

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Teori Evaluasi Strategi di Sektor Publik

Tidak semua strategi bisa diterapkan pada sektor publik (Miller, 1989) karena dua alasan utama. Pertama, manajemen strategi di sektor publik berbeda mulai dari berbagai macam strategi politik hingga varian strategi. Manajemen strategi sektor publik telah berkembang menjadi konsep yang unik, berawal dari ide yang berkembang dari politik kepada sektor swasta, yang kemudian kembali kepada sektor publik. Kedua, manajemen strategi tergantung pada konteksnya. Pilihan strategis sering timbul secara tidak disadari dari referensi yang berkembang dari organisasi publik, yang memiliki budaya yang terbentuk dalam periode waktu jangka panjang. Sehingga, perbedaan manajemen strategi pada administrasi publik terletak pada campuran antara konsep organisasi politik dan bisnis, serta adanya hubungan manajemen strategi dengan budaya organisasi yang spesifik.

Miller mengidentifikasi empat masalah produktivitas dalam strategi yang diterapkan dalam sektor publik pada tahun 1989, yaitu:

1. Pandangan anggota organisasi sektor publik terhadap strategi tidak seragam.
Model yang ada cenderung mengikuti pendekatan reaktif yang mementingkan kontrol yang terpusat; *single-value*, maksimalisasi pilihan; dan konsistensi terhadap tujuan preferensi dalam setiap situasi dan individu.
2. Model strategi tidak dapat mengatasi nilai-nilai etika yang harus dipatuhi manajer, khususnya yang timbul dari masalah kewajiban hukum.

Dalam kondisi sebenarnya, kewajiban hukum mendasari terbentuknya peran fidusiari bagi pejabat publik, peran yang sepertinya menghambat penggunaan sarana yang dapat memanfaatkan kesempatan yang ada.

3. Model gagal dalam menangkap preferensi manajer terhadap strategi.

Pada umumnya, pejabat publik mengikuti pemahaman peran konstitusional yang kaku, pandangan yang konservatif mengenai sarana yang tersedia dan penggunaannya didalam pekerjaan mereka, dan pandangan yang rumit dan realistis mengenai faktor-faktor yang menentukan dalam penyusunan kebijakan.

4. Model memiliki sudut pandang yang berbeda dengan sudut pandang manajer.

Model yang ada cenderung menyamakan resiko dengan *return on investment*, yang keduanya memiliki arti: resiko adalah kesempatan yang, apabila dimanfaatkan, memberikan *gain*.

Seiring dengan perkembangannya, strategi pemerintah mengalami perubahan mendekati sifat strategi sektor swasta. Hal ini dibuktikan dengan struktur organisasi yang mengecil (*downsizing*), penentuan anggaran berbasis kinerja, penggunaan basis akrual pada sistem akuntansi pemerintah, hingga konsep *New Public Management* (NPM). Perubahan ini meningkatkan profesionalitas birokrat dalam melakukan pelayanan kepada publik. Namun, belum tentu konsep baru tersebut bisa diterapkan di negara-negara berkembang. Gabungan konsep pemerintah-swasta ini mengedepankan efisiensi yang membahayakan kualitas pelayanan publik, disebut juga *publicness*, dari sektor publik (Haque, 2001). Untuk mengukur *publicness* di sektor publik, Haque menjabarkan lima kriteria spesifik, yaitu:

1. Dalam bidang administrasi publik, kriteria tradisional yang umum digunakan adalah perbedaan publik-swasta. Walaupun batasan perbedaan yang semakin pudar antarentitas, *publicness* dari pelayanan publik dibedakan dari sifat pelayanan yang unik, seperti persamaan hak dan kewajiban, keterbukaan, sifat kompleksitas dan monopolistik, serta dampak sosial yang luas dan jangka panjang. Oleh karena itu,

publicness dari pelayanan publik dapat diragukan jika sifat-sifat tersebut tersingkirkan dengan prinsip manajemen bisnis.

2. *Publicness* juga tergantung dengan demografi penerima pelayanan, dengan kata lain, tergantung dari banyaknya masyarakat yang dilayani. Walaupun demikian, komposisi ini berhubungan dengan faktor-faktor seperti jangkauan kepemilikan publik (semakin luas kepemilikan publik, maka *publicness* semakin tinggi) dan sifat kewarganegaraan. Kedua jangkauan ini penting untuk *publicness* karena, bahkan dalam sistem demokrasi yang sempurna, hanya dengan keberadaan *interest group* tidak menjamin mereka dapat menekspresikan masalah yang dirasakan kaum marjinal.
3. Salah satu faktor penting yaitu peran yang dijalankan *publicness* di masyarakat. Bahkan, salah satu fitur utama dari *public goods* adalah eksternalitas atau jangkauan dampak sosial yang luas.
4. Standar umum *publicness* adalah sejauh mana *publicness* tersebut dapat dipertanggung-jawabkan dengan akuntabilitas publik.
5. Ukuran sentral dari *publicness* adalah kepercayaan publik pada kredibilitas, kepemimpinan, dan kecepatan respon dari pelayanan publik dalam melayani masyarakat.

Dapat disimpulkan bahwa faktor-faktor yang perlu diperhatikan dalam mengevaluasi strategi di sektor publik adalah konteks manajemen strategi, tingkat keunikan dari sektor swasta, jangkauan dan komposisi penerima pelayanan, tingkat pengaruh dan intensitas dari peran sosioekonomi, tingkat akuntabilitas publik, dan tingkat kepercayaan publik.

2.2 Teori Akuntansi Basis Akrua

Pengertian akuntansi basis akrual menurut Kohler's Dictionary for Accountants 6th Ed. (1983) adalah:

“the method of accounting whereby revenues and expenses are identified with specific periods of time, such as a month or year, and are recorded as incurred, along with acquired assets, without regard to the date of receipt or payment of cash.”

Sedangkan menurut Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) adalah:

“... suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan.”

Pengertian menurut International Financial Reporting Standard (IFRS) adalah:

“Accrual accounting is an accounting methodology under which transactions are recognize as the underlying economic event occur, regardless of the timing of the related cash receipts and payments.”

Dari pemaparan pengertian akuntansi basis akrual diatas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi basis akrual merupakan metodologi pengakuan hak atau kewajiban, transaksi atau peristiwa ekonomi lainnya pada saat terjadinya peristiwa, tanpa melihat kas atau setara kas diterima atau dikeluarkan.

Ada tiga konsep utama dalam pembahasan teori akuntansi pemerintahan (James, 1950), yaitu akuntansi dana (*fund accounting*), akuntansi akrual (*accrual accounting*), dan akuntansi anggaran (*budgetary accounting*). Menurutnya, salah satu atau seluruh konsep tersebut sering menjadi pusat perhatian dalam setiap pembahasan teori, sehingga pembahasan teori dalam penelitian skripsi ini digunakan ruang lingkup konsep akuntansi akrual.

Pengembangan teori akuntansi akrual pada pemerintah telah dilakukan sekitar 100 tahun yang lalu. Seperti pada akuntansi komersial, tren yang terjadi pada akuntansi pemerintah Amerika sejak tahun 1900, secara umum, telah mengarah kepada adopsi akuntansi akrual yang lebih luas, bersamaan dengan usaha untuk memperluas sistem akrual

yang diadopsi sehingga dapat mencakup lebih banyak pos akun (James, et al). Handbook of Municipal Accounting tahun 1913, seperti dikutip oleh James dalam jurnal yang sama, menjelaskan:

“We are forced to conclude that revenue accrued is something entirely different than cash received, and that if we are going to record the facts which will tell us how our financial program has worked, we must enter under the head of revenue the full amount due the city regardless of whether it has been received in cash or not, proper allowance being made for the amount which from experience might be regarded as uncollectible.”

Pernyataan yang sama juga dibuat untuk *expenditure*. Karena pernyataan tersebut dikenal sebagai salah satu pernyataan resmi pemerintah Amerika pertama kali, dapat diasumsikan bahwa konsep akrual merupakan hal baru di tahun 1913. Seiring dengan tuntutan peningkatan pelayanan publik yang semakin beragam, serta lembaga pemerintah berkembang, tingkat kompleksitas operasi mereka semakin tinggi sehingga pengaturan kegiatan operasi lebih rumit. Pengembangan prosedur anggaran digunakan untuk mengatasi kerumitan yang berkembang, namun strategi ini tergantung pada berapa dana yang tersedia untuk apropriasi dan untuk pembiayaan. Masalah ini bisa diatasi dengan penentuan pendapatan dan biaya menggunakan basis akrual, serta kontrol yang lebih efektif terhadap aset, kewajiban dan kegiatan operasi.

Dalam akuntansi pemerintahan, basis akrual telah memungkinkan mencatat dan melaporkan kewajiban dan aset selain pencatatan kas. Pelaporan pos-pos seperti properti permanen (aset tetap), persediaan, pajak dan piutang lainnya, serta kewajiban dapat dilakukan dengan cara yang lebih komprehensif. Dengan demikian, akuntansi menjadi sarana kontrol ketika digunakan dalam membandingkan hasil aktual dengan hasil anggaran yang diinginkan (James, 1951).

2.3 Model Kebutuhan Dasar (*Basic Requirement Model*)

Perkembangan teknologi dan globalisasi menimbulkan berbagai pandangan mengenai penerapan basis akrual pada sektor publik. Dalam penelitian literatur mengenai akuntansi basis akrual pada sektor publik di Australia yang dilakukan Christensen (2007), ia mengelompokkan argumen yang mendukung dan yang menentang penerapan akuntansi basis akrual. Argumen yang mendukung yaitu:

1. Akuntansi basis akrual pada sektor publik akan meningkatkan komparasi laporan keuangan sektor publik dengan sektor swasta dan mudah dipahami.
2. Akuntansi basis akrual merupakan kebalikan dari basis kas sehingga dapat menghindari masalah yang timbul dari penggunaan basis kas dengan cara manipulasi waktu pengakuan, penyalahgunaan aset dan pengacuhan beban.
3. Akuntansi basis akrual akan menghasilkan data beban yang lengkap dan akurat sehingga akan meningkatkan efisiensi kinerja sektor publik, terutama yang terkait dengan penggunaan aset.
4. Akuntansi basis akrual akan meningkatkan akuntabilitas eksternal dan mencegah manipulasi keuangan publik oleh para politisi.
5. Keseimbangan antargenerasi menjadi lebih baik dengan pelaporan menggunakan akuntansi basis akrual.

Berdasarkan poin diatas, dapat disimpulkan bahwa keunggulan utama dari penggunaan basis akrual adalah menghasilkan data keuangan yang rinci dalam hal penelusuran kejadian ekonomi suatu transaksi, sehingga mencapai tingkat transparansi, akuntabilitas dan auditabilitas yang diinginkan oleh pengguna akhir laporan keuangan.

Sedangkan argumen yang menentang adalah sebagai berikut:

1. Definisi aset menurut standar yang berlaku bagi sektor swasta menimbulkan masalah dalam konteks sektor publik sehingga menimbulkan pemahaman yang tidak jelas.
2. *Matching concept* menimbulkan masalah dalam konteks nirlaba, dimana usaha yang dibebankan tidak selalu berhubungan dengan pendapatan yang diterima.
3. Akuntansi basis akrual pada sektor publik diwarnai oleh manipulasi dan, seperti sistem akuntansi lainnya, dibentuk secara sosial dan tidak lebih baik dari yang lainnya dalam hal “akurasi”.
4. Akuntansi basis akrual menghasilkan laporan keuangan yang membingungkan, bahkan kadang berlawanan dengan tujuan dari laporan keuangan.
5. Akuntansi basis akrual berhubungan dekat dengan reformasi sektor publik lainnya dan selayaknya dipandang sebagai retorika dari usaha reformasi tersebut.

Tingginya transparabilitas dan akuntabilitas basis akrual daripada basis kas menimbulkan biaya implementasi yang lebih mahal, kinerja yang lebih banyak, dan interpretasi yang beragam dari pemakai sistem, seperti definisi aset.

Walaupun literatur terkini mengenai akuntansi pemerintah memberikan penjelasan yang beragam mengenai faktor-faktor yang mendukung pengenalan akuntansi basis akrual pada sektor publik, literatur-literatur tersebut belum menyediakan kerangka implementasi yang jelas untuk menciptakan kondisi yang sesuai untuk pengenalan dan penerapan konkritnya (Ouda, 2001). Dalam jurnal yang sama, Ouda mengembangkan suatu model kebutuhan dasar bagi negara yang ingin menerapkan basis akrual pada sektor publiknya. Asumsi yang menjadi landasan pengembangan model tersebut adalah:

1. Jika budaya administrasi publik semakin berhubungan erat dengan budaya dimana sistem akuntansi pemerintah ditempatkan, maka akan memudahkan terjadinya perubahan (reformasi). Dengan kata lain, perubahan akuntansi pada sektor publik

paralel dengan perubahan yang terjadi pada sistem administrasi publik, terutama pada tingkat departemen, yang kemudian akan membantu menjaga proses adopsi akuntansi basis akrual.

2. Dukungan dari pimpinan sektor publik, dalam politik maupun birokrasi, merupakan faktor kunci kesuksesan implementasi basis akrual di sektor publik.
3. Dukungan dari pihak profesional dan akademisi bisa berperan penting dalam proses implementasi.
4. Strategi komunikasi yang luas merupakan faktor kunci dalam membentuk kesepahaman pada prinsip-prinsip penting perubahan akuntansi bagi politisi dan pihak-pihak yang terlibat dalam proses implementasi.
5. Kemauan dan kualifikasi dari para staf yang diperlukan untuk mengembangkan dan mengimplementasi perubahan akuntansi adalah hal yang sangat penting untuk kesuksesan implementasi.
6. Konsultasi dan koordinasi dengan entitas pemerintah yang akan menerapkan akuntansi akrual diperlukan untuk menampung pendapat dan saran dari pihak yang menerapkan, serta mengetahui masalah dan hambatan internal yang terkait dengan penerapan.
7. Perkiraan biaya sangat penting dalam menentukan dana yang diperlukan untuk proses implementasi dan akan membantu dalam menghadapi masalah finansial yang akan datang, yang bisa mengganggu implementasi akuntansi akrual.
8. Menghadapi dan menangani isu akuntansi yang spesifik pada tahap awal, seperti identifikasi dan penilaian aset, registrasi aset, identifikasi entitas akuntansi dan batasannya dan saldo awal, merupakan suatu fundamental yang penting untuk memfasilitasi proses implementasi.

9. Membangun kapasitas teknologi informasi yang memadai akan menjadi pemacu kesuksesan transisi ke akuntansi akrual.

10. Perhatian yang mendalam terhadap faktor diatas akan sangat membantu dalam menghadapi hambatan yang terdapat dalam proses implementasi.

Berdasarkan faktor dan perubahan tersebut, pengembangan model kebutuhan dasar ditulis dalam persamaan berikut:

$$AC (ps) = f (MC + PBS + PAS + CS + WC + CC + BAC + SAI + ITC)$$

Dimana:

AC (ps) = *Accounting Changes* (implementasi basis akrual pada sektor publik (ps))

f = *function*

MC = *Management Changes* (internal management changes / NPM)

PBS = *Political and Bureaucracy Support* (dukungan legislatif dan eksekutif)

PAS = *Professional and Academic Support* (di bidang akuntansi dan audit)

CS = *Communication Strategy* (termasuk booklet, jurnal, konferensi, seminar, dll)

WC = *Willingness to Change* (motivasi, niat, pelatihan dan kualifikasi staf)

CC = *Consultation and Co-ordination* (dengan entitas pemerintah yang akan menggunakan akuntansi akrual)

BAC = *Budgeting of Adoption Cost* (untuk keseluruhan periode implementasi)

SAI = *Specific Accounting Issues* (identifikasi dan penilaian aset, registrasi aset, entitas pelapor, dll)

ITC = *Information Technology Capability*

Namun, bagi negara berkembang, Ouda menambahkan variabel baru dalam modelnya, yaitu *International Financial Support* (IFS) sehingga modelnya menjadi:

$$AC (ps) = f (MC + PBS + PAS + CS + WC + CC + BAC + SAI + ITC + IFS)$$

Ouda berargumen, perlunya pengembangan model yang disesuaikan untuk negara berkembang disebabkan karena masalah kekurangan pendanaan yang, secara umum, disebabkan oleh pengembangan ekonomi yang merugikan dan bencana alam.

Lain halnya menurut Khan dan Mayes (2007), kondisi yang harus dicapai untuk suksesnya penerapan basis akrual adalah:

1. Sistem akuntansi basis kas yang memadai (CBAS)

Sistem akuntansi yang dapat menghasilkan data basis kas yang bisa diandalkan merupakan basis penting untuk memulai penerapan kerangka basis akrual. Negara yang tidak memiliki sistem ini harus fokus terlebih dahulu pada perbaikan sistem dan proses yang dimiliki, sebelum memutuskan untuk menerapkan akuntansi akrual.

2. Kepemilikan politik (PO)

Dukungan oleh eksekutif tertinggi merupakan hal yang penting dalam rencana memperkenalkan akuntansi akrual.

3. Kapasitas teknis (TC)

Pengalaman negara lain memberitahukan bahwa kurangnya sumber daya teknis yang memadai dapat menjadi halangan besar bagi kesuksesan implementasi akuntansi akrual.

4. Sistem (Sy)

Walaupun, secara teori, akuntansi basis kas atau akrual dapat diterapkan dengan cara manual maupun sistem elektronik, dalam prakteknya, sangat tidak disarankan bagi pemerintah untuk menerapkan basis akrual penuh tanpa dibantu oleh sistem informasi manajemen keuangan pemerintah (GFMIS) yang dapat diandalkan.

Disimpulkan secara matematis, model Khan dan Mayes bisa dirumuskan sebagai berikut:

$$AC (ps) = f (CABS + PO + TC + Sy)$$

Untuk keperluan praktis, dalam penelitian skripsi ini digunakan dua model tersebut, yang kemudian akan ditentukan variabel-variabel yang relevan dengan kondisi pemerintah di Indonesia sehingga membentuk model baru yang disesuaikan.

