

DETERMINAN IMPLEMENTASI AKUNTANSI AKRUAL TERHADAP AKUNTABILITAS SEKTOR PUBLIK : PENDEKATAN TEORI INSTITUSIONAL

Rohana Maqdllyan

(Program Studi Magister Manajemen, Universitas Sebelas Maret)
E-mail: ro.maqdliy17@gmail.com

ABSTRAK

Ministries and government agencies are required to follow the grand design of the National Bureaucratic Reform (RB) and the provisions of the International Federation of Accountants (IFAC) in implementing accrual accounting reforms to strengthen Public Financial Management (PFM). The application of accrual accounting in Indonesia in forming of financial statements has been carried out since 2015. However, this rule is still debated regarding the need and importance of accrual accounting in the public sector. This condition is due to technical ambiguity, costs, and failure of implementation in some countries. This study aims to present a literature review on the factors causing the effectiveness of accrual accounting implementation in the public sector from the perspective of institutional theory and to obtain a conceptual model for further research related to its effectiveness on transparency and accountability of public sector performance. This study uses content analysis from previous research based on the approach used. The results indicate that there are complex patterns of several factors that significantly influence the formation of an effective model. Institutional and social pressure factors that may affect and complicate the implementation process include pressure from institutions, government, audit boards, political will, regulations/rules, commitment to change management, the culture of transparency, technology, management support, and training, but the individual factors include knowledge, skills, and qualifications show contradictory things. This condition is possible due to environmental differences between countries. Therefore, the suggestion for future research is to reveal the complexity of the pattern and its effectiveness by exploring the variables related to institutional, social, and individual in forming the administrative model of accrual accounting application to the transparency and accountability of the public sector.

Keywords : *Accrual Accounting, Institutional Theory, Accountability, Public Financial Management*

ABSTRACT

Institusi kementerian dan lembaga pemerintah dituntut mengikuti grand design Reformasi Birokrasi (RB) Nasional dan ketentuan dari International Federation of Accountant (IFAC) dalam penerapan reformasi akuntansi akrual untuk penguatan Public Financial Management (PFM). Penerapan akuntansi akrual di Indonesia dalam penyusunan laporan keuangan telah dilakukan sejak 2015. Namun, aturan ini masih menjadi perdebatan mengenai kebutuhan dan pentingnya akuntansi akrual di sektor publik. Hal ini karena adanya ambiguitas teknis, biaya dan kegagalan implementasinya di beberapa

negara. Penelitian ini bertujuan untuk menyajikan tinjauan literatur tentang faktor penyebab efektifitas implementasi akuntansi akrual di sektor publik ditinjau dari perspektif teori institusional serta untuk mendapatkan model konseptual penelitian selanjutnya terkait efektifitasnya terhadap transparansi dan akuntabilitas kinerja sektor publik. Penelitian ini menggunakan analisis konten/isi yang diidentifikasi dari penelitian sebelumnya berdasarkan pendekatan yang digunakan. Hasil penelitian menunjukkan terdapat kompleksitas pola dari beberapa faktor yang signifikan berpengaruh hingga terbentuk model yang efektif. Faktor tekanan dari institusional dan sosial yang dimungkinkan berpengaruh dan memperumit proses implementasi antara lain tekanan dari institusi, pemerintah, dewan audit, kemauan politik, regulasi/aturan, komitmen perubahan manajemen, budaya transparansi, teknologi, dukungan manajemen, pelatihan. Sedangkan faktor individu yang mencakup pengetahuan, ketrampilan, kualifikasi menunjukkan hal yang kontradiktif. Kondisi ini dimungkinkan karena perbedaan lingkungan antar negara. Oleh karena itu, saran untuk penelitian berikutnya yaitu mengungkap kompleksitas pola dan efektifitasnya dengan melakukan eksplorasi variabel terkait institusional, sosial, dan individu dalam membentuk model administratif penerapan akuntansi akrual terhadap transparansi dan akuntabilitas sektor publik.

Kata Kunci: *Accrual Accounting, Institutional Theory, Accountability, Public Financial Management*

PENDAHULUAN

‘Grand Desain’ Reformasi Birokrasi (RB) Nasional menetapkan tata kelola atau *governance* yang menghasilkan birokrasi berkelas dunia (*world class bureaucracy*). Dalam UU No 1 Tahun 2004, instansi pemerintah wajib membuat laporan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara (Mardinan et al., 2018). World Bank dan IFAC menetapkan sasaran strategis untuk memperkuat *Public Financial Management (PFM)* secara global melalui peningkatan adopsi atas *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* berbasis akrual untuk meningkatkan transparansi dalam alokasi sumber daya, mengidentifikasi biaya penuh kegiatan pemerintah dan memastikan keberlanjutan kebijakan fiskal pemerintah (Adhikari dan Gårseth-Nesbakk, 2016).

Penerapan akuntansi akrual diperlukan untuk memastikan tata kelola yang baik dengan mempromosikan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan sumber daya publik dan pemberantasan korupsi. Beberapa faktor, biaya implementasi, kurangnya akuntan/profesional terlatih, infrastruktur akuntansi yang buruk, teknologi informasi yang tidak memadai, struktur organisasi yang kaku, cenderung mengakibatkan kegagalan penerapan akuntansi akrual di negara berkembang (Mbelwa, 2015). Masih menjadi perdebatan tentang kebutuhan dan pentingnya akuntansi akrual di sektor publik. Beberapa ahli membayangkannya sebagai intervensi neoliberalisme dengan mengorbankan layanan publik dan kesejahteraan (Ellwood dan Newberry, 2007), konsekuensi tidak diinginkan disebabkan oleh ambiguitas teknis dan biaya implementasinya (Hyndman dan Liguori, 2018), dan menunjukkan kegagalan total penerapan IPSAS di negara Asia Selatan (Salah et al., 2018; Adhikari et al., 2015).

Penelitian di Indonesia menggambarkan fakta penerapan akuntansi akrual pada tingkat administrasi yang berbeda, keterampilan akuntansi di antara akuntan publik dan desain reformasi yang buruk telah menghambat penerapannya secara luas, sehingga akuntansi kas gaya lama tetap utuh dalam praktiknya (Harun et al., 2015; McLeod dan Harun, 2014). Studi

terbaru menekankan perlunya mengadopsi pendekatan tambahan, asli dan partisipatif untuk reformasi akuntansi sektor publik di negara berkembang, daripada mempromosikan teknologi akuntansi tertentu (Lassou et al., 2018; Salah et al., 2018) seperti akuntansi akrual dan IPSAS, dimana signifikansinya terus dipertanyakan di negara-negara barat (Christensen et al., 2018) apalagi di negara berkembang.

Berdasarkan hal tersebut di atas, menjadi menarik untuk diteliti determinan implementasi akuntansi akrual di sektor publik dan faktor yang memperumit prosesnya untuk diperoleh model yang efektif terhadap transparansi dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sejauh ini, belum banyak studi yang menggunakan perspektif teori institusional dalam analisisnya. Penelitian ini memberikan informasi yang berguna bagi pemerintah atau pembuat kebijakan tentang permasalahan dalam implementasi akuntansi akrual akan perannya dalam reformasi akuntansi atau hanya akan menjadi tekanan prosedural yang perlu perbaikan.

TELAAH PUSTAKA (*Theoretical Background*)

Teori Institusional dan relevansinya untuk legitimasi akuntansi akrual

Penyebaran akuntansi akrual di sektor publik sering dikaitkan dengan teori institusional. Teori tersebut telah memungkinkan peneliti akuntansi untuk menjelaskan banyak isu penting yang berkaitan dengan reformasi akuntansi sektor publik (Ahn et al., 2014). Teori institusional mengeksplorasi hubungan antara individu, masyarakat dan negara dalam praktek organisasi dan mengungkapkan aspek-aspek yang tidak konsisten dengan akuntansi formal organisasi. Menggunakan teori institusional, dimungkinkan untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi dan melegitimasi penerapan akuntansi akrual di sektor publik.

Dari aspek analitis, teori institusional dapat dianalisis dari tiga perspektif logis: koersif, memetik dan normatif. Perspektif isomorfisme koersif adalah hasil dari tekanan formal, informal yang diberikan pada organisasi oleh organisasi lain. Isomorfisme normatif mengacu pada hubungan antara kebijakan manajemen dan latar belakang karyawan dalam hal tingkat pendidikan, pengalaman kerja dan jaringan asosiasi profesional, isomorfisme mimesis, dioperasionalkan dalam menanggapi ketidakpastian lingkungan yang menyebabkan organisasi secara tidak sadar meniru organisasi lain (DiMaggio, 1991). Perpindahan dari *cash* ke *accrual accounting* dalam pelaporan keuangan sektor publik mungkin diakibatkan oleh tekanan (*coercive, normative atau mimetic*) dari berbagai lembaga internasional, seperti IMF dan World Bank (Adhikari et al., 2015).

Efektivitas penerapan akuntansi akrual

Dalam bidang akuntansi, efektivitas menyiratkan sejauh mana laporan keuangan relevan, andal, dapat dipahami, dan transparan. Relevansi dan keandalan adalah kualitas utama yang menjelaskan kegunaan laporan keuangan dalam melaksanakan akuntabilitas. (Mbelwa, 2015). Teori institusional dalam literatur akuntansi mengkaji akuntabilitas keuangan dan manajerial (Samkin dan Schneider, 2010) meminta pertanggungjawaban individu untuk melakukan prosedur keuangan secara efektif dalam proses transaksi keuangan. Penilaian kegunaan akuntansi akrual pada pelaporan, transparansi dan akuntabilitas kementerian pemerintah pusat mengungkapkan bahwa akuntansi akrual memiliki pengaruh yang signifikan terhadap transparansi pelaporan keuangan (Mbelwa, 2015).

METODE PENELITIAN (*Research Method*)

Makalah ini menyajikan kajian literatur tentang determinan efektivitas implementasi

akuntansi akrual terhadap akuntabilitas sektor publik dengan pendekatan teori institusional. Analisis konten/isi digunakan berdasarkan studi/penelitian terdahulu dengan mengunduh makalah yang relevan dengan kata kunci yang sesuai ke mesin pencarian *google scholar*, situs *Scencedirect*, *Emerald* dan lainnya. Artikel yang diperoleh digunakan untuk merumuskan konsep pembentukan model dalam penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN (*Result & Discussion*)

Efektivitas Implementasi Akuntansi Akrual

Penerapan sistem akuntansi akrual sangat tergantung pada keterlibatan akuntan, auditor dan profesi akuntansi (Adhikari et al., 2015; Hopper et al., 2017). Namun, menurut Mbelwa et al. (2019) dibutuhkan pelatihan jangka pendek kepada akuntan dan auditor untuk meningkatkan kompetensi. Selain itu terdapat hubungan positif yang kuat antara dimensi faktor yang terkait dengan aspek institusional, sosial dan individu yang terkait (yaitu teknologi, faktor demografi/teknis, masalah regulasi, pelatihan, dukungan manajemen, tekanan dari instansi, tekanan dari pemerintah, budaya transparansi, kemauan politik, komitmen perubahan manajemen dan tekanan dari audit) dengan penerapan akuntansi akrual yang efektif.

Tekanan dari pemerintah/instansi secara positif mempengaruhi efektifitas akuntansi akrual dengan berbagai konsekuensi pada sektor publik di negara berkembang (Mbelwa, 2015). Asumsi teori institusional bahwa tekanan koersif dan normatif dari pemerintah membawa hasil positif untuk efisiensi internal dan efektivitas operasi organisasi dalam beberapa konteks (DiMaggio, 1991). Selain itu tekanan dari dewan auditor nasional juga memberikan pengaruh positif, dimana akuntan dan auditor sektor publik sebagai katalis perubahan akuntansi (Adhikari et al., 2015), serta audit publik menjadi sumber tekanan normatif, mimesis, dan koersif yang menghubungkan aktor dan proses organisasi dengan tujuan spesifik akuntansi akrual.

Faktor kemauan politik (*political will*) menjadi kendala utama dalam penerapan akuntansi akrual (Mbelwa et al., 2019). Faktor Perubahan manajemen berpengaruh positif namun tidak signifikan yang menunjukkan hanya sedikit kemauan para pimpinan untuk memulai perubahan ke akuntansi akrual. Temuan lain terdapat konflik dan ketegangan berkaitan dengan kesesuaian akuntansi akrual di entitas pemerintah, ambiguitas dalam mendefinisikan akuntansi akrual, seperti halnya di negara lain (Adhikari dan Gårseth-Nesbakk, 2016), bersama dengan beberapa interpretasi telah mengganggu efektivitas informasi akrual dan merusak konsistensi dalam pelaporan keuangan. Peraturan dan budaya transparansi secara positif melegitimasi implementasi yang efektif dari akuntansi akrual (Mbelwa, 2015).

Temuan kontradiktif pada studi Mbelwa et al (2019) terkait faktor sumber daya manusia/ faktor individu yaitu individu yang semakin terdidik, terampil dan berpengalaman semakin tidak efektif dalam penerapan akuntansi akrual. Selain itu, lingkungan institusional yang tidak menguntungkan memungkinkan pimpinan/individu bertindak manipulatif yang berdampak model administrasi tidak efektif untuk penerapan akuntansi akrual. Ketersediaan teknologi secara positif digunakan untuk standarisasi yang efektif penerapan akuntansi akrual. Hal ini berarti ketersediaan informasi akuntansi yang terbatas serta prevalensi informasi akuntansi yang tidak kompatibel, berdampak pada penerapan akuntansi akrual. Sejalan dengan penelitian Hopper et al. (2017) yang menyatakan pentingnya memiliki sistem teknologi informasi yang canggih, perangkat lunak akuntansi, dan teknisi untuk adopsi akuntansi akrual.

Adanya kegiatan pelatihan individu berpengaruh positif dalam efektivitas penerapan akuntansi akrual. Pelatihan mendorong pimpinan/individu untuk menerima perubahan dan

memfasilitasi penerapan akuntansi akrual (Mbelwa, 2015). Begitu pula dengan faktor dukungan manajemen baik dari aspek keuangan, dan non keuangan secara positif mendominasi implementasi lebih efektif.

Efektifitas penerapan akuntansi akrual terhadap akuntabilitas

Model efektifitas penerapan akuntansi akrual berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas kinerja organisasi yang terbentuk dari faktor institusional, sosial, dan individu yang signifikan pengaruh positif dalam pembentukan model (Mbelwa et al., 2019). Temuan ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Bastani et al. (2012), yang berkaitan dengan peran akuntansi dan pelaporan akrual dalam mempromosikan transparansi dan akuntabilitas. Selain itu, dari studi Darma (2019) menyatakan bahwa hasil pengujian parsial menunjukkan bahwa implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang berarti apabila implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual meningkat, maka akuntabilitas kinerjanya juga meningkat. Sedangkan studi dari Bahar (2015) menyatakan faktor regulasi yang jelas, komunikasi yang efektif, sarana dan prasarana penunjang yang memadai dan kesiapan sumber daya manusia dibidang akuntansi merupakan aspek-aspek penentu keberhasilan penerapan basis akrual. Keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual tersebut secara efektif mampu meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pelaporan keuangan.

KESIMPULAN (Conclusion)

Implementasi akuntansi akrual di sektor publik menggunakan pendekatan teori institusional menunjukkan kompleksitas pola dari beberapa faktor yang signifikan berpengaruh hingga terbentuk model yang efektif. Faktor tekanan dari institusional, dan sosial yang dimungkinkan berpengaruh dan memperumit proses implementasi antara lain tekanan dari institusi, pemerintah, dewan audit, kemauan politik, regulasi/aturan, komitmen perubahan manajemen, budaya transparansi, teknologi, dukungan manajemen, pelatihan. Sedangkan faktor individu yang mencakup pengetahuan, ketrampilan, kualifikasi menunjukkan hal yang kontradiktif. Faktor-faktor tersebut dimungkinkan akan menunjukkan perbedaan hasil dikarenakan kondisi lingkungan antarnegara yang berbeda.

Selain itu, sejauh ini masih sedikit penelitian yang berfokus pada efektifitas implementasi akuntansi akrual terhadap akuntabilitas kinerja organisasi pemerintah dengan menggunakan perspektif teori institusional terutama dalam lingkup instansi di Indonesia. Penelitian yang sudah ada menunjukkan belum semua faktor dalam kajian teori institusional digunakan untuk mengetahui pengaruh faktor terhadap variabel yang diuji. Oleh karena itu, saran penelitian selanjutnya perlu menggunakan semua faktor dalam teori institusional ke dalam model sehingga tersaji analisis yang menyeluruh mengenai efektifitas penerapan akuntansi akrual terhadap capaian akuntabilitas sektor publik di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Adhikari, P. and Gårseth-Nesbakk, L, 2016, *Implementing public sector accruals in OECD member states major issues and challenges*, Accounting Forum, Vol. 40 No. 2, pp. 125-142.
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Wynne, 2015, *Diffusion of the cash basis International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) in Less Developed Countries (LDCs) the case of*

- the Nepali Central Government*, Emerald, pp. 85-108.
- Ahn, P., Jacobs, K., Lim, D.W. and Moon, K., 2014, *Beyond self-evident: recognizing the problematic political context of accrual accounting adoption in South Korea*, *Financing, Accounting & Management*, Vol. 30 No. 1, pp. 25-48.
- Christensen, M., Newberry, S. and Potter, B. (2018), *Enabling global accounting change: epistemic communities and creation of a 'more business-like public sector*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 58, January, pp. 53-76.
- Nasution, D. A. D., 2019, *Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI dan Pengawasan Kualitas Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Lingkungan Hidup, Dinas Kehutanan, Dan Dinas Kebudayaan Dan Pariwisata Pemerintah*. *Jurnal Akuntansi Bisnis dan Publik*, 9(2), 30-43.
- DiMaggio, P., 1991, *Constructing an organizational field as a professional project: the case of US art museums*, The University of Chicago Press, Chicago, IL, pp. 267-292.
- Ellwood, S. and Newberry, S., 2007, *Public sector accrual accounting: institutionalizing neo-liberal principles?*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20 No. 4, pp. 549-573.
- Harun, H., Karen, V.-P. and Eggleton, I., 2015, *Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too far?* *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28 No. 5, pp. 706-738.
- Hopper, T., Lassou, P. and Soobaroyen, T., 2017, *Globalisation, accounting, and developing countries*, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 43 No. C, pp. 125-148.
- Hyndman, N. and Liguori, M., 2018, *Achieving radical change: a comparative study of public-sector accounting in Westminster and Scotland*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 No. 2, pp. 428-455.
- Lassou, P., Hopper, T., Soobaroyen, T. and Wynne, A., 2018, *Participatory and incremental development in an African local government accounting reform*, *Financial Accountability & Management*, Vol. 34 No. 3, pp. 1-16.
- Mardinan, T., Dahlan, M., & Fitriyah, F. K., 2018, *Effect of human resources, leadership style, the use of information technology and internal control on the quality of financial statements*, *Journal of Accounting Auditing and Business*, 1(1), 43-57.
- Mbelwa, L., 2015, *Factors influencing the use of accounting information in Tanzania local government authorities (LGAs): an institutional theory approach*, Emerald, Vol.5, pp. 143-177.
- Mbelwa, L. H., Adhikari, P., & Shahadat, K., 2019, *Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania*. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Salah, U., R., Adhikari, P., Hoque, M. and Akter, M., 2018, *Institutionalisation of the cash basis international public sector accounting standard in the Central Government of Bangladesh: an example of delay and resistance*, *Journal of Accounting in Emerging Economies*,
- Samkin, G. and Schneider, A., 2010, *Accountability, narrative reporting and legitimation*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 23 No. 2, pp. 256-289.