

MENGGAGAS “AKUNTANSI PUBLIK TERINTEGRASI” PADA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Lilik Handajani

Universitas Mataram

Abstract

The objective of this article is to review accounting system and system of accountability at public sector organization post New Public Management(NPM) implementation, that is assumed to have strong capitalism idea. Social interest are often neglected due to political one. It emphasizes on reporting process, accountability, economic and secular performance, and owns disconcern on social and religious value in the practice. Based on Giddens's structure analysis in interdependency interaction between government agents and structure dominated, there is an opportunity that agents do not merely accept dominating structure, but they can actively participate to reform public organisation by creating new ones that are more cultural, ethical, in local Indonesian context, and focus on real problems in management issues. The idea of integrated public accounting that accomodates economy, social, and religion is an urgent need.

Keywords: *accountability, agent, structure, integrated public accounting*

Pendahuluan

Beberapa dekade terakhir ini sektor publik di dunia sedang gencar melaksanakan reformasi. Reformasi sektor publik tidak hanya terjadi di negara maju, tetapi negara-negara berkembang seperti Indonesia yang secara aktif juga terus melakukan reformasi pada lembaga publiknya. Reformasi sektor publik di negara-negara berkembang banyak dipengaruhi oleh peran dari World Bank, UNDP, IMF, dan OECD (Mahmudi 2007). Salah satu hal penting dalam agenda reformasi sektor publik di negara-negara berkembang mengarah pada *New Public Management (NPM)* dengan konsep mewirusahaakan birokrasi (*reinventing government*), yaitu diadopsinya cara pengelolaan perusahaan swasta ke dalam pengelolaan sektor publik (Osborne & Gaebler 1995). Perubahan-perubahan yang terjadi pada organisasi sektor publik negara-negara berkembang tersebut mengacu pada perubahan manajerial yang dilakukan oleh negara-negara maju, agar organisasi sektor publik diharapkan mampu bersaing dengan sektor-sektor swasta.

Implementasi NPM tidak serta merta dapat diterapkan tanpa hambatan, bahkan seringkali terjadi penolakan, konflik dan kontroversi antar pihak atau bagian yang terlibat dalam penyelenggaraan sektor publik. Beberapa pihak berpendapat bahwa NPM tidak tepat diterapkan pada negara berkembang. Pengadopsian NPM yang dilakukan negara-negara berkembang apakah memang benar-benar menjadi lebih baik ataukah hanya sekedar perubahan luarnya saja, menjadi kontroversi yang banyak diperdebatkan. Hal ini mengarah pada pertanyaan apakah gaya manajerial sektor publik yang dilakukan negara-negara maju tersebut bisa diterapkan di negara berkembang seperti Indonesia, yang mempunyai faktor-faktor kultural dan karakteristik lokal (nasional) yang

berbeda. Implementasi NPM di negara-negara berkembang ditengarai tidak mudah dilakukan karena ada kecenderungan birokrasi yang sulit dihilangkan.

Kritikan lain yang seringkali dialamatkan kepada organisasi sektor publik sebagai organisasi yang tidak produktif, tidak efisien, selalu merugi, berkualitas rendah, miskin inovasi dan kreativitas, dimana kritik ini muncul sebagai akibat dari kekecewaan masyarakat terhadap layanan publik yang tidak memuaskan seperti birokrasi yang berbelit-belit. Namun demikian tidak sedikit golongan yang memperjuangkan dan meyakini keberhasilan pengadopsian NPM dalam organisasi sektor publik, dalam menghadapi tentangan bahwa NPM tidak tepat untuk negara-negara berkembang karena alasan korupsi dan rendahnya kapasitas administrasi. Penerapan NPM di negara-negara berkembang tergantung pada faktor-faktor kontijensi lokal (*localised contingency*) dan bukan karena karakteristik nasional secara umum, dimana faktor-faktor seperti korupsi dan lemahnya kemampuan administrasi memang mempengaruhi kinerja pemerintah, akan tetapi *localised contingency* lebih besar pengaruhnya sebagai penentu keberhasilan atau kegagalan reformasi (Mahmudi 2007).

Menurut konsep NPM ini, pemerintah dianjurkan untuk melepaskan diri dari birokrasi klasik dengan mendorong organisasi pemerintah agar lebih fleksibel dan menetapkan tujuan serta target organisasi secara lebih jelas sehingga memungkinkan pengukuran hasil. Di samping itu pemerintah juga diharapkan menerapkan sistem desentralisasi, memberi perhatian pada pasar, melibatkan sektor swasta dan melakukan privatisasi (Muhammad 2008). Organisasi pemerintah yang *non profit oriented*, yang seharusnya melayani masyarakat dengan menyediakan barang atau jasa publik harus berganti haluan menjadi organisasi yang harus mengadopsi dan menerapkan gaya manajemen dan akuntansi swasta yang *profit oriented*. Peran dan fungsi pemerintah pusat dan daerah semakin dipersempit dengan menyerahkan pelayanan publik kepada mekanisme pasar dan kompetisi yang berorientasi pelanggan (*customer-oriented*). Hal ini menyebabkan masyarakat yang mempunyai kemampuan ekonomi kurang, tidak dapat memperoleh jaminan pelayanan dan barang publik yang seharusnya menjadi hak setiap warga negara. Konsep "Mewirauahakan Birokrasi" masih terkesan berbuat untuk dirinya sendiri; masih berorientasi pada birokrasi itu sendiri tanpa memperhatikan kepentingan publik yang ada, dimana konsep ini bahkan secara terselubung meminta rakyat sebagai pihak yang harus dieksploitasi. Semua ini terjadi karena logika yang ditemukan dalam *Reinventing Government* adalah pasar, dimana rakyat yang tidak berdaya secara ekonomi jelas tak mempunyai kekuatan untuk mengakses pasar yang bertuhankan kapital itu, dan rakyat hanya menjadi elemen komplementer yang dengan mudah direkayasa kebutuhannya demi kepentingan pasar (Putra dan Arif 2001).

Proses pengadopsian NPM dalam organisasi sektor publik tidak terlepas dari peran dari *human agency* sebagai agen penyelenggara pemerintah dan *struktur* yang mendasari atau memfasilitasi pengadopsian NPM tersebut. Bahkan konflik, kontradiksi dan kontroversi turut mewarnai realitas sosial dalam proses perubahan paradigma pengelolaan sektor publik ini. Menurut Giddens (1984) ada dua pendekatan yang kontras bertentangan, dalam memandang realitas sosial. Pertama, pendekatan yang terlalu menekankan pada dominasi struktur dan kekuatan sosial (seperti, fungsionalisme Parsonian dan strukturalisme, yang cenderung ke obyektivisme). Kedua, pendekatan yang terlalu menekankan pada individu (seperti, tradisi hermeneutik, yang cenderung ke subyektivisme. Namun, kehidupan sosial itu juga tidak semata-mata ditentukan oleh kekuatan-kekuatan sosial. Interaksi *human agency* dan struktur sosial berhubungan satu sama lain. Tindakan-tindakan yang berulang-

ulang (repetisi) dari agen-agen individual-lah yang mereproduksi struktur tersebut.

Sistem akuntansi dan akuntabilitas memegang peran penting dalam sistem pengendalian manajemen sektor publik, dimana sistem akuntansi dan akuntabilitas publik menjadi esensi utama dalam pengelolaan organisasi sektor publik. Berger & Luckmann (1996) dalam Vamosi (2005) menyatakan bahwa kerangka teoritis untuk memahami akuntabilitas adalah penting untuk memberikan prioritas utama pada dimensi historis agar dapat merefleksikan pemahaman terhadap institusi atau pengaturan institusi dengan menggunakan logika atau rasionalitas tertentu. Perubahan organisasi sektor publik terjadi akibat transformasi dari manajemen pemerintahan tradisional menjadi organisasi sektor publik yang diregulasi oleh gaya manajemen swasta sebagai konsekuensi dari penerapan NPM. Teori strukturisasi Giddens (1979, 1984) dapat digunakan untuk menelaah implementasi NPM dalam organisasi sektor publik, yang menekankan pada tindakan yang berarti bagi agen pemerintah dan struktur dari konteks sosial, dalam memahami memproduksi, mereproduksi atau meregulasi tatanan sosial (*social order*). Teori strukturisasi juga menunjukkan analisis yang potensial bagi perubahan organisasi, dengan penekanan pada konflik, kontradiksi, dan konsekuensi yang tidak dimaksudkan (*unintended consequences*), yang disebabkan oleh perubahan organisasi sektor publik dari konsep tradisional menjadi konsep modern versi NPM.

Realitas sosial yang melatarbelakangi implementasi NPM dalam sektor publik ini menarik untuk dikaji terutama dalam interaksi *human agency* dan struktur pada sistem akuntabilitas publik dengan menggunakan teori strukturisasi. Permasalahan yang timbul terhadap akuntabilitas publik dengan model NPM adalah bagaimana nilai-nilai etika dan sudut pandang moral dalam implementasi NPM, serta apakah pengadopsian NPM merupakan keputusan terburu-buru dari pemerintah Indonesia tanpa mempertimbangkan kondisi lokal organisasi sektor publik dan masyarakat pada umumnya. Bagaimana format akuntansi sektor publik yang lebih mengedepankan sudut pandang moral, sosial dan religiusitas dalam menyediakan dan memenuhi pelayanan publik bagi masyarakatnya, tampaknya menjadi bahan refleksi bagi kita untuk menggagas alternatif akuntansi sektor publik yang terintegrasi dalam koridor organisasi sektor publik. Pengajuan gagasan akuntansi integrasi sebagai upaya menjembatani relasi agen dan struktur, menyatukan kepentingan ekonomi, kepentingan sosial, dan kepentingan religiusitas dalam akuntabilitas publik untuk menciptakan realitas organisasi sektor publik yang lebih baik.

Perspektif kritis dalam artikel ini menggunakan analisis strukturisasi Giddens untuk memahami perubahan realitas sosial dalam penerapan *New Public Management* dalam penyelenggaraan sektor publik. Analisis strukturisasi dilakukan terhadap sistem akuntansi dan akuntabilitas yang ditunjukkan dalam interaksi dari struktur penandaan (*signification structure*), struktur pengesahan (*legitimation structure*), dan struktur dominasi (*domination structure*), serta konflik dan kontradiksi dalam perubahan organisasi yang terjadi dalam organisasi sektor publik. Tujuan dari analisis ini adalah: (1) menginvestigasi konsekuensi dari regulasi *New Public Management* dalam sistem akuntansi dan akuntabilitas publik, serta perubahan organisasi pada organisasi sektor publik, dan (2) memberikan kontribusi literatur pada transformasi sistem akuntansi dan akuntabilitas serta perubahan organisasi dengan memberikan analisis kontekstual dari proses reformasi ke era NPM tersebut pada organisasi sektor publik.

Tinjauan Teoritis

Teori strukturasi: interaksi agensi dan struktur dalam realitas sosial

Ada dua pendekatan yang kontras bertentangan, dalam memandang realitas sosial, yaitu *pertama* pendekatan yang terlalu menekankan pada dominasi struktur dan kekuatan sosial yang cenderung ke obyektivisme; dan *kedua* pendekatan yang terlalu menekankan pada individu yang cenderung ke subyektivisme. Menghadapi dua pendekatan yang kontras berseberangan tersebut, Anthony Giddens tidak memilih salah satu, tetapi merangkum keduanya dalam bentuk teori strukturasi. Teori strukturasi berkaitan dengan hubungan antara tindakan agen dan struktur sosial dalam memproduksi, mereproduksi dan regulasi tatanan sosial. Sistem sosial terdiri dari aktivitas kemanusiaan dari agen yang dikondisikan dengan waktu dan ruang, struktur yang dikonseptualkan dengan aturan dan sumberdaya, yang dapat mengarahkan perilaku pelaku dalam setting sosial, dan juga dapat memperbolehkan dan membatasi tindakan manusia.

Kehidupan sosial adalah lebih dari sekadar tindakan-tindakan individual, dan juga tidak semata-mata ditentukan oleh kekuatan-kekuatan sosial, namun, *human agency* dan struktur sosial berhubungan satu sama lain (Giddens 2003). Tindakan-tindakan yang berulang-ulang (repetisi) dari agen-agen individual-lah yang mereproduksi struktur tersebut. Tindakan sehari-hari seseorang memperkuat dan mereproduksi seperangkat ekspektasi. Perangkat ekspektasi orang-orang lainlah yang membentuk apa yang oleh sosiolog disebut sebagai "kekuatan sosial" dan struktur sosial". Dengan demikian terdapat struktur sosial (seperti, tradisi, institusi, aturan moral) serta memungkinkan bahwa semua struktur yang mendominasi dan dipaksakan itu bisa diubah, ketika orang mulai mengabaikan, menggantikan, atau mereproduksinya secara berbeda. Hal ini ditegaskan dalam Giddens (2003) bahwa untuk mengungkapkan, menganalisis strukturasi sistem sosial berarti mengkaji mode-mode tempat diproduksi dan direproduksinya sistem-sistem dalam suatu interaksi. Interaksi ini didasarkan pada aktivitas-aktivitas utama aktor-aktor di tempat tertentu yang menggunakan aturan-aturan dan sumberdaya dalam konteks tindakan yang beraneka ragam.

Teori strukturasi: dualitas struktur dan agency serta perubahan struktur

Dalam pandangan Giddens, terdapat sifat dualitas pada struktur, yaitu struktur sebagai medium, dan sekaligus sebagai hasil (*outcome*) dari tindakan-tindakan agen yang diorganisasikan secara berulang (*recursively*). Maka properti-properti struktural dari suatu sistem sosial sebenarnya tidak berada di luar tindakan, namun sangat terkait dalam produksi dan reproduksi tindakan-tindakan tersebut. Struktur dan *agency*(dengan tindakan-tindakannya) tidak bisa dipahami secara terpisah. Pada tingkatan dasar, misalnya, orang menciptakan masyarakat, namun pada saat yang sama orang juga dikungkung dan dibatasi (*constrained*) oleh masyarakat. Struktur diciptakan, dipertahankan, dan diubah melalui tindakan-tindakan agen. Sementara tindakan-tindakan itu sendiri diberi bentuk yang bermakna (*meaningful form*) hanya melalui kerangka struktur. Jalur kausalitas ini berlangsung ke dua arah timbal-balik, sehingga tidak memungkinkan bagi kita untuk menentukan apa yang mengubah apa. Struktur dengan demikian memiliki sifat membatasi(*constraining*) sekaligus membuka kemungkinan (*enabling*) bagi tindakan agen.

Dalam teori strukturasi, agen memiliki tiga tingkatan kesadaran, yaitu: (1)kesadaran diskursif (*discursive consciousness*), yaitu apa yang mampu

dikatakan atau diberi ekspresi verbal oleh para pelaku, tentang kondisi-kondisi sosial, khususnya tentang kondisi-kondisi dari tindakannya sendiri sebagai suatu bentuk kemawasdirian (*awareness*) yang memiliki bentuk diskursif; (2) kesadaran praktis (*practical consciousness*), yaitu apa yang pelaku ketahui (percaya) tentang kondisi-kondisi sosial, khususnya kondisi-kondisi dari tindakannya sendiri, namun hal tersebut tidak dapat diekspresikan si pelaku secara diskursif; dan (3) motif atau kognisi tak sadar (*unconscious motives/cognition*), dimana motif lebih merujuk ke potensial bagi tindakan, daripada cara tindakan itu dilakukan oleh si agen dan hanya memiliki kaitan langsung dengan tindakan dalam situasi yang tidak biasa, yang menyimpang dari rutinitas dan kenyataannya sebagian besar dari tindakan-tindakan agen sehari-hari tidaklah secara langsung dilandaskan pada motivasi tertentu.

Struktur dibentuk oleh kesadaran praktis, berupa tindakan berulang-ulang, yang tidak memerlukan proses refleksif (perenungan), dan tidak ada "pengambilan jarak" oleh si agen terhadap struktur. Ketika makin banyak agen mengadopsi cara-cara mapan atau rutinitas keseharian dalam melakukan sesuatu, mereka sebenarnya telah memperkuat tatanan struktur (*order*). Namun struktur sosial bisa berubah, dan perubahan (*change*) struktur bisa disebabkan oleh dua hal. *Pertama*, perubahan struktur bisa terjadi jika semakin banyak agen yang mengadopsi kesadaran diskursif, yaitu saat agen "mengambil jarak" dari struktur, dan melakukan sesuatu tindakan dengan mencari makna/nilai dari tindakannya tersebut, yang hasilnya bisa berupa tindakan yang menyimpang dari rutinitas atau kemapanan, dan praktis telah mengubah struktur tersebut. *Kedua*, perubahan juga bisa terjadi karena konsekuensi dari tindakan, yang hasilnya sebenarnya tidak diniatkan sebelumnya (*unintended consequences*). *Unintended consequences* mungkin secara sistematis menjadi umpan balik, ke arah kondisi-kondisi yang tidak diketahui bagi munculnya tindakan-tindakan lain lebih jauh. Dalam *unintended consequences* ini, bukan adanya atau tidak-adanya niat (intensi) yang penting, namun adanya kompetensi atau kapabilitas di pihak si agen untuk melakukan perubahan dengan menggunakan kuasa atau power. Teori Strukturasi Giddens dalam hal ini menekankan pentingnya *power* yang merupakan kapasitas transformatif seseorang untuk mengubah dunia sosial dan material dan sarana mencapai tujuan, dan oleh karenanya terlibat secara langsung dalam tindakan-tindakan setiap orang.

Sehubungan dengan perubahan organisasi sector public dengan penerapan *New Public Management* (NPM), teori strukturasi memberikan pemahaman yang bernilai untuk memberikan kritik dan analisis atas perubahan organisasi akibat konflik dan kontradiksi dalam realitas sosial di organisasi sector public, dengan menunjukkan jauh ke depan konsekuensi dari perubahan organisasi sektor publik dan keterbatasan dari sistem regulasi dalam menjalankan perubahan tersebut. Selain itu adanya kebutuhan untuk memperkuat keberadaan regulasi dalam sektor publik serta mendefinisikan peran dari regulator terhadap akuntabilitas regulasi untuk menjamin transparansi dan konsistensi dalam pengelolaan organisasi sektor publik

Penerapan *New Public Management* (NPM) dan permasalahannya

Salah satu gerakan reformasi sektor publik adalah munculnya konsep *New Public Management* atau NPM. NPM muncul sebagai reaksi terhadap tidak memadainya model administrasi publik tradisional. Penerapan konsep *New Public Management* telah menyebabkan terjadinya perubahan drastis manajemen sektor publik dari sistem manajemen tradisional yang kaku, birokratis, dan hirarkies menjadi model manajemen sektor publik yang fleksibel dan lebih mengakomodasi pasar. Penerapan NPM pada sektor publik dapat dipandang sebagai suatu bentuk modernisasi atau reformasi manajemen dan administrasi publik, depolitisasi kekuasaan, atau desentralisasi wewenang yang mendorong demokrasi. Perubahan tersebut telah mengubah peran pemerintah terutama dalam hal hubungan antara pemerintah dengan masyarakat.

Implementasi konsep NPM di sektor publik tidaklah bebas dari kendala dan masalah. Masalah tersebut terutama berakar di mental birokrat tradisional, pengetahuan dan ketrampilan yang tidak memadai, dan peraturan perundang-undangan yang tidak memberikan peluang yang cukup untuk menciptakan fleksibilitas dalam pembuatan keputusan (Mahmudi 2007). Lebih lanjut Mahmudi (2007) mengidentifikasi beberapa masalah dalam menerapkan konsep NPM di negara berkembang adalah sebagai berikut:

1. NPM didasarkan pada penerapan prinsip/mechanisme pasar atas kebijakan publik dan manajemennya, dimana hal ini juga terkait dengan pengurangan peran pemerintah yang digantikan dengan pengembangan pasar, yaitu dari pendekatan pemerintah *centris*(*state centered*) menjadi pasar *sentris*(*market centered approach*). Negara-negara berkembang memiliki pengalaman yang sedikit dalam ekonomi pasar, pasar di negara berkembang relatif tidak kuat dan tidak efektif, perekonomian pasarnya lebih banyak didominasi oleh orang asing atau perusahaan asing bukan pengusaha pribumi atau lokal, dan tidak ada kepastian hukum yang kuat.
2. Adanya permasalahan dalam privatisasi perusahaan publik. Privatisasi di negara berkembang bukan merupakan tugas yang mudah, karena pasar di negara berkembang belum kuat, sehingga privatisasi akhirnya berarti kepemilikan asing atau kelompok etnis tertentu yang hal ini dapat membahayakan dan menciptakan keretakan sosial.
3. Perubahan mekanisme birokrasi ke mekanisme pasar apabila tidak dilakukan dengan hati-hati bisa menciptakan wabah korupsi, dimana ini berkaitan dengan permasalahan budaya korupsi yang kebanyakan dialami negara-negara berkembang. Pergeseran dari budaya birokrasi yang bersifat *patronistik* menjadi budaya pasar yang penuh persaingan membutuhkan upaya yang kuat untuk mengurangi kekuasaan birokrasi.
4. Adanya keengganan untuk berpindah ke model pengontrakan dalam pemberian pelayanan publik jika aturan hukum dan penegakannya tidak kuat. Penggunaan model-model kontrak kurang berhasil jika terdapat permasalahan politisasi yang lebih besar pada negara berkembang terutama dalam hal politisasi penyediaan layanan publik, pemberian kontrak kepada kroni-kroninya.
5. Adanya permasalahan kelembagaan, lemahnya penegakan hukum, permodalan dan kapabilitas sumberdaya manusia. Selain itu negara berkembang terus melakukan reformasi yang tidak terkait atau bahkan berlawanan dengan agenda NPM atau paket agenda NPM tidak dilaksanakan sepenuhnya.

Dari permasalahan yang muncul dengan penerapan NPM, akan mengarahkan pemahaman pada perspektif kritis bahwa konsep perubahan paradigma pada pengelolaan organisasi sektor publik, masih mengandung

banyak sekali kelemahan dan berpotensi menimbulkan konflik dan kontroversi, sehingga tujuannya pun menjadi kabur. Permasalahan menarik yang muncul adalah bagaimana sistem akuntansi dan akuntabilitas pada organisasi sektor publik dengan basis NPM dan kendala-kendala apa yang dihadapi, serta timbulnya alternatif mengenai bagaimana sistem akuntansi dan akuntabilitas yang secara terintegrasi dapat mengatasi permasalahan dalam organisasi sektor publik.

Sistem akuntansi sektor publik

Akuntansi sektor publik didefinisikan sebagai mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat (Bastian, 2001). Kebijakan desentralisasi telah mengubah sifat hubungan antar pemerintah pusat, antar pemerintah dengan masyarakat, dan berbagai entitas lain dalam pemerintahan. Peranan pelaporan keuangan telah berubah dari posisi administrasi semata menjadi posisi akuntabilitas. Dengan demikian tujuan akuntansi sektor publik adalah untuk memastikan kualitas laporan keuangan dalam pertanggungjawaban publik.

Prasarana akuntansi sektor publik yang telah dibangun dalam pemerintahan desentralisasi dalam era NPM adalah Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah No. 24 tahun 2005. Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik (SAKSP) dikembangkan sesuai dengan standar yang berlaku di tingkat internasional, diantaranya dengan mengadaptasi *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountant (IFAC)*. Pada dasarnya prinsip pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berorientasi pada IPSAS, namun disesuaikan dengan kondisi di Indonesia, antara lain dengan memperhatikan peraturan-peraturan perundangan yang berlaku, praktik-praktik keuangan yang ada, serta kesiapan sumberdaya para pengguna SAP (Bastian 2006). Strategi pengembangan SAP dilakukan melalui proses transisi dari basis *cash* menuju basis akrual yang disebut *cash toward accrual*. Proses transisi standar menuju akrual diharapkan selesai pada tahun 2007, dan diterapkan sepenuhnya pada tahun 2008 menjadi *accrual basis*.

Kebijakan akuntansi (*accounting policies*) dalam IPSAS (Andayani 2007) menyebutkan bahwa manajemen sektor publik harus memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi entitas dan meyakinkan bahwa laporan keuangan telah memberikan informasi sebagai berikut:

1. *Relevan* dengan pengambilan keputusan bagai para pemakainya, dimana informasi yang relevan harus mempunyai seperangkat standar yang jelas dengan tujuan akuntansi dan berlandaskan pada konsep-konsep yang jelas serta dapat diterima umum.
2. *Reliabel* (dapat dipercaya) yang berarti informasi harus : disajikan secara tepat dalam hal kinerja dan posisi keuangan entitas, mencerminkan substansi ekonomi atas kejadian-kejadian dan transaksi-transaksi dan tidak hanya bentuk formalitasnya, netral yang berarti bebas dari bias dan kesalahan, kehati-hatian (*prudent*), dan lengkap dalam semua hal yang material.

Melihat pentingnya reformasi akuntansi pada sektor publik, penerapan perspektif organisasi harus dilandasi dengan menemukan kembali peranan akuntansi (Bastian 2006). Praktik akuntansi sektor publik (Penlebury 1992 dalam Bastian 2006) di Indonesia mempunyai empat titik kritis sebagai berikut:

1. Praktik pertanggungjawaban yang layak

Prosedur penghasilan dan pembayaran dari pusat pertanggungjawaban organisasi sektor publik dapat dilakukan dengan pemenuhan otorisasi, baik dari DPR/DPRD atau komisaris. Kadangkala proses otorisasi itu dihasilkan dari proses demokrasi melalui pengambilan suara/voting.

2. Prinsip bruto
Seluruh penghasilan dibayarkan bruto, dan biaya yang terjadi dibebankan sebagai pengurang penghasilan dan harus dilaporkan secara lengkap ke setiap pusat pertanggungjawaban yang terkait.
3. Periodikal
Semua pengeluaran harus dipertanggungjawabkan per periode, sehingga otorisasi pengeluaran akan dinilai berdasarkan prestasi periode terkait. Kelebihan dana diatas pengeluaran dapat diketahui dan dikembalikan ke manajemen pusat pertanggungjawaban.
4. Spesifikasi
Pengeluaran untuk tujuan khusus harus dilandasi oleh persetujuan DPR/DPRD atau komisaris. Konsep *by exception*/pengecualian ini harus diatur dalam peraturan tersendiri tanpa mengabaikan tingkat pencapaian prestasi manajemen organisasi sektor publik yang terkait.

Agenda penting lainnya dalam implementasi NPM dalam organisasi sektor publik adalah pengukuran kinerja. Pengukuran kinerja sangat penting untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik, dengan menunjukkan bagaimana uang publik dipergunakan secara ekonomis, efisien dan efektif. Penilaian prestasi suatu organisasi sektor publik saat ini masih difokuskan pada tiga konsep dasar, yaitu ekonomi, efisiensi dan efektivitas (Bastian 2006). Indikator efisiensi merupakan perbandingan antara input dan output, indikator efektivitas menunjukkan kesuksesan atau kegagalan dalam pencapaian tujuan, sedangkan indikator ekonomi merupakan indikator tentang penggunaan input. Lebih lanjut dinyatakan dalam Mardiasmo (2005) bahwa *value for money* merupakan penilaian inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah, yang mempertimbangkan input, output dan outcome secara bersama-sama. Permasalahan yang sering dihadapi oleh pemerintah dalam melakukan pengukuran kinerja adalah sulitnya mengukur output, karena output yang dihasilkan tidak selalu berupa output yang berwujud, akan tetapi lebih banyak berupa *intangible asset*.

Konsep akuntabilitas kinerja pada organisasi sektor publik

Akuntabilitas organisasi dapat dipahami sebagai bentuk pertanggungjawaban yang mengacu kepada siapa organisasi bertanggungjawab dan untuk apa organisasi bertanggungjawab. Dalam arti luas, akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*). Makna akuntabilitas ini merupakan konsep filosofis inti dalam manajemen sektor publik, dimana dalam konteks organisasi pemerintah, sering ada istilah akuntabilitas publik yang berarti pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut (Mahsun 2006). Pemerintah, baik pusat maupun daerah, harus bisa menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

Akuntabilitas berhubungan terutama dengan mekanisme supervisi, pelaporan, dan pertanggungjawab kepada otoritas yang lebih tinggi dalam

sebuah rantai komando formal. Akuntabilitas publik terdiri dari dua macam, yaitu akuntabilitas vertikal dan akuntabilitas horizontal. Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR. Pertanggungjawaban horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas. Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal bukan hanya pertanggungjawaban vertikal, sehingga tuntutan yang muncul adalah perlunya dibuat laporan keuangan eksternal yang dapat menggambarkan kinerja sektor publik.

Elwood (1993), Hoopwood dan Tomkins (1984) dalam Mahmudi (2007) menjelaskan bahwa terdapat lima dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik, yaitu akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum, akuntabilitas proses, akuntabilitas program, akuntabilitas kebijakan, dan akuntabilitas keuangan. *Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum*, terkait dengan penghindaran penyalangunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang diisyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik. *Akuntabilitas proses*, terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi. Akuntabilitas proses termanifestasikan melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya. *Akuntabilitas program*, terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal. *Akuntabilitas kebijakan*, terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas. *Akuntabilitas keuangan*, adalah pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk menggunakan uang publik (*public money*) secara ekonomi, efisien dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana serta korupsi, serta menekankan pada ukuran anggaran dan finansial.

Akuntabilitas pegawai pemerintahan dapat dipahami berdasarkan hubungan otoritas konstitusional para menteri terhadap parlemen. Para pegawai pemerintahan ini hanya bertanggungjawab kepada para menteri. Akuntabilitas menunjukkan hubungan antara otoritas dan pengendalian melalui pertanggungjawaban yang berupa pelaporan/catatan (*account*). Di dalam analisis terhadap akuntabilitas publik terdapat tiga kategorisasi yang menunjukkan arah dan saluran akuntabilitas (Mahsun 2007), yaitu:

1. Kepada parlemen secara langsung
2. Kepada agen-agen (perwakilan) publik, seperti auditor, *ombudsman*, dan parlemen.
3. Kepada para pegawai tingkat atas atau yang se-level.

Tugas utama dari parlemen adalah sebagai agen akuntabilitas atas tanggungjawab para menteri dan departemennya dalam melakukan kewajiban dan fungsinya. Parlemen bisa melakukan investigasi sebagaimana dilakukan oleh *ombudsman* dan auditor, sehingga parlemen ini diharapkan mempunyai peranan yang kuat dalam implementasi akuntabilitas publik.

Anggaran sebagai media akuntabilitas

Salah satu agenda penting dalam implementasi NPM adalah desentralisasi. Desentralisasi pemerintah daerah telah melahirkan kewenangan yang besar bagi pemerintah daerah untuk mengelola sumberdaya publik di daerahnya masing-masing. Desentralisasi juga memberikan tanggungjawab kepada daerah untuk meningkatkan pendapatan daerah masing-masing dengan cara perluasan potensi dan jumlah wajib pajak. Sebagai konsekuensi, organisasi sektor publik harus bertanggungjawab melaporkan pengelolaan keuangan yang bersumber dari masyarakat ini dalam suatu bentuk pertanggungjawaban publik, berupa laporan anggaran dan realisasi.

Pelaporan anggaran adalah upaya untuk membangun kepercayaan publik kepada pemerintah daerah. Dengan mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan dalam bentuk anggaran maka diharapkan laporan pertanggungjawaban keuangan bisa lebih akuntabel sehingga mendapat dukungan publik. Dengan adanya tekanan tersebut menimbulkan kebutuhan terhadap akuntabilitas yang semakin meningkat pada organisasi sektor publik. Upaya untuk menciptakan anggaran yang akuntabel, sangat ditentukan dari pelaporan yang dibuat, yaitu seberapa efektif informasi yang disajikan memenuhi kebutuhan publik. Mahsun (2007) menyatakan bahwa dalam rangka mencapai tujuan akuntabilitas publik dengan sebenar-benarnya, perlu mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

1. Sebaiknya pemerintah pusat berkonsentrasi pada masa-masa awal dari proses penganggaran untuk mendapatkan kesamaan standar akuntansi pemerintah daerah, sehingga pemerintah pusat dapat menguji berbagai anggaran daerah untuk melihat kepatuhan terhadap standar yang ditetapkan.
2. Dalam memenuhi akuntabilitas publik, maka diperlukan pelaporan yang dipublikasi kepada masyarakat secara detail dan lengkap mengenai bagaimana uang digunakan atau dibelanjakan, sehingga masyarakat bisa langsung mengetahui dan menilai pengelolaan keuangan oleh pemerintah.
3. Akuntabilitas juga menekankan pada outcome dan kualitas dari manajemen keuangan yang dicapai dari proyek dan program yang selama ini didanai secara tidak langsung dari masyarakat melalui pajak. Masyarakat yang mempunyai informasi cukup mengenai outcome dan kualitas akan mempunyai kepercayaan dan dukungan yang baik sehingga pemerintahan menjadi lebih kuat.

Kerangka Analisis

Dalam memandang realitas sosial, ada dua pendekatan yang kontras berseberangan, yaitu pendekatan yang terlalu menekankan pada dominasi struktur dan kekuatan sosial yang cenderung ke obyektivisme; serta pendekatan yang terlalu menekankan pada individu yang cenderung ke subyektivisme. Analisis strukturasi Giddens merangkum kedua pendekatan tersebut dalam bentuk teori strukturasi. Teori strukturasi berkaitan dengan hubungan antara tindakan agen dan struktur sosial dalam memproduksi, mereproduksi dan regulasi tatanan sosial. Sistem sosial terdiri dari aktivitas kemanusiaan dari agen yang dikondisikan dengan waktu dan ruang, struktur yang dikonseptualkan dengan aturan dan sumberdaya, dapat mengarahkan perilaku pelaku dalam setting sosial, dan juga dapat memperbolehkan dan membatasi tindakan manusia.

Giddens (2003) mengungkapkan bahwa untuk mengungkapkan, menganalisis strukturasi sistem sosial berarti mengkaji mode-mode tempat

diproduksi dan direproduksinya sistem-sistem dalam suatu interaksi. Interaksi ini didasarkan pada aktivitas-aktivitas utama aktor-aktor (dalam hal ini agen publik penyelenggara pemerintah) di tempat tertentu (dalam hal ini organisasi sektor publik) yang menggunakan aturan-aturan dan sumberdaya dalam konteks tindakan yang beraneka ragam. Oleh karenanya teori strukturasi ini mempunyai dasar untuk memahami ketentuan implementasi NPM sebagai suatu struktur yang mendominasi dalam organisasi sektor publik.

Sehubungan dengan telaah mengenai pengadopsian dan implementasi *New Public Management (NPM)* dalam organisasi sektor publik, teori strukturasi memberikan pemahaman yang peka terhadap interaksi antara agen (dalam hal ini penyelenggara pemerintah daerah) dengan struktur yang dominan (dalam hal ini adalah peraturan, Undang-undang untuk implementasi konsep NPM dan Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik (SAKSP)). Teori strukturasi menghasilkan cara memahami dari proses sosial yang membantu membentuk sistem akuntansi dan sistem akuntabilitas, sebagai elemen penting dari system akuntansi dan akuntabilitas, dengan menganalisis tentang perubahan yang terjadi pada organisasi sektor publik, yang mengarah pada munculnya sistem sosial yang baru.

Kepekaan teori strukturasi ini memberi tanda kepada dimensi yang relevan dengan struktur sosial, dimana struktur penandaan (*signification structure*) saling berhubungan dan saling ketergantungan dengan struktur pengesahan (*legitimation structure*) dan struktur dominasi (*domination structure*). Peran penting dari agensi untuk mereproduksi atau merubah sistem yang sudah ada, karena adanya konflik dan krisis dalam mempengaruhi terjadinya perubahan tersebut. Berdasarkan Giddens, dalam situasi ketika undang-undang dan aturan sosial yang mengalami krisis, maka peran kritis agensi adalah dengan mengendalikan untuk membentuk kembali struktur sosial. Struktur adalah aturan dan sumber daya (*rules and resources*) yang mewujudkan pada saat diaktifkan oleh pelaku dalam suatu praktik sosial, dalam arti ini, struktur tidak hanya mengekang (*constraining*) atau membatasi pelaku, melainkan juga memungkinkan (*enabling*) terjadinya praktik social (Conrad 2006). Analisis ini juga menelaah bagaimana teori strukturasi dapat memberikan cara pandang dalam melaksanakan sistem akuntansi dan sistem akuntabilitas, sebagai sistem pengendalian manajemen yang penting, dengan melakukan analisis dari sistem yang membawa individu dalam menghasilkan kembali struktur penandaan, pengesahan dan dominasi.

Pembahasan dan Diskusi

Analisis Strukturasi dalam Sistem Akuntansi dan Akuntabilitas Publik

Telaah permasalahan ini menunjukkan nilai dari teori strukturasi sebagai kerangka yang peka untuk menganalisis sistem akuntansi dan sistem akuntabilitas dan perubahan organisasi pada organisasi sektor publik yang mengadopsi NPM. Telaah studi dilakukan terhadap interaksi dari agensi dan struktur penandaan (*signification structure*), struktur pengesahan (*legitimation structure*) dan struktur dominasi (*domination structure*), untuk mengetahui bagaimana struktur dihasilkan dan ditransformasi, hubungan saling ketergantungan antara agensi dan struktur dalam proses perubahan. Teori strukturasi berguna bagi studi mengenai sistem akuntabilitas dan sistem akuntansi, sebagaimana dilakukan oleh Robert & Scapens (1985), dengan membangun kerangka untuk pemahaman bagaimana sistem akuntabilitas bekerja dalam organisasi. Hasil studi tersebut menyatakan bahwa menjalankan

sistem akuntabilitas dalam konteks interaksi dapat dianalisis dalam tindakan individual dan direproduksinya struktur penandaan, pengesahan dan dominasi. Sistem akuntabilitas juga mewujudkan tatanan moral, saat mereka telah mulai mempertimbangkan hak dan kewajiban, termasuk hak dari beberapa orang untuk menarik yang lain untuk menggunakannya.

Sejak pertimbangan keuangan yang ditetapkan sebagai dasar yang penting bagi akuntabilitas, penting untuk mempertimbangkan bagaimana kesesuaian sistem akuntansi dengan sistem akuntabilitas, merefleksikan dan memproduksi sistem, yang sebaik dengan pertimbangan potensialnya dalam melakukan perubahan. Informasi akuntansi merupakan aspek pengendalian penting dari proses yang berhubungan dengan regulasi sektor publik.

Interaksi agen dan struktur

Dalam pemerintahan daerah terjadi interaksi antara agen, dalam hal ini adalah aparat penyelenggara pemerintah dan struktur yang mendominasi, yaitu ketentuan peraturan pemerintah, undang-undang dan standar akuntansi pemerintahan untuk mengadopsi praktik NPM beserta segala atribut yang menyertainya, seperti penyusunan sistem akuntansi dan akuntabilitas publik. Adanya struktur yang mendominasi dan tindakan agen untuk beradaptasi menyebabkan timbulnya realitas sosial berikutnya yaitu perubahan dalam organisasi pemerintah yang non profit menjadi organisasi *profit-oriented* yang kemudian menggunakan konsep NPM. Perubahan organisasi disebabkan hubungan timbal balik antara struktur yang mendominasi yang ditanggapi dengan tindakan penyesuaian atau adaptasi dari agen untuk melakukan perubahan dalam organisasi pemerintah. Perubahan organisasi ini mempengaruhi terjadinya perubahan dalam sistem akuntansi dan sistem akuntabilitas publik.

Apabila dikaitkan dengan tindakan agen, tampaknya bentuk kesadaran praktis, yang berupa tindakan berulang-ulang (repetisi), yang tidak memerlukan proses refleksif (perenungan), dan tidak ada “pengambilan jarak” oleh si agen terhadap struktur, yang terjadi dalam proses pengadopsian NPM. Ketika makin banyak agen mengadopsi cara-cara mapan atau rutinitas keseharian dalam melakukan sesuatu, mereka sebenarnya telah memperkuat tatanan struktur (*structure order*), yaitu berarti semakin memperkuat posisi legitimasi implementasi praktik NPM di organisasi pemerintah. Namun demikian, banyak permasalahan yang timbul sehubungan dengan implementasi NPM di negera-negara berkembang khususnya di Indonesia, karena ketidakesesuaian kultur dan karakteristik nasional. Melalui teori strukturasi Giddens ini tampaknya terbuka jalan pemikiran bahwa agen tidak harus menerima struktur yang mendominasi apa adanya, tetapi agen justru bisa berperan penting dalam melakukan perubahan pengelolaan organisasi publik yang lebih sesuai dengan kultur dan permasalahan riil di pemerintah daerah di Indonesia.

Perubahan dalam organisasi sektor publik adalah struktur sosial yang terjadi akibat tindakan timbal balik antara agen dan struktur, yang dapat dilakukan dengan cara:

1. Apabila semakin banyak agen yang mengadopsi kesadaran diskursif, yaitu saat agen “mengambil jarak” dari struktur, dan melakukan sesuatu tindakan dengan mencari makna/nilai dari tindakannya tersebut, hasilnya bisa berupa tindakan yang menyimpang dari rutinitas atau kemapanan, dan praktis telah mengubah struktur tersebut.
2. konsekuensi dari tindakan, yang hasilnya sebenarnya tidak diniatkan sebelumnya (*unintended consequences*). *Unintended consequences* merupakan *paradoxical* yang mungkin secara sistematis menjadi umpan

balik, ke arah kondisi-kondisi yang tidak diketahui bagi munculnya tindakan-tindakan lain lebih jauh. Sebagai contoh misalnya pemerintah melakukan program dana Bantuan Langsung Tunai (BLT) untuk mengurangi jumlah masyarakat miskin, tetapi tujuan tersebut justru menyebabkan kondisi yang sebaliknya dan tidak diinginkan terjadi, yaitu jumlah masyarakat miskin semakin banyak. Sebagai contoh lainnya pemerintah melakukan privatisasi sebagai agenda NPM, untuk meningkatkan efisiensi pengelolaan BUMN. Namun kondisi yang tidak dimaksudkan sebelumnya justru terjadi, seperti kepemilikan asing yang tinggi, pengurangan tenaga kerja sehingga pengangguran meningkat, dan tenaga kerja Indonesia menjadi buruh di negeri sendiri akibat tidak mempunyai *bargaining power* karena prosentase kepemilikan terhadap perusahaan nasional yang rendah.

3. Sehubungan dengan akuntabilitas publik, perubahan struktur organisasi publik yang berbasis pada NPM, menyebabkan bentuk pertanggungjawaban yang semakin luas kepada masyarakat dalam bentuk transparansi. Tindakan ini seringkali tidak hanya menjadi fungsi pengawasan yang lebih baik, tetapi justru tuntutan transparansi yang tinggi tersebut seringkali menimbulkan realitas sosial baru berupa ketidakpuasan yang sifatnya negatif bagi sekelompok masyarakat, dengan cara mengganggu dan menghambat pelaksanaan program pembangunan pemerintah. Adanya kondisi ini pada akhirnya mengarahkan agen membuat struktur baru yang dapat merubah realitas sosial tersebut.

Struktur penandaan, struktur dominasi, dan struktur legitimasi

Perubahan yang terjadi pada organisasi sektor publik merefleksikan perubahan struktur sosial yang lebih luas di masyarakat, sebagai perkembangan utama yang terjadi melalui sektor publik dengan pengenalan pada paham manajemen modern dan upaya untuk menandingi praktik sektor swasta, dengan keyakinan dapat meningkatkan ekonomi, efisiensi dan efektivitas dari sektor publik. Pembebasan pelayanan publik oleh negara mengesahkan perubahan yang terjadi, dan melihat bahwa program privatisasi sebagai cara untuk mendorong pertanggungjawaban dan ketidaktergantungan dengan mendasarkan pada komersial dan kompetisi pasar.

Pada era sebelum NPM saat fokus pada pelayanan publik adalah struktur penandaan dengan keyakinan menyelenggarakan hak untuk masyarakat, yang disahkan dengan hak pemerintah untuk mendominasi pengelolaan dan tanggung jawab memberikan pada pelayanan publik. Terdapat konflik antara etos pelayanan publik dengan etos sektor publik. Etos pelayanan publik memberikan kualitas yang positif dalam organisasi sektor publik dengan memberikan pelayanan yang didedikasikan untuk pelayanan, keselamatan dan keamanan masyarakat, sedangkan sisi negatifnya adalah tidak ada responsifitas terhadap pasar, tidak diperlukannya perubahan dan pembuatan keputusan yang berjalan lambat. Pada saat itu juga tidak ada akuntansi, yang ada hanyalah pembukuan, dan akuntabilitas pemerintah adalah terhadap DPR dan lembaga yang mempunyai level lebih tinggi. Anggaran inkremental (model perbandingan target dan realisasi) mendominasi sistem akuntabilitas pemerintahan daerah. Konflik terjadi saat sistem akuntabilitas digunakan sebagai cara untuk memenuhi kebutuhan agen dengan menggunakan pemerintahan sebagai sarana untuk melegitimasi penggunaan uang rakyat, sebagai sarana untuk mengejar tujuan politik penguasa. Menghadapi krisis pengesahan yang menimbulkan masalah dari administrasi tradisional dari sektor publik, maka pemerintah dengan kekuasaannya mempengaruhi

perubahan radikal dengan melakukan ketentuan mengadopsi dan mengimplementasikan NPM dalam penyelenggaraan organisasi sektor publik di Indonesia.

Ciri utama dari implementasi NPM adalah perubahan radikal dari organisasi sector public yang non profit menjadi organisasi yang berorientasi laba (*profit oriented*). Setelah era implementasi NPM, fokus baru adalah komersial pelayanan publik, struktur penandaan, pengesahan dan dominasi menimbulkan bahasa baru akuntabilitas keuangan. Penekanan ekonomi, efisiensi dan efektivitas pada agen pemerintah sebagai tuntutan transparansi pengelolaan pemerintahan, yang melegitimasi upaya terhadap penyerahan pelayanan publik kepada swasta, seperti bentuk privatisasi dan masyarakat diberikan kebebasan untuk memilih pelayanan yang paling efisien. Anggaran berbasis kinerja tetap menjadi media akuntabilitas, tetapi dalam penyusunan anggaran faktor politis dan tarik-menarik kepentingan antara partai politik tetap mendominasi. Namun terjadi konflik dan kontradiksi dimana hak masyarakat untuk memperoleh pelayanan publik menjadi terabaikan, pemberantasan korupsi tidak terselesaikan.

Identifikasi struktur penandaan, pengesahan dan dominasi sebelum era NPM dan setelah era NPM pada organisasi sector public adalah sebagai berikut seperti pada tabel 1. Tampak bahwa setelah era NPM dengan mulai digunakannya akuntansi dalam pengelolaan keuangan public dan penyusunan anggaran berbasis kinerja, maka struktur legitimasi menjadi berbasis pada kompetisi pasar, serta birokrasi yang diharapkan lebih efisien, efektif dan ekonomis. Kondisi ini memunculkan struktur dominasi lain untuk mengawasi dan mengendalikan organisasi sector public, seperti masyarakat secara langsung (melalui Lembaga Swadaya dan organisasi independen lainnya), ketentuan *standar setters* akuntansi pemerintahan maupun regulasi lainnya seperti Undang-undang dan Peraturan Pemerintah.

Potensi informasi akuntansi dalam mempengaruhi perubahan organisasi ditunjukkan dengan penggantian dari wacana pembukuan menjadi wacana akuntansi, dan informasi keuangan berkembang secara progresif menjadi lebih penting setelah implementasi NPM, dan dipergunakannya akuntansi dalam sektor publik. Peran akuntansi sebagai sumber informasi yang memberikan pengesahan bagi pemerintah untuk menyerahkan pelayanan publik pada kompetisi pasar (*market-based-competition*).

Tabel 1
Perbedaan Antara Era Sebelum dan Sesudah NPM

	Era Sebelum NPM	Era Setelah NPM
Struktur Penandaan	Tidak ada akuntansi, yang ada pembukuan Bahasa tentang pelayanan publik Anggaran berbasis inkremental	Akuntansi mulai digunakan dalam pengelolaan keuangan publik Bahasa tentang akuntabilitas keuangan dan pasar bebas Anggaran berbasis kinerja
Struktur Legitimasi	Fokus pelayanan kepada masyarakat Birokrasi panjang dan berbelit-belit Harga pelayanan publik yang mampu diberikan	Fokus pada kompetisi pasar Birokrasi efisien, efektif, ekonomis Mengutamakan kepuasan dan pilihan pelanggan
Struktur Dominasi	Masyarakat secara tidak langsung dan perwakilan DPR Pegawai tingkat atas atau <i>level</i> yang lebih tinggi	Masyarakat secara langsung (Organisasi Independen, LSM) serta DPRD/DPR Dewan Penetapan Standar (<i>standar setters</i>) Akuntansi Pemerintahan Negara dengan produk regulasi (UU, PP)

Sumber: diolah

Dengan menggunakan akuntansi sebagai skema pemahaman, pemerintah mengenalkan pemahaman baru tujuan organisasi, berdasarkan pada struktur penandaan terhadap prinsip kompetisi dan pasar bebas, disahkan oleh daya tarik keunggulan kekuatan pasar dalam memberikan keputusan terbaik bagi pelanggan. Peran pemerintah semakin dipersempit, dan pada perkembangannya hanya berperan untuk menangani program di luar pelayanan publik, seperti urusan-urusan keamanan dan pertahanan. Pelayanan masyarakat yang seharusnya menjadi hak publik tidak memperoleh jaminan dari pemerintah.

Kelemahan dan kendala dalam sistem akuntansi dan akuntabilitas publik

Hasil analisis strukturasi memberikan pemahaman terhadap kelemahan dan kendala dalam system akuntansi dan akuntabilitas public. Adapun sistem akuntansi dan akuntabilitas publik dalam era NPM diindikasikan masih mempunyai kelemahan dan kendala dalam penerapannya, sebagai berikut:

1. Fungsi parlemen dalam proses akuntabilitas publik belum optimal, karena seringkali terhambat oleh faktor-faktor politik dan tarik-menarik antar kepentingan golongan atau partai politik.
2. Proses penyusunan anggaran sebagai media akuntabilitas terkesan hanya sebagai formalitas belaka, karena sarat dengan kepentingan politik dan bukan murni memperjuangkan kepentingan rakyat. Selama ini adanya *public hearing* atas anggaran seringkali menciptakan kesan bahwa semua

keputusan sudah dibuat dan *public hearing* hanya menunjukkan serta memaksakan apa yang ditetapkan oleh pemerintah.

3. Akuntabilitas dalam organisasi sektor publik hanya mengukur pertanggungjawaban yang bersifat ekonomi atau yang dapat dikuantitatifkan, sementara akuntabilitas yang sifatnya non kuantitatif atau non ekonomi diabaikan.
4. Penggunaan konsep pengukuran inti kinerja *value for money* (efektif, efisiensi dan ekonomi) belum dapat mengukur kinerja organisasi secara menyeluruh, karena masih adanya kesulitan dalam pengukuran output layanan yang diberikan.
5. Peran dari akuntansi sektor publik belum optimal dalam mendorong terciptanya akuntabilitas publik dalam hal finansial, karena fungsi dari akuntansi sektor publik sebagai penyedia informasi tidak digunakan secara optimal dalam peningkatan kualitas keputusan yang berkaitan dengan kebijakan publik. Hal ini karena keputusan dan kebijakan publik yang diambil seringkali didasarkan pada pendekatan proyek yang tidak menyentuh realitas sesungguhnya dari permasalahan masyarakat. Dengan demikian terkesan bahwa kebijakan publik tidak lain adalah sarana untuk melegitimasi pengeluaran dan pembelanjaan dana anggaran publik.
6. Bentuk akuntabilitas publik hanya dimanifestasikan berupa pelaporan (*reporting*) yang dipublikasikan kepada masyarakat, tentang bagaimana uang digunakan dan dibelanjakan, sehingga masyarakat bisa langsung mengetahui dan menilai pengelolaan keuangan oleh pemerintah. Tampak disini bahwa akuntabilitas hanya diwujudkan dalam bentuk pertanggungjawaban keuangan saja, sementara bagaimana mekanisme dan proses penggunaan uang, pengukuran keberhasilan penggunaan uang dalam mencapai tujuan kesejahteraan masyarakat seringkali tidak tercapai, seperti angka kemiskinan yang masih tinggi, distribusi pendapatan yang tidak merata, angka pengangguran tinggi dan hal lainnya yang kontraproduktif dengan keberhasilan akuntabilitas anggaran.
7. Konsep akuntansi berbasis *cash toward accrual* yang pada akhirnya nanti menjadi *accrual basis* penuh pada penyelenggaraan organisasi sektor publik jika tidak dilakukan pengawasan yang ketat berpotensi memberikan agen pemerintah kebebasan yang besar dalam pengendalian yang besar atas ketepatan waktu dari biaya aktual. Pada beberapa kondisi, agen pemerintah juga dapat mengatur waktu dari pengakuan dari penerimaan dan pengeluaran dengan menggeser atau menunda pengakuan dari penerimaan maupun biaya. Dan hal ini membuka peluang terjadinya penyalangunaan jabatan dan manipulasi keuangan negara.
8. Penerapan konsep *reinventing government* dalam NPM tidak dapat mengatasi masalah birokrasi selama ini, karena belum ada arah yang jelas dan *political will* yang kuat dari pemerintah dan dukungan dari masyarakat.
9. Saluran akuntabilitas yang hanya mengutamakan stakeholder vertikal dan horizontal versi NPM tampaknya belum efektif dan tidak bisa memberikan solusi yang konkrit terhadap fungsi dan peran akuntabilitas, sehingga angka penyalangunaan jabatan dan korupsi juga belum bisa teratasi.
10. Hambatan internal, seperti sistem birokrasi yang rumit dan hambatan eksternal seperti sikap tidak percaya masyarakat, menimbulkan persepsi bahwa pemerintah tidak dapat dikontrol oleh masyarakatnya, sehingga akuntabilitas publik kepada masyarakat terkesan hanya sebagai slogan saja tetapi tidak pernah diwujudkan.

Akuntansi publik terintegrasi dalam organisasi sektor publik

Berdasarkan telaah mengenai analisis strukturasi dalam menciptakan perubahan, membuka pemikiran bahwa tindakan agen pemerintah dan struktur dapat membentuk perubahan sosial. Perubahan sosial dalam organisasi sektor publik terkesan dipaksakan dan akibatnya struktur sosial baru yang terbentuk tidak mampu mencapai tujuan mulia dari NPM. Hal ini karena ketentuan untuk mengimplementasikan NPM dan perubahan yang terjadi tidak didasarkan pada lokalitas kondisi budaya, karakteristik khusus pemerintahan dan masyarakat di Indonesia. Dengan mendasarkan pada teori strukturasi, perubahan yang lebih baik dapat dilakukan dengan interaksi timbal balik antara agen pemerintah dan struktur yang dibangun dari realitas lokal, berupa perundang-undangan dan peraturan, standar, akuntansi dan akuntabilitas yang sesuai dengan kultur lokal dan kearifan nilai-nilai lokal masyarakat Indonesia, yang berjiwa sosial, beragama, saling toleransi, dan dekat dengan lingkungan alam. Oleh karena itu gagasan sistem akuntansi dan akuntabilitas sektor publik sebagai alternatif pencerahan dari akuntansi dan akuntabilitas versi NPM adalah untuk lebih menyetengahkan dan mengakomodasi kepentingan akuntabilitas kepada Tuhan, masyarakat, serta lingkungan.

Penyelenggaraan pemerintahan seharusnya diselenggarakan secara bertanggung jawab, baik akuntabilitas kepada Tuhan, masyarakat, maupun lingkungan. Akuntabilitas kepada Tuhan, dikaitkan bahwa setiap perbuatan yang kita lakukan di dunia akan diminta pertanggungjawabannya kelak di akherat pada waktunya nanti. Akuntabilitas kepada masyarakat, berarti bahwa dana masyarakat harus digunakan oleh penyelenggara pemerintah sesuai dengan program yang telah ditetapkan secara bertanggung jawab. Penyalangunaan uang negara atau masyarakat untuk kepentingan pribadi atau golongan harus dipertanggungjawabkan secara hukum di dunia maupun di akherat kelak. Akuntabilitas lingkungan, bahwa program-program pembangunan yang dilakukan harus mengedepankan kepentingan masyarakat sekitar serta berwawasan lingkungan, tidak mengakibatkan pencemaran dan merusak lingkungan.

Akuntansi dan sistem akuntabilitas sektor publik dengan versi NPM, ditengarai sangat kuat bermuatan kapitalisme, yang sangat mengutamakan kepentingan kaum pemodal. Kepentingan masyarakat luas seringkali diabaikan karena tarik ulur kepentingan politis yang ujung-ujungnya adalah materi, serta menghilangkan nilai-nilai religius dalam praktiknya karena lebih berfokus pada pengukuran transaksi dan pengukuran kinerja yang sifatnya ekonomi dan keduniawian. Sistem akuntansi publik terintegrasi berusaha untuk menyeimbangkan kondisi ini, sehingga organisasi sektor publik sebagai pengguna akuntansi tersebut dapat melakukan fungsinya dan memberikan pertanggungjawaban yang lebih komprehensif.

Dengan berangkat dari keyakinan untuk membentuk sistem akuntansi dan akuntabilitas publik pada organisasi sektor publik yang lebih menyatukan berbagai kepentingan atau mengintegrasikan berbagai kepentingan, yaitu *stakeholder* vertikal tertinggi Tuhan, dan *stakeholder* horizontal yaitu masyarakat dan perwakilannya serta lingkungan; maka gagasan tentang akuntansi publik terintegrasi memberikan pemahaman yang lebih holistik tentang sistem akuntabilitas publik. Sistem akuntansi publik terintegrasi dalam organisasi sektor publik, dirancang untuk dapat mengakomodasi kepentingan ekonomi, sosial, dan religiusitas. Dimensi dalam kepentingan ekonomi, berkaitan dengan pertanggungjawaban keuangan publik; dimensi kepentingan sosial, berkaitan dengan pertanggungjawaban kepada manusia dan alam; sedangkan dimensi religiusitas berkaitan dengan pertanggungjawaban keagamaan dalam hubungan manusia dengan pencipta-Nya.

Gagasan-gagasan yang menyetengahkan sistem akuntansi dan akuntabilitas publik terintegrasi penting dikedepankan dan menjadi bahan perenungan, serta memberikan wacana baru dalam konsep akuntabilitas publik pada organisasi sektor publik. Adapun konsep-konsep utamanya adalah sebagai berikut:

1. Pembentukan sistem akuntansi publik terintegrasi diharapkan dapat mengarahkan pada pola akuntabilitas publik yang lebih baik, lebih terintegrasi dan lebih komprehensif dalam organisasi sektor publik.
2. Sistem akuntansi dan akuntabilitas publik terintegrasi dikembangkan berdasarkan etika atau norma moral sebagai aturan mengenai sikap perilaku dan tindakan manusia sebagai manusia yang hidup bermasyarakat dan juga sebagai seperangkat prinsip moral yang membedakan yang baik dari yang buruk, agar kehidupan dalam masyarakat berjalan harmonis. Agen pemerintah harus meningkatkan aspek moral dan etikanya agar tetap terjaga eksistensinya, mutu pelayanannya dan menjaga kepentingan masyarakat dengan membungkusnya dengan nilai etika yang kokoh, dan memelihara keamanan sistem ekonomi dan sosial dalam masyarakat kita.
3. Sistem akuntansi publik terintegrasi, pada dasarnya adalah mencoba menggabungkan nilai-nilai yang bersifat obyektif-subyektif, egoistis-atruistik, maskulin-feminin, sekular-religius. Dengan menggabungkan kedua poros yang berseberangan tersebut diharapkan bahwa organisasi sektor publik dapat berperan dan menjalankan fungsinya dengan lebih baik dan terciptanya keseimbangan antara berbagai aspek tersebut diatas.
4. Praktik pemilihan program dengan menggunakan dana masyarakat perlu dikembangkan dalam konteks visi kesejahteraan masyarakat, dengan melakukan akurasi penataan anggaran belanja untuk pos yang terkait langsung dengan kepentingan dan kebutuhan masyarakat luas.
5. Perlu adanya perubahan pola pikir dan mentalitas baru di tubuh birokrasi pemerintah terhadap konsep akuntansi publik terintegrasi, karena sebaik apapun konsep yang ditawarkan, namun dengan semangat dan mentalitas penyelenggara pemerintahan yang masih menggunakan paradigma lama, akan menjadi slogan kosong tanpa membawa perubahan apa-apa.
6. Sistem akuntansi sektor publik, mulai dari pencatatan transaksi sampai dengan penyusunan laporan keuangan, serta pertanggungjawaban hendaknya menggunakan dasar yang berbasis pada pencatatan dan pelaporan transaksi yang mengakomodasi dimensi ekonomi, dimensi sosial, dan dimensi religiusitas; karena konsep ini lebih menekankan pada keseimbangan antara proses perencanaan, pengendalian dan pertanggungjawaban sebagai ciri pengelolaan organisasi sektor publik.
7. Sistem pengukuran kinerja *value for money* pada organisasi sektor publik tampaknya belum menjelaskan kinerja menyeluruh sebagai organisasi yang memberikan pelayanan publik, karena kinerja hanya dilihat dari perspektif organisasi, sementara perspektif masyarakat pengguna diabaikan. Oleh karena itu konsep pengukuran kinerja selain yang sudah ada, perlu dikembangkan juga indikator kinerja kepuasan masyarakat pengguna pelayanan publik, kualitas pelayanan publik, distribusi pelayanan dan sebagainya.
8. Perlunya perspektif tambahan dalam merumuskan pengukuran kinerja juga penting dilakukan tidak hanya pada aspek pengukuran kinerja ekonomi (keuangan) sebagaimana konsep, tetapi pengukuran kinerja non keuangan (sosial, spiritual, nilai-nilai agama) juga sangat penting untuk digunakan sesuai dengan karakter *non profit* pada organisasi sektor publik.

9. Akuntabilitas publik hendaknya tidak hanya sekedar pelaporan kepada masyarakat bagaimana uang digunakan atau dibelanjakan, tetapi masyarakat harus berperan aktif melakukan pengawasan mulai dari penganggaran, pelaksanaan, pelaporan dan penilaian pencapaian hasil, baik secara langsung maupun melalui wakilnya yang resmi maupun lembaga pengawas independen.
10. Pada akhirnya nanti konsep akuntansi publik terintegrasi perlu diperluas tidak hanya akuntabilitas secara ekonomi tetapi juga akuntabilitas secara vertikal kepada Tuhan, dan akuntabilitas horizontal kepada manusia dan kepedulian lingkungan.

Konsep akuntansi publik terintegrasi yang mengakomodasi dimensi ekonomi, dimensi sosial, dan dimensi religiusitas seperti ini memang lebih kompleks jika dibandingkan dengan konsep akuntabilitas modern atau versi NPM yang selama ini digunakan. Namun demikian tantangan ini bukan berarti tidak dapat dilakukan. Oleh karena itu, studi lebih lanjut untuk lebih mengkonkritkan dan mengoperasionalkan akuntansi publik terintegrasi berbasis dimensi ekonomi, dimensi sosial dan dimensi religiusitas ini terus tetap dibutuhkan untuk menciptakan tatanan sosial yang lebih baik.

Kesimpulan

Sistem akuntansi dan akuntabilitas publik dalam organisasi sector publik modern, ditengarai masih lebih mengedepankan pertanggungjawaban yang bersifat ekonomi atau yang dapat dikuantitatifkan, sementara system akuntansi dan akuntabilitas yang sifatnya non kuantitatif atau non ekonomi diabaikan. Dimensi kepentingan masyarakat luas seringkali diabaikan karena tarik ulur kepentingan politis, lebih berfokus pada proses pelaporan, pertanggungjawaban dan pengukuran kinerja yang sifatnya ekonomi (keuangan) dan keduniawian, serta mengurangi nilai-nilai sosial dan menghilangkan nilai-nilai religius dalam praktiknya.

Melalui telaah analisis strukturasi dalam interaksi timbal balik antara agen pemerintah dan struktur yang mendominasi, tampaknya terbuka jalan bahwa agen tidak harus menerima struktur yang mendominasi apa adanya. Tetapi agen justru bisa berperan penting dalam melakukan perubahan pengelolaan organisasi publik dengan membentuk struktur yang berakar dan lebih sesuai dengan kultur, nilai-nilai moral etis, dan kearifan nilai lokal masyarakat Indonesia, serta menyentuh permasalahan riil dalam pengelolaan organisasi sektor publik di Indonesia.

Konsep akuntansi publik terintegrasi dalam organisasi sektor publik, digagas untuk dapat mengakomodasi dimensi kepentingan ekonomi, sosial, dan religiusitas. Dimensi dalam kepentingan ekonomi, berkaitan dengan pertanggungjawaban keuangan publik; dimensi kepentingan sosial, berkaitan dengan pertanggungjawaban kepada kehidupan sosial kemanusiaan dan kepedulian terhadap lingkungan alam; sedangkan dimensi religiusitas berkaitan dengan pertanggungjawaban keagamaan dalam hubungan manusia dengan pencipta-Nya. Konsep akuntansi publik terintegrasi seperti ini memang lebih kompleks jika dibandingkan dengan konsep akuntabilitas modern atau versi NPM yang selama ini digunakan. Oleh karena itu, studi lebih lanjut untuk lebih mengkonkritkan dan mengoperasionalkan akuntansi integrasi sosial berbasis dimensi ekonomi, dimensi sosial dan dimensi religiusitas ini terus tetap dibutuhkan untuk menciptakan tatanan sosial (*social order*) yang lebih baik.

Daftar Pustaka

- Andayani, W, 2007, *Akuntansi Sektor Publik*, Malang:Bayumedia Publishing.
- Bastian, I, 2001, *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*: Yogyakarta: Penerbit BPFE.
- , 2006, *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Conrad, L, 2002, "A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry", *Critical Perspectives on Accounting* , 16 (2005),p 1-26
- Giddens, A, 1979, *Central problems in social theory: action, structure and contradiction in social analysis*. London:Macmillan.
- , 2003, *Teori Strukturasi untuk Analisis Sosial*. Terjemahan. Polity Press – UK .
- Mahmudi, 2007, *Manajemen Kinerja Sektor Publik*,. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Mahsun, Muhammad, 2007, *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*, Yogyakarta: BPFE
- Muhammad, Fadel, 2008, *Reinventing Local Government: Pengalaman dari Daerah*. Jakarta: Elex Media Komputindo
- Mardiasmo, 2005, *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Osborne, D dan T Gaebler. 1995 (1992). *Mewirausahakan Birokrasi (Reinventing Government)*. Jakarta: PT. Pustaka Binaman Pressindo
- Putra, F dan S Arif, 2001, *Kapitalisme Birokrasi, Kritik Reinventing Government Osborne-Gaebler*, Penerbit: LKiS Yogyakarta bekerjasama dengan Puspek Averroes Malang
- Vamosi, T, 2005, "Management Accounting and Accountability in a New Reality of Everyday Life", *The British Accounting Review* 37(2005) p 443-470