
MENELISIK AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

Dita Puspita Sari¹

Hendrawan Santosa Putra²
hedrawanputra@yahoo.com

Abstrak

Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual merupakan suatu inovasi dalam unit administrasi publik. Basis akrual diaplikasikan sebagai dasar pencatatan laporan anggaran dan laporan keuangan karena memiliki banyak manfaat. Saat ini, implementasi basis akrual menjadi tren dalam sektor pemerintah di berbagai negara.

Artikel ini bertujuan untuk menjelaskan bagaimana perkembangan standar, implementasi basis akrual yang dilakukan entitas pemerintah beberapa negara, serta kelebihan dan kelemahan penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual di beberapa negara. Pendekatan yang digunakan dalam penulisan artikel ini adalah pendekatan kualitatif interpretif. Pendekatan ini digunakan karena penulis bermaksud memperoleh gambaran yang mendalam tentang akuntansi pemerintahan berbasis akrual dan memotret bagaimana implementasi basis akrual dalam sektor pemerintah di berbagai negara.

Kata kunci: akuntansi berbasis akrual, standar Akuntansi pemerintahan, implementasi akuntansi akrual

1. LATAR BELAKANG

Pada era tahun 1980-an, muncul gelombang radikal organisasional, manajerial, dan reformasi akuntansi di berbagai negara yang disebut dengan *New Public Management* (NPM). Dalam hal ini, NPM telah memainkan peran dominan dalam reformasi, khususnya dalam lingkup organisasi sektor publik. Salah satu tujuan NPM adalah untuk mengubah administrasi publik, khususnya di bidang pengelolaan keuangan negara menjadi lebih informatif. Hal ini ditandai dengan adanya pengenalan akuntansi berbasis akrual dalam entitas pemerintah yang seringkali disebut sebagai 'inovasi' dalam berbagai wacana NPM.

Basis akrual diterapkan sebagai dasar pencatatan laporan keuangan, yang diharapkan dapat memberikan manfaat lebih bagi penggunanya, baik pemerintah, masyarakat, maupun semua pihak-pihak lain yang berkepentingan atas laporan keuangan tersebut. Study #14 IFAC *Public Sector Committee* dalam Simajuntak (2010) membuktikan secara lebih mendalam bahwa pelaporan berbasis akrual bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan. Dengan pelaporan berbasis akrual, pengguna dapat

¹ Alumni Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember

² Dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember

mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, bagaimana pemerintah mendanai kegiatannya sesuai dengan kemampuan pendanaannya sehingga dapat diukur kapasitas pemerintah yang sebenarnya. Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual juga memungkinkan pemerintah untuk mengidentifikasi kesempatan dalam menggunakan sumberdaya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumberdaya tersebut. Dengan adanya berbagai manfaat yang ditawarkan dalam penerapan basis akrual pada entitas pemerintah, beberapa negara di dunia sedang berupaya mengaplikasikannya.

Negara yang secara sukses mengimplementasikan sistem akuntansi basis akrual, diantaranya New Zealand, Swedia dan Australia. New Zealand adalah negara pertama yang menerapkan basis akuntansi akrual pada akhir tahun 1990-an. Negara ini secara sukses dapat menerapkan basis akrual, baik dalam laporan keuangan maupun anggarannya. Kemudian pada tahun 1993, penerapan basis akrual diikuti oleh Swedia yang menerapkan basis akrual pada tingkat kementerian, dan pada level konsolidasian setahun kemudian. Pemerintah Swedia menerapkan basis akrual penuh pada laporan keuangannya, pengecualian terhadap perlakuan aset bersejarah dan pajak. Di Australia, semua departemen mempersiapkan laporan keuangan berbasis akrual pada tahun 1994. Reformasi anggaran mulai dilaksanakan pada bulan Mei 1999, dimana Komisi Nasional Audit merekomendasikan anggaran berbasis akrual sebagai pengganti dari anggaran berbasis kas. Selain itu, Italia dan Portugis juga sudah mengimplementasikan basis akrual dalam entitas pemerintahannya. Di Italia, basis akrual mulai diperkenalkan pada tahun 1997 dan diimplementasikan pada tahun 1998. Basis akrual digunakan dalam penyusunan laporan keuangan, sedangkan penganggaran tetap menggunakan sistem akuntansi basis kas dan komitmen. Sementara itu, di Portugis sistem Akuntansi Pemerintahan dibagi menjadi tiga model, yaitu akuntansi keuangan dan akuntansi kos yang disusun berdasarkan basis akrual, serta akuntansi anggaran yang disusun berdasarkan basis kas modifikasi (*Cash Modified Basis*).

Artikel ini dibuat untuk memberikan gambaran bagaimana pengembangan standar, implementasi, serta kelebihan dan kelemahan implementasi basis akrual di entitas pemerintahan dari berbagai negara. Gambaran ini diharapkan dapat memberikan masukan bagi entitas pelaporan Pemerintah Indonesia yang akan menerapkan akuntansi akrual secara penuh pada tahun pelaporan 2015.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Akuntansi Sektor Publik

Dari sudut pandang ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai suatu entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik (Mardiasmo, 2002). Sedangkan menurut Bastian (2001) akuntansi sektor publik adalah mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi Negara dan departemen- departemen di bawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM dan yayasan sosial, maupun pada proyek-proyek kerjasama sektor publik dan swasta.

Jadi, akuntansi sektor publik memiliki kaitan yang erat dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik, meliputi badan-badan pemerintahan (pemerintah pusat dan daerah, serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik Negara (BUMN dan BUMD), yayasan, organisasi politik dan organisasi massa, Lembaga

Swadaya Masyarakat (LSM), universitas, dan organisasi nirlaba lainnya.

2.2. Teknik Akuntansi Sektor Publik

Terdapat tiga macam teknik akuntansi sektor publik, yaitu (Nordriawan dkk, 2006):

1. Akuntansi Dana (*Funds Accounting*). Dalam akuntansi dana, sektor publik membuat dana-dana (*funds*) dalam sistem akuntansinya. Pemasukan yang dimiliki organisasi sektor publik kemudian diklasifikasikan ke dalam dana-dana tersebut sesuai dengan tujuan dan maksud tertentu. Sistem dana ini dimaksudkan sebagai alat kontrol apakah suatu dana tertentu telah digunakan sesuai dengan tujuannya.
2. Akuntansi Anggaran (*Budgetary Accounting*). Akuntansi anggaran mengacu pada praktik yang dilakukan oleh banyak organisasi sektor publik, khususnya pemerintah dalam upaya menyajikan akun-akun operasinya dengan menggunakan format yang sama dengan anggarannya. Tujuan praktik ini adalah untuk menekankan peranan anggaran dalam siklus perencanaan-pengendalian-pertanggungjawaban.
3. Akuntansi Komitmen (*Commitment Accounting*). Akuntansi komitmen mengakui transaksi ketika organisasi telah memiliki komitmen untuk melaksanakan transaksi tersebut. Artinya, transaksi diakui tidak diakui ketika ada penerimaan atau pengeluaran kas, juga bukan pada saat faktur diterima atau dikirimkan, namun pada saat yang lebih awal, yaitu saat pesanan dibuat atau diterima.

2.3. Standar Internasional Akuntansi Sektor Publik

Standar internasional akuntansi yang digunakan sebagai pedoman dalam praktik akuntansi di seluruh dunia adalah *International Accounting Standard* (IAS). Standar ini dibentuk oleh *International Accounting Standard Board* (IASB). Pada hakekatnya, tujuan dibentuknya dewan standar adalah untuk merumuskan dan menerbitkan standar akuntansi sehubungan dengan pelaporan keuangan dan mempromosikannya untuk bisa diterima secara luas di seluruh dunia, serta bekerja untuk pengembangan dan harmonisasi standar dan prosedur akuntansi sehubungan dengan pelaporan keuangan. Bac (2005) dalam Jorge (2007) menyatakan pentingnya harmonisasi internasional dalam Akuntansi Pemerintahan mencakup tiga poin:

1. Komparatif, contohnya negara-negara anggota European Union (EU) yang diharuskan menyajikan pelaporan keuangan untuk diperbandingkan antar anggota EU,
2. Menetapkan kualitas minimum laporan keuangan di seluruh dunia, khususnya bagi negara berkembang dan negara dalam masa transisi, yaitu untuk mendukung perkembangan undang-undang akuntansi pemerintahannya,
3. Berkontribusi dalam penggunaan dan perkembangan pengetahuan akuntansi pemerintahan.

Organisasi sektor publik juga tidak luput dari perhatian dalam praktik akuntansinya. Maka dari itu, *International Federation of Accountants* (IFAC) membentuk sebuah komite khusus, bernama "*Public Sector Committee*". Komite ini bertugas menyusun *International Public Sektor Accounting Standard* (IPSAS), yaitu suatu standar akuntansi untuk sektor publik yang berlaku secara internasional.

IPSAS disusun agar dapat digunakan oleh negara- negara dalam mengembangkan atau merevisi standarnya, guna meningkatkan komparabilitas laporan keuangan organisasi sektor publik secara internasional (Nordiawan dkk, 2007).

2.4. Akuntansi Basis Akrua

Akuntansi basis akrual seperti telah disimpulkan oleh KSAP dari berbagai sumber adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan (Memorandum Pembahasan Penerapan Basis Akrua dalam Akuntansi Pemerintahan Indonesia, 2006).

Lebih lanjut, IPSAS menyatakan terkait basis akrual sebagai berikut: *...the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue and expenses.*

Sementara *Financial Accounting Standard Board (FASB)* juga memaparkan bahwa: *Accrual accounting attempts to reflect the financial effects of transactions and other events and circumstances that have cash (or other) consequences for an entity's resources and the claims to them in the periods in which they occur or arise.*

Dapat disimpulkan bawa dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat.

2.5. Alasan-alasan Penerapan Basis Akrua

Basis akrual secara nyata memiliki manfaat yang besar dalam menyajikan informasi atas seluruh aktivitas yang terjadi. Maka dari itu, Widjajerso (2009) memaparkan alasan penerapan basis akrual pada sektor pemerintahan, antara lain:

1. Akuntansi berbasis kas tidak menghasilkan informasi yang cukup, misalnya informasi tentang hutang dan piutang untuk pengambilan keputusan ekonomi, sehingga penggunaan basis akrual sangat disarankan.
2. Hanya akuntansi berbasis akrual menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya.
3. Hanya akuntansi berbasis akrual yang dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban.
4. Hanya akuntansi berbasis akrual yang menghasilkan informasi keuangan yang komprehensif tentang pemerintah, misalnya penghapusan hutang yang tidak ada pengaruhnya di laporan berbasis kas.

2.6. Tantangan Basis Akrua

Keberhasilan perubahan akuntansi pemerintahan sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan dan lebih akuntabel memerlukan upaya dan kerja sama dari berbagai pihak. Menurut Blondal (2003), terdapat beberapa tantangan dalam implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual yaitu:

1. Persiapan dalam perubahan budaya entitas pemerintah. Basis akrual tidak hanya sekedar pelatihan teknik akuntansi. Basis ini melibatkan perubahan budaya dalam entitas pemerintah. Basis akrual dikatakan berhasil apabila

- laporan keuangan dengan menggunakan basis akrual dapat memperbaiki pengambilan keputusan. Memang perubahan ini tidak terjadi secara otomatis, jadi diperlukan sosialisasi secara aktif khususnya pada pegawai senior dan pegawai yang memiliki otoritas dalam pengambilan keputusan.
2. Pemilihan model implementasi. Terdapat dua model dalam upaya implementasi basis akrual yang dijadikan pertimbangan, yaitu Model Big Bang dan Model Bertahap. Pada pendekatan model Big Bang, basis akrual secara langsung diterapkan pada entitas pemerintah, pengambilan keputusan harus segera dibuat seiring dengan kemuculan berbagai permasalahan yang terjadi akibat dari penggunaan sistem akuntansi yang baru. Namun, dengan berjalannya waktu sistem akuntansi akrual nantinya akan dapat memberikan solusi terbaik dari permasalahan-permasalahan tersebut. Sementara itu pada pendekatan model Bertahap, dua basis diterapkan secara paralel pada masa transisi. Artinya, entitas pemerintah tidak hanya menerapkan akuntansi basis akrual, tetapi juga tetap mempertahankan basis kas dalam penyusunan laporan keuangan dan anggaran. Hal ini dimaksudkan untuk mengantisipasi resiko kegagalan pada penerapan basis akrual.
 3. Membutuhkan komunikasi. Negara yang pertama kali mengimplemantasikan basis akrual dalam akuntansi pemerintahannya membutuhkan lebih banyak komunikasi mengenai proses pengimplementasian. Komunikasi ini mencakup asosiasi adanya perubahan budaya organisasi. Dalam hal ini hasil dan manfaat yang ingin dicapai dengan penerapan basis akrual harus secara intens dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bersangkutan.
 4. Keahlian akuntansi. Dibutuhkan berbagai pengembangan keahlian dan pelatihan SDM dalam implementasi akrual. Hal ini sangat penting dilaksanakan untuk meningkatkan keahlian mereka yang selama ini masih terlatih hanya sebatas akuntansi basis kas.
 5. Pemilihan *IT Based System* (sistem teknologi informasi). Perubahan sistem akuntansi dalam entitas pemerintah selalu diikuti oleh perubahan teknologi informasi. Pada implementasi basis akrual, sistem teknologi informasi (IT) juga harus diperbarui agar dapat menangani tambahan informasi terkait basis akrual. Penggunaan *software* IT dapat mengadopsi *software* yang digunakan perusahaan komersial atau entitas pemerintah dapat merancang sistem IT sendiri untuk diaplikasikan.

3. PEMBAHASAN

3.1. Perkembangan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual

Setiap negara memiliki standar Akuntansi Pemerintahan basis akrual yang berbeda, disesuaikan dengan kondisi negaranya. Berikut ini perkembangan standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual di beberapa negara:

a. New Zealand

Simkins dan Technical Advisor New Zealand (1998) memaparkan bahwa *The Institute's Financial Reporting Standards Board* (FRSB) merupakan komite standar yang kompeten dan independen dan berfungsi dalam mengembangkan standar. Dalam proses penyusunan standar, FRSB dibantu oleh pihak-pihak yang berpartisipasi dalam kelompok kerja untuk menangani isu-isu spesifik. Dalam hal ini New Zealand menerapkan konsep netralitas. Artinya, FRSB menyusun satu set standar akuntansi sebagai pedoman untuk sektor publik dan privat. Rancangan

standar yang disusun oleh FRSB nantinya harus mendapat persetujuan terlebih dahulu dari *the Accounting Standards Review Board* (ASRB) agar menjadi standar yang memiliki kekuatan hukum. Peran penting ASRB adalah untuk bekerja sama dengan Dewan Standar Akuntansi Australia dalam rangka harmonisasi pelaporan antara New Zealand dan Australia.

Sementara itu satu set laporan keuangan dan laporan keuangan konsolidasi entitas pelapor mengikuti *New Zealand Generally Accepted Accounting Practice* (New Zealand GAAP). Dalam hal ini, New Zealand GAAP berperan untuk menjamin kualitas dari laporan keuangan eksternal (Grossi dan Pepe, 2009). Perspektif New Zealand GAAP telah sesuai dengan semua standar pelaporan keuangan yang berlaku untuk entitas pelaporan.

b. Australia

Pada akhir tahun 1983, *Public Sector Accounting Standards Board* (PSASB) dibentuk berdampingan dengan *Australian Accounting Standards Board* (AASB) untuk mengembangkan standar akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah. Dalam hal ini, PSASB meminta *Australian Accounting Research Foundation* (AARF) untuk mempersiapkan kerangka kerja dan tujuan pelaporan keuangan sektor publik. AARF adalah badan penelitian dari dua komite standar (PSASB dan AASB) yang berfungsi menyiapkan *draft* standar akuntansi yang nantinya digunakan sebagai pertimbangan selanjutnya oleh kedua komite tersebut (Barton: 2009).

Diungkapkan Barton (2009) bahwa dalam proses pembuatan standar, PSASB sebenarnya mengembangkan standar akuntansi bisnis. Artinya, PSASB mengembangkan *Australian Accounting Standards* (AAS) dalam pembuatan standarnya. Terdapat dua standar utama yang dikembangkan untuk sektor publik. Pertama, AAS 29 yang mengamanahkan agar departemen pemerintah mengadopsi akuntansi akrual, ditetapkan pada Desember 1993 (dan direvisi pada bulan Oktober 1996). Kedua, AAS 31 yang berkaitan dengan laporan keuangan keseluruhan pemerintah ditetapkan pada Desember 1996. Adanya pengembangan standar ini mempengaruhi susunan administrasi yang terjadi pada pemerintah, seperti publikasi laporan keuangan departemen serta membedakan antara “item teradministrasi” dan “item terkontrol”. Artinya, membedakan item-item yang harus dikendalikan (contoh: gaji, pelayanan) dengan item yang memang diberikan atas nama pemerintah (contoh: subsidi, hibah, manfaat sosial). Sedangkan untuk kerangka akuntansi akrual, laporan keuangan entitas pemerintah, dan laporan konsolidasi berdasarkan GAAP yang disesuaikan dengan AAS. Adanya penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa satu set standar akuntansi (AAS) berlaku untuk pelaporan keuangan semua jenis entitas pelaporan, baik sektor publik maupun privat/bisnis. Sehingga pada Desember 1999, PSASB bergabung dengan AASB.

c. Swedia

Menurut Grossi dan Pepe (2009), standar yang diterapkan terkait dengan pelaporan keuangan berbasis akrual untuk pemerintah pusat yakni berdasarkan Swedish GAAP. Standar ini dikembangkan oleh *Ekonomisk Styrnings Verket* (ESV), yakni suatu lembaga pemerintah yang bertanggung jawab dalam manajemen keuangan sekaligus sebagai pengembang standar pemerintah.

Pemerintah Swedia, dengan para profesional dan akademisi juga menyusun peraturan kerangka kerja untuk pemerintah lokal (daerah). Setelah pengenalan *the Municipal Accounting Act 1998*, *the Swedish Government* dan *the Association of Local Authorities* membentuk badan penyusun standar bernama *the Swedish Council for Municipal Accounting* (SCMA). SCMA bertanggung jawab dalam pengembangan dan penafsiran standar akuntansi berlaku umum dalam pemerintah lokal.

d. Portugis

Jorge *et al.* (2007) mengungkapkan bahwa Portugis merupakan salah satu anggota *European Union* (EU). Sebagai organisasi internasional, EU mengupayakan harmonisasi standar Akuntansi Pemerintahan untuk mengurangi perbedaan yang terjadi antar negara anggota (seperti: United Kingdom, Prancis, Spanyol). Maka dari itu, EU mengadopsi *Intentional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Selain sebagai upaya harmonisasi standar, adopsi IPSAS bertujuan untuk mengendalikan utang dan defisit negara-negara anggota EU. Negara-negara yang tergabung dalam EU termasuk Portugis diwajibkan untuk melaporkan akuntansi dan informasi keuangannya secara periodik kepada badan Eropa. Pembatasan yang diperkenankan mengenai tingkat pengendalian defisit publik sebagai bentuk ketaatan ditetapkan dalam *European System of Account* (ESA).

e. Italia

Pessina *et al.* (2008) menyatakan bahwa standar akuntansi untuk anggaran dan akuntansi akrual sudah mulai dikembangkan. Dalam hal ini Keputusan Legislatif (*Legislative Decrees*) 77/95 telah menetapkan peraturan terkait akuntansi akrual secara umum. Selanjutnya pemerintah daerah dibebaskan dalam mengadopsi satu set standar sebagai pedoman. Contoh standar yg dapat diadopsi antara lain: IAS, IPSAS, dan standar internasional untuk perusahaan swasta.

f. China

Pada tahap perubahan menuju akuntansi akrual, China berencana untuk mengadopsi IPSAS. Namun belum ada pemberitahuan keputusan secara resmi (Chang, 2008).

g. Malaysia

Selamah (Tanpa Tahun) dalam presentasinya berjudul "*Current Status of Public Sector Accounting in Malaysia and the Way Forward*" mengemukakan bahwa Malaysia masih dalam tahap menuju akrual, dimana saat ini laporan keuangan masih menggunakan basis kas modifikasi. Sehingga standar yang menjadi pedoman dalam laporan keuangan yakni berdasarkan IPSAS *Cash*. Namun untuk mendukung penerapan basis akrual pada entitas pemerintah tahun 2015 mendatang, standar yang diberlakukan tidak lagi IPSAS *Cash*. Artinya, laporan keuangan akrual akan berdasarkan IPSAS *Accrual*.

h. Indonesia

Awalnya Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Indonesia tertuang dalam PP Nomor 24 Tahun 2005 mengenai SAP Berbasis Kas Menuju Akrual.

Artinya, penerapan basis kas untuk pendapatan, belanja, pembiayaan serta basis akrual untuk aset, kewajiban, dan ekuitas. Sementara itu, Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 menetapkan penerapan basis akrual untuk pengakuan serta pengukuran pendapatan dan belanja dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008. Setelah dilaksanakan berbagai tahap, maka PP Nomor 71 Tahun 2010 mengenai SAP Berbasis Akrual ditetapkan, yakni pada tanggal 22 Oktober 2010. Walaupun basis akrual berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai tahun 2010, tetapi apabila entitas pelaporan belum dapat menerapkan PS AP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama empat tahun setelah Tahun Anggaran 2010. Dengan kata lain, penerapan akuntansi akrual secara penuh akan dilakukan untuk pelaporan tahun 2015

Adanya penjelasan di atas, penulis menyimpulkan bahwa sebagian besar negara mengadopsi sebagian atau keseluruhan IPSAS. Pada hakekatnya IPSAS memang disusun agar dapat digunakan oleh negara-negara dalam mengembangkan atau merevisi standarnya. Dengan pengadopsian IPSAS diharapkan dapat meningkatkan komparabilitas laporan keuangan entitas pemerintah secara internasional. Sementara itu New Zealand dan Australia menerapkan konsep netralitas, dimana satu set standar ditetapkan untuk digunakan oleh sektor privat dan publik.

3.2. Implementasi Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual

Beberapa negara telah mengimplementasikan basis akrual dalam entitas pemerintahannya meskipun masih terdapat perbedaan mengenai derajat akrualnya. Artinya, terdapat negara yang menerapkan akrual penuh baik untuk laporan keuangan dan anggaran, namun ada juga negara yang masih mempertahankan basis kas dalam penganggarannya dengan laporan keuangan berbasis akrual. Sehingga dapat dikatakan bahwa praktik implementasi basis akrual di berbagai negara berbeda-beda. Berikut ini merupakan praktik implementasi akrual yang dilakukan oleh beberapa negara di dunia:

a. New Zealand

Mulyana (2009) memaparkan New Zealand merupakan negara pertama yang mengimplementasikan basis akrual sebagai bagian dari reformasi sektor pemerintah pada tahun 1990. Komitmen perubahan dari akuntansi kas menjadi akuntansi akrual mendapat dukungan penuh dari para pemimpin di sektor publik, serta peran aktif dari Treasury (Kantor Perbendaharaan). Dalam hal ini, semua elemen kunci dari sistem baru yaitu laporan keuangan dan penganggaran berubah pada saat yang sama berdasarkan akuntansi akrual. Perubahan tersebut mencakup (Mulyana: 2009):

1. Spesifikasi oleh setiap departemen/lembaga (konsultasi dengan Treasury) atas kelas-kelas output secara luas, yang akan menjadi dasar untuk alokasi anggaran (apropriasi) berbasis akrual.
2. Setiap departemen/lembaga mengembangkan sistem akuntansi berbasis akrual yang dapat menyediakan pelaporan bulanan kepada Menteri dan Treasury dan laporan tahunan kepada publik. Laporan bulanan meliputi satu set laporan keuangan dan juga laporan mengenai realisasi belanja terhadap anggaran.

3. Pengembangan sistem alokasi biaya (*cost*) sehingga memungkinkan alokasi seluruh biaya input departemental ke output.
4. Kepala Eksekutif Departemental bertanggung jawab secara penuh atas manajemen keuangannya masing-masing, mencakup integritas dari informasi yang mereka berikan kepada menteri dan Treasury.

Mulyana (2009) juga mengungkapkan, beberapa implementasi perubahan membawa risiko signifikan. Sehingga manajemen risiko adalah elemen kunci dari implementasi reformasi. Hal ini akan dicapai secara bertahap selama proses reformasi. Elemen dari manajemen risiko meliputi strategi komunikasi yang intensif, melalui sosialisasi/diklat, seminar, majalah, jurnal, artikel koran, dan sebagainya.

Upaya komunikasi ini sangat berhasil dalam menanamkan pemahaman umum mengenai kunci-kunci dasar dari reformasi kepada audiens secara luas. Disamping itu, dibentuk fungsi *Financial Management Assurance* di dalam Treasury untuk menjalankan peran audit internal, dan pelayanan konsultasi kepada departemen selama proses reformasi.

b. Australia

Adopsi akuntansi akrual dan sistem penganggaran menjadi program penting di Australia sebagai reformasi akuntansi manajemen sektor publik. Pelaksanaan program reformasi dimulai pada tahun 1984 oleh *Australian Public Service Board (APSB)* and *Department of Finance (DOF)*. Keterbatasan utama akuntansi kas dan sistem penganggarnya dalam hal perlakuan terhadap program dan manajemen sumber daya dicatat meskipun pada saat itu basis akrual belum diusulkan secara resmi (Barton, 2009). Pada tahun 1994, semua entitas pemerintah mempersiapkan laporan keuangan berbasis akrual. Berbagai tingkat pemerintahan mensosialisasikan visi akuntansi akrual yang mencakup pelaporan keuangan akrual, sistem manajemen akrual, laporan keuangan seluruh entitas pemerintah (laporan konsolidasi), dan penganggaran akrual (Guthrie: 1998).

Pelaporan keuangan akrual diartikan sebagai persiapan laporan keuangan tahunan berdasarkan informasi akrual. Dengan adanya laporan keuangan berbasis akrual, dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dengan menggunakan informasi yang diperluas daripada basis kas. Negara bagian Australia yang dipromosikan sebagai pemimpin dalam mengadopsi akuntansi akrual pada entitas pemerintah adalah New South Wales, yaitu pada November 1992.

Selanjutnya pelaksanaan sistem manajemen akrual menurut Guthrie (1998) melibatkan implementasi sistem informasi yang baru antar departemen, pelatihan, serta kebutuhan akan sumber daya manusia dengan keahlian akuntansi dan keuangan. Kelebihan yang didapat dalam pelaksanaan sistem manajemen akrual diidentifikasi oleh *South Australian Commission of Audit (SACA)* yaitu terkait peningkatan akuntabilitas, berkontribusi dalam kebijakan dan kinerja keuangan yang lebih baik, pengelolaan kewajiban, pengelolaan peralatan kantor, dan keterukuran keseluruhan biaya (*full cost*) pelayanan.

Sementara itu, laporan keuangan seluruh entitas pemerintah yang biasa disebut laporan konsolidasi berfungsi untuk mengetahui posisi keuangan setiap entitas pemerintah. Laporan konsolidasi pertama kali disusun oleh entitas pemerintah di New South Wales pada tahun 1992. Namun, seluruh entitas

pemerintah baru dapat menyajikan satu set laporan keuangan konsolidasi pada tahun 1995 (Guthrie: 1998).

Menurut Barton (2009), pada tahun 1999 penganggaran basis akrual diperkenalkan, seperti yang telah direkomendasikan oleh Komisi Nasional Audit. Anggaran akrual didasarkan pada dua set standar yaitu *Australian Accounting Standards* (AAS) dan *Government Finance Statistics* (GFS). AAS diperkenalkan untuk menjadi perbandingan dalam hal format laporan hasil keuangan. Sedangkan GFS adalah sistem Dana Moneter Internasional yang dirancang untuk memberikan kerangka konseptual akuntansi yang sesuai dalam menganalisis anggaran sektor publik di berbagai negara (Barton: 2009). GFS dirancang sesuai dengan karakteristik dan peran pemerintah dalam menyediakan layanan kepada publik dan untuk mengukur dampak ekonomi atas kegiatan pemerintah.

c. Swedia

Paulsson (2006) mengungkapkan pengadopsian akuntansi akrual pada pemerintah pusat merupakan bagian dari agenda reformasi karena akuntansi basis kas dianggap sudah tidak relevan. Sistem Akuntansi Pemerintahan pusat di Swedia didasarkan pada basis akrual penuh (*full accrual*). Namun terdapat pengecualian dalam perlakuan aset bersejarah dan pajak. Aset bersejarah diakui berdasarkan basis kas. Sedangkan pajak diakui pada saat pajak dibebankan oleh pemerintah pada tahun anggaran, meskipun besarnya pajak final baru dapat diketahui ketika pendapatan wajib pajak ditentukan, yakni dalam beberapa bulan setelah akhir tahun anggaran. Penggunaan nilai historis juga merupakan prinsip yang diaplikasikan dalam pemerintah pusat.

Terfokus pada pelaporan informasi akuntansi akrual, setiap lembaga (*agency*) pemerintah wajib mengirim laporan tahunan kepada pemerintah pusat selambat-lambatnya tanggal 22 Februari. Laporan keuangan yang wajib dilaporkan adalah Laporan Operasional, Neraca, Laporan Dana, dan biaya per obyek. Sebenarnya, Laporan Operasional dan Neraca merupakan laporan setengah tahunan. Jadi selain wajib dilaporkan sebagai paket dari laporan tahunan yang sudah penulis sebutkan di atas, Laporan Operasional dan Neraca juga wajib dilaporkan sebagai laporan setengah tahunan paling lambat tanggal 15 Agustus (Paulsson: 2006).

Menurut Lundqvist (2001), meskipun melibatkan upaya yang signifikan, pelaksanaan implementasi akuntansi basis akrual tidak menimbulkan masalah karena tiga alasan. Pertama, tidak ada perubahan organisasi yang diperlukan. Artinya, struktur Pemerintah Swedia cocok dalam pelaksanaan implementasi basis akrual. Kedua, basis akrual awalnya hanya diimplementasikan untuk akuntansi lembaga (*agency*) dan untuk keseluruhan pelaporan pemerintah, tidak untuk tujuan penganggaran. Sehingga hal ini dapat mengurangi kesulitan dalam pelaksanaan implementasi. Ketiga, suatu studi empiris menunjukkan bahwa akuntansi akrual dianggap relatif mudah untuk ditangani oleh lembaga (*agency*). Dapat dikatakan demikian, karena lembaga (*agency*) memiliki *software* yang layak dan mendapatkan dukungan penuh dari Manajemen Otoritas Keuangan Nasional Swedia dalam hal-hal yang menyangkut sistem akuntansi basis akrual.

d. Portugis

Sistem akuntansi berbasis akrual pada entitas pemerintah mulai

diperkenalkan pada tahun 1997. Dalam jurnal oleh Jorge *et al.* (2007) diungkapkan bahwa proses reformasi menuju sistem akuntansi yang baru menggunakan pendekatan *top-down* agar komparabilitas dan konsolidasi informasi tetap terjaga. Artinya, secara terlebih dahulu basis akrual diperkenalkan kepada Badan Legislatif untuk diterapkan. Setelah itu, berlanjut pada penerapan basis akrual pada entitas-entitas pemerintah tingkat bawahnya. Proses reformasi dalam rangka implementasi basis akrual juga menggunakan *pilot project*. Artinya, basis akrual awalnya diterapkan dalam 50 entitas pemerintah pusat yang dianggap mapan dalam proses akuntansinya sebagai *pilot project*. Terdapat tiga subsistem akuntansi di Portugis, yaitu akuntansi keuangan dan akuntansi biaya (*cost*) dengan basis akrual dan akuntansi anggaran yang masih menggunakan basis kas modifikasi (*modified cash basis*). Ketiga subsistem tersebut memiliki tujuan yang berbeda. Tujuan akuntansi keuangan adalah untuk melaporkan situasi ekonomi dan finansial. Sedangkan akuntansi biaya berperan dalam perhitungan biaya (*cost*) dan berbagai pelayanan yang diberikan. Sementara itu akuntansi anggaran bertujuan untuk mengontrol pelaksanaan anggaran. Pengendalian anggaran perlu dilakukan untuk memastikan apakah dana yang sudah dianggarkan sudah dapat memenuhi tujuan-tujuan yang telah ditetapkan.

Jorge *et al.* (2007) memaparkan bahwa proses mengimplementasikan sistem akuntansi yang baru digambarkan sebagai guncangan budaya (*cultural shock*). Dapat dikatakan demikian karena sistem akuntansi akrual membutuhkan perubahan mentalitas dimana manajemen berdasarkan tujuan, peningkatan pencapaian *value of money*, inovasi, serta akuntabilitas menjadi pusat perhatian. Sistem akuntansi akrual dalam laporan keuangan terkait aset mencakup penggunaan nilai historis yang berlaku sebagai kriteria penilaian untuk aset tetap, mewajibkan aset domain publik (seperti aset infrastruktur dan aset bersejarah) untuk dicatat dalam neraca. Namun sayangnya implementasi basis akrual di Portugis masih lemah. Hal ini terjadi karena kekuatan tradisi, aturan-aturan, keyakinan, dan praktik yang sudah tertanam dalam budaya organisasi sehingga menjadi salah satu faktor penghambat dalam pengenalan model manajemen yang baru.

e. Italia

Pengenalan basis akrual pada pemerintah dimulai pada tahun 1997. Pengenalan basis akrual masih dalam lingkup pemerintah daerah, belum ada pertimbangan untuk diterapkan pada pemerintah pusat. Sebenarnya reformasi menuju sistem akuntansi yang baru lebih dapat dikatakan sebagai “pelaporan basis akrual”. Dapat dikatakan demikian karena basis akrual digunakan dalam menyusun Neraca dan Laporan Operasional, sedangkan laporan anggaran tetap menggunakan basis kas dan komitmen (Pessina dan Steccolini: 2007). Pessina *et al.* (2008) mengungkapkan bahwa terdapat dua pilihan alternatif sistem akuntansi yang dapat dipilih untuk diterapkan dalam pemerintah daerah di Italia yang disebut sistem tradisional dan terintegrasi. Pada alternatif sistem tradisional, pemerintah daerah tidak mengimplementasikan basis akrual. Pemerintah daerah tetap terfokus pada laporan anggaran, tetapi dapat menyusun Neraca dan Laporan Operasional dari informasi laporan anggaran melalui penyesuaian akhir tahun. Sementara itu pada sistem terintegrasi, Pemerintah daerah mencatat setiap transaksi berdasarkan anggaran dan akuntansi akrual. Nantinya akan dihasilkan

dua set laporan keuangan, yaitu laporan anggaran berdasarkan basis kas dan komitmen, serta Neraca dan Laporan Operasional berdasarkan basis akrual.

f. China

Sistem akuntansi di China masih menggunakan basis kas, baik penganggaran maupun laporan keuangannya. Namun di dalam suatu penelitian oleh Chang *et al.* (2008), terdapat gagasan untuk berpindah menuju basis akrual. Menurut survey dari para personel pemerintahan, yakni penyusun dan pengguna laporan keuangan menyatakan bahwa basis kas memiliki banyak keterbatasan. Salah satunya, basis kas tidak dapat memberikan gambaran secara akurat mengenai sumber daya yang dimiliki pemerintah. Maka dari itu responden mendukung perpindahan dari kas menuju basis akrual. Sebagian responden setuju untuk berpindah menuju *full accrual*, tetapi sebagian lainnya memilih untuk memodifikasi kedua basis (kas dan akrual). Artinya, responden memilih untuk menerapkan basis kas modifikasi. Namun pada intinya mereka yakin bahwa basis akrual dapat memperbaiki kualitas informasi laporan keuangan, serta dapat mencapai efektivitas dan efisiensi pemerintahan.

Sementara itu, pada presentasi terkait reformasi Akuntansi Pemerintahan oleh Lou Hong (Tanpa Tahun) yang notabene Menteri Keuangan Republik China ditetapkan bahwa sistem akuntansi keuangan berdasarkan akrual, sedangkan anggaran berdasarkan kas. Proses reformasi sistem akuntansi menggunakan pendekatan *top-down*. Pendekatan ini memungkinkan penerapan basis akrual untuk laporan keuangan pertama kali dilakukan oleh sebagian pemerintah pusat. Nantinya, secara bertahap seluruh pemerintah pusat menerapkan basis akrual. Setelah itu, basis tersebut akan dapat diterapkan juga di pemerintah daerah. Dalam perencanaan kerangka kerja, jangka waktu proses reformasi ditargetkan selama lima tahun ke depan. Artinya, penerapan sistem akuntansi yang baru pada seluruh entitas pemerintah paling lambat lima tahun mendatang, yakni dimulai pada tahun 2011-2015. Terdapat empat poin terkait langkah pelaksanaan proses reformasi, yaitu:

1. Menyusun konsep mengenai keseluruhan rencana reformasi,
2. Menyusun standar akuntansi dan peraturannya,
3. Penerbitan sistem laporan keuangan tahunan pemerintah,
4. Langkah-langkah lainnya, yakni melaksanakan pelatihan bagi akuntan pemerintah untuk meningkatkan profesional dan kompetensinya, memperbaiki sistem informasi keuangan agar dapat meningkatkan akurasi dan ketepatan waktu informasi akuntansi.

g. Malaysia

Sampai saat ini Malaysia masih dalam tahap menuju akuntansi akrual. Dalam suatu konferensi, yakni *National Public Sector Accountants Conference* (NAPSAC, 2011) diungkapkan bahwa Malaysia akan menerapkan basis akrual secara penuh di seluruh entitas pemerintah pada tahun 2015. Basis akrual menjadi suatu inovasi akuntansi karena dapat menghasilkan informasi yang lebih baik daripada basis kas. Pernyataan tersebut dibuktikan dalam penelitian Saleh dan Pendlebury (2006) melalui kuisisioner yang ditujukan kepada para akuntan pemerintah yang pada saat itu menerapkan basis kas modifikasi. Hasil kuisisioner tersebut menyatakan bahwa responden setuju untuk melakukan perbaikan atas

laporan keuangan salah satunya dengan cara menyajikan laporan keuangan berbasis akrual. Dalam hal ini, basis akrual memiliki kemampuan dapat mengukur biaya secara penuh (*full cost*) mengenai sumber daya yang dikonsumsi.

Diungkapkan dalam NAPSAC (2011), reformasi menuju sistem akuntansi akrual membutuhkan peran pemerintah untuk menetapkan struktur peraturan, membangun kapasitas dan kompetensi, serta pengelolaan yang lebih baik terkait aset dan kewajiban. Selain itu, Wakil Akuntan Umum Malaysia menyatakan bahwa dalam rangka persiapan penerapan basis akrual dibutuhkan standar akuntansi, pengembangan teknologi informasi, dan peningkatan pengetahuan dan keahlian para personel pemerintahan.

Sementara itu, untuk penganggaran berbasis akrual ditargetkan tahun 2016 akan dapat diterapkan. Upaya yang harus dilaksanakan agar anggaran akrual dapat sukses diterapkan meliputi pelatihan manajemen, perubahan kebudayaan, dan dukungan teknologi informasi. Kesuksesan juga tergantung pada kesiapan auditor pemerintah. Artinya, auditor harus memiliki pengetahuan yang memadai dalam mengaudit laporan anggaran berbasis akrual (NAPSAC, 2011).

h. Indonesia

Perubahan basis Akuntansi Pemerintahan, yakni dari basis kas menuju basis akrual dilakukan secara bertahap. Artinya, entitas pemerintah menerapkan basis *Cash Toward Accrual* pada masa transisi. Dalam hal ini, basis *Cash Toward Accrual* mulai diberlakukan untuk penyusunan laporan keuangan dan anggaran pada tahun 2005. Sebenarnya PP Nomor 1 Tahun 2004 menetapkan basis akrual diterapkan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008. Namun, amanat tersebut tidak memungkinkan untuk dilaksanakan. Mengingat SAP berbasis akrual baru berlaku efektif pada tahun 2010. SAP berbasis akrual ini merupakan standar sebagai pedoman untuk dapat menyajikan informasi keuangan basis akrual dengan LRA berbasis kas. Dengan mempertimbangkan pengguna standar yang masih dalam tahap pembelajaran, maka entitas pemerintah dapat menerapkan SAP basis *Cash Toward Accrual* sampai paling lambat lima tahun setelah tahun anggaran 2010, yaitu pada tahun 2015.

Berdasarkan penjabaran implementasi pada setiap negara, dapat diperoleh informasi bahwa terdapat tiga negara yang sukses menerapkan akuntansi akrual, antara lain New Zealand, Australia, dan Swedia. Keberhasilan New Zealand dalam implementasi basis akrual karena peran aktif dari Treasury dan badan akuntansi profesional yang memberikan dukungan berupa penyelenggaraan pelatihan, serta pelayanan konsultasi kepada entitas pemerintah. Terkait dana, seperti penjelasan pada sub bab sebelumnya, diandalkan dari surplus anggaran. Adanya perubahan menjadi basis akrual sebagai dasar penyusunan anggaran dan laporan keuangan berdampak positif, yakni terjadinya surplus. Hal ini dapat dibuktikan menurut Mulyana (2009) bahwa setelah mengalami defisit selama 20 tahun berturut-turut, kemudian berubah secara mengejutkan menjadi surplus dalam tiga tahun terakhir (1994-1996). Sementara itu, Australia dinyatakan berhasil mengimplementasikan basis akrual berkat keterlibatan dari berbagai tingkat pemerintahan dalam mensosialisasikan visi akrual, serta pelaksanaan tahapan reformasi menuju akuntansi akrual yang berhasil dicanangkan. Lain halnya dengan Swedia, pelaksanaan implementasi akuntansi basis akrual tidak menimbulkan masalah karena tiga alasan. Pertama, tidak ada perubahan organisasi yang diperlukan. Artinya, struktur

Pemerintah Swedia cocok dalam pelaksanaan implementasi basis akrual. Kedua, basis akrual awalnya diimplementasikan untuk akuntansi lembaga (*agency*) dan untuk keseluruhan pelaporan pemerintah, tidak untuk tujuan penganggaran. Ketiga, suatu studi empiris menunjukkan bahwa akuntansi akrual dianggap relatif mudah untuk ditangani oleh lembaga (*agency*) (Lundqvist: 2001).

Sedangkan Portugis dan Italia dinyatakan kurang berhasil dalam menerapkan akrual. Penyebab lemahnya implementasi sistem akuntansi yang baru ini, yaitu kuatnya tradisi dalam budaya entitas pemerintah sehingga menghambat pengenalan basis akrual, serta kurangnya partisipasi aktif dari para personel pemerintah dalam proses reformasi menuju akrual. Sementara itu tiga negara lainnya, yakni China, Malaysia, dan Indonesia sedang dalam tahap menuju akrual.

3.3. Kelebihan Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual

Secara sederhana, dapat dikatakan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual ditujukan untuk mengatasi ketidakcukupan basis kas dalam memberikan informasi yang akurat. Berbagai kelebihan yang ditawarkan dalam penerapan sistem akuntansi basis akrual di beberapa negara telah dirangkum penulis, sebagai berikut:

a. New Zealand

Menurut Ken (2003), manfaat basis akrual di New Zealand dapat menyediakan informasi yang lebih baik mengenai manajemen aset dan perhitungan biaya. Selain itu, basis akrual dapat menghasilkan disiplin fiskal bagi legislator dan pejabat pemerintah. Artinya, dengan menerapkan akuntansi berbasis akrual pemerintah dapat lebih mudah memastikan kesinambungan fiskal dari program pemerintah. Akuntansi akrual jugamemberikan kemampuan para pengambil keputusan untuk mempertimbangkan fokus jangka panjang. Informasi yang disajikan dalam neraca, seperti kebutuhan untuk menahan aset, investasi, divestasi memiliki dampak jangka panjang (Ken, 2003). Maka dari itu, dengan adanya akuntansi basis akrual dapat memberikan informasi yang luas dengan fokus jangka panjang untuk dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan.

b. Australia

Di Australia, manajemen sumber daya yang efisien tidak dapat tercapai tanpa penyediaan informasi akuntansi akrual yang relevan mengenai aset, kewajiban, pendapatan, dan beban (Barton: 2009). Kebutuhan informasi basis akrual bagi pemerintah menurut *Departement of Finance Report* terkait tiga hal. Pertama, informasi semua biaya tahunan dari program dan aktivitas departemen. Informasi ini diperlukan untuk penentuan prioritas anggaran dan bertujuan untuk pengelolaan efisien atas operasi dan sumber daya. Kedua, informasi mengenai semua aset dan kewajiban pemerintah. Tanpa adanya informasi akuntansi akrual, aset dan kewajiban tidak dapat dikelola secara efisien. Ketiga, informasi kinerja manajemen sehubungan dengan pendapatan yang efisien dan pengendalian biaya, aset dan kewajiban manajemen, dan layanan kepada masyarakat.

Barton (2009) memaparkan tidak seperti akuntansi kas, akuntansi akrual dapat menyediakan satu set laporan mengenai informasi keuangan yang diperlukan untuk pengelolaan sumber daya yang efisien karena didasarkan pada catatan dari semua transaksi dan peristiwa yang relevan. Selain itu, penetapan

laporan anggaran berdasarkan akuntansi akrual dapat menunjukkan semua pendapatan yang diterima dan piutang untuk periode tahun yang bersangkutan, serta semua biaya yang dikeluarkan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat.

c. Swedia

Paulsson (2006) mengungkapkan bahwa tujuan awal menerapkan basis akrual di Swedia adalah untuk mendukung kinerja manajemen dan sebagai inovasi manajemen publik. Hal ini berarti bahwa kontribusi akuntansi akrual untuk pencapaian tujuan manajemen keuangan pada pemerintah pusat dikaitkan dengan tujuan yaitu, efisiensi tinggi dan efektivitas dalam penggunaan sumber daya pemerintah pusat. Informasi akuntansi akrual digunakan sebagai sumber informasi secara umum dalam berbagai situasi. Contoh situasi tersebut adalah ketika terdapat adanya kemungkinan penggabungan dua badan (*agency*) pemerintah yang terlibat dalam bidang kebijakan tertentu.

d. Portugis

Jorge *et al.* (2007) mengungkapkan bahwa penerapan basis akrual di Portugis dapat meningkatkan akuntabilitas dan adanya pelayanan manajemen publik yang lebih baik berdasarkan pada informasi yang dapat diandalkan dalam mendukung pengambilan keputusan. Selain itu, basis akrual dapat merepresentasikan reliabilitas, relevansi dan komparabilitas informasi yang diungkapkan dalam laporan keuangan, yakni menunjukkan kebutuhan untuk diverifikasi ke dalam akun-akun. Tujuannya adalah untuk memastikan bahwa informasi telah disajikan secara jujur.

e. Italia

Di Italia, Laporan keuangan berbasis akrual dapat menganalisis transaksi secara layak dan lebih dapat diandalkan daripada akuntansi anggaran. Pernyataan ini didukung oleh CFO (*Chief Financial Officer*) entitas-entitas pemerintah yang menjadi responden dalam suatu survey penelitian yang dilakukan oleh Pessina *et al.* (2008), bahwa akuntansi akrual menjamin tingginya akurasi dalam menampilkan informasi laporan keuangan. Mereka juga menyetujui bahwa laporan keuangan yang berasal dari akuntansi anggaran tradisional memiliki kualitas yang rendah.

Menurut Pessina *et al.* (2008), terdapat tiga aktivitas utama di sektor pemerintah, yaitu regulasi, redistribusi pendapatan, serta penyediaan barang dan pelayan. Akuntansi anggaran yang selama ini menjadi fokus dalam rangka pengelolaan keuangan hanya bisa mencakup aktivitas regulasi dan redistribusi pendapatan. Lain halnya dengan akuntansi akrual yang dapat mencakup ketiga aktivitas tersebut. Artinya, adanya manfaat dari akuntansi akrual ketika pemerintah terlibat dalam kegiatan ekonomi yang kompleks terkait penyediaan barang dan jasa. Akuntansi akrual diaplikasikan untuk memperhitungkan pendapatan dan beban. Dengan demikian, adanya dorongan untuk mengadopsi akuntansi akrual yang diharapkan dapat menjadi perbandingan terhadap entitas pemerintah yang masih menerapkan sistem tradisional.

f. China

Pada suatu penelitian di Pemerintah China oleh Chang *et al.* (2008) dipaparkan bahwa para penyusun laporan keuangan mempertimbangkan untuk berpindah ke basis akrual. Para responden tersebut meyakini bahwa informasi keuangan dengan basis akrual lebih bermanfaat daripada basis kas. Manfaat tersebut dapat dilihat dari sisi relevansi, akurasi, dan reliabilitas. Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual bermanfaat sebagai alat pendukung dalam meningkatkan efisiensi dan efektifitas sektor publik, khususnya pemerintahan. Selain itu juga memungkinkan pengendalian lebih baik atas sumber daya yang dimiliki pemerintah.

g. Malaysia

Pada *National Public Sector Accountants Conference* (NAPSAC, 2011) disebutkan bahwa akuntansi akrual memungkinkan biaya sebenarnya pemerintah menjadi lebih transparan. Contohnya, akuntansi akrual dapat menghubungkan biaya pensiun pegawai pemerintah dengan periode waktu selama mereka bekerja dan mengakumulasi biaya pensiun secara tepat. Tidak seperti jika menggunakan akuntansi kas, dimana biaya pensiun dilaporkan sebagai pengeluaran.

Penerapan akuntansi akrual akan membantu memperbaiki pelaporan kinerja program-program sehingga manajer dapat mengambil keputusan yang lebih baik dari informasi yang ada. Perpindahan menuju akuntansi akrual dapat memberikan manfaat bagi Malaysia, yaitu memperoleh peringkat kredit yang lebih baik dari lembaga- lembaga seperti *International Monetary Fund*(IMF), *World Bank*, dan komunitas bisnis internasional. IMF menyatakan bahwa laporan keuangan akrual menyediakan informasi yang lebih lengkap untuk menganalisis kesinambungan kebijakan fiskal dan kualitas fiskal pengambilan keputusan (NAPSAC, 2011).

Rosli Abdullah, Kepala Eksekutif Kantor Akuntan Malaysia, dalam NAPSAC (2011) menyatakan bahwa Malaysia juga telah berencana untuk menerapkan anggaran berbasis akrual. Penganggaran basis akrual menawarkan keunggulan, yakni dapat memberikan estimasi secara lengkap mengenai fungsi pemerintah. Artinya, anggaran akrual memfasilitasi perencanaan untuk pendanaan masa depan dan penganggaran secara efektif terhadap sumber daya. Anggaran akrual juga dapat meningkatkan disiplin pelaksanaan anggaran berdasarkan output. Adanya anggaran berbasis akrual dapat memiliki simetri dengan akuntansi akrual dalam hal komparabilitas dan akuntabilitas pelaksanaan anggaran.

h. Indonesia

Pada hakekatnya, nilai lebih dari penerapan sistem akuntansi basis akrual adalah tergambaranya informasi operasi/kegiatan. Gambaran perkembangan operasi/kegiatan ini tertuang dalam Laporan Operasional (Widjajerso, 2009). Menurut Simanjuntak (2010), penerapan akuntansi berbasis akrual diharapkan akan memberikan manfaat yang lebih besar bagi pemerintah, maupun bagi masyarakat sebagai pengguna laporan keuangan. Manfaat bagi pemerintah, antara lain untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar informasi yang berbasis kas. Manfaat bagi masyarakat sebagai pengguna laporan

keuangan, antara lain apabila laporan keuangan disajikan dengan basis akrual memungkinkan pengguna laporan untuk menilai akuntabilitas pengelolaan seluruh sumber daya oleh suatu entitas, menilai kinerja, serta mengetahui posisi keuangan dan arus kas dari suatu entitas pelaporan.

Mengingat berbagai kelebihan yang dapat dicapai dalam penerapan basis akrual, penulis menyimpulkan bahwa akuntansi basis akrual dijadikan suatu basis yang paling relevan untuk dapat diaplikasikan oleh entitas pemerintah. Negara yang telah ataupun sedang dalam proses menerapkan basis akrual dapat mengakui berbagai manfaat yang diperoleh. Pada intinya, kelebihan basis ini yakni dapat menghasilkan informasi keuangan yang lebih transparan, dan dapat diandalkan untuk membantu personel entitas pemerintah dalam pengambilan keputusan.

3.4. Kelemahan Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual

Kebanyakan kelemahan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual disebabkan kurang berhasilnya pelaksanaan tahapan-tahapan sebagai upaya penerapan akuntansi basis akrual pada setiap negara. Kompleksnya teori basis akrual berdampak pada berbagai tahapan langkah-langkah yang harus ditempuh pemerintah dalam upaya penerapan basis akrual dalam unit administrasi. Berikut ini kelemahan-kelemahan yang timbul dalam penerapan basis akrual di beberapa negara, yaitu:

a. New Zealand

Aktivitas besar selama masa reformasi terkait akuntansi akrual di New Zealand adalah melakukan kontrak signifikan antara departemen-departemen dengan perusahaan akuntansi dan penyedia *software* untuk mendukung sistem informasi. Pada seleksi awal *software*, persyaratan untuk penyajian laporan kepada Menteri dan *Treasury* (Kantor Perbendaharaan) relatif mudah untuk ditentukan spesifikasinya, namun spesifikasi untuk memenuhi kebutuhan internal para manajer masih sulit ditentukan mengingat masih kurangnya pengalaman para manajer dalam rezim yang baru (Mulyana, 2009).

Pengembangan sistem akuntansi terjadi pada saat yang sama sebagai kegiatan restrukturisasi. Dalam hal ini, tidak ada dana khusus yang disediakan untuk pengembangan lebih lanjut dari sistem akuntansi yang telah dibangun di awal. Biaya pengembangan diharapkan dapat diperoleh dari surplus akibat efisiensi (Public Sector Committee, 1994).

b. Australia

Barton (2009) mengungkapkan masih ada beberapa masalah utama di Pemerintah Australias yang harus diselesaikan dalam penerapan akuntansi basis akrual untuk perlakuan aset, yakni aset militer, aset infrastruktur, aset bersejarah sebagai kekayaan budaya, dan tanah yang digunakan sebagai jalan raya (*land under roads*). Dalam hal ini, setiap aset membutuhkan perlakuan yang berbeda dalam suatu sistem akuntansi.

Sementara itu adanya presentasi dua set standar yang menjadi pedoman laporan anggaran (AAS dan GFS), yang berisi perbedaan material di dalam data atas suatu transaksi yang sama dapat membingungkan parlemen dan masyarakat, dan menimbulkan pertanyaan mengenai validitas data tersebut. Namun pada

akhirnya *Australian Bureau of Statistics* (ABS) melakukan beberapa perubahan GFS untuk disesuaikan dengan AAS. Perubahan ini lebih terfokus untuk mempersempit perbedaan antar sistem, tetapi tidak menghilangkan isinya. Dalam anggaran bulan Mei 2008, pemerintah menggunakan modifikasi sistem ABS GFS untuk penyusunan anggarannya (Barton: 2009).

Mengingat sifat dari operasi dan karakteristik pemerintah, banyak model bisnis akuntansi akrual yang diadopsi oleh pemerintah tidak sesuai dengan kegiatan inti pemerintah. Contohnya (Barton: 2009):

1. Terkait penggunaan hasil output, bahwa sulit untuk menentukan dan mengukur output departemen pemerintah dari laporan keuangan. Penganggaran tidak mengukur output, namun mengukur biaya keseluruhan input yang dibutuhkan untuk menghasilkan output berupa pelayanan.
2. Konsep aset, sebagaimana ditentukan dalam Kerangka AAS tidak sesuai dengan kegiatan inti pemerintah. Seperti penjelasan mengenai aset dalam AAS, bahwa aset merupakan sumber daya yang hanya digunakan untuk menghasilkan manfaat ekonomi masa depan. Namun dalam sektor publik sebagian besar aset tidak terfokus pada manfaat ekonomi untuk pemerintah, melainkan menyediakan manfaat sosial kepada masyarakat melalui penyediaan pelayanan di beberapa daerah.

c. Swedia

Paulsson (2006) mengemukakan bahwa laporan keuangan berbasis akrual di Swedia kurang mendapat perhatian. Dalam proses tindak lanjut suatu program, masih saja anggaran yang menjadi fokus. Parlemen yang telah memutuskan alokasi dana dalam anggaran, ketika memantau pelaksanaan program, alokasi dana (berdasarkan basis kas modifikasi) menjadi pertimbangan tindak lanjut dari suatu program. Maka dari itu, Departemen Keuangan baru-baru ini mengusulkan adanya penggantian menjadi penganggaran berbasis akrual. Akan tetapi, setelah banyak hal yang dikerjakan, Departemen Keuangan Swedia memutuskan untuk membatalkan penerapan penganggaran berbasis akrual dengan alasan penerapan *dual system* tersebut telah sesuai dengan perkembangan internasional.

d. Portugis

Terdapat tiga poin kelemahan yang dirangkum Jorge *et al.* (2007) dalam penerapan basis akrual di Portugis:

1. Kendala dalam pelaksanaan sistem akuntansi akrual. Kesulitan dalam mengintegrasikan program-program *software*, kurangnya dana dan keahlian sumber daya manusia, kesulitan dalam menyusun beberapa laporan keuangan yang diperlukan seperti Neraca dan Laporan Operasional, serta kurangnya kelompok pendukung teknis.
2. Beberapa permasalahan terkait teori basis akrual. Permasalahan yang dimaksud mencakup penilaian aset domain publik, pemahaman yang jelas mengenai perbedaan antara kos (*cost*) dan beban, serta pengakuan pendapatan transfer dari pemerintah pusat. Sementara itu, entitas pemerintah masih kesulitan dalam memperkirakan nilai sebenarnya (*actual value*) untuk persediaan awal aset seperti buku-buku perpustakaan dan benda-benda seni.
3. Pemerintah mengakui kegunaan laporan keuangan konsolidasi, namun kesulitan utama adalah dalam mempersiapkannya. Hal ini disebabkan

hilangnya harmonisasi informasi diantara berbagai entitas pemerintah, khususnya dalam perbedaan program *software* yang digunakan, sistem pengendalian internal, dan kriteria penilaian.

Sementara itu menurut penelitian oleh Fernandes (2004) dalam Jorge *et al.* (2007), perspektif sumber daya yang dikonsumsi dalam basis akrual juga sulit untuk dipraktikkan. Perspektif tersebut membutuhkan identifikasi yang akurat mengenai pengakuan berdasarkan kapan biaya dibebankan atau kapan pendapatan diperoleh itu terjadi, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayar. Hal ini tidak mudah mengingat budaya basis kas masih sangat kuat.

e. Italia

Kurang adanya partisipasi secara aktif entitas Pemerintah Italia dalam rangka pergantian sistem akuntansi yang baru. Hal ini dapat dibuktikan dengan masih adanya beberapa entitas pemerintah yang belum mempersiapkan laporan keuangan dengan basis akrual pada tahun 1998. Padahal, pihak legislatif mengamanahkan agar semua entitas pemerintah dapat mengimplementasikan basis akrual pada tahun 1998 (Pessina dan Steccolini: 2007). Faktor keterlambatan dalam mengadopsi akrual juga disebabkan adanya CFO pemerintah daerah yang resisten untuk mengadopsi akrual. Alasan utama CFO terkait dengan keahlian, dimana mereka merasa lebih dapat menguasai akuntansi anggaran tradisional daripada akuntansi akrual (Pessina *et al.*, 2008).

Pessina dan Steccolini (2007) juga mengungkapkan, entitas pemerintah yang masih menerapkan sistem tradisional kesulitan dalam membuat penyesuaian akhir tahun untuk membantu dalam penyusunan Neraca dan Laporan Operasional. Dalam beberapa kasus, jumlah yang tertera dalam Laporan Anggaran tidak disesuaikan ke dalam Neraca dan Laporan Operasional. Sementara itu dalam kasus lainnya, terdapat kesalahan dalam penyesuaian. Contoh kesalahan tersebut yaitu pada belanja modal yang dicatat dalam akuntansi anggaran, diperlakukan sebagai beban dalam akuntansi akrual. Kesalahan tersebut akan berpengaruh juga pada kesalahan dalam penyajian laporan keuangan. Selain itu, adanya sedikit perhatian dari penyusun laporan keuangan, auditor internal dan auditor eksternal, maupun pengguna terkait laporan keuangan berbasis akrual.

f. China

Kelemahan basis akrual lebih terfokus pada tantangan yang harus dihadapi China dalam upaya penerapan basis akrual. Tantangan tersebut meliputi (Lou Hong: Tanpa Tahun):

1. Adanya masalah teori basis akrual yang masih belum bisa terselesaikan. Masalah tersebut terkait kapan komitmen dapat diakui sebagai kewajiban, serta kelayakan penetapan nilai sebenarnya (*fair value*) dari suatu aset pemerintah.
2. Menetapkan jangkauan wilayah pemerintah. China memiliki berbagai macam unit lembaga dengan karakteristik yang kompleks. Unit-unit lembaga mengoperasikan usahanya dengan memadukan berbagai bidang berbeda (seperti: bisnis, nonprofit, dan organisasi publik), sehingga sulit untuk mengklasifikasikan unit lembaga yang bergerak di bidang pemerintah dan sektor publik saja.

3. Dukungan sistem informasi. China memiliki sistem informasi keuangan yang relatif kuat. Walaupun demikian, terdapat tantangan dalam upaya menyeimbangkan kebutuhan yang ada dalam anggaran dan laporan keuangan berbasis akrual.
4. Pelatihan bagi akuntan pemerintah secara berlanjut mengenai basis akrual, namun banyaknya jumlah personel akuntan menyebabkan program pelatihan menjadi tugas yang berat.

g. Malaysia

Seperti halnya China, Malaysia juga masih dalam tahap menuju akrual. Tantangan yang dihadapi dalam reformasi tersebut meliputi (NAPSAC, 2011):

1. Membutuhkan biaya dan upaya yang terus- menerus dari semua entitas pemerintah. Upaya tersebut mencakup koordinasi dan komunikasi secara intens terkait proses penerapan basis akrual untuk pelaporan keuangan eksternal.
2. Pelaksanaan program pelatihan dan pengembangan terkait akuntansi akrual bagi para staf di entitas pemerintah. Program ini bertujuan untuk mengatasi kompetensi keterampilan staf yang kurang memadai.
3. Akuntan perlu mempertimbangkan nilai aset tetap, contohnya bangunan, komputer, dan benda-benda di museum. Dalam hal ini, akuntan menaksir nilai berdasarkan manfaat ekonomi masa depan atau potensi pelayanannya.

h. Indonesia

Keberhasilan perubahan akuntansi pemerintahan sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan dan lebih akuntabel memerlukan upaya dan kerja sama dari berbagai pihak. Beberapa tantangan dalam implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual adalah (Simanjuntak, 2010):

1. *IT Based System*. Melihat kompleksitas implementasi akuntansi berbasis akrual, dapat dipastikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di lingkungan pemerintahan memerlukan *IT Based System* yang lebih rumit.
2. Komitmen dari pimpinan. Salah satu kunci keberhasilan dari suatu perubahan yaitu dibutuhkan komitmen yang kuat dari pimpinan.
3. Tersedianya Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten. Pemerintah pusat dan daerah perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan. Perencanaan tersebut meliputi pelaksanaan program pelatihan secara kontinyu untuk memberikan pemahaman terkait akuntansi basis akrual.
4. Resisten terhadap perubahan. Artinya, pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama ada kemungkinan enggan untuk mengikuti perubahan.

Berdasarkan beberapa kelemahan dan tantangan yang dihadapi oleh masing-masing negara, penulis menyimpulkan bahwa kompleksitas teori basis akrual memang lebih rumit daripada basis kas untuk diterapkan dalam sektor pemerintah. Faktor lainnya yang menjadi kelemahan utama adalah tingginya biaya yang diperlukan dalam proses implementasi. Namun, keberhasilan dari beberapa negara dalam penerapan basis akrual membuktikan bahwa sebenarnya upaya implementasi

tergantung pada langkah-langkah yang ditempuh pada tahap persiapan menuju akrual. Langkah-langkah tersebut mencakup pembentukan standar, penyiapan dana, dukungan sistem informasi, serta pelaksanaan *training* akuntansi basis akrual, penyusunan laporan keuangan, dan pihak-pihak pengguna laporan keuangan. Di samping itu, diperlukan dukungan aktif dari berbagai pihak selama proses implementasi.

4. SIMPULAN

Akuntansi pemerintahan berbasis akrual adalah salah satu bentuk reformasi dalam lingkup organisasi sektor publik di bidang keuangan negara. Basis akrual adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Reformasi menuju penerapan basis akrual pada sektor pemerintahan dilatarbelakangi oleh keterbatasan basis kas, yang selama ini digunakan sebagai dasar dalam penyusunan anggaran dan laporan keuangan pemerintah.

Penerapan basis akrual di sektor pemerintah membutuhkan suatu standar sebagai pedoman dalam penyusunan laporan keuangan. Standar akuntansi pemerintah yang dijadikan pedoman dalam penerapan basis akrual berbeda-beda pada setiap negara, disesuaikan dengan kondisi negara. Namun secara garis besar, negara-negara mengadopsi sebagian atau seluruh *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). Pada hakekatnya IPSAS memang disusun agar dapat digunakan oleh negara-negara dalam mengembangkan atau merevisi standarnya. Sementara itu terdapat dua negara, yakni New Zealand dan Australia yang menerapkan konsep netralitas, dimana satu set standar ditetapkan untuk digunakan oleh sektor privat dan publik.

Implementasi basis akrual pada beberapa negara di dunia berbeda-beda. Terdapat negara yang menerapkan akrual penuh baik untuk laporan keuangan dan anggaran, namun ada juga negara yang masih mempertahankan basis kas dalam penganggarannya dengan laporan keuangan berbasis akrual. Negara yang secara sukses menerapkan akrual adalah New Zealand, Australia, dan Swedia. Keberhasilan New Zealand dalam implementasi basis akrual karena peran aktif dari Treasury dan badan akuntansi profesional yang memberikan dukungan berupa penyelenggaraan pelatihan, serta pelayanan konsultasi kepada entitas pemerintah. Sementara itu, Australia dinyatakan berhasil mengimplementasikan basis akrual berkat keterlibatan dari berbagai tingkat pemerintahan dalam mensosialisasikan visi akrual, serta pelaksanaan tahapan reformasi menuju akuntansi akrual yang berhasil dicanangkan. Lain halnya dengan Swedia, pelaksanaan implementasi akuntansi basis akrual tidak menimbulkan masalah karenatiga alasan. Pertama, struktur Pemerintah Swedia cocok dalam pelaksanaan implementasi basis akrual. Kedua, basis akrual awalnya hanya diimplementasikan untuk akuntansi lembaga (*agency*) dan untuk keseluruhan pelaporan pemerintah, tidak untuk tujuan penganggaran. Ketiga, suatu studi empiris menunjukkan bahwa akuntansi akrual dianggap relatif mudah untuk ditangani oleh lembaga (*agency*). Sedangkan Portugis dan Italia dinyatakan sebagai negara dengan implementasi akrual yang masih lemah. Penyebab lemahnya implementasi sistem akuntansi akrual, yaitu kuatnya tradisi dalam budaya entitas pemerintah sehingga menghambat pengenalan basis akrual, serta kurangnya partisipasi aktif dari para personel pemerintah dalam proses

reformasi. Sementara itu tiga negara lainnya, yakni China, Malaysia, dan Indonesia sedang dalam tahap menuju akrual.

Terdapat berbagai manfaat yang dapat diperoleh dalam penerapan basis akrual, diantaranya dapat menyajikan informasi seluruh posisi keuangan yang terdiri dari aset, hutang, dan ekuitas suatu entitas pemerintah; dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar informasi yang berbasis kas. Sehingga pada intinya, basis akrual ditujukan untuk mengatasi ketidakcukupan basis kas dalam memberikan informasi yang akurat.

Sementara itu, kelemahan penerapan basis akrual dikaitkan dengan kompleksitas teori akrual dan besarnya biaya yang diperlukan dalam upaya penerapannya. Teori basis akrual dapat dikatakan kompleks karena pada awalnya basis ini diaplikasikan untuk sektor privat, dan didesain untuk mengukur profit. Berbeda dengan sektor publik khususnya pemerintahan yang tujuan utamanya adalah menyediakan layanan publik dan redistribusi kekayaan untuk berbagai tujuan yang bersifat sosial. Selain itu, terdapat karakteristik dari sektor pemerintah yang tidak dimiliki sektor privat, yakni berbagai jenis aset seperti aset infrastruktur, aset militer, dan aset bersejarah sehingga terdapat perlakuan khusus untuk masing-masing aset tersebut. Adanya penjelasan mengenai kelebihan dan kelemahan diharapkan dapat menjadi pemicu sekaligus membantu dalam menetapkan strategi penerapan akuntansi basis akrual pada entitas pemerintah Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Australian Accounting Standard Board (AASB). 2004. *Framework For The Preparation and Presentation of Financial Statement*. Commonwealth of Australia.
- Barton, Allan. 2009. *The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia Journal*. Vol. 45 No. 2. The University of Sydney.
- Bastian, Indra. 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*. Yogyakarta: BPFE.
- Baswir, Revrison. 2005 *Akuntansi Pemerintah Indonesia*, Yoyakarta : BPFE.
- Blöndal, Jón R. 2003. *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments Journal*. Vol. 3 No. 1. OECD.
- Chang, C. Janie, dkk. 2008. *Exploring The Desirability and Feasibility of Reforming China's Governmental Accounting System*. PrAcademics Press.
- Financial Accounting Standard Board (FAS B). 2006. *Financial Accounting Series*. Financial Accounting Standards Board.
- Grossi, Giuseppe dan Francesca Pepe. 2009. *Consolidation in The Public Sector: A Cross-Country*. CIPFA.
- Guthrie, James. 1998. *Application of Accrual Accounting in The Australian Public Sector- Rhetoric or Reality?*. Blackwell Publishing Ltd.
- Hong, Lou. *China's Government Accounting Reform: Research Progress, Challenges, and Future Plan*, dikutip dari <http://www.capa.com>.

- [my/images/capa/ IPSFMconf Session3 LouHong.pdf](#), akses 10 Februari 2012.
- IAI. 2009. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2010. *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*. United Kingdom.
- International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). 2000. *Presentation of Financial Statements IPSAS*. Public Sector Committee of the International Federation of Accountants.
- Jorge, Susana Margarida, dkk. 2007. *Governmental Accounting Portugal: Why Accrual Basis is a Problem*. PrAcademics Press.
- Ken dan Cheryl Barnes. 2003. *The Impact of GAAP on Fiscal Decision Making: A Review of Twelve Years' Experience with Accrual and Output- based Budgets in New Zealand Journal*. Vol. 3 No. 4. OECD.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. 2006. *Memorandum Pembahasan Penerapan Basis AkruaI dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia*. Jakarta.
- Lundqvist, Kristina. 2001. *Accrual Accounting in Swedish Central Government*. Ekonomiprint.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Mardiasmo. 2002. *Elaborasi Reformasi Akuntansi Sektor Publik: Telaah Kritis Terhadap Upaya Aktualisasi Kebutuhan Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah Jurnal*. Vol. 6 No. 1. JAAI.
- Mulyana, Budi. 2009. *Penggunaan Akuntansi AkruaI di Negara-negara Lain: Tren di Negara-negara Anggota OECD*. <http://downloads.ziddu.com/downloadfile/6802838/Akuntansi-Berbasis-AkruaI.zip.html> akses 10 Februari 2012.
- National Public Sector Accountants Conference (NAPSAC). 2011. *Accrual Accounting the Way Forward*. Accountants Today.
- National Public Sector Accountants Conference (NAPS AC). 2011. *Adopting Accrual- Based Accounting*. Accountants Today.
- Nordiawan, Deddi, dkk. 2007. *Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Paulsson, Gert. 2006. *Accrual Accounting in The Public Sector: Experiences From The Central Government in Sweden*. Blackwell Publishing Ltd.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. 2005. *Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 24 Tahun 2005*. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. 2010. *Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 71 Tahun 2010*. Jakarta.
- Pessina, Anessi dan Ileana Steccolini. 2007. *Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence Evidence From Italian Local Governments*. Blackwell Publishing Ltd.
- Pessina, Eugenio Anessi, dkk. 2008. *Accounting Reform: Determinants of Local Governments' Choices*. Blackwell Publishing Ltd.

-
- Public Audit Forum. 2002. *The Whole Truth: Or Why Accruals Accounting Means Better Management*. London.
- Public Sector Committee. 1994. *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience Occasional Paper 1*. International Federation of Accountants.
- Saleh, Zakiah dan Maurice W. Pendlebury. 2006. *Accrual Accounting in Government- Development in Malaysia Journal*. Vol. 12 No. 4. Taylor&Francis.
- Simanjuntak, Binsar H. 2010. *Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua di Sektor Pemerintahan di Indonesia*. Jakarta: Kongres XI Ikatan Akuntansi Indonesia.
- Simpkins, Kevin dan Technical Advisor New Zealand. 1998. *Presentation to the International Federation of Accountants Public Sector Committee Executive Forum*. Washington DC.
- Widjajarso, Bambang. 2009. *Penerapan Basis Akrua Pada Akuntansi Pemerintah Indonesia: Sebuah Kajian Pendahuluan*. <http://downloads.ziddu.com/downloadfile/6802838/Akuntansi-Berbasis-Akrua.zip.html> akses 10 Februari 2012.
- Whyne, Andy. Head of Public Sector Technical Issues. 2004. *Is The Move to Accrual Based Accounting a Real Priority For Public Sector Accounting?*. ACCA.