

**EBBANK**

Volume 4 No. 2, Desember 2013

Hal. 568-578

## **Penerapan Akuntansi AkruaI Pada Organisasi Sektor Publik**

**Handoko A Hasthoro**

Fakultas Ekonomi Universitas Janabadra

*Tulisan ini membahas penerapan akuntansi akrual di organisasi sektor publik. Akuntansi akrual, bagian dari reformasi new public management (NPM), diyakini akan membawa organisasi sektor publik menjadi lebih transparan, akuntabel, efisien dan efektif. Beberapa pengalaman negara-negara lain menunjukkan hasil yang bervariasi. Di Nepal, Afrika Selatan, dan Norwegia penerapan akuntansi akrual mengalami kegagalan. Sedangkan di Australia, Selandia Baru, Finlandia, Swedia, Amerika Serikat dan Inggris adalah contoh negara yang berhasil menerapkan akuntansi akrual. Untuk Indonesia, penerapan akuntansi akrual memerlukan kajian yang mendalam dan hati-hati dengan memperhatikan aspek lingkungan organisasi dan kultur organisasi sektor publik.*

*Kata kunci: akuntansi akrual, organisasi sektor publik, reformasi sektor publik, NPM*

### **1. Pendahuluan**

Akuntansi akrual telah menjadi bagian penting pada era penerapan *New Public Management* (NPM). Pengadopsian akuntansi akrual oleh sektor publik bisa dikatakan merupakan bagian dari reformasi NPM. Tiga hal penting dalam reformasi NPM adalah desentralisasi, meningkatkan daya saing dengan peningkatan efisiensi dan efektivitas, dan akuntabilitas bagi peningkatan kinerja (Timoshenko dan Adhikari 2009). Penggunaan akuntansi akrual dipercaya akan menciptakan transparansi yang lebih tinggi atas aktivitas pada organisasi sektor publik yang pada akhirnya

bertujuan meningkatkan akuntabilitas pemerintahan serta memperbaiki kualitas pengambilan keputusan dalam lingkungan pemerintahan. Beberapa studi membuktikan bahwa defisiensi dalam sistem akuntansi merupakan kelemahan penting dalam manajemen sektor publik terutama di negara-negara berkembang (Blondal 2003; Marwata dan Alam 2006; Wyk 2007; Adhikari dan Mellemvik 2011).

Penggunaan basis akrual tidak hanya untuk penyusunan laporan keuangan, di beberapa negara telah menggunakan basis akrual baik untuk penyusunan laporan keuangan maupun untuk penganggaran (misal: Selandia Baru dan Australia). Di negara-negara anggota OECD, basis akrual sejauh ini belum banyak diterima untuk pelaporan keuangan dan juga untuk tujuan penganggaran. Untuk pelaporan keuangan hanya Australia, Selandia Baru, Finlandia, Swedia, dan Amerika Serikat yang menggunakan akuntansi akrual penuh (*full accrual basis*). Sedangkan untuk anggaran baru Australia, Selandia baru, dan Inggris yang sudah menerapkan akuntansi akrual penuh (Blondal 2003). Menurut Abdullah dan Asmara (2007), dua alasan yang sering dikemukakan atas hal ini adalah pertama, penganggaran secara akrual dipercaya akan menimbulkan risiko disiplin anggaran. Keputusan politik untuk mengeluarkan uang harus dikaitkan dengan kapan pengeluaran itu dilaporkan dalam anggaran. Hanya basis kas yang dapat memenuhi hal tersebut. Alasan kedua, yaitu bahwa legislator cenderung resisten untuk mengadopsi anggaran akrual karena kompleksitas dari konsep akrual itu sendiri.

Perubahan sistem politik dan sosial kemasyarakatan akibat arus deras reformasi telah menuntut pengelolaan pemerintahan untuk lebih baik (*good government governance*). Tuntutan akan transparansi publik, kinerja yang baik, akuntabilitas yang tinggi telah membawa para manajer pemerintahan daerah untuk mampu mengalokasikan sumber daya secara efektif dan efisien. Kemampuan ini memerlukan informasi akuntansi sebagai salah satu dasar penting dalam pengambilan keputusan alokasi

sumber daya ekonomis. Untuk itu pemerintah memerlukan ahli penyedia informasi akuntansi untuk memenuhi kebutuhan manajemen dan pengambil keputusan yang lain agar memungkinkan mereka mengalokasikan berbagai sumber daya ekonomis pemerintahan daerah. Kebijakan *good government governance* merupakan tuntutan yang harus dipenuhi oleh organisasi pemerintahan, yang disadari hal itu tidak mudah untuk dilaksanakan karena memerlukan media dan proses untuk mewujudkannya.

Untuk merespon tuntutan tersebut, Pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 yang mengatur mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan bahwa semua level pemerintahan di wilayah hukum Republik Indonesia wajib untuk menyusun laporan keuangan berbasis akrual yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Operasional, Laporan Posisi Keuangan / Neraca, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Laporan Arus Kas yang kemudian disertai Catatan atas Laporan Keuangan. Basis akrual akan memberikan gambaran informasi yang lebih lengkap, akurat, transparan dan lebih bermanfaat, misal informasi biaya pelayanan yang diberikan pemerintah, bagi pengambilan keputusan pemerintah maupun para *stakeholders* lain.

## **2. Pembahasan**

### **2.1. Akuntansi Akrual**

Akuntansi Akrual adalah sebuah metode umum sistem pencatatan akuntansi *double entry* yang mempertemukan pendapatan biaya pada periode kedua hal tersebut berkaitan. Pada akuntansi akrual aktiva, kewajiban, ekuitas, pendapatan dan biaya diakui dalam periode pelaporan dimana ada kaitannya, tidak memandang saat kas diterima atau dibayarkan atau mempunyai dampak ekonomik terhadap entitas (Klumpes 2001). Perbedaan utama akuntansi akrual dengan akuntansi berbasis kas adalah bahwa akuntansi akrual akan mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya transaksi yang menyebabkan pihak-pihak

yang terkait mengakui adanya penerimaan hak dan kewajiban, sedangkan basis kas hanya mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya penerimaan atau pengeluaran kas.

Akuntansi akrual dianggap lebih baik dibandingkan akuntansi kas. Teknik akuntansi berbasis akrual diyakini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dipercaya, lebih akurat, komprehensif dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial dan politik. Basis akrual diterapkan agak berbeda antara *Proprietary fund (full accrual)* dengan *Governmental fund (modified accrual)* karena biaya (*expenses*) diukur dalam *Proprietary fund*, sedangkan *expenditure* difokuskan pada *general fund*. *Expense* adalah sumber daya yang dikonsumsi selama periode akuntansi. *Expenditure* adalah jumlah kas yang dikeluarkan atau akan dikeluarkan selama periode akuntansi. Karena *Governmental Fund* tidak memiliki catatan modal dan utang (dicatat/dikategorikan dalam aktiva tetap dan utang jangka panjang), *expenditure* yang diukur bukan *expense*.

Pada *Governmental Fund*, hendaknya digunakan *modified accrual basic*. Belanja di *accrued*, tetapi *revenue* dicatat berdasarkan basis kas, yaitu pada saat diterima bukan saat diperoleh. Pendapatan seperti PPN, PPh dan fee (retribusi) dihitung pada saat diterima kas-nya. Salah satu pengecualian adalah *property tax (PBB)* yang di *accrued* karena jumlahnya dapat diestimasi secara lebih pasti.

Menurut Mardiasmo (2002), pengaplikasian *accrual basic* dalam akuntansi sektor publik pada dasarnya adalah untuk menentukan *cost of services* dan *charging for services*, yaitu untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Dari sudut transparansi dan akuntabilitas, pengaitan metode waktu dengan suatu peristiwa menyebabkan efektifitas dan efisiensi suatu pembelanjaan atau aktivitas dapat dinilai dalam kurun waktu tertentu. Meski basis akrual mungkin sulit untuk diterapkan, harus dirancang dengan hati-hati dan mempunyai implikasi yang tidak dapat dihindari, misal pada penganggaran,

pendekatan penerapan yang total dan segera perlu dilakukan agar tidak kehilangan momentum perubahan dari basis kas ke basis akrual.

Penerapan akuntansi berbasis akrual adalah mencakup pendekatan perancangan apakah dapat dilakukan secara bertahap atau langsung secara frontal atau sering disebut dengan *big bang*. Pendekatan bertahap sangat disarankan, terutama bagi pemerintah di negara yang sedang berkembang mengingat keterbatasan sumber daya manusia dan komitmen politik dari pimpinan negara yang masih kecil. Pendekatan ini dirasa paling masuk akal, mengingat konsep akuntansi berbasis akrual harus dipandang sebagai bagian dari sebuah reformasi sistem keuangan negara secara keseluruhan yang harus mencakup reformasi di bidang lain selain hanya masalah akuntansi. Pendekatan ini juga diharapkan dapat menghasilkan hasil optimal karena pelaporan akuntansi dan keuangan berbasis akrual dirancang secara bersamaan dengan pelaporan berbasis kas, kondisi yang saat ini berlaku. Meski begitu perlu diperhatikan karakteristik organisasi dan kultur negara yang bersangkutan.

## **2.2. Pengalaman Negara Lain**

Tidak selamanya penerapan akuntansi akrual pada organisasi pemerintah bisa berjalan sukses. Banyak kendala yang dihadapi sehingga penerapan akuntansi akrual tidak bisa sukses seperti yang diharapkan. Penelitian oleh Adhikari dan Mellempvik (2011) dengan obyek Pemerintah Pusat Negara Nepal menunjukkan bahwa di Nepal penerapan akuntansi akrual yang telah dilakukan sejak 1980-an ternyata tidak sukses. Kepentingan organisasi internasional dan keterlibatan akuntan profesional menjadi dua faktor utama yang mengiringi perjalanan penerapan akuntansi akrual tersebut. Kegagalan ini yang kemudian mengubah istilah akuntansi akrual diganti dengan akuntansi kas modifikasian yang mengacu pada basis kas yang ada di *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)*. Hal yang sama juga terjadi di Afrika Selatan. Menurut survey yang dilakukan oleh Wyk (2007), departemen dan dinas di pemerintahan masih menggunakan akuntansi

kas. Sistem informasi akuntansi yang dijalankan saat ini nampaknya tidak bisa diganti dengan menggunakan akuntansi akrual. Di Norwegia, akuntansi akrual menunjukkan adanya masalah tetapi tindakan yang relevan untuk memecahkan masalah tidak dilakukan selama beberapa tahun (Pettersen dan Nyland 2011).

Negara yang telah sukses menerapkan akuntansi akrual adalah Selandia Baru dan Australia untuk pelaporan keuangan dan penganggaran. Untuk pelaporan keuangan saja yang sudah berhasil adalah Finlandia, Swedia, dan Amerika Serikat. Sedangkan yang menerapkan akuntansi akrual untuk penganggaran saja adalah Inggris. Di Selandia Baru dan Inggris pengembangan akuntansi merujuk pada prinsip-prinsip akuntansi berterima umum (GAAP) sebagaimana yang dikembangkan di sektor bisnis (Ellwood dan Newberry 2007). Di Australia, akuntansi telah memainkan peran yang signifikan dalam meningkatkan akuntabilitas, efisiensi dan efektivitas pelayanan di sektor publik (Hoque dan Moll 2001; Barton 2009). Sedangkan Inggris dikenal sebagai pelopor reformasi sektor publik selama dua dekade terakhir yang mana hal ini membuat Inggris dijuluki sebagai negara yang dikendalikan oleh kaum reformis dan modernis (Jackson dan Lapsley 2003).

### **2.3. Reformasi Sektor Publik**

Selama tahun 1980-an, ada gerakan di sejumlah negara-negara anggota *Organization for Economic and Cooperative Development* (OECD) terhadap penerapan NPM. Pusat untuk perubahan dalam mode manajemen publik adalah pergeseran ke ranah "*accountingization*". Perkembangan ini dapat diklaim sebagai bagian dari pergeseran yang lebih luas dalam doktrin-doktrin untuk dapat menerima sistem akuntabilitas publik dan administrasi publik. Pada saat yang bersamaan, perubahan akuntansi membentuk bagian penting dari tuntutan progresif pada era model akuntabilitas publik.

NPM Sebagai sekumpulan praktik yang melibatkan reformasi struktural untuk meningkatkan semangat *entrepreneur* diantara penyedia

jasa yang didanai oleh negara (Lee 2012). Semangat mewujudkan NPM mulai termunculkan ketika disadari bahwa organisasi sektor publik diidentikkan dengan tidak produktif, tidak efisien, selalu merugi, rendah kualitas, miskin inovasi dan kreativitas, sarang KKN, berbelit-belit dan lain sebagainya. Karakteristik utama NPM adalah perubahan lingkungan birokrasi yang didasarkan pada aturan baku menuju sistem manajemen publik yang lebih fleksibel dan lebih berorientasi pada kepentingan publik. Di Inggris, praktik ini berfokus pada bidang kesehatan, pendidikan, pemerintah pusat, dan pemerintah daerah (Connolly dan Hyndman 2006). Konsep ini yang dalam konteks Indonesia saat ini lebih dikenal dalam istilah reformasi birokrasi.

Reformasi birokrasi merupakan perubahan signifikan elemen-elemen birokrasi, antara lain kelembagaan, sumber daya manusia aparatur, ketatalaksanaan, akuntabilitas aparatur, pengawasan, dan pelayanan publik. Hal penting dalam reformasi birokrasi adalah perubahan *mind-set* dan *culture-set* serta pengembangan budaya kerja. Reformasi Birokrasi diarahkan pada upaya-upaya mencegah dan mempercepat pemberantasan korupsi, secara berkelanjutan, dalam menciptakan tata pemerintahan yang baik, bersih, dan berwibawa (*good governance*), pemerintah yang bersih (*clean government*), dan bebas Korupsi Kolusi dan Nepotisme (KKN).

Reformasi Birokrasi dihadapkan pada upaya mengatasi inefisiensi, inefektivitas, tidak profesional, tidak netral, tidak disiplin, tidak patuh pada aturan, rekrutmen PNS tidak transparan, belum ada perubahan *mindset*, KKN yang marak di berbagai jenjang pekerjaan, abdi masyarakat belum terbangun, pemerintahan belum akuntabel, transparan, partisipatif, dan kredibel, pelayanan publik belum berkualitas dan pelayanan publik prima belum terbangun secara luas.

Strategi Reformasi Birokrasi melalui upaya-upaya peningkatan kualitas pelayanan publik, percepatan pemberantasan korupsi, peningkatan kinerja SDM aparatur, manajemen kepegawaian berbasis kinerja, remunerasi dan meritokrasi, diklat berbasis kompetensi,

penyelesaian status tenaga honorer, pegawai harian lepas (PHL), dan pegawai tidak tetap (PTT), serta deregulasi dan debirokratisasi. Bisa juga dilakukan upaya-upaya dengan merujuk praktik yang ada di sektor swasta, semisal organisasi yang terstruktur, memiliki sistem manajemen, memiliki praktik akuntansi yang jelas, komersialisasi kegiatan, dan privatisasi sektor publik seperti yang terjadi di Australia (Parker dan Guthrie 1993).

Akuntansi akrual telah menjadi bagian penting pada era penerapan NPM. Pengadopsian akuntansi akrual oleh sektor publik bisa dikatakan merupakan bagian dari reformasi NPM. Penggunaan akuntansi akrual dipercaya akan menciptakan transparansi yang lebih tinggi atas aktivitas pada organisasi sektor publik yang pada akhirnya bertujuan meningkatkan akuntabilitas pemerintahan serta memperbaiki kualitas pengambilan keputusan dalam lingkungan pemerintahan.

### **3. Kesimpulan**

Reformasi sektor publik ditandai dengan era *New Public Manajemen* (NPM), dan salah satu ranah yang penting untuk dikembangkan adalah bidang akuntansi. Perubahan sistem akuntansi dari sistem akuntansi kas ke sistem akuntansi akrual banyak diyakini akan membuat organisasi sektor publik menjadi lebih transparan, akuntabel, efisien dan efektif. Meski begitu, negara-negara anggota OECD masih banyak yang menggunakan akuntansi kas baik untuk pelaporan keuangan maupun penganggaran. Banyak alasan yang mendasari mengapa masih banyak negara yang menggunakan akuntansi kas, diantaranya adalah ketidaksiapan sumber daya manusia, belum ada kemauan politik, dan lainnya.

Peralihan dari sistem akuntansi kas ke akuntansi akrual memang harus dengan hati-hati, karena harus ada penyesuaian dengan lingkungan dan kultur organisasi. Disamping itu dari level yang lebih tinggi harus ada kemauan politik dari pengambil keputusan di pemerintahan untuk

mengarahkan penggunaan akuntansi berbasis akrual. Indonesia telah menetapkan standar akuntansi pemerintah yang berbasis akrual dengan payung hukum Peraturan Pemerintah (PP) No 71 tahun 2010. Setiap entitas pemerintah harus menggunakan standar tersebut untuk penyusunan laporan keuangan. Ada baiknya dalam penerapan akuntansi akrual ini, Indonesia belajar banyak dari kegagalan yang dialami Nepal, Afrika Selatan, dan Norwegia. Pembelajaran dan pengkajian juga bisa mengambil atau meniru keberhasilan yang telah dicapai oleh Australia, Selandia Baru, Finlandia, Swedia, Amerika Serikat dan Inggris. Diperlukan analisis yang mendalam untuk penerapan akuntansi akrual di organisasi sektor publik, karena luasnya variasi dan perbedaan karakter organisasi di tiap-tiap negara (Carlin 2005).

#### **4. Kepustakaan**

- Abdullah, S., dan J.A. Asmara. 2007. Perilaku oportunistik legislatif dalam penganggaran daerah: Bukti empiris atas aplikasi agency theory di sektor publik. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 10 (1): 20-41.
- Adhikari, P., and F. Mellempik. 2011. The rise and fall of accruals: A case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies* 1 (2): 123-143.
- Barton, A. 2009. The use and abuse of accounting in public sector financial management reform program in Australia. *Abacus* 45 (2): 221-249.
- Blondal, J.R. 2003. Accrual accounting and budgeting: Key issues and recent developments. *Journal on Budgeting* 3 (1): 43-59.
- Broadbent, J., and R. Laughlin. 2002. Accounting choices: Technical and political trade-offs and the UK's private finance initiative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15 (5): 622-654.
- Carlin, T.M. 2005. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management* 21 (3): 309-336.
- Connolly, C., and N. Hyndman. 2006. The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19 (2): 272-290.

- Ellwood, S., and S. Newberry. 2007. Public sector accrual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20 (4): 549-573.
- Hoque, Z., and J. Moll. 2001. Public sector reform – Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective. *International Journal of Public Sector Management* 14 (4): 304-326.
- Hooper, K., R. Sinclair, D. Hui, and K. Mataira. 2007. Financial reporting by New Zealand charities: Finding a way forward. *Managerial Auditing Journal* 23 (1): 68-83.
- Jackson, A., and I. Lapsley. 2003. The diffusion accounting practices in the new “managerial” public sector. *International Journal of Public Sector Management* 16 (5): 359-372.
- Klumpes, P. 2001. Generational accountability of public sector management – A case study of the State Authorities Superannuation Board of New South Wales. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 14 (2): 166-189.
- Lee, B. 2012. New public management, accounting, regulators and moral panics. *International Journal of Public Sector Management* 25 (3): 192-202.
- Lye, J., H. Perera, and A. Rahman. 2005. The evolution of accruals-based crown (government) financial statements in New Zealand. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18 (6): 784-815.
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi ke-1. Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Marwata, and M. Alam. 2006. The interaction amongst reform drivers in governmental accounting changes: The case of Indonesian local government. *Journal of Accounting & Organizational Change* 2 (2): 144-163.
- Mir, M.Z., and A.S. Rahaman. 2007. Accounting and public sector reforms: A study of a continuously evolving governmental agency in Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20 (2): 237-268.
- Parker, L.D., and J. Guthrie. 1993. The Australian public sector in 1990s: New Accountability regimes in motion. *International Accounting, Auditing & Taxation* 2 (1): 59-81.

- Pettersen, I.J., and K. Nyland. 2011. Reform and accounting system changes: A study on the implementation of accrual accounting in Norwegian hospitals. *Journal of Accounting & Organizational Change* 7 (3): 237-258.
- Potter, B. 2002. Financial accounting reforms in the Australian public sector: An episode in institutional thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15 (1): 69-93.
- Ryan, C. 1998. The introduction of accrual reporting policy in the Australian public sector: An agenda setting explanation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 11 (5): 518-539.
- Ryan, C. 1999. Australian public sector financial reporting: A case of cooperative policy formulation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 12 (5): 561-582.
- Scott, J.E.M., J.L. McKinnon, and G.L. Harrison. 2003. Cash to accrual and cash to accrual: A case study of financial reporting in two NSW hospitals 1857 to post-1975. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 16 (1): 104-140.
- Timoshenko, K., and P. Adhikari. 2009. Exploring Russian central government accounting in its context. *Journal of Accounting & Organizational Change* 5 (4): 490-513.
- Wyk, H.A.V. 2007. Is the transformation of public sector financial reporting in South Africa's provincial governments on track? *Meditari Accountancy Research* 15 (2): 65-75.