

SKRIPSI

AKUNTANSI AKRUAL DAN PENERAPANNYA DI SEKTOR PUBLIK : TELAAH PUSTAKA

PAJARUDDIN IBRAHIM



kepada

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

SKRIPSI

AKUNTANSI AKRUAL DAN PENERAPANNYA DI SEKTOR PUBLIK : TELAAH PUSTAKA

PAJARUDDIN IBRAHIM



kepada

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

SKRIPSI

AKUNTANSI AKRUAL DAN PENERAPANNYA DI SEKTOR PUBLIK : TELAAH PUSTAKA

disusun dan diajukan oleh

PAJARUDDIN IBRAHIM
A31109018



kepada

JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013

SKRIPSI

AKUNTANSI AKRUAL DAN PENERAPANNYA DI SEKTOR PUBLIK : TELAHAH PUSTAKA

disusun dan diajukan oleh

PAJARUDDIN IBRAHIM
A31109018

telah diperiksa dan disetujui untuk diuji

Makassar, Mei 2013

Pembimbing I

Pembimbing II

Dr. Syarifuddin, SE, M.Soc, Sc, Ak
NIP. 19631210 199002 1 001

Dra. Andi Kusumawati, M.Si, Ak
NIP. 19660405 199203 2 003

Ketua Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin

Dr. H. Abdul Hamid Habbe, SE, M.Si
NIP. 19630515 199203 1 003

SKRIPSI

AKUTANSI AKRUAL DAN PENERAPANNYA DI SEKTOR PUBLIK : TELAHAH PUSTAKA

disusun dan diajukan oleh

PAJARUDDIN IBRAHIM
A31109018

telah dipertahankan dalam sidang ujian skripsi
pada tanggal **16 Mei 2013** dan
dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,
Panitia Penguji

No. Nama Penguji	Jabatan	Tanda Tangan
1. Dr. Syarifuddin, SE, M.Soc, Sc, Ak	Ketua	1.
2. Dra. Hj. Andi Kusumawati, M.Si, Ak.	Sekretaris	2.
3. Dr. H. Abdul Hamid Habbe, SE, M.Si.	Anggota	3.
4. Dra. Hj. Nirwana, M.Si, Ak	Anggota	4.
5. Drs. H. Syarifuddin Rasyid, M.Si.	Anggota	5.

Ketua Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin

Dr. H. Abdul Hamid Habbe, SE, M.Si.
NIP 19630515 199203 1 003

PERNYATAAN KEASLIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : PAJARUDDIN IBRAHIM

NIM : A31109018

Jurusan/program studi : AKUNTANSI

Dengan ini menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa skripsi yang berjudul

AKUNTANSI AKRUAL DAN PENERAPANNYA DI SEKTOR PUBLIK : TELAAH PUSTAKA

Adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 1 Maret 2013

Yang membuat pernyataan,

PAJARUDDIN IBRAHIM

PRAKATA

Bismillahirrahmanirrahim

Puji syukur peneliti panjatkan kepada Allah SWT atas berkat dan karunia-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “Akuntansi AkruaI dan Penerapannya di Sektor Publik: Telaah Pustaka”. Salam dan salawat peneliti haturkan kepada junjungan Rasulullah Muhammad SAW serta keluarga dan sahabat yang telah membimbing umat manusia dari zaman kegelapan menuju zaman yang penuh cahaya. Skripsi ini merupakan salah satu jenjang untuk mencapai gelar Sarjana Ekonomi (S.E.) pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Izinkanlah peneliti mengapresiasi dengan mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu terselesaikannya skripsi ini. Ucapan terima kasih ini peneliti berikan kepada

1. Ayahanda Ibrahim Tasbih SH. MH dan Ibunda Nikmah Hasan SH sebagai pembimbing utama hidup peneliti, pendidik dan pelindung serta membesarkan dan mendidik peneliti untuk bersifat terbuka, kreatif, berani, sabar, mandiri dan bijaksana yang memiliki peran tak terhingga, sehingga rasa terima kasih ini tidaklah cukup untuk menggambarkan wujud penghargaan saya kepada Ayah dan Ibu. Ucapan terima kasih juga penulis sampaikan kepada adinda Khairurijal Ibrahim dan Dewi Ratna Wulan Sari Ibrahim serta seluruh keluarga besar peneliti dimanapun kalian berada terima kasih atas doanya selama ini.
2. Bapak Dr. Syarifuddin, SE, M.Soc, Sc, Ak dan Ibu Dra. Andi Kusumawati, M.Si, Ak, atas kesediaannya untuk meluangkan waktunya memberikan arahan, motivasi, dan bimbingan dari awal hingga peneliti menyelesaikan skripsi ini.
3. Bapak Drs. Syamsuddin, M.Si, Ak. Selaku Penasehat Akademik peneliti, terima kasih atas semangat dan bimbingannya bagi peneliti selama ini mulai dari semester 1 hingga selesainya peneliti menempuh studi.
4. Bapak DR. H. Abdul Hamid Habbe, SE., M.Si dan Bapak Drs. Syahrir, M.Si., Ak selaku Ketua dan sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin.
5. Bapak-Ibu Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin yang selama ini tak kenal lelah mentransfer ilmu khususnya kepada peneliti serta kepada

mahasiswa fakultas ekonomi secara keseluruhan, peneliti menyadari bahwa peneliti belum mampu membalas jasa dari bapak dan ibu dosen. Peneliti hanya mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya atas bimbingan dan didikannya selama ini.

6. Para pegawai Jurusan Akuntansi diantaranya: Pak Aso, Pak H. Tarru, Pak Jamal, dan pegawai akademik Fakultas Ekonomi diantaranya: Pak Umar, Pak Safar, H. Muis, Pak Akbar, Pak Asmari, Pak Budi dan seluruh staf lainnya yang telah membantu peneliti dalam kelancaran urusan akademik. Terima kasih atas bantuannya.
7. Decky, Arfan, Taufiq, Ade Ikhlas, Riswan, Yusuf, Hasyim, Ummah, Pradipto, Suryadi, Arsyad, Hermawan, Yusran, Diaz, Arga, Arqam, ikmar, Boy, Yusran, Yudha SE dan Peta Rachmat SE dan seluruh teman – teman K09nitif, L09ic dan Spartan yang tidak sempat disebut namanya terima kasih banyak karena telah banyak membantu, menyemangati, dan memberikan masukan kepada peneliti
8. Kepada Organisasi yang telah menempa peneliti selama berproses untuk menjadi individu yang lebih baik, KOMPAK SMANET (khususnya P'Rahman, Masdar dan rekan rekan yang lain) dan Ikatan Mahasiswa Akuntansi.
9. Kanda dan adinda Fakultas Ekonomi angkatan 2005, 2006, 2007, 2008,2010,2011 dan 2012 serta semua pihak yang tidak bisa peneliti sebutkan namanya satu-satu yang telah membantu dalam penulisan skripsi ini. *Thank's For All guys.*

Skripsi ini masih jauh dari sempurna walaupun telah menerima banyak bantuan dari berbagai pihak. Apabila terdapat kesalahan-kesalahan dalam skripsi ini sepenuhnya menjadi tanggungjawab peneliti dan bukan para pemberi bantuan. Kritik dan saran yang membangun akan lebih menyempurnakan skripsi ini.

Makassar, 1 Maret 2013

Peneliti

ABSTRAK

AKUNTANSI AKRUAL DAN PENERAPANNYA DI SEKTOR PUBLIK : TELAAH PUSTAKA

ACCRUAL ACCOUNTING AND IMPLEMENTATION IN THE PUBLIC SECTOR : A LITERATURE REVIEW

Pajaruddin Ibrahim
Syarifuddin
Andi Kusumawati

Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan perkembangan akuntansi akrual dan kesesuaian penerapan akuntansi akrual pada sektor publik. Fenomena adopsi akuntansi akrual oleh sektor publik di seluruh dunia telah terjadi selama 20 tahun terakhir. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teknik pengumpulan data berupa penelitian kepustakaan. Skripsi ini menyoroti perkembangan akuntansi akrual, debat argumen pendukung dan penentang akuntansi akrual dan isu akuntansi akrual. Temuan penelitian menjelaskan bahwa akuntansi akrual merupakan konsep yang lebih baik dibandingkan basis kas, akan tetapi akuntansi akrual masih membutuhkan perbaikan mendasar untuk sesuai dengan karakteristik sektor publik. Adopsi akuntansi akrual memiliki resiko yang besar sehingga membutuhkan perencanaan yang baik untuk menghindari kegagalan.

Kata Kunci: akuntansi akrual, sektor publik

This research purpose to describe the development of accrual accounting and the suitability of the application of accrual accounting in the public sector. The phenomenon of accrual accounting adoption by the public sector around the world has taken place over the last 20 years. In this study, researchers used data collection techniques such as library research. This thesis highlights the development of accruals accounting, debates around supporting and opponents arguments and issues in accruals accounting. The findings of the study explained that accrual accounting is a better concept than cash basis, but accrual accounting still requires fundamental improvements to match the characteristics of the public sector. The adoption of accrual accounting has a greater risk that requires good planning to avoid failure

Keyword: accrual accounting, public sector

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERSETUJUAN.....	iii
HALAMAN PENGESAHAN	iv
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN	v
PRAKATA	vi
ABSTRAK	ix
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL.....	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Konteks Penelitian	1
1.2 Fokus Penelitian	8
1.3 Tujuan Penelitian	8
1.4 Kegunaan Penelitian.....	9
1.5 Sistematika Penulisan	9
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	11
2.1 Organisasi Sektor Publik.....	11
2.1.1 Definisi dan Sejarah Organisasi Sektor Publik.....	11
2.1.2 Karakteristik Organisasi Sektor Publik	13
2.1.3 Perbedaan Organisasi Sektor Publik dengan Swasta.....	15
2.2 <i>New Public Management (NPM)</i>	19
2.2.1 Definisi dan Sejarah <i>New Public Management</i>	19
2.2.2 Karakteristik <i>New Public Management</i>	21
2.2.2.1 Karakteristik NPM Menurut Christopher Hood.....	21
2.2.2.2 Karakteristik NPM Menurut David Osborne dan Ted Geabler	24
2.2.3 Kritik Terhadap <i>New Public Management</i>	27
2.2.4 Hubungan <i>New Public Management</i> dengan Penerapan Akuntansi Akrual	30
2.3 Akuntansi Sektor Publik dan Basis Akuntansi.....	32
2.3.1 Akuntansi Sektor Publik.....	32
2.3.1.1 Definisi Akuntansi Sektor Publik.....	32
2.3.1.2 Tujuan Akuntansi Sektor Publik	33
2.3.2 Basis Akuntansi	34
2.3.2.1 Basis Akrual.....	35

2.3.2.2 Basis Kas.....	37
BAB III METODE PENELITIAN.....	40
3.1 Rancangan Penelitian.....	40
3.2 Jenis dan Sumber Data	40
3.2.1 Jenis Data	40
3.2.2 Sumber Data	41
3.3 Metode Pengumpulan Data	41
3.4 Metode Analisis Data.....	41
3.5 Target Penelitian dan Peta Konsep Penelitian.....	42
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	44
4.1 Perkembangan Akuntansi Akrua di Sektor Publik	44
4.1.1 Latar Belakang Munculnya Akuntansi Akrua	44
4.1.2 Perbandingan Penerapan Akuntansi Akrua di Sektor Publik	50
4.1.2.1 New Zealand	50
4.1.2.2 Fiji dan Nepal.....	52
4.2 Perdebatan Pendukung dan Penentang Akuntansi Akrua.....	54
4.2.1 Pengaruh Akuntansi Akrua Terhadap Informasi Keuangan Sektor Publik, Apakah sebuah Akuntabilitas atau Kompleksitas dan Akuntansi Kreatif?	54
4.2.2 Pengaruh Akuntansi Akrua Terhadap Perubahan Perilaku Aparatur Negara.....	73
4.3 Isu Akuntansi Akrua	76
4.3.1.1 Aset Bersejarah (Heritage Aset)	76
4.3.1.2 Aset Militer.....	78
4.3.1.3 Aset Infrastruktur	79
4.3.1.4 Program Asuransi Sosial	80
4.3.1.5 Penilaian Aset.....	81
BAB V PENUTUP.....	83
5.1 Kesimpulan.....	83
5.2 Saran.....	85
DAFTAR PUSTAKA	86

DAFTAR TABEL

Tabel		Halaman
Tabel 4.1	Penggunaan Basis Akuntansi di berbagai Negara	48

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Gambar 3.1 Peta Konsep Penelitian	43

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Konteks Penelitian

Di kehidupan sehari – hari masyarakat sangat akrab dengan keberadaan organisasi sektor publik disekitar lingkungannya. Institusi pemerintah seperti Dinas Pendidikan, puskesmas, dan universitas merupakan beberapa contoh dari organisasi sektor publik. Dinas, Badan dan Institusi tersebut menyediakan barang dan jasa kepada masyarakat semata – mata untuk kesejahteraan masyarakat dengan prinsip nirlaba bukan seperti sektor swasta yang memiliki tujuan untuk mendapatkan laba.

Mahmudi (2010:34) mengatakan organisasi sektor publik sering digambarkan tidak produktif, tidak efisien, selalu rugi, rendah kualitas, kurang inovasi dan kreativitas serta berbagai kekurangan lainnya. Gambaran ini sesungguhnya sangat merugikan mengingat fakta bahwa organisasi sektor publik mengelola uang yang sangat besar dari masyarakat. Buruknya pengelolaan organisasi sektor publik memunculkan kritik keras sehingga mendorong terjadinya reformasi manajemen sektor publik. Reformasi sektor publik tidak hanya terjadi di Negara – negara maju, tetapi beberapa negara berkembang dan negara tertinggal secara aktif terus melakukan reformasi lembaga publik. Salah satu gerakan reformasi sektor publik yang paling populer adalah konsep *New Public Management* yang disingkat NPM.

Lebih Lanjut Mahmudi menjelaskan bahwa *New Public Management* sendiri merupakan konsep bahwa sektor publik perlu untuk mengadopsi teknik – teknik manajemen yang ada pada sektor swasta karena manajemen yang ada di sektor swasta jauh lebih baik dibandingkan dengan sektor publik.

Penerapan konsep *New Public Management* telah menyebabkan terjadi perubahan manajemen sektor publik yang drastis dari sistem manajemen tradisional yang kaku, birokratis, dan hierarkis menjadi model manajemen sektor publik yang fleksibel dan lebih mengakomodasi pasar. Penerapan konsep *New Public Management* dapat dipandang sebagai modernisasi manajemen dan administrasi publik, depolitisasi kekuasaan, atau desentralisasi wewenang yang mendorong demokrasi untuk mewujudkan *good governance*.

New Public Management berfokus pada efisiensi, berbuat lebih hemat dan akuntabel pada masyarakat atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Dalam hal ini akuntansi memainkan peran penting dalam perkembangan *New Public Management* berkaitan dengan pengukuran yang dilakukan, peraihan yang telah didokumentasi, dan beberapa negosiasi yang telah dilakukan. Struktur akuntabilitas, peraturan akuntansi, dan skema pelaporan telah mengalami perubahan yang signifikan (Ismawati, 2011:2). Penggunaan akuntansi pada sektor publik tidak signifikan sebelum adanya konsep *New Public Management*. Hal ini menyebabkan sumber daya yang dikelola oleh sektor publik menjadi tidak efisien.

Pada sektor swasta, akuntansi memiliki peranan yang sangat penting. Perkembangan akuntansi di sektor ini sangat pesat dan bergerak dinamis mengikuti perkembangan perekonomian dibandingkan dengan akuntansi sektor publik. Akuntansi sendiri telah berperan untuk menghasilkan sumber informasi yang kemudian digunakan untuk proses pengambilan keputusan ekonomi yang lebih baik. Informasi yang dihasilkan akuntansi menjadi sebuah alat untuk mengukur sejauh mana efisiensi dilakukan dan sebagai alat pertanggungjawaban.

Perkembangan akuntansi yang sangat pesat di sektor swasta tidak diikuti di sektor publik. Lahirnya konsep *New Public Management* menyebabkan reformasi akuntansi di sektor publik. Dimulailah masa dimana prinsip – prinsip akuntansi yang ada di sektor swasta diadopsi oleh sektor publik.

Djamhuri dan Mahmudi (2006:318) menarik kesimpulan tentang hubungan antara konsep *New Public Management* dengan reformasi akuntansi di organisasi sektor publik sebagai berikut :

The implication of adopting New Public Management model is the need to conduct a series of reform in public sector, i.e. accounting, budgeting reform, financial management reform, audit reform, as well as institutional reform. The migration to accrual accounting from cameral (cash basis) accounting and single entry is one form of public sector accounting reform.

Sedangkan menurut Bunea dan Cosmina (2008:1) menggambarkan hubungan *New Public Management* dengan reformasi akuntansi di sektor public sebagai berikut:

*New Public Management is focused on efficiency, as governments around the world are being asked to do more with less and to be fully accountable to the community for resources entrusted to them. **Accounting plays a crucial role in New Public Management developments** as the means by which measurements are made, achievements are documented, and negotiations take place.*(ditebalkan untuk penegasan)

Hal ini diperkuat McKendrick (2007:2) yang menjelaskan bahwa akuntansi akrual telah menyebar ke banyak Negara seiring dengan perkembangan *New Public Management*. Hal ini merupakan bagian dari bentuk adopsi proses dan teknik manajemen swasta ke manajemen sektor publik. Dari uraian di-atas kita dapat melihat bahwa reformasi di bidang akuntansi merupakan bagian dari konsep *New Public Management*. Akuntansi pada sektor publik menjadi alat pengukuran untuk menentukan apakah sektor publik telah mencapai efisiensi. Salah satu reformasi di akuntansi sektor publik adalah perubahan basis akuntansi. Perubahan basis akuntansi dari akuntansi kas ke akuntansi akrual

merupakan salah satu ciri adopsi konsep *New Public Management* oleh sektor publik.

Akuntansi akrual sendiri merupakan konsep yang sangat populer digunakan di sektor swasta, karena akuntansi akrual dianggap memberikan benefit yang besar kepada penggunanya. Akuntansi akrual memberikan informasi yang lebih bisa diandalkan karena mampu memberikan informasi tentang kewajiban dan hak yang akan diterima di masa depan sehingga keputusan ekonomi dapat diambil lebih baik. Akuntansi akrual telah menjadi asumsi dasar dalam kerangka konseptual penyusunan laporan keuangan dengan *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Basis akrual menjelaskan bahwa transaksi yang mempengaruhi keuangan perusahaan dicatat pada saat terjadi bukan didasarkan pada saat menerima atau mengeluarkan uang (Kieso et al, 2011:51). Contoh lain adalah Ikatan Akuntan Indonesia (2009:5) melalui Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.1 (Revisi 2009) paragraf 21 mewajibkan perusahaan untuk menyusun laporan keuangan atas dasar akrual. Adanya regulasi ini menjelaskan bagaimana krusialnya konsep akuntansi akrual di sektor bisnis.

Organisation for Economic Co-operation and Development (2002:2) menjelaskan bahwa penggunaan basis akuntansi akrual yang menjadi tren di berbagai Negara saat ini tentu sangat terkait dengan tujuan dan manfaat dari penggunaannya itu sendiri. Penggunaan basis akrual merupakan salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern (sektor publik) yang bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya (*cost*) pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar memperhatikan kas. Secara umum, basis akrual telah diterapkan di negara-negara yang lebih dahulu

melakukan reformasi manajemen publik seperti New Zealand yang pertama kali menerapkan laporan keuangan dan anggaran berbasis akrual di dunia sejak tahun 1990. Tujuan kunci akuntansi akrual adalah untuk meminta pertanggungjawaban para manajer dari sisi keluaran (*output*) dan/atau hasil (*outcome*) dan pada saat yang sama melonggarkan kontrol atas masukan (*input*). Dalam konteks ini, para manajer diminta agar bertanggung jawab untuk seluruh biaya yang berhubungan dengan *output/outcome* yang dihasilkannya, tidak sekedar dari sisi pengeluaran kas. Karena itu, hanya basis akrual yang memungkinkan untuk mengakui semua biaya, dengan demikian dapat mendukung pengambilan keputusan oleh para manajer organisasi sektor publik secara efisien dan efektif.

Berbagai dorongan untuk mereformasi akuntansi pada sektor publik juga hadir dari berbagai lembaga internasional. Dalam Beberapa tahun terakhir sampai sekarang organisasi global seperti Bank Dunia, *International Monetary Fund* (IMF) dan *International federation of Accountants* (IFAC) aktif mempromosikan adopsi manajemen dan teknik sektor swasta ke sektor publik (Roob dan Newberry, 2007:743). Dengan banyaknya dukungan dan dorongan dari lembaga – lembaga penting tidak mengherankan jika akuntansi akrual diadopsi oleh sektor publik. Setiap Negara sekarang berusaha untuk melakukan perubahan sistem akuntansi di sektor publik, misalnya Indonesia yang secara bertahap merubah sistem basis kas menjadi sistem akrual mulai tahun 2003 sampai tahun 2014.

Meskipun telah terlihat baik konsep akuntansi akrual sendiri masih memiliki banyak banyak perdebatan dari beberapa pihak. Carlin (2005:1) mengatakan :

Debates about the adoption of accrual accounting and financial reporting techniques by the public sector have been so widespread over the last decade that they may be labelled, without risk of inaccuracy, peripatetic. Questions as to whether accrual based techniques should be adopted by public sector entities are largely passe´ in the antipodes where they have penetrated every layer of the public sector over the past decade.

Konsep akuntansi akrual masih diperdebatkan karena banyak yang berfikir bahwa sektor publik dan sektor swasta harus memiliki sistem yang berbeda karena memiliki karakteristik yang berbeda. Beberapa kritik lain mengatakan bahwa akuntansi akrual merupakan usaha untuk membuat sektor publik menjadi institusi yang neo liberal. Hal ini diungkapkan oleh Ellwood dan Newberry (2006:1) yang menyimpulkan bahwa *“paper suggest that in both countries, accrual accounting, as developed, also provides a means to reduce the government’s role to that of procurer of services and enforcer of rules set by others, thus advancing a controversial privatisation and trade liberalization agenda which is consistent with neo-liberal principles.”*

Selain itu argumen bahwa akuntansi akrual dapat memberikan akuntabilitas yang lebih baik juga mendapatkan tantangan dari beberapa ahli yang menyatakan bahwa tidak semua sektor public cocok dengan akuntansi akrual dan justru akuntansi akrual sendiri yang mengaburkan informasi akuntabilitas. Beechy (2007:1) memberikan argumen terkait akuntabilitas yang disediakan akuntansi akrual sebagai berikut *“The argument of this paper is that the use of full accrual accounting actually obscures operating accountability and transparency in some types of organizations.”*

Beberapa argumen di-atas memberikan keraguan terhadap konsep akuntansi akrual sendiri. Keraguan ini hadir karena anggapan bahwa ketika sektor publik mengadopsi teknik – teknik yang ada di sektor swasta maka sektor publik akan berfikir seperti sektor swasta. Perubahan pola berfikir sektor publik ini sangat ditakuti karena secara prinsip sektor publik dan swasta tidak sama.

Adopsi teknik – teknik ini secara umum mendorong sektor publik untuk menjadi efisien. Tuntutan untuk menjadi efisien membuat sektor publik melakukan konsep privatisasi. Contoh reformasi di sektor publik dapat di lihat dari Negara New Zealand seperti yang dijelaskan Roob dan Newberry (2007:743) *“The creation of State Owned Enterprises occurred at an early stage (1985–1986) in New Zealand’s public sector reforms. An extensive programme of privatization followed, against mounting public opposition that culminated in a changed electoral system.”*

Privatisasi ini sejalan dengan ideologi neo liberal yang ingin mengurangi peran pemerintah dalam proses produksi. Ideologi neo liberal berusaha agar swasta mendominasi perekonomian. Ini tentu sangat berbahaya mengingat ideologi ini dapat menyebabkan kerusakan sistem perekonomian. Beberapa Negara berkembang biasanya didorong oleh ahli dan teknokrat yang didukung oleh IMF untuk melakukan reformasi, teknokrat ini membuat perbaikan didasarkan dengan proposal yang sesuai dengan ideologi bukan sains ekonomi (Stiglitz:2003).

Konsep neo liberal ini juga ternyata disebarkan melalui lembaga – lembaga internasional yang getol untuk mempromosikan konsep akuntansi akrual. Kelsey dalam Ellwood dan Newberry (2007:1) mengatakan. *“The economic policy underlying the structural adjustment and reform programmes advocated by such key supra-national agencies as the OECD, the International Monetary Fund (IMF), the World Bank and its allied agencies, and credit rating agencies is distinctively neo-liberal.”*

Melihat uraian diatas terlihat bahwa masih terjadi perdebatan yang cukup rumit mengenai konsep *New Public Management* dan turunannya yaitu akuntansi akrual. Konsep – konsep ini masih diperdebatkan sehingga penulis berusaha

perlu untuk mencoba mengurai perkembangan teori akuntansi akrual dan berusaha melihat bagaimana akuntansi akrual diterapkan di sektor publik.

Oleh karena itu konsep *New Public Management* dan akuntansi akrual harus dilihat lebih dalam agar tidak terjebak dalam ideologi dan pola pikir tertentu. Diharapkan dengan penelitian ini kelak dapat dirumuskan sebuah sistem yang lebih baik untuk diterapkan di sektor publik.

Berdasarkan penjelasan di atas maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian yang berjudul **“Akuntansi Akrual Dan Penerapannya di Sektor Publik : Telaah Pustaka.”**

1.2 Fokus Penelitian

- 1) Bagaimana perkembangan akuntansi akrual terkait dengan latar belakang kemunculan dan proses penerapannya di sektor publik ?
- 2) Bagaimana perdebatan pendukung dan penentang penerapan teori akuntansi akrual di sektor publik?
- 3) Bagaimana isu – isu akuntansi akrual di sektor publik?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai sehubungan dengan penelitian adalah sebagai berikut :

- 1) Untuk mengetahui perkembangan akuntansi akrual terkait dengan latar belakang kemunculan dan proses penerapannya di sektor publik.
- 2) Untuk mengetahui perdebatan pendukung dan penentang teori akuntansi akrual
- 3) Untuk mengetahui isu – isu akuntansi akrual di sektor publik

1.4 Kegunaan Penelitian

Adapun manfaat diadakannya penelitian adalah sebagai berikut :

1) Kegunaan Teoritis

Penelitian ini dapat memperkaya konsep atau teori yang menyokong perkembangan ilmu pengetahuan akuntansi sektor publik, khususnya terhadap akuntansi akrual dan penerapannya di sektor publik.

2) Bagi Praktis

Diharapkan penelitian ini dapat memberi masukan dan dijadikan bahan dalam pengambilan keputusan atau diskusi terkait penerapan akuntansi akrual di sektor publik.

1.5 Sistematika Penulisan

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini menguraikan konteks penelitian, fokus penelitian, tujuan penelitian, kegunaan penelitian dan sistematika penulisan.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini mengemukakan teori-teori yang mendukung penelitian, yaitu teori-teori yang berkaitan dengan organisasi sektor publik, *New Public Management* sebagai faktor pendorong reformasi sektor publik dan akuntansi akrual.

BAB III METODE PENELITIAN

Bab ini menguraikan rancangan penelitian, jenis dan sumber data, teknik pengumpulan data dan teknik analisis data.

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bab ini berisikan pembahasan atas rumusan masalah dalam skripsi ini, yaitu mengenai perkembangan teori akuntansi akrual dari sisi perdebatan dan serta penerapan akuntansi akrual di beberapa negara.

BAB V PENUTUP

Bab ini memuat kesimpulan dan saran atas penelitian yang telah dilakukan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Organisasi Sektor Publik

2.1.1 Definisi dan Sejarah Organisasi Sektor Publik

Organisasi merupakan sekelompok orang yang bekerja sama secara terstruktur untuk mencapai tujuan tertentu atau sejumlah sasaran yang telah ditetapkan bersama. Setiap organisasi mempunyai tujuan yang spesifik yang hendak dicapai dan memerlukan manajemen yang baik agar bisa mencapai tujuan tersebut. Tujuan organisasi tersebut dapat bersifat kualitatif ataupun kuantitatif yang dapat dibagi lagi menjadi tujuan yang bersifat *financial* maupun *non-financial*.

Secara umum seringkali organisasi hanya dikelompokkan menjadi dua macam, yaitu *profit organization* dan *nonprofit organization*. Walaupun di kenyataan terdapat tipe lain dari organisasi yaitu *quasi-profit organization* dan *quasi-nonprofit*. Hal ini disebabkan karena adanya kesulitan untuk memberi batasan yang tegas antara tipe organisasi *pure-profit organization* dan *quasi-profit organization* dan antara *quasi-nonprofit organization* dan *pure-nonprofit organization*. Dengan pengelompokan tipe organisasi secara umum tersebut maka organisasi sektor publik merupakan *nonprofit organization*.

Mahsun et al (2011:5) mengatakan bahwa sektor publik seringkali dipahami sebagai segala sesuatu yang berhubungan dengan kepentingan umum dan penyediaan barang atau jasa kepada publik yang dibayar melalui pendapatan Negara lain yang diakui oleh hukum. Bidang kesehatan, pendidikan, keamanan dan transportasi adalah contoh sektor public. Oleh karena itu area sektor public sangat luas. Sedangkan menurut Bastian (2009:1) "kata sektor

publik dari sisi kebijakan publik dapat dipahami sebagai tuntutan pajak, birokrasi berlebihan, pemerintahan yang besar dan nasionalisasi vs privatisasi. Terlihat jelas, dalam arti luas, sektor publik disebut bidang yang membicarakan metode manajemen Negara. Sedangkan dalam arti sempit, diartikan sebagai pembahasan pajak dan kebijakan pajak.”

Menurut Nordiawan (2009:1) sektor publik merupakan sebuah entitas ekonomi yang memiliki keunikan tersendiri. Disebut sebagai entitas ekonomi karena memiliki sumber daya ekonomi yang tidak kecil. Sektor publik juga melakukan transaksi – transaksi ekonomi dan keuangan, tetapi berbeda dengan entitas ekonomi lain, khususnya perusahaan komersial yang mencari laba, sumber daya ekonomi sektor publik dikelola tidak untuk tujuan mencari laba (nirlaba).

Munculnya sektor publik ini tidak terlepas dari sejarah. Awalnya, sektor publik ini muncul karena ada kebutuhan dari masyarakat secara bersama terhadap barang dan layanan tertentu. Untuk menghindari terjadinya alokasi dan distribusi barang atau layanan umum yang tidak adil maka pengaturan pengalokasian dan pendistribusiannya diserahkan kepada pihak (pengurus) tertentu. Warga masyarakat kemudian membayar sejumlah upeti (pajak) untuk mendukung pengaturan barang atau layanan umum oleh pengurus tersebut (Mahsun et al, 2011:5).

Sektor publik sendiri telah hadir sejak ribuan tahun sebelum masehi. Bastian (2009:2) menjelaskan bahwa kemunculan akuntansi sektor publik dipengaruhi oleh interaksi yang terjadi dalam masyarakat dan kekuatan sosial dalam masyarakat. Bukti sejarah menjelaskan bahwa praktik pencatatan telah dilakukan di zaman mesir kuno sampai sekarang. Pada awalnya pencatatan ini dilakukan untuk mengadministrasi laporan untuk keperluan pemerintah. Selain itu

praktik pencatatan ini juga dilakukan untuk mendukung mekanisme pajak, pembagian pendapatan, inventaris barang dan proses perdagangan antar Negara.

2.1.2 Karakteristik Organisasi Sektor Publik

Menurut Christensen et al (2007:6) menguraikan 3 karakteristik utama sektor publik yang intisarinya sebagai berikut :

- 1) pemimpin tertinggi organisasi publik seperti Presiden atau Perdana Menteri dipilih melalui pemilu. Sehingga organisasi sektor publik yang ada di masyarakat memiliki tanggung jawab politik. Terlepas dari apakah organisasi publik dekat atau jauh dari kepemimpinan politik terdapat pemimpin politik yang terpilih secara demokratis di atas organisasi yang memiliki akuntabilitas tinggi. Berbeda dengan perusahaan swasta, yang bertanggung jawab kepada dewan direksi yang dipilih oleh pemegang saham, organisasi publik bertanggung jawab kepada legislatif yang dipilih juga oleh rakyat melalui pemilu. Organisasi publik merupakan bagian dari suatu sistem pemerintahan dan menghadapi tantangan yang berbeda dengan sektor swasta. Sistem pemerintahan dipengaruhi oleh sistem politik masyarakat tidak seperti organisasi swasta yang terbatas pada orang – orang tertentu. Oleh karena itu organisasi sektor publik memiliki tanggungjawab yang lebih besar dan banyak dibandingkan dengan organisasi sektor publik.
- 2) model organisasi publik berbeda dari banyak organisasi sektor swasta. Organisasi sektor publik memiliki model organisasi multifungsi. Model Organisasi multifungsi ini membuat organisasi sektor publik sangat rentan terhadap kritik. Ini dikarenakan dalam menjalankan organisasinya memerlukan banyak pertimbangan yang sangat sulit, seperti politik,

partisipasi oleh pihak yang terkena dampak, penentuan sumber daya manusia, sensitivitas pengguna, transparansi, publisitas dan wawasan proses pengambilan keputusan, prediktabilitas, perlakuan yang sama, ketidakberpihakan, netralitas, kualitas layanan, kemandirian profesional, loyalitas politik, efisiensi dan efektivitas. Dalam menjalankan fungsinya pemerintahan tidak dapat membuat aturan dengan mudah karena harus sesuai dengan konstitusi dan disetujui oleh rakyat berbeda dengan sektor swasta yang tidak terlalu sulit dalam membuat aturan yang digunakan di organisasinya.

- 3) sebagian besar organisasi publik berbeda dari organisasi swasta dalam bahwa mereka tidak beroperasi dalam pasar bebas dan kompetitif. Meskipun ada pembentukan BUMN yang ikut berkompetisi memperlihatkan ciri ini, tetapi hal ini dapat dijelaskan oleh beberapa argumen. Salah satu jenis argumen organisasi publik adalah ide bahwa pasar (sektor swasta) memiliki kapasitas terbatas untuk menangani masalah-masalah sehingga diperlukan intervensi organisasi publik. Selain itu organisasi sektor publik juga memperbaiki atau mengatasi masalah yang diciptakan oleh pasar, dimana pasar tidak mampu menyelesaikannya.

Sedangkan menurut Nordiawan (2006:2) organisasi menjadi berbeda dan unik karena memiliki karakteristik sebagai berikut :

- 1) dijalankan tidak untuk mencari keuntungan financial
- 2) dimiliki secara kolektif oleh publik
- 3) kepemilikan atas sumber daya tidak digambarkan dalam bentuk saham yang diperjualbelikan
- 4) keputusan – keputusan yang terkait kebijakan maupun operasi didasarkan pada consensus

Mahsun et al (2011:14) mengatakan bahwa sektor publik berada pada batasan antara lain:

- 1) penyelenggaraan layanan atau pengadaan barang kebutuhan masyarakat umum.
- 2) bukan konsumsi individual
- 3) pemerintah ikut mengendalikan dengan saham atau sejumlah regulasi yang mengikat
- 4) harga tidak semata – mata ditentukan berdasarkan mekanisme pasar.

Dari uraian diatas kita dapat menarik benang merah bahwa organisasi sektor publik memiliki karakteristik yang unik karena organisasi ini melayani dan dimiliki oleh masyarakat luas. Organisasi sektor publik juga tidak mementingkan keuntungan melainkan pelayanan terhadap anggotanya. Sifat organisasi sektor publik yang unik ini menyebabkan sektor publik harus memperhatikan banyak aspek dalam pengambilan keputusan ketika menjalankan kegiatannya. Keputusan yang diambil oleh organisasi ini harus dapat diterima oleh mayoritas anggotanya.

2.1.3 Perbedaan Organisasi Sektor Publik dengan Sektor Swasta

Secara umum Nordiawan (2006:3) mengatakan perbedaan signifikan antara organisasi sektor publik dan swasta adalah :

1) Tujuan Organisasi

Perusahaan komersial bertujuan untuk memaksimalkan kesejahteraan pemegang saham melalui penciptaan keuntungan sedangkan organisasi sektor public mempunyai tujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui pelayanan. Dengan kata lain, perusahaan merupakan organisasi yang dijalankan untuk mencari laba atau profit (profit-oriented). Sedangkan organisasi sektor publik merupakan organisasi yang dijalankan bukan untuk mencari laba (non profit-oriented)

2) Sumber Pendanaan

Perusahaan komersial didanai melalui hasil operasi perusahaan bersangkutan selain investasi dari pemegang saham,. Sementara itu, sesuai dengan tujuan , organisasi sektor publik mendanai operasinya melalui cara khusus berupa sumbangan atau donasi yang sukarela. Di organisasi pemerintahan cara seperti ini direalisasikan melalui pembayaran pajak atau retribusi. Bagi pemerintah daerah, termasuk sumber pendanaan adalah sumbangan/subsidi dari pemerintah pusat. Di organisasi sektor publik lain sumber pendanaan bisa berupa iuran anggota, subsidi dan sumbangan donator.

3) Peraturan Perundang-undangan

Organisasi sektor publik khususnya lembaga pemerintah harus melakukan aktivitasnya sesuai dengan peraturan perundangundangan yang berlaku. Pemerintah Indonesia misalnya, harus melakukan pembangunan jembatan karena diamanatkan dalam UUD 1945 untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat, meskipun pembangunan jembatan tidak memberikan keuntungan bagi organisasi pemerintah yang bersangkutan. Sedangkan pada perusahaan komersial mereka nisa memilih aktivitas mana yang akan dilakukan atau produk apa yang akan dibuat berdasarkan pertimbangan untung dan rugi.

Selain itu Mahsun et al (2011:7) mengatakan bahwa untuk membedakan area sektor publik dan swasta dapat dilihat berdasarkan kategorisasi tipe barang atau pelayanan yang dibagi menjadi empat :

1) *Pure Public Goods*

Pure Public Goods adalah barang – barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang manfaat barang atau jasa tersebut dinikmati oleh masyarakat secara bersama sama. Barang ini apabila dikonsumsi oleh individu tertentu tidak mengurangi konsumsi orang lain akan barang tersebut. Contoh *pure public goods* adalah keamanan, ketentraman dan keadilan

2) *Quasi Public Goods*

Quasi Public goods adalah barang – barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang manfaat barang atau jasa tersebut dinikmati oleh seluruh masyarakat, namun apabila dikonsumsi individu tertentu akan mengurangi konsumsi orang lain akan barang tersebut. Contoh *quasi public goods* adalah pelayanan kesehatan dan pendidikan.

3) *Quasi Private Goods*

Quasi private goods adalah barang – barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang mana manfaat barang dan jasa tersebut hanya dinikmati secara individual oleh yang membelinya walaupun sebetulnya barang dan jasa tersebut dapat dinikmati oleh semua masyarakat. Contoh *quasi private goods* adalah jalan tol dan tenaga listrik.

4) *Pure Private Goods*

Pure Private goods adalah barang – barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang mana manfaat barang dan jasa tersebut hanya dinikmati secara individual oleh yang membelinya dan yang tidak membelinya tidak dapat menikmati barang atau jasa tersebut. Contoh barang *pure private goods* adalah makanan, pakaian hiburan dan peralatan.

Dengan melihat karakteristik diatas disimpulkan bahwa sektor publik berperan pada produksi *pure publik goods* dan sektor swasta berperan pada *pure private goods*. Sedangkan *quasi public goods* dan *quasi private goods* menjadi tanggung jawab bersama dengan kadar yang berbeda, *quasi public goods* condong ke sektor publik dan *quasi private sektor* condong ke sektor swasta. Sedangkan menurut W.F. Barber dalam Hari (2008) bahwa sektor publik memiliki 10 karakteristik penting yang membedakan sektor publik dengan sektor swasta, yaitu:

- 1) sektor publik lebih kompleks dan mengembang tugas-tugas yang lebih amigo.
- 2) sektor publik lebih banyak menghadapi masalah dalam mengimplementasikan keputusan-keputusan.
- 3) sektor publik lebih banyak memanfaatkan banyak orang yang memiliki motivasi yang sangat beragam.
- 4) sektor publik lebih banyak memperhatikan usaha, mempertahankan peluang dan kapasitas.
- 5) sektor publik lebih memperhatikan kompensasi atau kegagalan pasar.
- 6) sektor publik lebih banyak melakukan aktivitas yang memiliki segmen simbolik.
- 7) sektor publik lebih ketat dalam menjaga standar komitmen dan legalitas
- 8) sektor publik mempunyai peluang yang lebih besar untuk merespon isu-isu keadilan dan kejujuran.
- 9) sektor publik harus berorientasi demi kepentingan publik.
- 10) sektor publik harus mempertahankan level dukungan publik minimal di atas level yang dibutuhkan dalam industri swasta.

Sektor Publik memiliki tingkat kerumitan yang lebih rumit dibandingkan sektor privat. Kerumitan ini disebabkan oleh ruang lingkup pelayanan yang lebih luas dan struktur organisasi yang besar dibandingkan sektor privat. Kerumitan ini mengakibatkan keputusan yang diambil oleh sektor publik harus dipikirkan dengan baik dan berorientasi kepentingan masyarakat sehingga dapat mempertahankan dukungan mayoritas anggotanya, hal ini berbeda dengan sektor privat yang hanya berfokus pada keuntungan. Hal ini mengakibatkan cara menjalankan organisasi sektor publik sangat berbeda dengan sektor privat.

Sementara itu Christensen et al (2007:4) menjelaskan bahwa elemen inti dari argumen yang mendukung konsepsi bahwa organisasi publik dan swasta pada dasarnya berbeda dalam hal-hal kunci. Pertama, bahwa kepentingan publik berbeda dari kepentingan pribadi, karena sektor publik harus mempertimbangkan satu set yang lebih luas dari norma-norma dan nilai-nilai. Banyak pertimbangan yang harus ditimbang terhadap satu sama lain, pertimbangan demokrasi, nilai-nilai konstitusional dan kesejahteraan masyarakat yang diberi bobot lebih dalam organisasi publik daripada di organisasi-organisasi swasta. Kedua, para pemimpin organisasi publik bertanggung jawab kepada warga negara dan pemilih daripada kelompok-kelompok khusus. Ketiga, organisasi publik memerlukan penekanan lebih besar pada keterbukaan, transparansi, imparialitas perlakuan yang sama, dan prediktabilitas.

2.2 *New Public Management*

2.2.1 Definisi dan Sejarah *New Public Management*

Istilah *New Public Management* pada awalnya dikenalkan oleh Christopher Hood pada tahun 1991, ia kemudian menyingkat istilah tersebut menjadi NPM. Pada perkembangannya, pendekatan manajerial modern tersebut memiliki banyak sebutan, misalnya "*Managerialism*", "*New Public Management*", "*Market-based Public Administration*", "*Post-bureacratic Paradigm*", dan "*entrepreneurial Government*". Semua istilah ini memiliki makna yang sama Akan tetapi istilah yang paling populer adalah *New Public Management*.

Janet dan Robert (2007:12) menjelaskan bahwa *New Public Management* mengacu pada sekelompok ide dan praktik-praktik kontemporer yang pada intinya menggunakan pendekatan sektor swasta dan bisnis di sektor publik. *New Public Management* telah menjadi model normatif, yang menandakan pergeseran besar dalam cara berpikir tentang peran administrator public. Sedangkan

menurut Bovaird dan Loffer (2003:17) *New Public Management* adalah sebuah gerakan perampingan sektor publik dan membuatnya lebih kompetitif, sementara itu pada saat yang sama, mencoba untuk membuat administrasi publik yang lebih responsif terhadap kebutuhan warga dengan menawarkan pengukuran ekonomi, efisiensi dan efektivitas (*Value for Money*), fleksibilitas pilihan, dan transparansi.

Lynn (2006:2) menjelaskan bahwa *New Public Management* merupakan sebuah paradigma baru dalam manajemen publik yang menekankan pada insentif, persaingan dan kinerja. Lebih lanjut Hood dalam Lynn (2006:107) menjelaskan bahwa *New Public Management* adalah sebuah penjelasan retrospektif fenomena “doktrin administrasi yang sangat mirip” pada sektor publik di Australia, Inggris, Kanada, New Zealand dan Amerika. Konsep *New Public Management* adalah konsep dibentuk berdasarkan pengamatan atas reformasi sektor public di beberapa Negara, dari pengamatan ini maka munculah gagasan untuk mengadopsi gaya manajemen di sektor swasta (Yamamoto, 2003:1).

Munculnya kritik yang keras terhadap organisasi – organisasi sektor publik mendorong gerakan reformasi manajemen di sektor publik. Salah satu gerakan yang muncul dari reformasi ini adalah munculnya konsep *New Public Management*. Konsep ini memiliki keterkaitan dengan permasalahan manajemen kinerja sektor publik karena pengukuran kinerja merupakan salah satu prinsip *New Public Management*. Gerakan *New Public Management* ini pada awalnya terjadi di Negara – negara maju.

Menurut Gruening (2001:2) konsep *New Public Management* mulai diterapkan di Inggris pada tahun 1979 dimasa pemerintahan Perdana Menteri Margareth Tatcher sebagai bentuk perbaikan dari konsep administrasi publik tradisional yang terlihat tidak berjalan efisien. Margareth Tatcher melakukan pengurangan jumlah kota, mengurangi biaya dan meningkatkan pelayanan.

Selain itu pada tahun 1980-an ditemukan bukti bahwa beberapa kota di California konsep ini setelah mengalami resesi ekonomi yang parah.

Menurut Janet dan Robert (2007:15) terdapat dua Negara yang aktif menerapkan konsep *New Public Management* yaitu Australia dan New Zealand. New Zealand menerapkan konsep *New Public Management* pada tahun 1980-an ketika partai Pekerja kembali menguasai pemerintahan. Pada saat itu New Zealand menghadapi stagnansi ekonomi, sehingga mendorong New Zealand untuk melakukan inovasi. Inovasi yang dilakukan adalah mendorong privatisasi dan desentralisasi di sektor publik. Pada tahun 1980-an di Australia mengalami kesulitan ekonomi yang sangat rumit. Sehingga pada tahun 1983 Perdana Menteri Australia pada tahun 1983 Robert Hawke telah mendukung gagasan pengelolaan berdasarkan hasil dengan memulai reformasi dan manajemen keuangan di sektor public untuk mencapai tujuan ini. Atas dasar ini pula privatisasi, restrukturisasi pemerintah dan evaluasi program dilakukan untuk mencapai tujuan ini.

2.2.2 Karakteristik *New Public Management*

New Public Management memiliki sebutan yang bermacam - macam dan dikembangkan oleh beberapa orang atau institusi. Oleh karena itu menarik untuk melihat karakteristik ini berdasarkan sudut pandang masing - masing

2.2.2.1 Karakteristik *New Public Management* Menurut Christopher Hood

Menurut Hood (1991:4) konsep *New Public Management* memiliki tujuh komponen utama yaitu :

- 1) Manajemen Profesional di sektor publik

New Public Management menghendaki organisasi sektor public dikelola secara professional. Kesan amatiran tidak professional harus dihilangkan.

Konsekuensi dilakukannya manajemen professional di sektor publik adalah adanya kebebasan dan keleluasaan manajer publik untuk mengelola secara akuntabel organisasi yang dipimpinnya. Manajemen professional mensyaratkan ditentukannya batasan tugas pokok dan fungsi serta deskripsi kerja yang jelas.

2) Adanya standar kinerja dan ukuran kinerja

New Public Management mensyaratkan organisasi memiliki tujuan yang jelas dan ada penetapan target kinerja. Target kinerja tersebut merupakan kewajiban yang dibebankan kepada manajer atau personel untuk dicapai. Penetapan target kinerja harus dikaitkan dengan standar kinerja dan ukuran kinerja. Penetapan standar kinerja itu dimaksudkan untuk memberikan nilai terbaik (*best value*) dan praktik terbaik (*best practice*), sedangkan penetapan ukuran kinerja adalah untuk menilai kesuksesan atau kegagalan dalam mencapai target kinerja dan tujuan organisasi diciptakan.

3) Penekanan yang lebih besar terhadap pengendalian *output* dan *outcome*

Dalam konsep *New Public Management*, semua sumber daya organisasi harus dikerahkan dan diarahkan untuk mencapai target kinerja. Penekannya adalah pada pemenuhan hasil (*outcome*), bukan kebijakan – kebijakan. Pengendalian *output* dan *outcome* harus menjadi fokus perhatian utama organisasi, bukan lagi sekedar pengendalian *input*, misalnya anggaran, jumlah staf, material dan sebagainya. Salah satu contoh perubahan ini adalah penggunaan penganggaran kinerja.

4) Pemecahan unit – unit kerja di sektor publik

Model Organisasi sektor publik tradisional sangat didominasi organisasi birokrasi. Model organisasi birokrasi yang dikembangkan oleh Max Weber itu pada awalnya sangat powerful untuk meningkatkan efisiensi organisasi akan

tetapi berjalannya waktu pola ini menjadi gagal. Hal ini diakibatkan dengan berkembang dan semakin kompleksnya organisasi sektor publik sehingga hal ini mengakibatkan terjadinya kelambanan birokrasi karena sistem ini sifatnya tersentralisasi. Konsep *New Public Management* menghendaki organisasi dipecah – pecah dalam unit – unit kerja. *New Public Management* menghendaki adanya desentralisasi, devolusi dan pemberian kewenangan yang lebih besar kepada bawahan. Tujuan pemecahan organisasi ke dalam unit unit kerja ini adalah efisiensi dan memangkas kelambanan birokrasi.

5) Menciptakan persaingan di sektor publik

Doktrin *New Public Management* menyatakan organisasi sektor public perlu mengadopsi mekanisme pasar dan menciptakan persaingan. Tujuan menciptakan persaingan di sektor public adalah untuk menghemat biaya. Untuk itu dilakukan mekanisme kontrak dan tender kompetitif dalam rangka penghematan biaya dan peningkatan kualitas serta privatisasi. Beberapa tugas pelayanan publik dapat diberikan kepada pihak swasta jika memang hal ini lebih menghemat biaya dan menghasilkan kinerja yang berkualitas. Selain itu, manfaat lainnya adalah mendorong sektor swasta dan sektor ketiga untuk berkembang.

6) Pengadopsian gaya manajemen di sektor bisnis ke dalam sektor publik

Konsep *New Public Management* berasumsi bahwa praktik manajemen di sektor swasta jauh lebih baik dibandingkan manajemen sektor publik. Beberapa praktik manajemen yang dianggap lebih baik antara lain penilaian kinerja, sistem kompensasi dan promosi didasarkan kinerja, manajemen biaya, struktur yang fleksibel dan sistem akuntansi dan penganggaran yang lebih maju. Diharapkan dengan diadopsinya praktik – praktik ini mampu mengembangkan manajemen sektor publik menjadi lebih baik.

- 7) Penekanan pada disiplin dan penghematan lebih besar dalam menggunakan sumber daya.

New Public Management mensyaratkan organisasi sektor public dapat memberikan perhatian yang besar terhadap penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisien, Doktrin ini menghendaki organisasi sektor public melakukan penghematan sumber daya melalui pemangkasan biaya – biaya langsung, meningkatkan disiplin pegawai dan kegiatan yang mengarah pada peningkatan kualitas dengan harga murah. Pemerintah misalnya perlu melakukan pengendalian pengeluaran sumber daya publik seefisien mungkin agar tidak terjadi pemborosan, pengerusakan lingkungan, salah kelola, salah alokasi dan korupsi.

2.2.2.2 Karakteristik *New Public Management* Menurut David Osborne dan Ted Geabler

Osborne dan Geabler dalam Janet dan Robert (2007:16) menggunakan istilah “Reinventing Government” untuk menjelaskan konsep *New Public Management*. Menurut Osborne dan Geabler konsep *New Public Management* dalam sepuluh prinsip yaitu :

- 1) *Catalytic Government, Steering Rather than Rowing*

Pemerintah berfokus pada pemberian pengarahan bukan produksi pelayanan publik. Pemerintah bertindak sebagai katalis melalui tindakan yang memberikan program – program alternatif. Dengan peran sebagai katalis diharapkan peranan sektor swasta dalam membangun pelayanan public kepada masyarakat.

- 2) *Community-Owned Government, Empowering Rather than Serving*

Pemerintah hendaknya lebih berorientasi untuk memberdayakan masyarakat. Pemerintah harus belajar bahwa konsep masa lalu yaitu melayani

menciptakan ketergantungan hal ini tidak sesuai dengan kemandirian sosial dan ekonomi. Oleh karena itu pemerintah harus mengurangi kepemilikan publik dan menggesernya ke masyarakat dalam rangka memberdayakan warga sehingga mampu menjadi sumber solusi.

3) *Competitive Government, Injecting Competition into Service Delivery*

Pemerintah hendaknya perlu memunculkan semangat kompetisi dalam memberikan pelayanan publik. Pemerintah telah mencoba memberikan segala jasa tetapi justru menyebabkan sumber daya publik terkuras akibat inefisiensi sehingga pemerintah perlu meningkatkan sektor swasta dalam menyediakan jasa agar dapat memberikan kompetisi. Diharapkan kompetisi ini menghasilkan efisiensi yang lebih besar, peningkatan responsivitas, dan lingkungan yang memberikan penghargaan inovasi.

4) *Mission-Driven Government, Transforming Rule-Driven Organizations*

Mengubah organisasi yang digerakkan oleh peraturan menjadi organisasi yang digerakkan oleh misi. Kita telah melihat bagaimana aturan di pemerintah telah menghambat pemerintah dalam melakukan inovasi dan membatasi kinerja. Aturan ini membuat organisasi menjadi kaku sehingga anggaran dan sumber daya tidak dapat dimaksimalkan. Seharusnya pemerintah berfokus pada misi sehingga sumber daya, anggaran dan aturan mencerminkan misi ini.

5) *Results-Oriented Government, Funding Outcomes, Not Inputs*

Pemerintah berorientasi pada hasil sehingga dapat mampu membiayai program bukan berorientasi pada *input*. pemerintah harus didedikasikan untuk mencapai tujuan publik substantif, atau hasil, dibandingkan dengan berkonsentrasi ketat pada pengendalian sumber daya publik yang dikeluarkan dalam melakukan pekerjaan.

6) *Customer-Driven Government, Meeting the Needs of the Customer, Not the Bureaucracy*

Pemerintah harus memenuhi kebutuhan pelanggan bukan birokrasi. Pemerintah harus belajar dari sektor swasta yang sangat bergantung pada kebahagiaan pelanggan. Oleh karena itu pegawai pemerintah harus mengubah pola pikir dari menyenangkan pimpinannya menjadi menyenangkan masyarakat.

7) *Enterprising Government, Earning Rather than Spending*

Pemerintah harus mampu menciptakan pendapatan bukan sekedar membelanjakan. Pemerintah dan sektor swasta tentu menghadapi masalah keuangan tetapi beda cara menanganinya. Dari pada pemerintah menaikkan pajak atau mengurangi programnya lebih baik pemerintah mengambil retribusi atas pelayanan – pelayanan tertentu dengan melembagakan motif keuntungan. Dengan adanya pendapatan ini diharapkan sumber daya dari pajak ini dapat dialokasikan ke bagian lain.

8) *Anticipatory Government, Prevention Rather than Cure*

Membentuk pemerintah yang antisipatif, berupaya mencegah dibandingkan mengobati. Pemerintah telah tumbuh menjadi menyediakan program untuk memecahkan masalah, seharusnya pemerintah berusaha mencegah masalah terjadi. Dengan adanya pencegahan pemerintah akan menjadi lebih efisien karena biaya yang keluar akan jauh lebih sedikit.

9) *Decentralized Government, from Hierarchy to Participation and Teamwork*

Pemerintah harus mengubah struktur sentralisasi menjadi desentralisasi yang mengutamakan partisipatif dan kerja tim. Zaman lembaga yang tersentralisir telah berlalu. Kemajuan teknologi informasi, meningkatkan sistem komunikasi, dan peningkatan kualitas tenaga kerja telah membawa sebuah

era baru yang lebih fleksibel. Pengambilan keputusan telah meluas ke seluruh organisasi-ditempatkan di tangan orang-orang yang bisa berinovasi dan menentukan arah kinerja tinggi.

10) Market-Oriented Government, Leveraging Change Through the Market

Pemerintah Mengadakan perubahan dengan mekanisme pasar (sistem insentif) bukan dengan mekanisme administratif (sistem prosedur dan pemaksaan). Merespon perubahan kondisi tidak dengan pendekatan tradisional, seperti mencoba untuk mengendalikan seluruh situasi, melainkan dengan strategi inovatif yang bertujuan membentuk lingkungan untuk memungkinkan kekuatan pasar untuk bertindak. strategi Pemerintah berpusat pada penataan lingkungan sehingga pasar dapat beroperasi paling efektif, sehingga menjamin kualitas hidup dan kesempatan ekonomi.

2.2.3 Kritik Terhadap New Public Management

Hadirnya konsep *New Public Management* bukanlah tanpa kritik. Terdapat sejumlah hal yang dianggap sebagai kelemahan dari *New Public Management*. Oluwu dalam Nawawi (2010:8) menjelaskan ketika *New Public Management* diadopsi maka akan mengakibatkan hilangnya batasan antara sektor publik dan sektor privat sehingga sektor publik kehilangan jati dirinya. Selain itu, terdapat sejumlah pertanyaan lain yang mengemuka mengenai validitas empirik dari *New Public Management* dalam hal klaim bahwa manajemen sektor privat yang dianggap ideal untuk sektor publik. Terdapat sejumlah pertentangan antara klaim dalam *New Public Management* terhadap kondisi yang ada di sektor publik. Model usahawan seringkali dapat mengurangi esensi dan nilai-nilai demokratis seperti keadilan, peradilan, keterwakilan dan partisipasi.

Hal ini menurut *Economic and Social Council United Nation* (2003:9) diakibatkan oleh adanya perbedaan besar antara kekuatan pasar dengan kepentingan publik, dan kekuatan pasar ini tidak selalu dapat memenuhi apa yang menjadi kepentingan publik. Bahkan dalam banyak hal, publik seringkali tidak dilibatkan untuk berpartisipasi dalam menentukan, merencanakan, mengawasi dan mengevaluasi tindakan-tindakan yang diambil untuk dapat menjamin bahwa publik tetap menjadi pusat dan tindakan-tindakan pemerintah. Lebih jauh, Drechster (2005) mengingatkan bahwa menganggap masyarakat hanya sebagai konsumen semata menyebabkan masyarakat dijauhkan dan haknya untuk berpartisipasi.

Mahmudi (2010:52) menjelaskan bahwa implementasi *New Public Management* di sektor publik tidaklah bebas dari kendala dan masalah. Masalah utama adalah mental birokrat tradisional, pengetahuan dan keterampilan yang tidak memadai, dan peraturan perundang – undangan yang tidak memberi peluang yang cukup untuk menciptakan fleksibilitas dalam pembuatan keputusan. Lebih lanjut Mahmudi menjelaskan beberapa permasalahan yang terjadi ketika menerapkan konsep *New Public Management* di negara berkembang sebagai berikut:

- 1) *New Public Management* didasarkan pada penerapan prinsip/mechanisme pasar atas kebijakan publik dan manajemennya. Hal ini juga terkait dengan pengurangan peran pemerintah yang digantikan dengan pengembangan pasar, yaitu pendekatan pemerintah terpusat (*state centered*) menjadi pasar sentris (*market centered approach*). Negara – negara berkembang memiliki pengalaman yang sedikit dalam ekonomi pasar. Perekonomian pasar akan lebih banyak didominasi oleh perusahaan asing, bukan pengusaha pribumi

dan lokal. Selain itu pasar di negara berkembang tidak efektif karena kurangnya kepastian hukum yang kuat.

- 2) Adanya permasalahan dalam privatisasi perusahaan – perusahaan publik. Privatisasi di Negara berkembang bukan merupakan masalah yang mudah. Karena pasar di negara berkembang belum tentu kuat, maka privatisasi akhirnya akan berarti kepemilikan asing atau kelompok etnis tertentu yang dapat menciptakan keretakan sosial.
- 3) Perubahan mekanisme birokrasi ke mekanisme pasar apabila tidak dilakukan secara hati – hati akan menciptakan wabah korupsi. Hal ini terkait dengan permasalahan budaya korupsi yang dialami kebanyakan Negara berkembang.
- 4) Permasalahan politisasi menjadi isu yang menyebabkan keengganan untuk berpindah ke model pengontrakkan dalam pemberian layanan publik jika aturan hukum dan penegakannya masih kurang. Hal ini disebabkan pada Negara berkembang terjadi politisasi dalam penyediaan pelayanan publik dan usaha dalam pemberian kontrak pada kroni – kroni tertentu.
- 5) Adanya permasalahan dalam kelembagaan, lemahnya penegakan hukum, permodalan dan kapabilitas sumber daya manusia sehingga menyebabkan pelaksanaan *New Public Management* kurang berjalan atau bahkan tidak berjalan.

New Public Management merupakan konsep yang lahir dari Negara maju seperti Inggris sehingga ketika diterapkan pada Negara berkembang menghadapi masalah. Negara berkembang menghadapi masalah karena sistem dan karakteristik ekonomi yang berbeda dengan negara maju. Negara maju memiliki karakteristik ekonomi pasar sudah mampu melepas sektor – sektor tertentu kepada mekanisme pasar karena didukung dari birokrasi dan aturan

hukum yang kuat. Sedangkan Negara berkembang yang mencoba mengikuti *New Public Management* tidak atau kurang pengalaman untuk menerapkan karakteristik ekonomi pasar ditambah kurangnya sumber daya manusia dan aturan hukum yang kuat mengakibatkan penerapan *New Public Management* tidak dapat berlaku universal dan rentan mengalami kegagalan.

Kritik lain dikemukakan oleh Janet dan Robert (2007:22) dalam bukunya "*The New Public Services*" mengatakan pemerintah seharusnya melayani warga masyarakat bukan pelanggan (*service citizen, not customers*), mengutamakan kepentingan publik bukan private (*seek the public interest*), lebih menghargai warga negara daripada kewirausahaan (*value citizenship over entrepreneurship*), melayani daripada mengendalikan (*serve rather than steer*), dan menghargai orang bukan semata-mata karena produktivitasnya (*value people, not just productivity*). Kritik yang lebih keras datang dari Terry dalam Janet dan Robert (2007:22) yang menjelaskan dampak privatisasi yang disebabkan oleh New Public Management telah mengancam nilai demokrasi, kepentingan publik dan prinsip – prinsip konstitusional seperti kejujuran, keadilan, partisipasi dan representasi.

2.2.4 Hubungan New Public Management dan Penerapan Akuntansi Akrua

Seperti yang dibahas sebelumnya bahwa kita dapat menarik benang merah antara *New Public Management* dengan akuntansi akrual. *New Public Management* telah mereformasi pengelolaan keuangan sektor publik dengan menggunakan pendekatan – pendekatan yang ada pada sektor swasta dalam rangka mencapai efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan sektor publik. Untuk mencapai tujuan ini maka diperlukan sebuah alat pengukuran kinerja dan pertanggungjawaban.

Akuntansi yang berperan sebagai alat pengukuran kinerja dan pertanggungjawaban juga menjalani sebuah perubahan. Perubahan yang dimaksud adalah penerapan sistem akrual yang merupakan adopsi dari sektor swasta menggantikan sistem kas. Upping dan Oliver (2011:1) menjelaskan sebagai berikut :

New Public Management (NPM) is a management philosophy which focuses on the change in management practices of the public sector towards more private sector practices, with accountability focusing on results rather than processes. NPM introduces a new imperative for efficiency and transparency into all elements of the public sector. One important element of this change can be seen in the accounting practices with a move from cash to accrual accounting, together with the adoption of management accounting techniques to measure and control activities.

Sedangkan Bunea dan Cosmina (2008:1) menjelaskan bahwa konsep *New Public Management* yang berfokus pada efisiensi memaksa seluruh pemerintahan yang mengadopsinya untuk bekerja lebih keras dan bertanggungjawab secara akuntabel kepada masyarakat mengenai sumber daya yang digunakan, sehingga akuntansi memainkan peranan penting dalam perkembangan *New Public Management* berkaitan dengan pengukuran kinerja penggunaan sumber daya.

Oleh karena itu akuntansi khususnya akuntansi akrual merupakan konsep yang ada akibat munculnya *New Public management* hal ini diperkuat oleh Watkins dan Edward (2007: 34) yang menjelaskan bahwa "*Accounting is seen within this domain as an integral component of what is now termed New Public Management*". Lebih lanjut Coonnely and Hyndmen menjelaskan "*The move from cash to accruals accounting by many governments is viewed as an aspect of an ongoing New Public Management agenda designed to achieve a more business-like and performance-focused public sector.*"

Dari uraian diatas tentu sangat jelas konsep akuntansi akrual adalah sebuah konsep turunan dari *New Public Management* karena akuntansi akrual merupakan bentuk sistem manajemen sektor privat yang diadopsi ke siktor publik sebagai alat pengukuran kinerja. Bahkan Pentingnya akuntansi akrual terhadap *New Public Management* diungkapkan oleh Liekerman (2003:3) yang menjelaskan bahwa pemerintah yang mengadopsi New Public Management maka dalam bidang akuntansi harus juga menjalankan akuntansi akrual. Tanpa akuntansi akrual maka adopsi New Public Management akan berjalan kurang lancar.

2.3 Akuntansi Sektor Publik dan Basis Akuntansi

2.3.1 Akuntansi Sektor Publik

2.3.1.1 Definisi Akuntansi Sektor Publik

Kebutuhan akan informasi untuk menghasilkan kebutuhan yang lebih baik mendorong lahirnya akuntansi. Definisi Akuntansi menurut America Institute of Accountants (AICPA) dalam Bastian (2009:117) adalah sebagai berikut “ Akuntansi adalah seni mencatat, mengklasifikasi dan mengumpulkan dalam sebuah cara yang signifikan dan dalam satuan moneter, transaksi dan kejadian yang dalam bagian yang terkecil dari karakter dan mengartikan hasilnya”. Sedangkan Accounting Principles Board dalam Syafri (2011:5) menjelaskan “Akuntansi adalah suatu kegiatan jasa. Fungsinya menyediakan informasi kuantitatif, umumnya dalam ukuran uang, mengenai suatu badan ekonomi yang dimaksudkan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi sebagai dasar memilih di antara beberapa alternatif.”

Dari dua definisi diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa akuntansi berperan untuk menghasilkan informasi kemudian digunakan untuk bahan

pertimbangan dalam pengambilan keputusan oleh entitas ekonomi. Entitas adalah satuan yang dapat diartikan sebagai satuan organisasi. Contoh satuan organisasi ini adalah organisasi swasta dan organisasi sektor publik. Oleh karena itu akuntansi juga dapat digunakan di sektor publik sehingga lahirlah akuntansi sektor publik.

Bastian (2009:6) mengatakan “Akuntansi sektor publik adalah mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga – lembaga tinggi Negara dan departemen – departemen di bawahnya, pemerintah daerah, BUMN, LSM dan yayasan sosial, maupun pada proyek – proyek kerjasama sektor publik dan swasta.”

2.3.1.2 Tujuan Akuntansi Sektor Publik

Menurut Mardiasmo dan Syam (2012:39) menjelaskan tujuan akuntansi sektor publik adalah :

1. Pertanggungjawaban (*accountability and stewardship*)
Tujuan pertanggungjawaban memiliki arti memberikan informasi keuangan yang lengkap, cermat, dalam bentuk waktu yang tepat, yang berguna bagi pihak yang bertanggung jawab yang berkaitan dengan operasi unit – unit pemerintahan. Lebih lanjut, tujuan pertanggungjawaban ini mengharuskan tiap orang atau badan yang mengelola keuangan Negara harus memberikan pertanggungjawaban perhitungan.
2. Manajerial
Tujuan manajerial berarti bahwa akuntansi harus menyediakan informasi keuangan yang diperlukan untuk perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, pemantauan, pengendalian anggaran, perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan serta penilaian kinerja pemerintah.
3. Pengawasan
Tujuan pengawasan memiliki arti bahwa akuntansi harus memungkinkan terselenggaranya pemeriksaan oleh aparat pengawasan fungsional secara efektif dan efisien.

Sedangkan menurut Public Sector Commite – IFAC dalam Bastian (2009:128) menjelaskan tujuan akuntansi sektor publik dipilah dalam tujuan umum dan khusus. Tujuan umum akuntansi sektor publik adalah memberikan

informasi yang bermanfaat dan memenuhi kebutuhan pemakai. Sedangkan tujuan secara khusus mengidentifikasi sumber daya yang didapat dan digunakan sesuai dengan anggaran yang telah disetujui legislatif secara umum dan menyediakan informasi tentang alokasi sumber daya, memenuhi kewajibannya, kondisi keuangan, cara sektor public membiayai aktivitas dan performa organisasi sektor publik terutama yang terkait dengan biaya operasi dan pencapaian target.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa akuntansi sektor publik bertujuan untuk menggambarkan atau memberikan informasi kegiatan ekonomi sektor publik yang kemudian dijadikan alat pertanggungjawabkan dan pengawasan. Akuntansi sektor publik memiliki fungsi untuk menyediakan informasi dalam rangka mendukung keputusan manajerial agar organisasi sektor publik dapat berjalan efisien dan efektif.

2.3.2 Basis Akuntansi

Untuk menentukan kapan suatu transaksi dicatat, digunakan basis/dasar pencatatan. Partono dalam Halim dan Syam (2011:52) menjelaskan basis akuntansi adalah himpunan dan standar – standar akuntansi yang menetapkan kapan dampak keuangan dari transaksi – transaksi dan peristiwa – peristiwa lainnya harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Basis – basis tersebut berkaitan dengan penetapan waktu (timing) atas pengukuran yang dilakukan, terlepas dari sifat pengukuran tersebut.

Terdapat dua basis pencatatan utama, yakni basis kas (*cash basis*) dan basis akrual (*accrual basis*), yang merupakan suatu *continuum*. Di antara kedua basis tersebut terdapat dua basis lain, yakni basis kas modifikasian (*modified cash basis*) dan basis akrual modifikasian (*modified accrual basis*). Basis modifikasi ini biasanya diunakan dalam transisi dari kas menjadi akrual.

Organisasi bisnis menggunakan basis akrual, begitu pula organisasi pemerintah yang melakukan aktivitas bisnis (misalnya BUMN/BUMD), sementara sebagian besar organisasi pemerintah menggunakan basis kas. Untuk penggunaan di organisasi pemerintah, basis kas dan basis akrual dapat dimodifikasi. Pada dua dekade terakhir terjadi pergeseran basis akuntansi dan anggaran dari basis kas ke basis akrual di seluruh pemerintahan. Menurut Vonck dalam Pusat Pendidikan dan Pelatihan Badan Pemeriksa Keuangan (2010:46) pergeseran ini merupakan suatu langkah maju menuju pada konteks yang lebih luas dari reformasi pengelolaan keuangan sektor publik.

2.3.2.1 Basis Akuntansi Akrual

Bastian (2009:123) menjelaskan akuntansi akrual mengakui dan mencatat transaksi dan kejadian keuangan pada saat terjadi atau pada saat perolehan. Elemen dasar akrual ini adalah aktiva, kewajiban, net worth, pendapatan dan biaya. Akuntansi dasar akrual berfokus pengukuran sumber daya ekonomis dan perubahan sumber daya pada suatu entitas. Sedangkan Komite Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia (2006:3) menjelaskan Akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan (*recording*) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat.

Sementara itu akuntansi akrual didefinisikan Khan dan Mayes (2009:3) sebagai metodologi dalam akuntansi dimana transaksi diakui berdasarkan

aktivitas ekonomi bukan pada saat kas diterima atau dikeluarkan. Mengikuti metode ini maka pendapatan akan diterima ketika pekerjaan telah diselesaikan dan beban akan diakui sebagai utang ketika sumber daya telah digunakan. Sedangkan Bogei (2009:481) mengatakan bahwa akuntansi akrual adalah mencatat efek transaksi peristiwa dan keadaan lainnya pada entitas pelaporan dalam periode di mana transaksi, peristiwa, dan keadaan tersebut terjadi bukan hanya dalam periode di mana kas diterima atau dibayar oleh entitas. Akuntansi akrual mengakui bahwa pembelian, memproduksi, menjual, mendistribusikan, dan operasi lainnya dari suatu entitas selama suatu periode, serta peristiwa lain yang mempengaruhi kinerja entitas, sering tidak bertepatan dengan penerimaan dan pembayaran kas dari periode.

Berkaitan hal tersebut IPSAS (International Public Sector Accounting standard) menekankan bahwa pelaporan keuangan menggunakan akrual basis.

IPSAS (2011:31) menjelaskan :

Accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue, and expenses.

Dari beberapa uraian diatas kita dapat menarik kesimpulan bahwa basis akrual akan mengakui transaksi ekonomi tidak didasarkan diterima atau dikeluarkannya uang tetapi ketika terjadi perubahan posisi keuangan perusahaan yang ditandai dengan adanya aliran masuk atau keluar manfaat ekonomi. Jadi basis akrual akan memberikan informasi yang lebih akurat dan mencatat transaksi sesuai waktunya sehingga konsep periodisasi dapat terpenuhi.

Konsep yang lebih komprehensif dijelaskan oleh Beechy (2005:5) bahwa akuntansi berbasis akrual penuh merupakan kombinasi tiga konsep yakni basis

akrual (itu sendiri), basis biaya dan konsep alokasi antar periode. Basis akrual merupakan basis untuk mengatasi kelemahan basis kas yang dapat menyembunyikan hasil operasi yang sebenarnya maupun informasi atas hutang. Basis biaya menyatakan bahwa biaya merupakan pengeluaran yang diakui ketika barang dan jasa diperoleh atau pengeluaran yang digunakan atau dikonsumsi dalam operasi, meskipun pengeluaran tersebut diakui terlebih dahulu sebagai aset, sehingga basis biaya muncul ketika konsep penandingan (*matching cost against revenue*) diterapkan. Sedangkan, konsep alokasi antar periode dapat juga dinyatakan sebagai bagian dari pelaporan berbasis biaya, tetapi dalam praktiknya, alokasi ini merupakan modifikasi dari basis biaya. Beberapa Negara sudah menerapkan akuntansi akrual, misalnya Amerika, Inggris, dan New Zealand. Sedangkan Indonesia sudah mulai berusaha menerapkan akuntansi akrual dengan menerbitkan Peraturan Pemerintah No 71 Tahun 2010 guna memenuhi amanat dari Undang – Undang No 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Manfaat akuntansi akrual menurut Bastian (2009:124) dapat dilihat dari dua perspektif. Dari perspektif masyarakat dasar akrual dapat memperlihatkan tingkat akuntabilitas pemerintah menjalankan pemerintahan sekaligus menilai pemerintah. Sedangkan dari sisi pemerintah lebih menekankan pada manfaat manajerial yang dapat didapatkan pemerintah sehingga mampu mengambil keputusan yang tepat.

2.3.2.2 Basis Kas

Halim dan Syam (2011:54) menjelaskan bahwa basis kas merupakan pencatatan transaksi ekonomi hanya apabila transaksi tersebut menimbulkan perubahan pada kas. Sedangkan Bastian (2009:121) basis kas adalah mengakui

dan mencatat transaksi keuangan pada saat kas diterima atau dibayarkan. Fokus pengukurannya pada saldo kas, dengan cara membedakan antara kas yang diterima dan kas yang dikeluarkan. Lingkup akuntansi berbasis kas meliputi saldo kas dan pengeluaran kas. Lebih lanjut Bastian menjelaskan karakteristik dari basis kas antara lain :

- 1) Mengukur aliran sumber kas
- 2) Transaksi keuangan diakui pada saat uang diterima/dibayarkan
- 3) Menunjukkan ketaatan pada batas anggaran belanja (Spending Limit) dan pada peraturan lain
- 4) Menghasilkan Laporan yang kurang komprehensif bagi pengambilan keputusan

Lebih lanjut Bastian (2009:122) menjelaskan kelemahan dari akuntansi berbasis kas antara lain:

- 1) informasi dasar kas kurang relevan bagi para pengambil keputusan, karena dasar kas hanya berfokus pada aliran kas dan mengabaikan aliran sumber daya lainnya.
- 2) akuntansi dasar kas tidak dapat memberikan informasi modal (aktiva) secara akurat.
- 3) publik mempunyai keterbatasan untuk meminta pertanggungjawaban pemerintah atas penggunaan sumber daya. Informasi kas berarti pemerintah mempertanggungjawabkan kas yang digunakan, tetapi tidak disebutkan pertanggungjawabkan manajemen atas aktiva dan kewajiban.
- 4) informasi yang lebih kompleks tidak dapat disediakan oleh akuntansi dasar kas.

Akuntansi berbasis kas ditinggalkan oleh penganut basis akrual karena tidak mampu memberikan informasi yang komprehensif kepada pengguna. Informasi yang dihasilkan oleh basis kas tidak dapat menjelaskan keadaan yang sebenarnya karena hanya berpatokan dari masuk dan keluarnya kas sehingga tidak mampu dijadikan dasar pengambilan keputusan.