

STUDI EKSPLORATORIS TERHADAP PRAKTIK *CREATIVE ACCOUNTING* DALAM PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN INSTITUSI SEKTOR PUBLIK

Kristin Rosalina
Achmad Zaky
M. Khoiru Rusydi

Abstrak: Fakta menunjukkan bahwa kasus manipulasi laporan keuangan yang melanda perusahaan besar di dunia juga terjadi pada institusi sektor publik. Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) menggambarkan bahwa praktik *creative accounting* pada institusi sektor publik sangat tinggi. Penelitian ini dilaksanakan untuk menggali lebih dalam tentang bentuk dan motif beberapa praktik *creative accounting* pada salah satu institusi sektor publik. Jenis penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan metode studi kasus tunggal dengan multi sumber bukti yang bersifat eksploratoris. Hasil penelitian menggambarkan bahwa praktik *creative accounting* dalam penyusunan laporan keuangan suatu institusi sektor publik berupa: a) pelanggaran prosedur saling silang realisasi anggaran, b) pembuatan bukti pendukung fiktif untuk pengeluaran, c) pengakuan aset yang tidak dimiliki. Motif dibalik praktik *creative accounting* ternyata juga disebabkan oleh faktor diluar kendali dari pejabat, antara lain: a) sistem keuangan yang menekankan pada konsep belanja dan pendapatan, b) prinsip legalitas diatas substansi (*form over substance*), dan c) tekanan dari lingkungan kerja.

Kata Kunci : *creative accounting*, manipulasi laporan keuangan, saling silang realisasi anggaran, *form over substance*

PENDAHULUAN

Munculnya kasus *creative accounting*, melalui manipulasi laporan keuangan oleh beberapa perusahaan besar di dunia berdampak pada mulai giatnya masyarakat akuntansi dalam mendiskusikan isu tentang kecurangan akuntansi. Berbagai bentuk *creative accounting* yang dilakukan tidak dapat dilepaskan dari upaya mengakomodasi kepentingan manajemen perusahaan dan pihak-pihak terkait lainnya. Selanjutnya, fakta menunjukkan bahwa kasus serupa juga terjadi pada institusi sektor publik, sehingga topik serupa pada institusi sektor publik hingga saat ini juga menjadi hal yang menarik untuk didiskusikan.

Anthony (1985) memaparkan bahwa di era tahun 1980an, New York dan beberapa kota lain di Amerika Serikat berada di tepi kebangkrutan sebelum publik

Kristin Rosalina, Achmad Zaky, M. Khoiru Rusdi, Dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya Malang

mengetahui tentang ketidaksehatan keuangan yang dialami kota-kota tersebut. Kebangkrutan yang terjadi tidak bisa lepas dari “permainan akuntansi” dalam menyusun laporan keuangan institusi. Salah satu contoh permainan yang dilakukan adalah kasus laporan keuangan Kota New York tahun 1984 yang mencatat pendapatan lebih tinggi dari jumlah sesungguhnya untuk menutupi belanja yang aktualnya melebihi jumlah yang dianggarkan. Tujuan utama “permainan akuntansi” adalah untuk menunjukkan bahwa kinerja pemerintah tetap terlihat bagus dengan jalan menutupi defisit yang sesungguhnya terjadi.

Studi lain yang dilakukan oleh General Accounting Office (GAO) Amerika Serikat juga menunjukkan telah terjadinya serangkaian bentuk *creative accounting* pada institusi sektor publik. Hasil dari studi tersebut sebagaimana telah dikutip Stalebrink dan Sacco (2007) menemukan bukti bahwa Departemen Pertahanan Amerika Serikat dengan sengaja menyalahgunakan prinsip akuntansi untuk menggeser beban gaji ke periode pelaporan berikutnya guna memenuhi mandat dari anggaran yang telah ditetapkan.

Praktik *creative accounting* yang pernah terjadi pada institusi sektor publik Amerika Serikat juga tidak jarang ditemukan pada organisasi sektor publik di Indonesia. Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) sepanjang semester II tahun 2011 menunjukkan setidaknya terdapat 2.319 kasus kerugian negara/ daerah/ perusahaan dengan total nilai sebesar Rp. 1,66 Triliun. Beberapa bentuk temuan yang berhasil diidentifikasi adalah jenis kerugian akibat belanja fiktif, kekurangan volume pekerjaan dan/ atau barang, kelebihan pembayaran selain kekurangan volume, pemahalan harga (*mark-up*), pembayaran honorarium dan/ atau biaya perjalanan dinas ganda, fiktif, dan/ atau melebihi standar, serta penggunaan uang untuk kepentingan pribadi (BPK, 2011: xviii).

Kondisi ini bertentangan dengan fungsi ideal dari akuntansi, terutama untuk institusi sektor publik. Idealnya pengadopsian prinsip-prinsip akuntansi sektor privat oleh institusi sektor publik adalah sebagai mekanisme untuk meningkatkan akuntabilitas di sektor publik (Carnegie dan West, 2005). Namun demikian, maraknya aktivitas *creative accounting* secara tidak langsung membuat akuntansi kehilangan fungsi idealnya.

Kondisi umum diatas selanjutnya memberikan dorongan untuk menggali lebih dalam tentang bentuk dan motif beberapa Praktik *creative accounting* pada salah satu institusi sektor publik. Institusi sektor publik yang dimaksud selanjutnya akan disebut sebagai institusi “X” yang merupakan Satuan Kerja (Satker) pemegang dan pengguna anggaran. Satker tersebut terdiri dari beberapa Unit Kerja yang memiliki kegiatan dan tanggung jawab tersendiri. Di beberapa Unit Kerja institusi “X” tersebut selanjutnya penelitian ini dilakukan.

Berdasarkan pemaparan-pemaparan diatas, kemudian dapat diambil suatu pertanyaan penelitian yang dituangkan dalam rumusan masalah sebagai berikut: (1) Bagaimana bentuk manipulasi laporan keuangan yang dipraktikkan di institusi sektor publik “X”? dan (2) Apakah pemicu perilaku manipulasi laporan keuangan yang dipraktikkan di institusi sektor publik “X”?

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Keagenan

Berbagai macam kajian yang mendasarkan pada teori keagenan memandang bahwa *creative accounting* yang berujung pada manipulasi laporan keuangan identik dengan perilaku tidak etis agen yang dalam konteks sektor publik adalah pejabat publik. Karena adanya masalah asimetri informasi antara agen dan prinsipal, dalam menjalankan fungsinya agen tidak selalu bertindak untuk memberikan *best interests* bagi prinsipal. Agen cenderung berorientasi pada kesejahteraan pribadinya (Jensen dan Meckling, 1976). Shah (2007) sebagaimana dikutip Shah (2007) menjelaskan bahwa masalah asimetri informasi yang muncul memungkinkan agen untuk bertindak oportunistik demi memenuhi kebutuhan pribadinya. Dari uraian sebelumnya kemudian dapat dinyatakan bahwa berbagai macam bentuk *creative accounting* cenderung dipicu oleh faktor internal dari agen sebagai *preparer* laporan keuangan itu sendiri.

Salah satu cara yang diyakini mampu mereduksi perilaku oportunistik agen adalah melalui kebijakan insentif ataupun berbagai bentuk kebijakan kompensasi kepada agen (Baiman, 1990; Conyon dan Peck, 1998). Namun demikian, beberapa hasil pengujian empiris di Indonesia menunjukkan hal yang sebaliknya. Beberapa pengujian menunjukkan bahwa besarnya insentif atau kompensasi yang diberikan kepada agen, baik itu dalam konteks sektor privat maupun sektor publik, tidak berpengaruh dalam upaya mereduksi perilaku tidak etis (Wilopo, 2006; Thoyibatun dkk., 2010). Secara lebih spesifik membahas area di sektor publik, hasil penelitian yang dilakukan oleh Thoyibatun dkk. (2010) menjelaskan bahwa ternyata sistem kompensasi tidak berdampak pada perilaku tidak etis dari pejabat publik.

Creative Accounting

Beberapa hasil pengujian empiris menunjukkan tidak berpengaruhnya kebijakan kompensasi terhadap perilaku tidak etis agen (pejabat publik) yang tercermin dalam tindakan *creative accounting*, memunculkan dugaan bahwa perilaku tidak etis tidak hanya berasal dari faktor internal pejabat publik sebagai manusia yang diidentikkan memiliki sikap oportunistik. Terdapat faktor-faktor lain yang dapat menjadi pemicu perilaku tidak etis pejabat publik yang kemudian bermuara pada berbagai bentuk aktivitas *creative accounting* dalam menyusun laporan keuangan. Kenyataan tersebut sejalan dengan pendapat dari Brass *et.al.* (1998) yang menyatakan bahwa perilaku tidak beretika disebabkan oleh dua faktor besar, yaitu faktor individual dan faktor organisasional.

METODE

Berdasarkan konteks dan rumusan masalah pada pendahuluan di atas, jenis penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan metode studi kasus tunggal dengan multi sumber bukti yang bersifat eksploratoris. Metode penelitian kualitatif digunakan untuk meneliti kondisi obyek yang ilmiah, dimana peneliti sebagai instrumen kunci, teknik pengumpulan data dilakukan secara gabungan atau triangulasi, analisis data bersifat induktif, dan hasil penelitian lebih menekankan

makna daripada generalisasi (Sugiyono, 2005:1). Secara implisit, Yin (2002,31) mengungkapkan bahwa studi kasus eksploratoris merupakan bentuk eksplorasi secara mendalam yang berangkat dari beberapa alasan rasional dan petunjuk dengan tujuan mengungkapkan suatu permasalahan.

Dalam penelitian kualitatif, peneliti sebagai *human instrument* berfungsi menetapkan fokus penelitian, memilih informan sebagai sumber data, melakukan pengumpulan data, menilai kualitas data, analisis data, menafsirkan data, dan membuat kesimpulan atas temuannya (Sugiyono, 2005:60). Penelitian ini juga menggunakan manusia sebagai instrumen penelitian, yaitu peneliti sebagai instrumen penelitian. Kondisi yang menjadikan peneliti sebagai *observer* langsung menghendaki peneliti sebagai instrumen penelitian.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yaitu data yang diperoleh melalui proses pemberian langsung data kepada pengumpul data (Sugiyono, 2005:62). Data primer didapatkan oleh peneliti melalui serangkaian proses dokumentasi dan wawancara dengan obyek penelitian, dalam hal ini adalah pemangku jabatan keuangan di beberapa unit kerja dalam satu satuan kerja organisasi sektor publik.

Teknis analisis data dalam penelitian ini dilakukan melalui proses mencari dan menyusun secara sistematis data yang diperoleh dari hasil wawancara, catatan lapangan, dan bahan-bahan lain, sehingga dapat mudah dipahami, dan temuannya dapat diinformasikan kepada orang lain (Sugiyono, 2005:88). Metode yang peneliti lakukan dalam melakukan analisis data antara lain mengumpulkan dan mengkaji berbagai bukti yang ditemukan dengan teori dan berbagai pendapat dalam berbagai literatur serta menarik simpulan terhadap hasil penelitian.

PEMBAHASAN

***Creative Accounting* Penyusunan Laporan Keuangan Institusi Sektor Publik**

Vinnari dan N'Asi (2008) menyebutkan bahwa *creative accounting* dalam hal ini lebih cenderung mengarah pada tujuan penggunaan akuntansi untuk membuat laporan keuangan yang “menyesatkan” penggunaannya sehingga mampu menghalangi pengguna untuk mencapai tujuan dari penggunaan laporan keuangan tersebut. Bentuk yang umum sekali digunakan adalah dengan cara memunculkan berbagai macam transaksi fiktif untuk tujuan memanipulasian saldo dari neraca ataupun tujuan mentransfer keuntungan antar periode akuntansi.

Pernyataan Vinnari dan N'Asi (2008) sejalan dengan pernyataan Rezaee (2002) sebagaimana dirujuk oleh Stalebrink dan Sacco (2007) yang mendeskripsikan beberapa skema *creative accounting*, yaitu:

1. Memalsu, merubah, atau memanipulasi data/ catatan keuangan, dokumen pendukung, ataupun transaksi bisnis (transaksi fiktif).
2. Dengan sengaja menghilangkan data dukung keuangan atau juga menyajikan dengan keliru suatu bukti kegiatan, transaksi, akun, ataupun informasi signifikan lainnya dalam penyusunan laporan keuangan.
3. Dengan sengaja menyalahaplikasikan prinsip kebijakan akuntansi dan prosedur yang digunakan untuk mengukur, mengakui, melaporkan, serta mengungkapkan kejadian ekonomi dan transaksi bisnis.

Stalebrink dan Sacco (2007) juga merangkum beberapa bentuk kecurangan akuntansi dalam sektor publik yang diantaranya adalah menyalahgunakan asset, dengan sengaja melakukan salah saji laporan keuangan, menyembunyikan surplus realisasi anggaran, serta menyalahaplikasikan prinsip akuntansi dengan cara menggeser beban gaji yang saat ini terjadi untuk dijadikan beban gaji pada periode selanjutnya guna memenuhi mandat dari anggaran yang telah ditetapkan.

Apa yang diungkapkan oleh Stalebrink dan Sacco (2007) sejalan dengan kenyataan di lapangan. Berdasarkan data yang diperoleh melalui teknik wawancara dan observasi yang dilakukan kepada pihak pemangku jabatan keuangan di beberapa unit kerja dari satuan kerja institusi "X" dihasilkan beberapa temuan bentuk *creative accounting* yang berujung pada aktivitas manipulasi laporan keuangan dari institusi. Beberapa bentuk *creative accounting* yang dilakukan adalah sebagai berikut:

- a. Saling silang realisasi anggaran antar pos kegiatan tanpa melalui mekanisme revisi anggaran.

Saling silang alokasi penggunaan dana yang dimaksud adalah pos anggaran suatu kegiatan tertentu dalam realisasinya digunakan untuk menutupi defisit anggaran pada kegiatan lainnya. Pada dasarnya praktik semacam itu bisa dibenarkan jika melalui mekanisme revisi anggaran. Namun, karena mekanisme revisi oleh obyek penelitian dianggap terlalu lama sehingga menghambat pelaksanaan program dari unit kerja, maka saling silang realisasi anggaran tidak melalui mekanisme revisi anggaran. Selanjutnya, agar laporan realisasi anggaran masing-masing pos kegiatan yang disusun tetap mampu memenuhi mandat anggaran, maka dilakukan *creative accounting* melalui pembebanan ke pos anggaran yang masih surplus. Tentu saja hal ini didukung dengan pembuatan dokumen pendukung dan bukti transaksi keuangan yang seolah-olah berasal dari pos kegiatan tersebut.

- b. Pembuatan bukti fiktif untuk pengeluaran aktual yang tidak bisa ditampung dalam Mata Anggaran Keluaran (MAK) Satuan Kerja Institusi "X".

Aktivitas ini ditujukan untuk bentuk pengeluaran yang tidak bisa dipertanggungjawabkan karena tidak adanya MAK yang dijadikan sebagai pos dari pengeluaran-pengeluaran seperti yang dimaksud. Pada dasarnya penggunaan dana institusi benar-benar terjadi dan dilakukan untuk menjalankan berbagai aktivitas operasional di masing-masing unit kerja, bukan untuk kepentingan pribadi salah satu pihak. Hal ini dapat diartikan bahwa secara substansi penggunaan dana digunakan untuk melaksanakan kegiatan yang menjadi program kerja unit kerja. Oleh karena pengeluaran-pengeluaran tersebut tidak memiliki MAK, maka dibuatlah beberapa bukti pengeluaran fiktif yang sekiranya mampu ditampung oleh MAK yang ada. Tujuan utama aktivitas ini adalah agar pengeluaran riil yang terjadi tetap bisa dipertanggungjawabkan.

- c. Secara sengaja mengakui asset yang tidak seharusnya tidak diakui.

Pengakuan yang dimaksud dilakukan dengan cara mengakui aset salah satu Unit Kerja Intitusi "X" (selanjutnya disebut Unit Kerja "A") dalam laporan keuangan Satuan Kerja Institusi "X", padahal aset tersebut diperoleh secara mandiri oleh Unit Kerja "A", tidak menggunakan dana yang berasal dari Anggaran

Satuan Kerja Institusi "X". Dalam hal ini, Unit Kerja "A" merupakan unit bisnis dari Satuan Kerja Institusi "X" yang telah berbentuk Perseroan Terbatas. Aktivitas operasional dari Unit Kerja "A" adalah menjalankan aktivitas bisnis dalam bidang jasa untuk kemudian laba yang dihasilkan sebagiannya disalurkan kepada Satuan Kerja Institusi "X".

Guna menjalankan aktivitas operasionalnya, pembelian aset operasional yang dilakukan oleh Unit Kerja "A" sebagian menggunakan dana dari Anggaran Satuan Kerja Institusi "X", dan sebagian aset operasional lain diperoleh dengan menggunakan dana sendiri dari sisa laba usaha yang diperoleh. Dari skema tersebut seharusnya dapat dinyatakan bahwa aset operasional dari Unit Kerja "A" yang seharusnya diakui dalam laporan keuangan Satuan Kerja Institusi "X" adalah aset yang dibeli dengan menggunakan dana dari Anggaran Satuan Kerja Institusi "X". Namun pada kenyataannya, semua aset operasional milik "Unit Kerja "A" diakui sebagai aset Satuan Kerja Institusi "X" dalam laporan keuangannya. Hal ini kemudian menyebabkan posisi aset dalam laporan keuangan Satuan Kerja Institusi "X" menjadi *overstated* dibandingkan kondisi yang sesungguhnya.

Akar Masalah Aktivitas Manipulasi Laporan Keuangan Institusi Sektor Publik

Ketika aktivitas *creative accounting*, khususnya di sektor publik, diidentikkan dengan konsep etika dari *preparer* laporan keuangan (yang dalam hal ini adalah pejabat publik), maka aktivitas *creative accounting* tersebut dapat dikatakan sebagai bentuk perilaku yang tidak etis. Selanjutnya Brass *et al.* (1998) menyatakan bahwa perilaku tidak etis disebabkan oleh dua faktor besar, yaitu faktor individual dan faktor organisasional. Faktor individual misalnya terdiri dari *locus of control* dan *cognitive moral development*. Sedangkan faktor organisasional diantaranya terdiri dari iklim organisasi, sistem kompensasi, *codes of conduct*, dan norma yang berlaku.

Salah satu faktor penyebab munculnya perilaku tidak etis yang kemudian menjurus pada aktivitas manipulasi laporan keuangan seperti dijelaskan di uraian sebelumnya adalah berasal dari faktor individual *preparer* laporan keuangan, yaitu dalam konteks pembahasan ini adalah pejabat publik. Fenomena ini sesuai dengan teori keagenan (Jensen and Meckling, 1976) yang sering digunakan untuk menjelaskan kecurangan akuntansi dalam sebuah kontrak yang menghubungkan dua belah pihak, yaitu *principal* dan *agent* (Jensen dan Meckling, 1976; Broadbent dkk., 1996). Selanjutnya, Jensen dan Meckling (1976) menyatakan bahwa pada dasarnya dalam upaya maksimalisasi keuntungan, semua individu bertindak atas kepentingan mereka sendiri, begitu pula dengan *agent*.

Namun demikian, perlu digarisbawahi bahwa tindakan tidak etis yang bermuara pada tindakan manipulasi laporan keuangan tidak hanya berasal dari faktor individu dari pejabat publik selaku *preparer*, namun juga faktor lain diluar individu tersebut. Brass, *et al* (1998) mengemukakan bahwa perilaku tidak etis *preparer* laporan keuangan ketika melakukan manipulasi dalam penyusunan laporan keuangan juga dipicu oleh berbagai macam faktor eksternal.

Pernyataan Bras, *et al* (1998) sejalan dengan konsep kontinjensi dalam praktik akuntansi manajemen yang banyak digunakan untuk menjabarkan fenomena-fenomena yang terjadi dalam implementasi sistem akuntansi. Hasil

penelitian yang dilakukan oleh Haldma dan Lääts (2002) menunjukkan bahwa praktik sistem akuntansi berhubungan dengan aspek lingkungan bisnis dan akuntansi sebagai faktor kontinjensi eksternal serta aspek teknologi dan organisasional sebagai faktor kontinjensi internal. Selain itu dari hasil penelitiannya, Haldma dan Lääts (2002) juga menyatakan bahwa Praktik akuntansi pada sebuah organisasi juga kemungkinan besar tidak akan bisa lepas dari faktor lingkungan legal akuntansi.

Pernyataan dari Brass, *et al.* (1998) yang sejalan dengan konsep kontinjensi dalam praktik akuntansi manajemen patut dijadikan sebagai acuan dalam menganalisis kasus *creative accounting* dalam penyusunan laporan keuangan yang terjadi dalam Satuan Kerja Institusi “X”. Dalam hal ini, dapat dinyatakan bahwa praktik *creative accounting* dalam Satuan Kerja Institusi “X” tidak hanya disebabkan oleh tindakan tidak etis dari individu pejabat penyusun laporan keuangan, tetapi juga disebabkan oleh berbagai faktor eksternal lainnya.

Terkait dengan aktivitas saling silang realisasi anggaran antar pos kegiatan yang ada dalam laporan keuangan Satuan Kerja Institusi “X” juga tidak terlepas dari konsep anggaran yang berlaku di sektor publik. Penganggaran dan akuntansi di area sektor publik secara tradisional masih berdasarkan pada konsep belanja dan pendapatan. Pada prinsipnya pendapatan periodik harus dapat menutupi belanja periodik serta posisi realisasi harus sesuai dengan apa yang telah dianggarkan. Pengukuran derajat kewajaran aktivitas ekonomi ataupun keuangan di suatu organisasi sektor publik akan sangat ditentukan oleh tingkat kesesuaian antara anggaran dengan realisasinya, terutama pada area pendapatan dan belanja kas (Vinnari dan N’Asi, 2008).

Pernyataan diatas sejalan dengan pendapat Anthony (1985) yang menyatakan bahwa tujuan aktual dari penyusunan laporan keuangan organisasi sektor publik adalah untuk menyajikan posisi surplus “kecil”. Posisi surplus “kecil” seakan-akan menunjukkan kondisi ideal dari laporan keuangan organisasi sektor publik. Hal tersebut karena jika menunjukkan posisi defisit maka mengindikasikan bahwa kinerja dari pemerintah adalah buruk. Sebaliknya, surplus dalam jumlah yang besar juga akan berdampak pada pemotongan distribusi anggaran pada periode berikutnya. Pada akhirnya, tuntutan untuk menselaraskan antara realisasi dengan anggaran dalam sistem akuntansi dan penganggaran pemerintahan semacam itulah yang kemudian memunculkan berbagai aktivitas manipulasi laporan keuangan melalui *creative accounting*.

Praktik *creative accounting* dalam penyusunan laporan keuangan selanjutnya yang juga terjadi pada Satuan Kerja Institusi “X” adalah pembuatan bukti-bukti transaksi fiktif untuk menutupi berbagai pengeluaran yang tidak bisa dipertanggungjawabkan. Kasus semacam itu karena bentuk pengeluaran tidak bisa ditampung oleh MAK Satuan Kerja Institusi “X”, padahal secara substansi pengeluaran tersebut benar-benar terjadi untuk kepentingan operasional institusi, bukan untuk kepentingan pribadi salah satu golongan.

Kasus *creative accounting* melalui pembuatan berbagai bukti transaksi fiktif tidak dapat dilepaskan dari kekakuan sistem yang ada, yaitu sistem akuntansi sektor publik yang cenderung mengedepankan prinsip legalitas diatas substansi. Seperti halnya di Indonesia, terkait dengan faktor regulasi dan sistem, lazim diketahui bahwa setiap aktivitas operasional di organisasi sektor publik harus

menempatkan faktor legalitas sebagai acuan utama di atas faktor-faktor lainnya. Kondisi yang lebih mengedepankan aspek legalitas ini ditunjang oleh pola pemeriksaan pertanggungjawaban yang hanya menekankan pada aspek kepatuhan (*compliance*). Sebagai akibatnya, pelaksana sistem keuangan hanya berorientasi pada prosedur dan bukti pendukung. Selain itu, pelaksana sistem mengabaikan substansi dari sistem juga hasil (*output*) sistem keuangan. Kondisi ini terus berlanjut dari tahun ke tahun sehingga mengakar dan membudaya.

Orientasi untuk senantiasa mengedepankan aspek legalitas di atas aspek substansi dalam sistem akuntansi sektor publik di Indonesia kemungkinan besar juga disebabkan oleh sistem hukum yang diadopsi dan mendasari terbentuknya berbagai tatanan yang lain, yang diantaranya sistem akuntansi pemerintahan. Dapat dipahami bersama bahwa sistem hukum terpolarisasi menjadi dua kutub, yaitu sistem *civil law* dan sistem *common law*. Inti dari *civil law* adalah bahwa segala sesuatu bentuk sistem dan statuta hukum harus diatur secara komprehensif dan detail. Sedangkan dalam sistem *common law* hanya mengatur prinsip-prinsip dasar dan sangat fleksibel dengan *common problem* yang terjadi. Kondisi semacam itu tentunya berimplikasi terhadap implementasi sistem akuntansi pemerintahan di suatu negara (Lüder, 1992).

Di negara-negara *civil law* seperti Indonesia, sistem, prinsip, dan prosedur akuntansi pemerintahan diletakkan dan diatur secara detail dalam sebuah peraturan hukum, sehingga cenderung tidak fleksibel terhadap masalah dan isu terkini yang terjadi di area akuntansi sektor publik. Kondisi semacam itu kemudian akan menjadi batu sandungan ketika dihadapkan pada kondisi organisasional yang berubah-ubah. Sebagai hasilnya, pejabat publik yang terlibat dalam aktivitas penyusunan laporan keuangan dihadapkan pada suatu dilema akuntabilitas. Satu sisi menuntut integritas individual mengarahkan untuk akuntabel pada setiap tindakan yang dilakukan, namun pada sisi lain akuntabilitas tersebut akan terbendung dengan bentuk kekakuan sistem akuntansi yang ada. Situasi ini membuat pejabat publik sebagai *preparer* laporan keuangan untuk berperilaku akuntabel dalam kondisi lingkungan yang serba tidak pasti justru akan mengakibatkan perilaku disfungsi. Sebagai akhirnya, hasil perilaku akuntabel justru mungkin akan berdampak pada rendahnya tingkat kinerja organisasi (Budding, 2004). Rendahnya kinerja yang dimaksud identik dengan inefisiensi kerja pejabat publik sebagai *preparer* laporan keuangan karena keberadaan sistem pertanggungjawaban yang mempersempit produktivitas pelaksana anggaran atau pelaksana sistem keuangan.

Budding (2004) menyatakan dalam situasi yang sebelumnya tidak pernah diharapkan akan terjadi, seharusnya pengeluaran yang melebihi apa yang telah dianggarkan ataupun tidak sesuai dengan sistem yang ada saat ini bukan menjadi perdebatan dan hal untuk dipertentangkan, sepanjang ada alasan serta pertanggungjawaban yang jelas akan hal tersebut. Namun pada kenyataannya, setiap kondisi, walaupun kondisi tersebut merupakan kondisi yang tidak diprediksikan sebelumnya, dan setiap pengeluaran/ belanja harus sesuai dengan apa yang telah dianggarkan. Hal tersebut kemudian menjadi pemicu aktivitas manipulasi akuntansi melalui pembuatan bukti-bukti pengeluaran fiktif guna mengakomodasi berbagai pengeluaran aktual yang tidak sesuai dengan apa yang dianggarkan. Pendapat senada juga diungkapkan oleh Vinnari dan N'Asi (2008)

yang menyatakan bahwa seharusnya, Praktik implementasi sistem akuntansi pemerintahan tidak hanya berorientasi pada kesesuaian dengan peraturan hukum/ regulasi yang mendasari, melainkan juga harus berorientasi dan mengacu pada prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum (PABU).

Adapun aktivitas pengakuan aset salah satu Unit Kerja Institusi "X" (Unit Kerja "A") yang perolehannya didanai sendiri oleh unit kerja bersangkutan menjadi aset Satuan Kerja Institusi "X" merupakan contoh dari adanya pengaruh lingkungan terhadap implementasi sistem akuntansi. Dalam hal ini, pengaruh lingkungan yang dimaksud berasal dari otoritas diatas Unit Kerja "A", yaitu Satuan Kerja "X". Kebijakan akuntansi Satuan Kerja "X" menghendaki pengakuan terhadap aset yang dimiliki dan perolehannya didanai secara mandiri oleh otoritas dibawahnya, yaitu Unit Kerja "A". Kondisi semacam itu merupakan gambaran dari adanya konflik kebijakan akuntansi antara otoritas yang lebih tinggi (Satuan Kerja "X") dengan otoritas yang lebih rendah (Unit Kerja "A").

Akuntabilitas menjadi suatu hal yang problematik karena terdapat pengaruh dari lingkungan eksternal organisasi. Tidak semua kondisi berada di bawah kendali *preparer* laporan keuangan, yang dalam konteks kasus ini adalah pejabat keuangan Unit Kerja "A". Budding (2004) menjelaskan bahwa prinsip pengendalian (*controllability principle*) menyatakan bahwa manajer sebagai *preparer* laporan keuangan hanya bertanggung jawab terhadap kejadian ataupun item-item akuntansi yang berada di bawah tanggung jawabnya. Tingginya level ketidakmenentuan kondisi lingkungan merupakan rintangan bagi manajer untuk berperilaku akuntabel.

Hasil wawancara yang dilakukan oleh Budding (2004) terhadap berapa kepala departemen di Belanda menyatakan bahwa pada dasarnya pejabat publik sebagai manajer di departemennya cenderung berperilaku akuntabel. Tapi yang menjadi permasalahan selanjutnya bahwa akuntabel yang dimaksud adalah bertindak akuntabel terhadap atasannya. Padahal bertindak akuntabel terhadap atasan belum tentu mencerminkan akuntabilitas pejabat publik terhadap *stakeholders* lainnya. Pejabat publik sebagai manajer berkonfrontasi terhadap berbagai macam bentuk ketidakpastian yang cenderung bersumber dari perilaku otoritas yang lebih tinggi (tingkatan pemerintahan yang lebih tinggi). Beberapa bentuk konfrontasi yang dimaksud adalah terkait dengan penetapan kebijakan, regulasi, atau target yang ditetapkan oleh pemerintah pusat.

Berdasarkan uraian sebelumnya, kemudian dapat dinyatakan bahwa salah saji aset dalam laporan keuangan Satuan Kerja Institusi "X" karena adanya pengakuan dari aset milik Unit Kerja "A" adalah cerminan dari bentuk konfrontasi kebijakan akuntansi antara Satuan Kerja "X" dengan Unit Kerja "A". Dalam hal ini, karena kebijakan akuntansi yang ditetapkan oleh Satuan Kerja "X" mengakibatkan Unit Kerja "A" mendistribusikan aset, yang sebenarnya menjadi miliknya, ke dalam daftar aset Satuan Kerja "X" untuk kemudian diakui dan dilaporkan dalam laporan keuangan Satuan Kerja "X".

KESIMPULAN

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan, dapat disimpulkan bahwa beberapa praktik *creative accounting* dalam penyusunan laporan keuangan Inststitusi Sektor Publik, yang dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Inststitusi “X” adalah:

1. Saling silang realisasi anggaran antar pos kegiatan tanpa melalui mekanisme revisi anggaran.
2. Pembuatan bukti fiktif untuk pengeluaran aktual yang tidak bisa dipertanggungjawabkan dan ditampung dalam MAK.
3. Pengakuan aset yang tidak dimiliki sendiri sehingga berujung pada salah saji aset dalam laporan keuangan.

Selanjutnya, beberapa bentuk *creative accounting* dalam penyusunan laporan keuangan yang dimaksud ternyata dipicu oleh beberapa faktor diluar kendali dari pejabat publik sebagai *preparer* laporan keuangan. Beberapa faktor tersebut adalah:

1. Sistem tradisional penganggaran dan akuntansi di area sektor publik yang masih berdasarkan pada konsep belanja dan pendapatan dimana *mindset* harus menghasilkan surplus “sedikit” masih membudaya.
2. Kekakuan sistem akuntansi sektor publik yang lebih menekankan untuk mengutamakan prinsip legalitas diatas substansi.
3. Pengaruh lingkungan, yaitu kebijakan akuntansi otoritas yang lebih tinggi yang mengakibatkan pejabat publik sebagai *preparer* keuangan berada dalam dilema akuntabilitas.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony RN. Games Government Accountants Play. *Harvard Business Review* 1985:161–70.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). 2011. Ikhtisar Pemeriksaan Semester II Tahun 2011.
- Brass, Daniel J., Kenneth D. Buterfield., dan Bruce C. Skaggs. 1998. Relationship and Unethical Behavior: A Social Network Perspective. *Academic and Management Review*, Vol. 23 No. 1, 14-31.
- Baiman, S. 1990. Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (4): 341-371.
- Budding, G. Tjerk. 2004. Accountability, Environmental Uncertainty and Government Performance: Evidence from Dutch Municipalities. *Management Accounting Research* 15, 285–304
- Carnegie, Garry D., dan Brian P. West. 2005. Making Accounting Accountable In The Public Sector. *Critical Perspectives on Accounting* 16 (2005) 905–928

- Conyon, M.J., dan S.I. Peck. 1998. Broad Control, remuneration committee, and top management compensation. *Academy of management journal*. 41 (2):146-157.
- Haldma, Toomas., dan Kertu Lääts. 2002. Contingencies Influencing The Management Accounting Practices Of Estonian Manufacturing Companies. *Management Accounting Research*, 13, 379–400
- Jensen, M.C., dan W.H. Meckling. 1976. The theory of the firm : Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. Vol. 3(4), 305-360.
- Lüder, Klaus G. 1992. A Contingency Model Of Governmental Accounting Innovations In The Politicaladministrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 7, pages 99-127
- Stalebrink, Odd J., dan John F. Sacco. 2007. Rationalization of financial statement fraud in government: An Austrian perspective. *Critical Perspectives on Accounting* 18 (2007) 489–507
- Broadbent, J., Dietrich, M., dan R. Laughlin. 1996. The development of principal-agent, contracting and accountability relationships in the public sector: conceptual and cultural problems. *Critical Perspectives on Accounting* 7, 259-284.
- Shah, A. (2007). Tailoring the fight against corruption to country circumstances. Dalam A. Shah (Ed.), *Performance accountability and combating corruption* (pp. 233-254). Washington DC: The World Bank.
- Sugiyono. 2005. *Memahami Penelitian Kualitatif*. CV Alfabeta. Bandung
- Thoyibatun, Siti., Made Sudarma., dan Eko Ganis Sukoharsono. 2010. Analysing The Influence Of Internal Control Compliance And Compensation System Against Unethical Behavior And Accounting Fraud Tendency (Studies At State University In East Java). *Makalah*. Dipresentasikan Dalam SNA 13 Palembang.
- Vinnari, Eija M., dan Salme N’asi. 2008. Creative Accrual Accounting In The Public Sector: ‘Milking’ Water Utilities To Balance Municipal Budgets And Accounts. *Financial Accountability & Management*, 24(2), May, 0267-4424
- Wilopo. 2006. Analisis Faktor-faktor yang Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia. *Makalah*. Dipresentasikan dalam SNA 9 Padang.
- Yin, Robert.K. 2002. *Studi Kasus: Desain dan Metode*. Raja Grafindo Persada. Jakarta.