi tidak dilakukan (Halim & Kusufi, 2013). Akuntansi berbasis kas mencatat transaksi ketika kas diterima maupun kas dikeluarkan. Beberapa kelebihan dari basis kas adalah dengan menggunakan basis kas pencerminan pengeluaran yang actual, riil dan objektif dapat terlaksana (Mardiasmo, 2009).

Akuntansi berbasis akrual digunakan dalam sektor publik untuk penentuan *cost of service* dan *charging for service*, untuk mengetahui biaya yang diperlukan untuk menghasilkan pelayanan publik dan menentukan besaran harga pelayanan yang akan diberikan kepada publik. Penggunaan akuntansi berbasis akrual berbeda tujuannya dengan sektor swasta yaitu penggunaan basis ini untuk mengetahui dan membandingkan besaran biaya terhadap pendapatan. Hal ini disebabkan oleh orientasi laba yang di pakai oleh sektor swasta. Basis akrual membedakan antara penerimaan kas dan hak untuk mendapatkan kas, juga pengeluaran kas dan kewajiban membayar kas. Maka dari itu, pendapatan dan biaya diakui pada saat diperoleh atau saat terjadi, tanpa menunggu kas masuk maupun keluar (Halim & Kusufi, 2014). Basis ini mengakui transaksi dan peristiwa atau kejadian lainnya pada saat transaksi terjadi. Teknik akuntansi akrual membuat laporan keuangan yang dapat dipercaya, akurat, komprehensif, dan relevan dalam pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik (Mardiasmo, 2009). Halim dan Kusufi (2013) melanjutkan bahwa kedua basis tersebut berhubungan dengan penetapan waktu pada pengukuran yang dilakukan. Dari dua metode pencatatan tersebut dapat muncul dua metode tambahan yakni metode kas modifikasian dan basis akrual modifikasian. Kedua metode tambahan tersebut merupakan langkah perpindahan dari basis kas ke basis akrual.



Gambar 1

Sumber: Halim dan Kusufi, 2013

Bruns (2014) mengemukakan bahwa perubahan akuntansi dalam sektor publik disesuaikan dengan tujuan akhir yang di inginkan oleh pengguna. Perubahan dalam akuntansi tentunya dibuat untuk meningkatkan kinerja pemerintah. Dalam hal ini kinerja pemerintah dalam output dan outcome dari jasa umum serta control atas kinerja. Untuk meningkatkan keberhasilan dalam pemberian jasa umum bagi masyarakat, pengembangan harus dilakukan. Hyndmann dan Connolly (2011) melanjutkan perubahan yang dilakukan disektor publik dipicu adanya NPM. *New Public Management* (NPM) merupakan terminologi yang digunakan dalam reformasi sektor publik yang telah di paparkan dalam banyak negara di OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) semenjak tahun 1970an. Perubahan- perubahan yang dilakukan termasuk penggunaan teknik manajerial sektor privat, pengembangan mekanisme pasar, dan pembagian unit pemerintah menjadi unit yang lebih spesifik. Banyak negara telah menerapkan NPM dan negara-negara tersebut dipecah dalam 3 tipe yakni tipe penggunaan secara tinggi, sedang dan rendah. Salah satu perubahan yang dilakukan dalam NPM adalah perubahan penggunaan basis kas ke basis akrual. Penggunaan basis akrual disinyalir dapat membuat informasi akuntansi yang disediakan dapat lebih baik

dibanding informasi akuntansi yang dihasilkan oleh basis kas. Penggunaan basis ini dapat membuat tekanan bagi sektor publik untuk reformasi dan melaksanakan prinsip efisiensi dan efektifitas. Akuntansi berbasis akrual menyediakan peranan yang menjanjikan dalam sektor publik. Mardiasmo (2009) menambahkan bahwa perpindahan basis akuntansi dari kas ke akrual dipicu oleh beberapa kelemahan basis kas. Akuntansi berbasis kas tidak mencerminkan kinerja yang sesungguhnya sehingga tingkat efisiensi dan efektifitas dari pemerintah tidak dapat diukur dengan baik.

Perpindahan dari basis kas ke basis akrual didukung dengan adanya pembuat standar akuntansi internasional atau *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) dengan standar dalam IPSAS. Dalam pertemuan G20, IFAC memberi tahu bahwa masih banyak negara yang menggunakan basis kas dan mereka bersama IPASB menganjurkan penggunaan akuntansi berbasis akrual. Hal ini dilakukan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Dalam basis akuntansi akrual, transaksi dan kejadian dilaporkan dalam laporan keuangan dalam periode yang berkaitan dengan terjadinya transaksi atau kejadian tersebut. Tanpa adanya transparansi, stabilitas tidak mungkin terjaga, tidak adanya akuntabilitas atau kepercayaan. Lebih lanjut lagi OECD menjelaskan bahwa basis akrual merupakan hal yang kritis untuk memungkinkan pelaporan penggunaan sumber daya. Kunci utama penggunaan basis ini adalah untuk pengambilan keputusan atas pengelolaan alokasi sumber daya oleh entitas sektor publik, dengan pengelolaan yang efektif dan efisien, transparansi dan akuntabilitas dapat ditingkatkan. (Pontoppidan, 2011).

Salah satu tanggung jawab manajemen adalah mengelola sumber daya yang ada secara efisien dan efektif. Manajemen dalam sektor publik tentunya merupakan pemerintah. Pemerintah dengan dana yang di dapat dari masyarakat harus memberikan jasa publik yang baik bagi masyarakat. Dengan adanya kewajiban untuk memberikan jasa publik bagi masyarakat, tanggung jawab pemerintah dalam mengelola sumber daya tentu menjadi hal yang krusial. Seberapa baik penyediaan jasa kepada masyarakat akan di nilai berdasarkan pengelolaan sumber daya oleh pemerintah. Untuk mengelola sumber daya yang ada tentu dibutuhkan informasi- informasi yang relevan. Dalam hal menilai kinerja pemerintah juga dibutuhkan informasi yang dapat dipercaya. Informasi-informasi ini dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah. Salah satu jalan keluar untuk menjadikan informasi berkualitas adalah dengan menggunakan akuntansi berbasis akrual. Dengan menggunakan basis ini kualitas laporan keuangan akan meningkat dan pengelolaan sumber daya yang ada juga akan menjadi lebih baik serta penilaian kinerja pemerintah akan menjadi lebih transparan dan akuntabel (Barton, 2007).

Churchill (1992) menjelaskan bahwa walaupun sektor publik mengadopsi teknik akuntansi dari sektor swasta, praktek dari teknik akuntansi tersebut jelas berbeda dengan penggunaan di sektor bisnis. Salah satu perbedaan yang mencolok adalah berbedanya orientasi pengguna. Dia melanjutkan bahwa organisasi sektor publik akan mampu menciptakan laporan keuangan berbasis kas serta akrual dengan tujuan perbandingan anggaran dan evaluasi proyek. Organisasi sektor publik juga harus menyesuaikan sistem internal dalam mengadopsi basis akrual. Lebih lanjut lagi, Gord dan SheikhRazei (2014) memberi beberapa saran dalam proses implementasi basis akrual. Dia menyatakan bahwa akuntansi berbasis akrual akan berpengaruh terhadap proses pengambilan keputusan, penyesuaian dengan hukum yang berada, informasi yang dihasilkan oleh basis akuntansi tersebut.

PEMBAHASAN

Lye, Perera, dan Rahman (2005) meneliti perkembangan penerapan akuntansi berbasis akrual di Selandia Baru. Perubahan dalam akuntansi memerlukan perubahan-perubahan aspek lainnya. Perubahan sosial, politik, historis, dan ekonomi menjadi perubahan yang harus disertai dalam melakukan perubahan dalam akuntansi. Perubahan akuntansi yang diteliti oleh mereka adalah penerapan basis akrual yang menggantikan basis kas. Dalam kasus sektor public, proses perubahan akuntansi dilakukan dengan identifikasi dan memahami variable lingkungan yang relevan yang menerangkan dimensi penting dari perubahan. Perubahan komprehensif terjadi di Selandia Baru sedangkan di negara lain terjadi perkembangan secara bertahap. Pada saat ini Selandia Baru telah menjadi salah satu negara yang baik dalam penggunaan akuntansi berbasis akrual.

Pada tahun 1992, Selandia Baru untuk pertama kali menerbitkan laporan keuangan berbasis akrual, konsolidasi aktifitas pemerintah, dan sesuai dengan GAAP. Hal ini terjadi seiring dengan reformasi yang dilakukan pemerintah pada tahun 1987 yakni dengan didasari terbebannya pemerintah Selandia Baru dengan hutang. Sebelum tahun 1984, telah di ajukan reformasi sistem akuntansi sektor publik oleh kantor akuntan publik. Reformasi akuntansi sektor publik merujuk pada penggunaan akuntansi berbasis akrual lebih khususnya dalam laporan keuangan pemerintah Selandia Baru (Lye, Perera, & Rahman, 2005).

Lye, Perera, dan Rahman, (2005) menerangkan bahwa yang mereka lakukan adalah untuk memahami perubahan transformasi basis akuntansi dari kas ke akrual sesuai dengan pengambilan keputusan yang kompleks, dalam lingkup ekonomi, historis, dan perubahan politik. Cara merumuskan teori dilakukan secara interpretative, dengan menggunakan prosedur dan teknik yang sistematis dari teori dasar untuk menyediakan paradigma baru dalam melihat kejadian yang mengacu kepada fenomena yang ada dalam proses investigasi. Pendekatan ini melihat fakta-fakta secara objektif dan sudah cukup untuk melihat kompleksitas dari realitas multi dimensional. Penelitian di Selandia Baru membuktikan bahwa proses reformasi tidak terbatas oleh transformasi ekonomi tapi lebih luas lagi terhadap pembentukan pemerintah, relasi antar industry yang terdesentralisasi, dan reformasi lingkungan. Hasil signifikan dari studi ini membuktikan bahwa perubahan akuntansi yang terjadi di Selandia Baru tidak terjadi untuk kepentingan akuntansi saja, melainkan akuntansi akrual di terapkan untuk mendukung sistem manajemen, informasi kinerja yang baik, insentif dan kebebasan untuk mengatur sistem akuntansi.

Teori substantive dari proses perubahan menerangkan dinamika perubahan di Selandia Baru. Perubahan ini bukan berdasarkan lingkungan dalam akuntansi ini saja, tetapi meliputi interaksi dalam ruang lingkup yang lebih luas seperti historis, ekonomi, politik, dan tujuan sosial, perilaku manajemen. Walaupun penemuan penelitian ini membuktikan adanya interaksi bukan hanya pada ruang lingkup akuntansi saja, metode perubahan tentunya berbeda di setiap negara (Lye, Perera, & Rahman, 2005).

Bale dan Dale (1998) menambahkan bahwa penerapan reformasi akuntansi di Selandia Baru menggunakan berbagai teori yaitu *public choice theory*, *principal-agent theory*, *transaction cost theory*, dan *New Public Management*. Teori keagenan merupakan teori yang sangat mendukung konsep-konsep yang telah dibangun. Para pembuat rencana reformasi merasa bahwa tidak ada masalah serius dengan birokrasi di negara ini tetapi dengan masalah insentif. Reformasi tersebut demikian menggantikan sistem insentif. Pendekatan yang digunakan memiliki lima karakteristik:

1. Membuat jalur yang jelas tentang akuntabilitas antara atasan dalam pemerintah dan departemen yang ada,
2. Menerjemahkan kinerja dalam hal yang bisa diukur,

3. Delegasi otoritas,
4. Membuat sistem insentif untuk outcome yang telah disepakati,
5. Melaporkan dan monitor kinerja.

Reformasi kinerja yang dilakukan untuk menopang perpindahan basis akuntansi dari kas menuju akrual. Setiap departemen harus menyediakan laporan keuangan berbasis akrual. Tentunya hal ini tidak bisa dicapai dengan adanya sistem penilaian yang buruk. Untuk itu, dalam perubahan dari kas menuju akrual, penyesuaian sistem harus dilakukan salah satunya dengan perubahan sistem insentif (Bale & Dale, 1998).

Connolly dan Hyndman (2006) meneliti perubahan akuntansi dari basis kas ke basis akrual di *United Kingdom*. *Resource Accounting* (RA) merupakan suatu set teknik akuntansi untuk melaporkan pengeluaran dari pemerintah pusat di UK. Pada pertengahan tahun 1990an, pendahuluan dari agenda ini diperkenalkan, saat itu bernama *Resource accounting and Budgeting* (RAB). RA diharapkan dapat membuat produksi dan penggunaan informasi menjadi berguna yang akan menopang operasi yang efisien dan efektif dan menyediakan basis yang baik dalam menerapkan akuntabilitas. Walaupun banyak kelebihan yang diberikan oleh RA, terdapat keterlambatan informasi dalam penggunaan.

Selama 25 tahun beberapa perubahan telah terjadi dalam sektor publik di UK. Secara kolektif, perubahan ini di referensikan sebagai NPM. Perubahan ini dilihat sebagai cara untuk meningkatkan perencanaan, control, transparansi serta akuntabilitas dalam sektor publik. NPM sendiri telah berevolusi dalam enam dimensi yaitu: *privatization, marketization, decentralization, output orientation, quality systems, intensity of implementation*. Pengenalan RA di UK merupakan bagian dari tren internasional dimana pemerintah pusat telah berpindah dari basis tradisional yaitu basis kas ke basis akrual. Perubahan menuju akrual yang komprehensif mulai menjadi sorotan di tahun 1980an. Tahun 2002, sekitar setengah anggota OECD telah menerapkan akuntansi berbasis akrual di pelaporan keuangan negara tersebut. Kritik terhadap basis kas muncul karena basis ini tidak menyediakan gambaran penuh dari keseluruhan biaya, penggunaan aktiva, dan tidak menyediakan laporan sepenuhnya mengenai hutang dan piutang. Sebagai hasilnya informasi menjadi tidak lengkap dan mempengaruhi pengambilan keputusan yang efektif dan efisien. Penggunaan akuntansi berbasis kas di ekspektasi dapat menyediakan informasi yang lebih baik dari basis kas untuk tujuan pengambilan keputusan dan pelaporan biaya yang lebih akurat (Connolly & Hyndman, 2006).

Keputusan pemerintah pada tahun 1990an mengakibatkan perubahan penggunaan basis akuntansi dan banyak keuntungan yang di ekspektasi dari perubahan tersebut. Penggunaan RA dan lebih luas lagi RAB terus berjalan. Implementasi di UK belum bisa ditarik kesimpulan membawa manfaat untuk pemerintah tapi penggunaan secara berkesinambungan dalam pengenalan, pengembangan dan tahap *maturity*, akan membawa manfaat dalam hal pengambilan keputusan yang lebih baik dan meningkatkan akuntabilitas. Setelah ditinjau kembali penggunaan informasi RA yang dihasilkan lebih jarang digunakan oleh manajer dan jarang dipahami. Pada akhirnya mereka mengambil keputusan bahwa penggunaan atau perubahan sistem akuntansi yang diterapkan dalam pemerintah harus diterapkan dengan kehati-hatian (Connolly & Hyndman, 2006).

Potter (2002) menerangkan penelitiannya tentang reformasi akuntansi keuangan yang terjadi di Australia. Reformasi akuntansi yang di laksanakan di Australia di harapkan pemerintah untuk dapat meningkatkan jasa publik dan efektifitas serta efiseiensi manajemen untuk kepentingan masyarakat secara luas. Hal ini dielaborasi lebih lanjut oleh Ryan (1998) yang menelusuri perkembangan akuntansi akrual di Australia. Negara ini telah berfokus pada peraturan pelaporan keuangan dalam entitas sektor publik. Hal ini dimaksudkan untuk dapat menerapkan standar berbasis internasional seperti model yang sudah digunakan oleh

International Monetary Fund's Government Finance Statistic (GFS) dan *United Nation's System of National Accounts (SNA)*. Model SNA menggunakan sistem akrual modifikasian sementara GFS lebih ke basis kas. Pada waktu itu pelaporan model akrual telah di promosi untuk menggantikan model kas.

Para peneliti telah melihat implikasi dari reformasi akuntansi di Australia tersebut. Perubahan ini dimaksudkan untuk peningkatan kualitas dan kuantitas dari jasa sektor publik, peranan akuntansi dalam perubahan organisasi dan sosial. Sejak tahun 1975, reformasi secara ekstensif telah dilakukan oleh pemerintah Australia. Hasil dari penelitian yang mereka lakukan adalah analisa perubahan harus mengikutsertakan dua faktor yaitu ekonomi dan konteks politik dalam ruang lingkup pemerintah yang merumuskan peraturan tersebut. Hal tersebut juga harus mempertimbangkan kejadian spesifik dan strategi untuk menopang sistem akuntansi akrual (Ryan, 1998).

Pembuatan agenda menyediakan kerangka untuk analisa yang diperlukan. Kerangka ini menyediakan fakta-fakta luas, penyusun peraturan sehingga semua faktor yang diperlukan dapat dipahami. Pelaporan akrual untuk pemerintah telah menciptakan perubahan adopsi teknik akuntansi yang menjunjung kinerja pemerintah. Perubahan ini diusulkan oleh banyak pihak yang berkaitan dengan pemerintah.

Perubahan yang dibuat ini diatur sedemikian rupa agar berjalan mulus. Hal yang dilakukan adalah pembuatan agenda untuk mengikutsertakan pihak-pihak yang terkait serta faktor-faktor yang mempengaruhi pelaksanaan perubahan ini. Pada akhirnya, keputusan perpindahan ke akuntansi berbasis akrual dibuat berdasarkan agenda (Ryan, 1998).

Kober, Lee, dan Ng (2010) menambahkan proses perubahan dari akuntansi kas ke akrual di sektor publik Australia. Negara ini seperti negara lainnya telah mengalami reformasi akuntansi di sektor publik. Salah satu reformasi yang di buat adalah perubahan menuju ke akuntansi akrual. Akan tetapi perubahan tersebut menuai pro dan kontra. Banyak pihak masih mempertanyakan kegunaan dari sistem akuntansi berbasis akrual. Lebih lanjut lagi pemerintah Australia masih memilih apakah akan mengadopsi sistem akrual berbasis GAAP atau GFS. Studi yang telah dilakukan sebelumnya membuktikan bahwa negara yang mengadopsi sistem akuntansi berbasis akrual akan meningkatkan efisiensi, meningkatkan transparansi serta akuntabilitas dalam pelaporan. Tetapi terdapat juga penelitian yang membuktikan bahwa sulit untuk menggapai kesuksesan dalam pengadopsian akuntansi berbasis akrual karena adanya efek jangka panjang.

Kober, Lee dan Ng (2010) memberi penjelasan bahwa pengenalan akuntansi akrual di Australia merupakan bagian utama dari reformasi keuangan di sektor publik Australia. Terdapat dua tahapan utama dalam perubahan ini. Tahap pertama adalah perubahan dari penganggaran dan akuntansi berbasis kas ke akrual untuk semua entitas sektor publik di Australia pada tahun 1990an. Tahap kedua adalah proses harmonisasi GAAP akrual dan GFS akrual untuk seluruh departemen sektor publik. Untuk memfasilitasi sistem akrual *Australian Accounting Standards Boards (AASB)* dan *Public Sector Accounting Standards Board* mengeluarkan tiga standar untuk sektor publik. Standar ini berbasis pada sektor netral untuk akuntansi dan penganggaran. Standar yang telah efektif diterapkan di sektor privat di bawa ke sektor bisnis. Namun pada 2005 sejak adopsi IFRS dilakukan, AASB mencabut tiga standar ini setelah adanya tekanan yang diberikan pada badan pembuat standar ini. Lebih lanjut lagi, pemerintah pusat dan daerah di minta untuk menerbitkan laporan keuangan berbasis GAAP dan GFS. Hal ini menyebabkan dua laporan keuangan berbasis dua sistem yang berbeda. Pada tahun 2000, *Financial Reporting Council (FRC)* mendapat tekanan untuk memperjelas hal ini supaya hasil dari laporan keuangan dapat meningkat dan kualitas informasi dari laporan keuangan meningkat.

FRC menerbitkan arahan strategis untuk AASB pada tahun 2002 untuk proses konvergensi antara pelaporan menggunakan GAAP dan GFS. Proses ini terjadi dalam dua fase. Fase pertama berfokus untuk pemerintah pusat dan daerah dan untuk pengambilan keputusan tingkatan makro. Fase ini menghasilkan standar akuntansi baru AASB 1049. Fase kedua yang pada saat mereka meneliti masih sedang terjadi adalah mengenai konvergensi untuk semua entitas pemerintah. Proses harmonisasi ini ditujukan untuk meningkatkan kualitas informasi yang dihasilkan melalui laporan keuangan pemerintah (Kober, Lee, & Ng, 2010).

Reformasi akuntansi di Australia merupakan hasil dari pergerakan administrasi sektor publik menuju era yang dikenal sebagai NPM. NPM menerapkan basis untuk efisiensi biaya, value for money, pengambilan keputusan untuk sumber daya, output dan outcome, hasil yang bersifat akuntabel, dan penggunaan ukuran berbasis akuntansi. Hal ini difasilitasi oleh perpindahan dari sistem berbasis kas ke akrual. Akuntansi berbasis akrual dilihat sebagai pembentuk reformasi keuangan di pemerintah karena melalui akuntansi akrual keputusan yang diambil di ekspektasi akan lebih baik. Sistem akuntansi berbasis kas dinilai kurang cukup untuk memenuhi keperluan manajemen. Konsep kegunaan informasi dapat dikaitkan dalam penggunaan akuntansi berbasis akrual. Untuk mencapai akuntabilitas publik, efisiensi, transparansi dan tata kelola yang baik dalam sektor public, adopsi akuntansi berbasis akrual dilakukan. Akan tetap setiap perubahan pasti akan menuai pro dan kontra. Untuk itu mereka meneliti pro kontra yang terjadi dalam sektor publik untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual (Kober, Lee, & Ng, 2010).

Dalam proses reformasi yang terjadi, keperluan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas untuk pemerintah semakin meningkat. Kebutuhan ini tidak dapat dipenuhi dengan penggunaan sistem akuntansi berbasis kas. Akuntansi kas tidak lagi memadai untuk menyediakan pelaporan keuangan yang diperlukan oleh pemerintah. Hasil dari penelitian yang dilakukan mendukung argument tersebut. Oleh karena itu, pemerintah Australia menerapkan reformasi akuntansi melalui perubahan akuntansi kas ke akuntansi berbasis akrual. Hal ini diekspektasi dapat menyediakan alat untuk peningkatan transparansi dan akuntabilitas dari pemerintah (Kober, Lee, & Ng, 2010).

Harun, Peurseem, dan Eggleton (2012) menjelaskan proses pengadopsian akuntansi akrual oleh sektor publik di Indonesia. Reformasi politik dan perpindahan kekuasaan politik mempengaruhi akuntansi yang ada di sektor publik. Proses reformasi yang terjadi di Indonesia menghasilkan sistem desentralisasi. Hal ini kemudian memicu reformasi di bidang akuntansi khususnya di sektor publik untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan. Setelah tahun 1998, perubahan terjadi sehingga terjadi pelaporan yang mengadopsi standar internasional. Banyak inisiatif pemerintah yang dilakukan yang di adopsi dari *International Motetary Fund* (IMF), dan *Asian Development Bank* (ADB) serta tuntunan dari bank dunia untuk bisa tercapainya tata kelola yang lebih baik sehingga transparansi dapat tercipta (Harun, Peurseem, dan Eggleton, 2012).

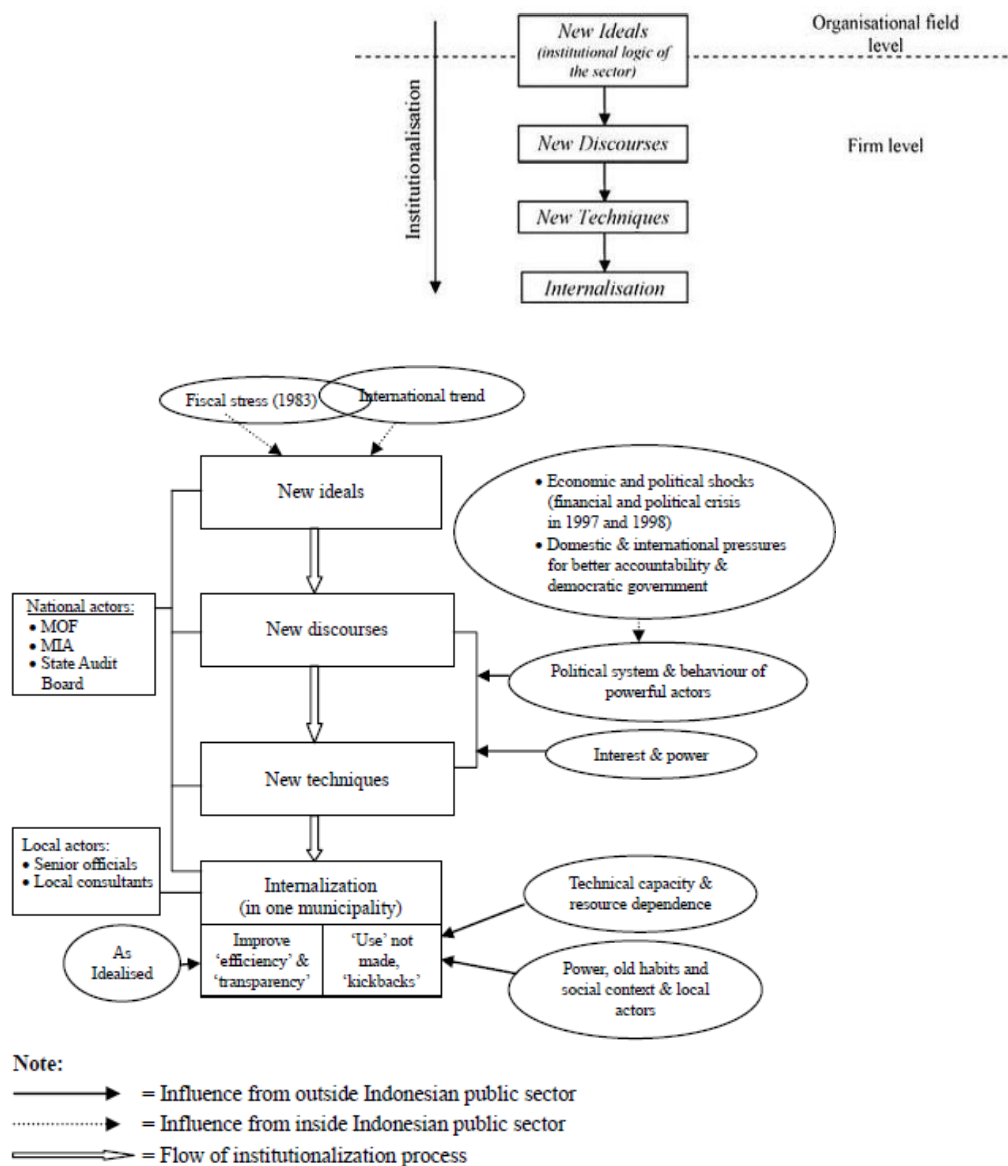
Penganggaran publik dan hasil operasi dilaporkan dan di audit dengan metode yang mirip dengan yang digunakan oleh sektor swasta. Hal ini ditujukan untuk dapat tercapainya pengelolaan yang efektif dan efisien. Akan tetapi, proses ini menuai beberapa kontroversi dimana ada yang mengatakan bahwa dengan pengadopsian akuntansi akrual akan membawa manfaat bagi sektor publik sedangkan ada yang berpendapat bahwa dengan mengadopsi akuntansi berbasis akrual hanya akan mengarahkan kepada hasil yang tidak diharapkan.

Hal yang pasti adalah dengan mengadopsi akuntansi berbasis akrual tidak secara penuh meyakinkan sektor publik untuk mendapatkan hasil yang optimal. Hasil ini didapatkan karena laporan yang dihasilkan oleh sektor publik tidak sepenuhnya meningkatkan perilaku pekerja sektor publik yang menggunakan informasi tersebut (Harun, Peurseem, dan Eggleton,

2012). Untuk mengatasi hal yang tidak diinginkan, maka terdapat beberapa contoh langkah sebagai berikut:

1. Pengembangan ide baru,
2. Elaborasi ide baru dalam pengembangan peraturan,
3. Pengembangan alat spesifik berdasarkan ide yang telah dibangun,
4. Implementasi teknik yang telah dibangun.

Tahap ini disebut proses institutionalization dalam pengembangan teknik atau standar baru. Pengembangan ide baru berawal diluar dari organisasi dan dipertimbangkan oleh pihak dalam. Hal ini dapat terjadi karena biasanya pihak luar organisasi sektor publik melihat efektifitas dan efisiensi dari pelaporan keuangan sektor publik sehingga para pihak luar memberi saran untuk nantinya menjadi ide yang akan dikembangkan oleh pihak internal (Harun, Peurseem, dan Eggleton,2012).



Gambar 2

Sumber : Harun, Peurseem, dan Eggleton, 2012

Kedua gambar tersebut menunjukkan proses institutionalisasi dari peraturan yang baru. Gambar yang kedua menunjukkan langkah-langkah yang lebih spesifik dalam proses tersebut. Pengembangan peraturan akuntansi berbasis akrual ditujukan untuk mencapai operasional yang efisien dan transparan. Tantangan yang dihadapi sektor public di Indonesia adalah internalisasi yang kurang yang mengakibatkan kurangnya manfaat yang dirasakan pada saat proses pengadopsian sistem akrual (Harun, Peurseem, dan Eggleton, 2012).

KESIMPULAN

Sektor publik pada akhirnya menerapkan teknik akuntansi akrual yang sudah digunakan oleh sektor bisnis. Disatu sisi pihak tersebut menyatakan bahwa pengadopsian teknik akuntansi akrual akan membawa beberapa keuntungan. Melalui akrual maka proses pengambilan keputusan akan lebih baik. Para pembuat keputusan akan mendapatkan informasi akuntansi yang berkualitas dari sistem akrual sehingga pelaporan keuangan sektor publik dapat mengacu kepada pelaporan yang lebih baik dengan adanya akuntabilitas dan transparansi yang diawali dengan efektifitas dan efisiensi pengelolaan sumber daya. Dipihak yang berbeda akuntansi akrual di pemerintah akan memberikan dampak yang (Kober, Lee, & Ng, 2010; Halim & Kusufi, 2013; Mardiasmo, 2004; Bruns, 2014; Pontoppidan, 2011; Barton, 2007; Churchill, 1992).

Pada tahun-tahun mendatang pemerintah negara-negara di dunia akan mengadopsi sistem akuntansi berbasis akrual. Pertanyaan yang mendasar yang harus dijawab oleh setiap pemerintah yang hendak melakukan tersebut adalah: "Apakah pemerintah yang hendak mengadopsi akuntansi berbasis akrual sudah siap?". Pertanyaan ini dipicu karena manfaat tidak akan didapatkan jika proses tersebut dilakukan karena hanya mengikuti negara-negara lain yang telah terlebih dahulu mengadopsi sistem akrual.

Hal yang krusial yang harus dipertimbangkan adalah kesiapan di bidang administrasi maupun di bidang teknologi. Akuntansi berbasis akrual menuntut sistem informasi akuntansi yang baik sedangkan beberapa negara belum memiliki hal tersebut. Untuk mencapai transparansi dan akuntabilitas tentunya pengadopsian akuntansi berbasis akrual menjadi hal yang patut dipertimbangkan, tetapi walaupun adopsi tersebut dilaksanakan banyak negara yang masih memiliki pekerja yang kurang kompeten dalam bidangnya karena itu proses ini hanya menjadi hal yang membawa kerugian bagi pemerintah. Jadi, kesiapan pemerintah dalam implementasi akuntansi berbasis akrual sangat dibutuhkan untuk mendapatkan hal positif yang dihasilkan dari akuntansi berbasis akrual di sektor publik.

DAFTAR PUSTAKA

- Adhikari, Pawan., Kuruppu, Chamara., & Matilal, Sumohon. 2013. Dissemination and Institutionalization of Public Sector Accounting Reforms in Less Developed Countries: A Comparative Study of the Nepalese and Sri Lankan Central Governemments. *Accounting Forum*: 213-230.
- Bale, Malcolm., & Dale, Tony. 1998. Public Sector Reform in New Zealand and Its Relevance to Developing Countries. *Oxford University Press*: 103-121.
- Barton, Allan. 2007. Accrual Accounting and Budgeting Systems Issues in Australian Governments – A Rejoinder. *Australian Accounting Review*: 75-84.
- Bruns, Hans-Jurgen. 2014. Accounting Change and Value Creation in Public Services- Do Relational Archetypes Make a Difference in Improving Public Service Performance?. *Critical Perspective on Accounting*: 339-367.
- Churchill, Michael. 1992. Accrual Accounting in the Public Sector. *Australian Accountant*: 39-42.
- Connolly, Ciaran., & Hyndmann, Noel. 2006. The Actual Implementation of Accruals Accounting: Caveats from a Case Within the UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*: 272-290.
- Falkman, Par., & Tagesson, Torbjorn. 2008. Accrual Accounting Does Not Mean Accrual Accounting: Factors that Counteract Compliance with Accounting Standards in Swedish Municipal. *Scandinavian Journal of Management*: 2 71-283.
- Gord, Aziz., & SheikhRazei, Sayed. 2014. Investigation on the Problems of Applying Accrual Accounting Basis Instead of Cash Basis with Respect to the Application of the Operational Budget in Public Departments. *Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review*: 1-8.
- Halim, Abdul., & Kusufi, Muhammad. Syam. 2014. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, Abdul., & Kusufi, Muhammad. Syam. 2013. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik. Dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan, Dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Harun, Harun., Peurseem, Karen., & Eggleton, Ian. 2012. Instituonalization of Accrual Accounting in the Indonesian Public Sector. *Journal of Accounting & Organizational Change*: 257-285.
- Hyndmann, Noel., & Connolly, Ciaran. 2011. Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*: 36-45.
- Kober, Ralph., Lee, Janet., & Ng, Juliana. 2010. Mind Your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector Under

- Different Accounting Systems. *Financial Accountability & Management*: 267-298.
- Lye, Joanne., Perera, Hector., & Rahman, Asheq. 2005. The Evolution of Accruals-based Crown (Government) Financial Statements in Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*: 784-815.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: ANDI.
- Nesbakk, Levi. Garseth. 2011. Accrual Accounting Representations in the Public Sector – A Case of Autopoiesis. *Critical Perspective on Accounting*: 247-258.
- Oulasvirta, Lasse. 2014. The Reluctance of a Developed Country to Choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A Critical Case Study. *Critical Perspective on Accounting*: 272-285.
- Pontoppidan, Caroline. A. 2011. Selecting International Standards for Accrual-Based Accounting in the Public Sector: IPSAS or IFRS?. *Journal of Government Financial Management*: 28-32.
- Potter, Brad. 2002. Financial Accounting Reforms in the Australian Public Sector: An Episode in Institutional thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*: 69-93.
- Ryan, Christine. 1998. The Introduction of Accrual Reporting Policy in the Australian Public Sector: An Agenda Setting Explanation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*: 518-539.