

Sistem Kawalan Pengurusan dan Proses Peralihan ke Arah Perakaunan Akruan

Sharifah Binti Ismail
Pusat Pengajian Perakaunan
Fakulti Ekonomi dan Pengurusan
Universiti Kebangsaan Malaysia
E-mel: kiefly1508@yahoo.com

Rozita Binti Amiruddin
Universiti Kebangsaan Malaysia
E-mel: rozita@ukm.edu.my

Aini Binti Aman
Universiti Kebangsaan Malaysia
E-mel: ainiaman1@gmail.com

ABSTRAK

Transformasi sistem perakaunan kerajaan kepada perakaunan akruan amat penting untuk meletakkan Malaysia setaraf dengan sistem kewangan negara-negara maju sejajar dengan aspirasi Kerajaan untuk menjadikan Malaysia sebuah negara berpendapatan tinggi menjelang tahun 2020. Perakaunan akruan merupakan salah sebuah dasar yang ditetapkan di bawah seksyen 4.5.1 Model Ekonomi Baru. Perakaunan akruan merupakan praktis perakaunan di sektor swasta di mana ia selaras dengan falsafah pengurusan awam baru (PAB); perubahan dan pemodenan sektor awam bagi meningkatkan kecekapan, keberkesanan dan akauntabiliti penyampaian perkhidmatan awam dengan mengadaptasi amalan dan teknik pengurusan sektor swasta ke dalam sektor awam. Keberkesanan dan kejayaan pelaksanaan perakaunan akruan memainkan peranan amat penting dalam pelaksanaan dan kejayaan amalan dan teknik PAB lain yang diadaptasikan di dalam organisasi awam. Walaupun begitu kajian lalu mendapati pelaksanaan perakaunan akruan menghadapi masalah bukan sahaja di negara membangun bahkan di negara maju dan berkemungkinan menyumbang kepada kegagalan perlaksanaannya. Sistem Kawalan Pengurusan (SKP), sebuah mekanisme kawalan tingkah laku, dapat membantu kelancaran pelaksanaan perakaunan akruan dengan mengarahkan segala usaha ke arah matlamat yang ditetapkan dan menentukan kejayaan usaha melalui petunjuk prestasi kerja dan hasil aktiviti. Sehubungan itu, kajian ini mengkaji bagaimana SKP digunakan semasa proses peralihan perakaunan kerajaan daripada tunai ubahsuai kepada perakaunan akruan. Kajian ini menggunakan kajian kes di Jabatan Akauntan Negara Malaysia (JANM) dengan pengumpulan data melalui temu bual dengan individu-individu utama yang menyediakan Penyata Kewangan Persekutuan. Bersandarkan kerangka SKP oleh Malmi dan Brown (2008); kawalan perancangan, sibermetik, ganjaran dan ganti rugi, budaya dan pentadbiran; kajian ini telah mengenal pasti cabaran yang telah dihadapi oleh JANM, mekanisme kawalan pengurusan yang digunakan dan bagaimana SKP menyokong proses peralihan ini. Penemuan kajian ini akan menyumbang kepada praktis SKP dalam sektor awam terutama peranannya dalam menyokong proses peralihan ke arah perakaunan akruan.

Kata kunci : perakaunan akruan, sistem kawalan pengurusan, proses peralihan, sektor awam

ABSTRACT

Transformation of government accounting system to accrual accounting is vital in putting Malaysia on par with the financial system of developed countries. This is in line with the government's aspirations to transform Malaysia into a high income nation by the year 2020. Accrual accounting is one of the policy measures that has been stipulated in the New Economic Model (NEM) under section 4.5.1. It is an accounting practice of private sector that inline with New Public Management (NPM); a public sector reform and modernization to enhance the efficiency, effectiveness and accountability in public delivery by adopting private sector's practices and techniques in the public sector. Effectiveness and success of accrual accounting implementation play an important role in the implementation and the success of other NPM practices and techniques adopted in the public sector. However, previous

research found that accrual accounting implementation faced problems not only in the developing countries but also in the developed countries, and this may contribute to the failure of accrual accounting implementation. Management Control Systems (MCS), a behaviour control mechanism, can facilitate accrual accounting implementation by directing all efforts towards prescribed goal and determine the success of the efforts through key performance indicators and the result of the activities. Therefore, this research is to explore how MCS is used during transaction process of public accounting from modified cash accounting to accrual accounting. This research adopts case study in Accountant General Malaysia Department (JANM) by collecting data through interviews with key individuals who are preparing the government financial statement. Based on MCS framework by Malmi and Brown (2008); planning, cybernetic, reward and compensation, cultural and administrative controls; this research have identified challenges faced by JANM, management control system mechanism used and role of MCS in assisting the transition process. The research findings will contribute to the MCS practice in the public sector especially its role in supporting the transition process towards accrual accounting.

Keywords: accrual accounting, management control system, transition process, public sector

PENGENALAN

Semenjak tahun 1980an reformasi perakaunan menjadi tumpuan utama di dalam konteks falsafah Pengurusan Awam Baru (PAB) (Christiaens & Rommel 2008; Arnaboldi & Lapsley 2009). Selaras dengan aspirasi Kerajaan untuk menjadikan Malaysia sebuah negara berpendapatan tinggi menjelang tahun 2020, transformasi sistem perakaunan kerajaan kepada perakaunan akruan amat penting untuk meletakkan Malaysia setaraf dengan sistem kewangan negara-negara maju. Ia juga sejajar dengan falsafah PAB, sektor awam disarankan menggunakan sistem perakaunan asas akruan, menggantikan sistem perakaunan asas tunai, yang merupakan praktis perakaunan di sektor swasta. PAB adalah falsafah pengurusan yang digunakan oleh kerajaan untuk mengubah dan memodenkan sektor awam bagi meningkatkan kecekapan, keberkesanan dan akauntabiliti penyampaian perkhidmatan awam dengan mengadaptasi amalan dan teknik pengurusan sektor swasta ke dalam sektor awam (Hood 1991; Hood 1995). Amalan berdasarkan PAB telah terbukti bukan sahaja di negara-negara maju seperti New Zealand, UK dan Australia (Guthrie 1998; Lapsley & Pallot 2000; Ball & Craig 2010) malahan di negara-negara membangun seperti Indonesia, Fiji dan Ghana (Mawarta & Alam 2006; Harun 2007; Sharma & Lawrence 2008; Rahaman 2009). Contoh amalan PAB yang telah berjaya dilaksanakan ialah penswastaaan sektor awam, perbadanan sektor awam, pengukuran prestasi dan kualiti perkhidmatan (Sarker 2006).

Reformasi dalam perakaunan kerajaan dianggap sebagai nadi utama dalam menjayakan pelaksanaan PAB. Perakaunan kerajaan sebagai sistem maklumat memainkan peranan yang penting dalam apa sahaja proses pembaharuan yang diambil oleh kerajaan (Ouda 2003) kerana ia dapat menyalurkan maklumat-maklumat yang diperlukan oleh kerajaan dalam membuat keputusan pembaharuan. Menurut Christiaens & Van Peteghem (2007) reformasi perakaunan kerajaan merupakan langkah pertama dalam pembaharuan kerajaan dan oleh sebab itu ia dianggap syarat yang penting dan sebagai pra-syarat kepada kejayaan pembaharuan kerajaan yang lain di bawah PAB. Oleh yang demikian, keberkesanan dan kejayaan pelaksanaan reformasi perakaunan memainkan peranan yang penting dan amat dominan dalam pelaksanaan dan kejayaan amalan dan teknik PAB lain yang diadaptasi di dalam organisasi awam. Mereka menambah lagi, tanpa kejayaan dan pelaksanaan yang menyeluruh, semua faedah yang dijangkakan, objektif yang ditentukan dan harapan pembaharuan akan hilang disebabkan oleh sistem perakaunan yang baru tidak dapat menyediakan informasi pengurusan dan kewangan yang tepat dan relevan bagi menyokongnya. Reformasi perakaunan kerajaan ini sering dikaitkan dengan penggunaan perakaunan berasaskan akruan di sektor awam (Christiaens & Rommel 2008).

Peralihan ke arah perakaunan berasaskan akruan adalah salah satu daripada langkah dasar yang telah ditetapkan di bawah seksyen 4.5.1 Model Ekonomi Baru (MEB). MEB pula merupakan salah satu daripada empat tonggak bagi mendorong perubahan dalam transformasi ekonomi, sosial dan kerajaan untuk Malaysia mencapai status negara maju menjelang tahun 2020. MEB dicapai melalui Program Transformasi Ekonomi (PTE) dan dipandu oleh lapan Inisiatif Pembaharuan Strategik (IPS) yang akan menjadi asas bagi langkah dasar yang relevan. Pelaksanaan perakaunan akruan dianggap dapat meningkatkan tahap kebertanggungjawaban dan ketelusan dalam pengurusan sumber sektor awam dan pelaporan kewangan. Ketelusan pelaporan kewangan dapat membantu pihak yang berkepentingan memperoleh informasi yang tepat sebelum membuat sebarang keputusan bagi

memastikan kecekapan pengurusan harta awam. Ketika ini, kerajaan Malaysia masih mengguna pakai perakaunan tunai ubahsuai dan sedang dalam proses persiapan menuju ke arah pelaksanaan perakaunan akruan seperti yang telah ditetapkan di bawah seksyen 4.5.1 Model Ekonomi Baru pada tahun 2011. Kerajaan Persekutuan akan mematuhi Standard Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) semasa melaksanakan perakaunan akruan. Proses peralihan sistem perakaunan tunai ubahsuai ke perakaunan akruan bermula pada tahun 2011 dan berakhir pada tahun sebelum perakaunan akruan dilaksanakan sepenuhnya.

Walaupun perakaunan akruan penting kepada kejayaan amalan PAB, kajian lepas mendapati pelaksanaan perakaunan akruan menghadapi masalah bukan sahaja di negara membangun bahkan di negara maju. Antara masalah yang menjejaskan pelaksanaan perakaunan akruan ialah isu sikap pekerja di mana terdapat sebahagian pekerja menentang pelaksanaan perakaunan akruan, kurang memberi kerjasama dan kurang komitmen, sebahagian pekerja kurang pengetahuan dan kemahiran, kurang motivasi, kurang sokongan daripada ahli politik dan pengurusan tertinggi dan undang-undang yang tidak jelas dan tidak selari dengan standard antarabangsa, kerajaan cuba membuat perubahan yang besar dalam masa yang sangat singkat, amat bergantung kepada perunding antarabangsa (antaranya Hepworth 2003; Cohen et al. 2007; Christiaens & Rommels 2008; Stamatidis 2009; Harun & Robinson 2010; Tickell 2010). Kegagalan pelaksanaan perakaunan akruan akan menyebabkan peningkatan kos pengurusan perakaunan, ketidakupayaan institusi dalam menyediakan informasi yang tepat dan mencukupi mengenai gambaran keseluruhan kewangan institusi, menilai prestasi, menentukan kadar aset dan liabiliti yang sebenar, menentukan jumlah sebenar kos perkhidmatan, dan ketidakupayaan institusi menyediakan informasi yang mencukupi dalam membantu proses membuat keputusan.

Masalah yang timbul semasa pelaksanaan perakaunan akruan lebih kepada masalah yang melibatkan tingkah laku penjawat awam di mana tingkah laku mereka perlu dikawal supaya objektif pelaksanaan dapat dicapai. Sistem kawalan pengurusan (SKP) dapat membantu dalam menjajarkan tingkah laku penjawat awam selari dengan objektif pelaksanaan perakaunan akruan. SKP sebagai mekanisme kawalan tingkah laku dapat membantu memudahkan perubahan (Ezzamel, Lilley, dan Willmott 2004). Walaupun SKP banyak diguna pakai di sektor swasta, organisasi awam boleh mengguna pakai SKP yang diadaptasi daripada sektor swasta dengan mengubahsuainya supaya ia bersesuaian dengan persekitaran organisasi awam yang kompleks (Berland & Dreveton 2006). Oleh itu, kajian ini bertujuan mengkaji (1) apakah cabaran yang dihadapi semasa proses peralihan perakaunan tunai kepada akruan serta jenis-jenis SKP yang digunakan di Jabatan Akauntan Negara Malaysia dalam mengawal tingkah laku penjawat awam dan (2) bagaimana SKP dapat menyokong proses peralihan tersebut. Dapatan daripada kajian dapat meningkatkan pemahaman dan pengenalpastian peranan SKP dalam menyokong proses peralihan sistem perakaunan Kerajaan Malaysia daripada tunai ubahsuai kepada akruan.

KAJIAN LEPAS

Terdapat pelbagai definisi Sistem Kawalan Pengurusan (SKP) di mana sebahagian definisi mempunyai skop yang agak luas dan sebahagiannya agak terhad, sebahagian yang lain pula menekankan aspek tingkah laku dan sebahagian lagi menekankan aspek matlamat seiring (Malmi & Brown 2008). Malmi & Brown (2008, 290-291) mendefinisikan SKP seperti berikut: "Kawalan pengurusan termasuk semua peralatan dan sistem yang digunakan oleh pengurus bagi memastikan tingkah laku dan keputusan individu seiring dengan objektif dan strategi organisasi, tetapi tidak termasuk sistem sokongan-keputusan". Walau apa pun definisi yang diguna pakai, SKP tidak beroperasi secara sendiri kerana ia akan mengakibatkan kekeliruan dalam pentafsiran penemuan kajian. Dalam konteks ini, SKP perlu dikaji sebagai sebuah pakej menggunakan pendekatan holistik. Rasional fenomena pakej SKP diperjelaskan lagi oleh Malmi & Brown (2008) di mana mereka berpendapat SKP tidak beroperasi secara sendiri. Sesungguhnya adalah logik untuk memikirkan bahawa sebuah firma menggunakan pelbagai SKP yang saling berhubungan (Abernethy & Brownell 1997) dan oleh sebab itu, operasi sesuatu sistem adalah agak dipengaruhi oleh faktor kontingen yang terdekat, iaitu SKP lain. Sebuah organisasi mengguna pakai kombinasi SKP yang saling berhubungan dan mereka mempunyai tujuan yang sama iaitu menjajarkan aktiviti individu dengan objektif organisasi (Abernethy & Chua 1996, Alvesson & Karreman 2004).

Perubahan organisasi hanya akan dicapai terutamanya melalui tingkah laku individu yang dapat disesuaikan dengan matlamat dalaman organisasi (Van de Ven & Poole 1995). Walau bagaimanapun, matlamat di antara individu dan organisasi kebiasaannya berbeza apabila inisiatif baru diperkenalkan, menyebabkan ramai yang menentang perubahan (Piderit 2000). SKP membantu dalam

mengurangkan tentangan dengan menggalakkan persamaan matlamat bagi seluruh organisasi (Anthony 1965). Oleh yang demikian, pelaksanaan SKP di sektor awam dapat membantu dalam mengatasi tentangan individu ataupun pasukan dan seterusnya memastikan kejayaan perubahan di sektor awam dan seterusnya menyokong pembaharuan yang diperkenalkan oleh Pengurusan Awam Baru.

Sektor awam sebelum ini bergantung kepada kawalan birokrasi, yang biasanya dikategorikan sebagai prosedur formal, hubungan hierarki, prinsip perundangan dan pematuhan undang-undang (Batac and Carassus, 2009). Menurut Berland & Dreveton (2006), pelaksanaan alat kawalan pengurusan di sektor awam merupakan satu cabaran yang besar, lebih-lebih lagi jika alat ini diambil daripada sektor swasta. Dalam kajiannya, didapati organisasi awam yang dikajinya telah membangunkan satu set amalan yang kompleks bagi sistem kawalan pengurusan. Walaupun berlaku beberapa kegagalan, sistem yang dilaksanakan ini bukanlah mitos dalam menguruskan organisasi awam, bahkan ia memberi beberapa kesan yang tidak dijangkakan. Mereka merumuskan bahawa organisasi awam boleh mengguna pakai SKP yang diadaptasi daripada sektor swasta tetapi mereka perlu mengubahsuainya supaya ia bersesuaian dengan persekitaran mereka yang kompleks. Sehubungan dengan itu, sektor awam boleh mengguna pakai SKP dalam memantau pelaksanaan pembaharuan di bawah PAB. Reka bentuk SKP perlu mengambil kira persekitaran sektor awam yang kompleks. SKP digunakan sebagai alat kawalan tingkah laku di mana ia dapat meningkatkan motivasi individu agar sentiasa bertindak demi kebaikan sektor awam. SKP yang digunakan boleh dalam bentuk formal, tidak formal, pengukuran kewangan dan bukan kewangan, diagnostik dan interaktif di mana gabungan SKP ini dapat diselaraskan menjadi sebuah pakej SKP yang dapat membuat kawalan tingkah laku secara holistik di dalam mencapai objektif sektor awam.

Masalah pelaksanaan perakaunan akruan dapat diatasi sekiranya kawalan dibuat daripada peringkat peralihan lagi. Satu mekanisme kawalan adalah perlu bagi membantu dalam penyediaan pekerja yang lebih berkemahiran dan pengawalan sikap mereka semasa proses peralihan agar objektif pelaksanaan perakaunan akruan dapat dicapai. SKP sebagai mekanisme untuk membantu pengurus dalam mengawal sikap pekerja dan pegawai yang terlibat dengan proses peralihan ini bagi memastikan kejayaan pelaksanaan perakaunan akruan. Kajian-kajian lepas telah membuktikan SKP dapat membantu di dalam proses perubahan organisasi (sila lihat: Kotter & Schlesinger 1979; Simons 1994; Simons 1995, Berland & Dreveton 2006), walaupun begitu, tumpuan lebih kepada sektor swasta. SKP dapat memastikan penjawat awam yang terlibat dalam peralihan sistem perakaunan kerajaan daripada asas tunai ubahsuai kepada perakaunan akruan mempunyai satu matlamat yang seiring dengan kerajaan Malaysia bagi memastikan kejayaan pelaksanaan perakaunan akruan.

METODOLOGI KAJIAN

Reka bentuk kajian adalah kualitatif berbentuk kajian kes interpretasi. Kajian kes interpretasi dapat memberi kefahaman mendalam bagaimana sistem kawalan pengurusan digunakan dalam menyokong proses perubahan di peringkat peralihan kepada perakaunan asas akruan dalam konteks mempengaruhi tingkah laku penyedia penyata kewangan seiringan dengan matlamat perakaunan asas akruan. Kaedah kualitatif dapat memberi kefahaman tentang konteks di mana keputusan dan tindakan diambil (Myers 2009). Pendekatan ini juga sesuai di dalam bidang yang tidak mempunyai teori yang mencukupi atau lengkap (Scapens 1990; Otley & Berry 1994). Seterusnya, Otley dan Berry (1994) berpendapat bahawa peranan perakaunan dan kawalan tidak boleh difahami sepenuhnya secara sendiri, ia perlu menggunakan pendekatan secara kajian kes. Begitu juga, Humphrey dan Scapens (1996) percaya bahawa kajian amalan perakaunan tidak boleh diasingkan daripada pengaruh konteks sosial dan politik yang lebih luas. Tambahan pula, Cooper & Morgan (2008) berpendapat kajian menggunakan pendekatan kajian kes berguna apabila fenomena yang hendak dikaji adalah kompleks, dinamik dan melibatkan banyak pembolehubah. Peranan kajian kes juga penting dalam kajian secara menyeluruh, satu kaedah dalam mengenal pasti sistem sosial dalam sesuatu konteks dan sering digunakan oleh pengkaji dalam bidang sains sosial (Scapens 1990). Dalam kajian ini, pendekatan kajian kes dilihat dapat menjadi kaedah yang sangat berguna kerana SKP yang diperkenalkan oleh Malmi & Brown (2008) melihat sistem kawalan secara menyeluruh, dalam konteks sosial, politik dan organisasi yang luas dan ia sangat kompleks dan dinamik. Tambahan pula, temu bual adalah pendekatan yang paling berkesan dalam mengkaji fenomena. Rajah 1 menunjukkan kerangka kerja SKP yang dicadangkan oleh Malmi & Brown (2008).

Menurut Ryan et al. (2008), tujuan kajian interpretasi ialah untuk membangunkan kerangka kerja teori yang boleh menerangkan kualiti sistem sosial secara menyeluruh dan praktis manusia. Tambah beliau lagi, kajian kes penjelasan cuba menerangkan sebab-sebab berlaku sesuatu praktis perakaunan. Fokus kajian adalah ke atas kes tertentu. Teori digunakan untuk memahami dan

menerangkan perkara tertentu bukan untuk mengeluarkan generalisasi. Teori adalah berguna sekiranya pengkaji dapat menyediakan penerangan yang meyakinkan ke atas sesuatu praktis perakaunan. Sekiranya teori sedia ada tidak dapat menyediakan penerangan yang meyakinkan, teori tersebut boleh diubah atau teori baru dibangunkan di mana teori ini boleh digunakan dalam kajian kes yang lain. Objektif kajian adalah untuk membangunkan teori yang boleh memberi penjelasan yang baik bagi sesuatu kes.

Kajian ini telah menggunakan kaedah kutipan data melalui temu bual separa berstruktur. Pegawai yang ditemu bual telah disoal menggunakan soalan terbuka supaya mereka boleh menyatakan secara bebas pendapat mereka. Menurut Miller dan Glassner (1997), temu bual memberi peluang yang unik untuk meneroka lebih banyak pandangan bagi sesuatu topik. Sebanyak 8 temu bual dijalankan di tempat yang dicadangkan oleh pegawai yang ditemu bual dan berlangsung di antara 40 minit hingga ke satu jam setengah. Kesemua temu bual telah direkodkan dan dicatat semasa sesi temu bual tersebut. Soalan temu bual adalah berkaitan dengan cabaran-cabaran yang dihadapi Jabatan Akauntan Negara dalam proses peralihan sistem perakaunan daripada tunai ubahsuai kepada akruan dan sistem kawalan pengurusan di Jabatan Akauntan Negara. Soalan-soalan yang dikemukakan adalah berdasarkan aspek kawalan yang diperkenalkan oleh Malmi dan Brown (2008). Soalan yang sama telah ditanya kepada semua responden dan jawapan mereka telah dibandingkan. Jadual 1 menunjukkan profil responden kajian.

HASIL KAJIAN DAN PERBINCANGAN

Kajian mendapati JANM menghadapi cabaran dalam melaksanakan peralihan sistem perakaunan dalam masa yang singkat. Walau bagaimanapun, JANM telah merancang satu strategi bagi memastikan pelaksanaan perakaunan akruan dapat direalisasikan pada tarikh yang akan ditentukan kemudian. Terdapat empat bidang yang dikenal pasti dalam strategi ini iaitu piawaian dan polisi, undang-undang dan peraturan, proses dan teknologi serta sumber manusia. JANM juga telah menyediakan garis masa bagi mengawal aktiviti dalam proses peralihan ke arah perakaunan akruan. Garis masa ini digunakan bagi memantau perjalanan projek-projek yang dijalankan agar matlamat peralihan tercapai. Berdasarkan garis masa tersebut, terdapat sedikit kelewatan dalam pembangunan sistem perakaunan. Bagi mengatasi masalah ini, JANM telah mengambil pendekatan pembangunan sistem secara berfasa. Keutamaan akan diberi kepada modul-modul yang terlibat dengan pengguna. Penemuan kajian mendapati beberapa projek tidak mengikut jadual yang dirancang.

Kelewatan sesuatu projek adalah disebabkan oleh birokrasi dan juga kelemahan di pihak vendor di mana vendor kurang kepakaran dan kekurangan staf. Kesan daripada birokrasi ini, sistem bagi perakaunan akruan telah lewat dibangunkan. Bagi mengatasi masalah ini, pegawai tertinggi di Jabatan Akauntan Negara Malaysia sendiri telah melibatkan diri dalam menyelesaikan isu. Kelemahan di pihak vendor pula diatasi dengan vendor telah menambah bilangan staf dan membangunkan projek yang berkaitan dengan pengguna terlebih dahulu. Pengagihan kerja juga dibuat bagi latihan kepada pengguna. Kajian juga mendapati tiada perancangan teliti di pihak vendor. Bagi mengatasi masalah ini, jawatankuasa diwujudkan bagi memantau proses peralihan. Setiap projek yang dijalankan oleh vendor akan dipantau kualitinya oleh konsultan yang pakar dalam bidangnya. Untuk mengawal vendor supaya mengikut jadual pelaksanaan yang telah ditetapkan, bayaran hanya dibuat apabila projek selesai. Oleh yang demikian, vendor akan berusaha lebih jika perlu mendapatkan bayaran seperti yang dirancang. Selain daripada kawalan daripada segi bayaran, JANM juga mengadakan mesyuarat berkala bagi memastikan projek dijalankan mengikut perancangan.

Selain cabaran masa singkat, JANM menghadapi cabaran dalam melaksanakan peralihan sistem perakaunan berkaitan secara langsung dengan tingkah laku pegawai. Cabaran pertama ialah keengganan pegawai untuk menerima perubahan. Satu daripada sebabnya adalah kerana terlalu selesa dengan sistem sedia ada. Bagi mengatasi masalah keengganan pegawai untuk berubah, JANM telah mengadakan banyak program kesedaran kepada pegawai-pegawai mengenai perakaunan akruan. JANM juga telah mendapatkan komitmen pengurusan atasan kementerian dan melibatkan pegawai tertinggi pentadbiran kerajaan iaitu Ketua Setiausaha Negara bagi memastikan pegawai-pegawai mengambil tindakan yang seiring dengan matlamat peralihan. Selain daripada itu, JANM telah menempatkan pegawai-pegawai yang mempunyai kemahiran yang diperlukan dalam pasukan projek pelaksanaan akruan.

Cabaran kedua ialah untuk memastikan pegawai-pegawai yang terlibat dalam peralihan ini memahami sepenuhnya perakaunan akruan. Bagi mengatasi masalah kekurangan pegawai yang memahami perakaunan akruan, JANM telah menganjurkan beberapa siri kursus bagi meningkatkan lagi pengetahuan pegawai-pegawai yang berkaitan. Selain daripada itu, konsultan yang pakar dalam

bidang berkaitan dilantik bagi membantu dalam proses peralihan. JANM juga sentiasa berkomunikasi dengan Jabatan Audit Negara Malaysia bagi memastikan standard, polisi dan prosedur yang digubal bagi tujuan perakaunan akruan menepati kehendak undang-undang yang berkuat kuasa. JANM juga menyediakan Manual Perakaunan Akruan dan dimuat naik ke dalam laman sesawang JANM bagi membantu pegawai dalam memahami perakaunan akruan.

Cabaran ketiga ialah kurangnya kerjasama diberikan oleh bahagian atau pegawai-pegawai yang terlibat dengan proses peralihan ini dalam memberikan maklumat yang diperlukan. Bagi mengatasi masalah ini, JANM telah melibatkan menteri dan pengurusan atasan bagi mendapatkan maklumat yang diperlukan di bahagian-bahagian tertentu. Penemuan kajian mendapati JANM menghadapi cabaran kekerapan pertukaran pegawai disebabkan oleh pegawai dinaikkan pangkat atau berhenti kerja. Bagi mengatasi cabaran pertukaran pegawai, JANM telah mengekalkan pegawai di tempat yang sama bagi memastikan kesinambungan tugas mereka. Selain daripada mengekalkan pegawai pada tempat yang sama, JANM juga telah mengarahkan vendor untuk menambah bilangan pekerja.

Seterusnya, cabaran tentang penggunaan Standard Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa (IPSAS) kurang bersesuaian dengan situasi di Malaysia. Memandangkan Standard Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) telah digubal dengan mengadaptasi standard antarabangsa IPSAS, terdapat sebahagian standard tidak boleh dilaksanakan di Malaysia disebabkan keunikan Malaysia sendiri. Bagi mengatasi masalah ketidaksesuaian standard antarabangsa untuk diguna pakai di Malaysia, JANM telah mewujudkan Jawatankuasa Penasihat Piawai Perakaunan Kerajaan (GASAC) bagi membincang dan memutuskan standard yang bersesuaian dengan situasi di Malaysia.

JANM juga menghadapi cabaran dalam pengumpulan data baki awal disebabkan oleh maklumat yang tidak lengkap atau tidak dikemas kini. Bagi mengatasi masalah pengumpulan data, JANM telah melantik pembekal perkhidmatan bagi membantu pegawai-pegawai dalam pengumpulan data. Selain daripada penglibatan konsultan, meja bantuan diwujudkan bagi membantu dalam menyelesaikan masalah pengumpulan data.

JANM tidak menyediakan ganjaran berbentuk kewangan kepada pegawai-pegawai yang terlibat dengan proses peralihan ini. Walaupun tiada ganjaran kewangan diberi, ia tidak menjejaskan prestasi kerja pegawai-pegawai yang terlibat kerana kepuasan bekerja memainkan peranan penting dalam memastikan peningkatan prestasi kerja. Mengakui perkara ini, Ketua Penolong Pengarah Kanan Unit Aplikasi menyatakan;

“Kepuasan diri. Kamu rasa kepuasan. Tapi kita kepuasan bekerja, tak semestinya dengan gaji yang banyak.” - Ketua Penolong Pengarah Kanan Unit Aplikasi

Bagaimanapun, JANM menyediakan ganjaran bukan kewangan kepada pegawai-pegawai yang terlibat seperti peluang untuk pergi berkursus atau melawat negara-negara luar yang telah melaksanakan perakaunan akruan ini.

Kajian ini telah pun mengenal pasti dan memahami bahawa mekanisme SKP yang digunakan oleh Jabatan Akauntan Negara Malaysia ialah garis masa, pembahagian pembangunan sistem mengikut fasa, penambahan staf, memberi keutamaan kepada projek-projek yang penting, pengagihan kerja, kawalan bajet, kawalan aktiviti, penggunaan ganjaran bukan kewangan dan penekanan kepada ganjaran intrinsik, program kesedaran, komitmen daripada pengurusan atasan, penglibatan pegawai tertinggi Kerajaan Persekutuan, penempatan pegawai yang bersesuaian, menganjurkan latihan, pelantikan konsultan sebagai penasihat, khidmat nasihat daripada agensi kerajaan yang berkaitan, penglibatan ahli politik, penglibatan pengurusan atasan, mengekalkan pegawai di tempat yang sama, wujudkan Jawatankuasa Penasihat Piawai Perakaunan Kerajaan (GASAC) dan Jawatankuasa Pemandu Perakuan Akruan, penglibatan pembekal perkhidmatan dalam pengumpulan data dan wujudkan meja bantuan, mesyuarat berkala, wujud Jawatankuasa Pemandu, wujud Jawatankuasa Pelaksanaan, wujud Jawatankuasa Pembangunan, penentuan standard oleh pakar.

Satu penemuan yang sangat menarik ialah kawalan budaya mempunyai peranan yang amat besar. Kajian ini mendapati penjawat awam sangat akur dengan arahan yang diberikan daripada pegawai atasan. Sifat setia di kalangan pegawai telah mengawal tingkah laku mereka ke arah matlamat organisasi. Walau pun pada mulanya terdapat bantahan ke atas peralihan ini, namun selepas penglibatan pegawai tertinggi Kerajaan Persekutuan, mereka kesemuanya akur dan melaksanakan tanggungjawab mereka. Menurut Timbalan Pengarah Unit Pengurusan Perubahan;

“Kita nak penglibatan dia tu sampai kita buat satu seminar thought leadership. Seminar thought leadership ni kita buat dengan IA. Bekerjasama dengan IA, panggil KSN mempengerusikan dan merasmikan seminar tu. KSU semua datang, TKSU datang, kemudian

baru nampak ada perubahan sikitlah. Sebab dalam skrip ucapan aluan KSN, ditulis di situ yang KA akan jadi duta perubahan, CFO dan KSU ni kena memainkan peranan untuk memastikan perubahan ni berlaku di kementerian masing-masing. So yang tu baru nampak yang kementerian mula ambil berat sikitlah.”- Timbalan Pengarah Unit Pengurusan Perubahan

Pegawai-pegawai yang dilantik juga mempunyai sifat setia di mana mereka sentiasa menurut arahan daripada pengurusan atasan. Mengakui perkara ini, Timbalan Pengarah Unit Kualiti dan Pentadbiran menyatakan bahawa;

“Kalau kat atas kata boleh kita kata boleh. Kita kena bekerjalah ke arah tu kalau kita rasa bolehkan. Itu kehendak pemegang hak kan, jadi kita kena bekerja ke arah itulah.”- Timbalan Pengarah Unit Kualiti dan Pentadbiran

Kesetiaan mereka terserlah apabila mereka menjalankan tanggungjawab tanpa mengharapkan apa-apa ganjaran kewangan. Penemuan kajian juga mendapati kawalan pentadbiran seperti penyusunan struktur organisasi dan tadbir urus menguatkan lagi kawalan budaya. Komitmen pegawai bertambah tinggi dengan adanya pelaporan yang dibuat pada setiap jawatankuasa yang diwujudkan. Mereka sangat bertanggungjawab dengan setiap tindakan yang diambil. Tambahan lagi, penglibatan konsultan dan agensi kerajaan yang pakar dalam bidang masing-masing telah memastikan kerja-kerja mereka mencapai standard dan kualiti yang ditetapkan.

Kajian ini juga mendapati bahawa wujud perancangan jangka pendek dan jangka panjang bagi mencapai matlamat peralihan sistem perakaunan Kerajaan Persekutuan. Perancangan jangka panjang ditunjukkan di garis masa yang telah dibuat mulai tahun 2011 hingga ke tahun 2015. Walau bagaimanapun, terdapat kegagalan dalam mengikut jadual yang ditetapkan di garis masa tersebut. Ini adalah kerana faktor luar yang tidak dapat dikawal oleh JANM sendiri. Antara faktor luar tersebut ialah birokrasi pemilik perisian dan pentadbiran Kerajaan sendiri. Selain daripada itu, JANM juga sukar mengawal vendor perisian bagi memastikan pembangunan sistem berjalan dengan lancar.

Kajian ini juga mendapati kawalan siberetik kurang digunakan semasa peralihan. Kebanyakan pegawai kurang faham peranan bajet dalam mengawal tingkah laku pegawai. Mereka lebih melihat bajet sebagai peruntukan yang diperlukan bagi proses peralihan ini. Walaupun bajet disediakan, namun peranan bajet bukanlah untuk mengawal tingkah laku pegawai. Kajian juga mendapati tiada ukuran kewangan digunakan dalam mengawal tingkah laku pegawai. Kajian juga mendapati pemberian ganjaran berbentuk kewangan tidak memainkan peranan yang tinggi dalam mengawal tingkah laku pegawai. Ini adalah kerana sikap penjawat awam sendiri yang komited dan bertanggungjawab terhadap tugas yang diberikan. Mengakui perkara ini, Timbalan Pengarah Polisi dan Piawaian menyatakan bahawa;

“Saya rasa... semua komited untuk melaksanakan perakaunan akruan. Jadi ada ganjaran ke takde ganjaran ke, kita akan cuba kita sedaya upaya untuk laksanakan perakaunan akruan. Itulah yang boleh kita sumbangkan. Jadi ganjaran ke takde ganjaran lain kiralah itu. Ini adalah projek nasional. Kita nak dia berjaya”

Walaupun tiada ganjaran kewangan, mereka tetap menjalankan tugas mereka seperti biasa. Bagi mereka kepuasan bekerja sudah mencukupi. Ini bermakna ganjaran intrinsik lebih memainkan peranan dalam meningkatkan motivasi pegawai untuk mencapai matlamat organisasi. Kajian juga mendapati bahawa penglibatan pengurusan atasan sangat penting dalam mencapai matlamat organisasi. Ia terbukti apabila Akauntan Negara Malaysia sebagai pegawai tertinggi di JANM telah dengan sendiri menyelesaikan masalah birokrasi yang dihadapi semasa proses peralihan ini. Selain daripada pengurusan atasan, penglibatan ahli politik juga memberi kesan dalam mengawal tingkah laku pegawai. JANM terpaksa melibatkan menteri dalam memastikan pegawai terlibat memberi kerjasama kepada JANM dalam proses pengumpulan maklumat.

KESIMPULAN

Selaras dengan aspirasi Kerajaan untuk menjadikan Malaysia sebuah negara berpendapatan tinggi menjelang tahun 2020, transformasi sistem perakaunan kerajaan kepada perakaunan akruan amat penting untuk meletakkan Malaysia setaraf dengan sistem kewangan negara-negara maju. Bagi melancarkan peralihan sistem ke arah perakaunan akruan, satu mekanisme kawalan perlu ada supaya

sistem perakaunan akruan berjaya dilaksanakan. Berdasarkan perbincangan di atas, SKP berperanan dalam melancarkan proses peralihan di JANM. Walau bagaimanapun, ia tidak digunakan sepenuhnya terutama kawalan sibermetik. Kawalan Budaya dan Pentadbiran mempunyai pengaruh yang besar dalam memastikan penjawat awam bertindak ke arah menjayakan matlamat organisasi. Kawalan ganjaran dan ganti rugi juga tidak memainkan peranan yang besar dalam menjayakan proses peralihan ini. Dicadangkan agar Kerajaan Malaysia lebih teliti dalam pemilihan dan penyediaan kontrak dengan vendor bagi memastikan setiap tindakan vendor dapat dikawal.

Limitasi kajian ini adalah pertama, penemuan kajian ini tidak boleh digeneralisasikan dengan negara-negara lain kerana kajian ini dijalankan di Malaysia di mana budaya, sosial dan politiknya berbeza dengan negara lain. Kedua, sampel kajian hanya terhad kepada pegawai Jabatan Akauntan Negara Malaysia (penyedia Akaun Awam), tiada maklumat dikumpulkan daripada pengguna (contoh: jabatan/kementerian yang lain, juruaudit luar dan orang awam). Persepsi pengguna adalah penting bagi memastikan maklumat kewangan yang dikeluarkan dapat memenuhi kehendak pengguna. Pengguna memerlukan maklumat kewangan yang menyeluruh, telus, mudah difahami, jelas, berkualiti dan sah. Maklumat kewangan yang tidak mempunyai ciri-ciri ini akan menjejaskan keputusan yang dibuat. Oleh yang demikian, pandangan pengguna amat diperlukan bagi memperbaiki maklumat yang dikeluarkan oleh sistem perakaunan akruan. Akhirnya, maklumat yang dikumpulkan hanya setakat tahun 2014 sedangkan proses peralihan adalah sehingga tarikh yang akan ditentukan kemudian, berkemungkinan pada masa hadapan terdapat masalah yang lain yang dihadapi oleh Kerajaan Malaysia tidak diambil kira dalam kajian ini. Adalah dicadangkan pada masa akan datang kajian ini diteruskan dengan menambah tempoh masa kajian mulai tahun perakaunan akruan dilaksanakan sehingga ke hadapan dan responden kajian terdiri daripada pegawai-pegawai di kementerian bagi melihat cabaran yang dihadapi dalam proses peralihan.

RUJUKAN

- Abernethy, M.A. & Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 233–248.
- Abernethy, M.A. & Chua, W.F. (1996). Field study of control system “redesign”: the impact of institutional process on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13 (2), 569–606.
- Alvesson, M. & Karreman, D. (2004). Interfaces of control: technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 423–444.
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. (2009). On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809-836.
- Ball, A. & Craig, R. (2010). Using neo-institutionalism to advance social and environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 283-293.
- Batac, J. & Carassus, D. (2009). Interactions between control and organizational learning in the case of a municipality – a comparative study with Kloot (1997). *Management Accounting Research*, 20 (2), 425–452
- Berland, N. & Dreveton, B. (2006). Management control system in public administration: beyond rational myths. *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Réseau Cigar, (Ed.), 21-37.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127–168.
- Christiaens, J. & Peteghem, V. (2007). Governmental accounting reform: evolution of the implementation in Flemish municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4), 375-399.
- Christiaens, J. & Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 59-76.
- Cohen, S., Kaimenaki, E. & Zorgios, Y. (2007). Assessing IT as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities. *Financial Accountability & Management*
- Cooper, D.J. & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159–178.23(1): 91-212.
- Dent, J. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting Organizations and Society*, 15 (1/2),3–25.

- Ezzamel, M., Lilley, S. & Willmott, H. (2004). Accounting representation and the road to commercial salvation. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 783–813.
- Fisher, J.G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 47–64.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in Australian public sector - rhetoric or reality? *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.
- Harun. (2007). Obstacles to Indonesian public sector accounting reforms. *Bulletin of Indonesian Economics Studies*, 43(3), 365-375.
- Harun, H. & Robinson, P. (2010). The adoption of accrual accounting in the Indonesian public sector. in: Tsamenyi, P.M. and Uddin, P.S. (eds). *Research in Accounting in Emerging Economies*, Emerald Group Publishing Limited, 233-250.
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money and Management*, 23, 37-44.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons. *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109.
- Humphrey, C. & Scapens, R.W. (1996). Theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(4), 86–106.
- Kotter, J. P. & Schlesinger, L. A. (1979). Choosing strategies for change. *Harvard Business Review*, 57(2), 106–114.
- Lapsley, I. & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: a comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11, 213-22.
- Malmi, T. & Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287–300.
- Marwata & Manzurul Alam. (2006). The interaction amongst reform drivers in governmental accounting changes. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(2), 144-163.
- Miller, J. & Glassner, B. (1997). The ‘inside’ and the ‘outside’: finding realities in interviews in D. Silverman (Ed) *Qualitative Research: Theory, Method and Practice*, 99-112. London, Sage.
- Otley, D.T. & Berry, A. (1994). Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research*, 5: 45–65.
- Ouda, H. (2003). Public sector accounting and budgeting reform: the main issues involved with special focus on the Arab world . Paper prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, Beirut.
- Ouda, H. (2010). A prescriptive model of the transition to accrual accounting in central government. *International Journal of Governmental Financial Management*, 63-93.
- Piderit, S.K. (2000). Rethinking resistance and recognizing ambivalence: a multidimensional view of attitudes towards an organizational change. *Academy of Management Review*, 25, 783–794.
- Rahaman, A. S. (2009). Independent financial auditing and the crusade against government sector financial mismanagement in Ghana. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(4), 224-246.
- Sarker, A.E. (2006). New public management in developing countries: an analysis of success and failure with particular reference to Singapore and Bangladesh. *International Journal of Public Sector Management*, 19 (2), 180-203.
- Scapens, R.W. (1990). Researching management accounting practice: the role of case study methods. *British Accounting Review*, 22, 259–281.
- Sharma, U. & Lawrence, S. (2008). Stability and change at FPTL. An institutional perspective. *Australian Accounting Review*, 18(1), 25-34.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control system as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15, 169-189.
- Simons, R. (1995). Levers of control. Boston: *Harvard Business School Press*.
- Stamatiadis, F.G. (2009). Governmental accounting reform in the Greek public hospitals: some preliminary results of its implementation. Paper presented at the 4th Hellenic Observatory PhD Symposium 25 & 26 June 2009, London school of Economic & Political Science.
- Tickell, G. (2010). Cash to accrual accounting: one nation’s dilemma. *International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71-78.
- Van de Ven, A. H. & Poole, M. S. (1995). Explaining development and change in organizations. *Academy of Management Review*, 20, 510–540.

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Sumber: Malmi & Brown (2008)

RAJAH 1 : Kerangka SKP Malmi & Brown (2008)

JADUAL 1: Senarai Responden Yang Ditemu Bual

Bil	Nama dan Jawatan	Sesi Temubual	
		Kekerapan	Jangka Masa
1	Pengarah PPPA	1	58m
2	Timbalan Pengarah Unit Teknikal	1	1j 1m
3	Timbalan Pengarah Unit Pengurusan Pelaksanaan	1	48m
4	Timbalan Pengarah Unit Polisi dan Piawaian	1	44m
5	Timbalan Pengarah Unit Pengurusan Perubahan	1	1j 24m
6	Timbalan Pengarah Unit Kualiti dan Pentadbiran	1	47m
7	Ketua Penolong Pengarah Kanan Unit Aplikasi	1	46m
8	Ketua Penolong Pengarah Unit Kualiti dan	1	1j 17m
	Jumlah	8	7j 45m