

Overview Implementasi Accrual-Based Budgeting pada Entitas Pemerintahan: Studi Literatur

(An Overview on the Implementation of Accrual-Based Budgeting in Government Entities: a Literature Study)

Oktaviani Ari Wardhaningrum , Hendrawan Santosa Putra, Andriana
Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Jember
Jln. Kalimantan 37, Jember 68121
E-mail: oktavianiariw@yahoo.com

Abstrak

Pemerintah sebagai pengelola dana publik dituntut untuk memberikan akuntabilitas publik kepada masyarakat secara luas. Pada awalnya perkembangan akuntabilitas publik ditandai dengan munculnya *New Public Management*. Beberapa perubahan dilakukan diantaranya adalah perubahan basis akuntansi yang pada awalnya akuntansi berbasis kas berubah menjadi akuntansi berbasis akrual. Dalam perkembangan selanjutnya, basis akrual mulai digunakan sebagai basis anggaran yang biasanya disebut dengan *accrual-based budgeting*. Berdasarkan telaah peneliti terdahulu, dapat disimpulkan bahwa masih terdapat perdebatan mengenai manakah basis yang terbaik dalam penerapan di pemerintahan, khususnya sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Apakah basis yang sama antara akuntansi dan anggaran atau apakah basis yang berbeda yang terbaik. Tujuan penelitian ini adalah untuk melihat bagaimana implementasi *accrual-based budgeting* di beberapa negara, perbedaan antara *accrual-based budgeting* dan *cash-based budgeting*, kelebihan dan kekurangan *accrual-based budgeting*, jenis pengambilan keputusan apa yang dapat diambil dengan menggunakan *accrual-based budgeting* pada entitas pemerintahan, dan bagaimana *accrual-based budgeting* dapat diimplementasi di entitas pemerintahan Indonesia. Penelitian ini dilakukan menggunakan metode penelitian kualitatif dengan teknik studi kepustakaan. Hasil penelitian menunjukkan terdapat negara yang mengimplementasikan akuntansi akrual bersamaan dengan anggaran akrual, (yaitu Selandia Baru, Australia, dan Inggris), dan juga terdapat negara yang tidak atau belum mengimplementasikan anggaran akrual, diantaranya yaitu Amerika, Belanda, dan Indonesia.

Kata kunci: *accrual-based budgeting, accrual-based accounting, anggaran pemerintah, basis akuntansi.*

Abstract

Government as an organizer for public fund is required to provide public accountability to public. At first the development of public accountability is characterized by the emergence of the New Public Management. Some of the changes have been made including changes in accounting basis that was originally a cash-based accounting turned into accrual-based accounting. In a further development, the accrual basis began to be used as a basis for budgeting that is usually referred to accrual-based budgeting. Based on the review of previous research, it can be concluded that there is still a debate about which is the best basis for implementing in government, especially as a basis for decision making. Is the same basis between the accounting and the budget or whether different basis at its best. The purpose of this study is to see how the implementation of accrual-based budgeting in some countries, the difference between accrual-based budgeting and cash-based budgeting, advantages and disadvantages of accrual-based budgeting, what kind of decisions that can be taken by using accrual-based budgeting in government entities, and how accrual-based budgeting can be implemented in Indonesian government entities. This research was conducted using qualitative research methods with library research technique. The results showed there were countries that implementing accrual-based accounting in conjunction with accrual-based budgeting, which is New Zealand, Australia, and the United Kingdom, and also some countries which do not implement accrual-based budgeting, among which USA, the Netherlands, and Indonesia.

Keywords: *accounting basis, accrual-based budgeting, accrual-based accounting, government budget.*

Pendahuluan

Pemerintah adalah pengemban tanggung jawab kepentingan publik, salah satunya adalah tanggung jawab sebagai pengelola dana publik yang berkewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban (akuntabilitas publik) kepada masyarakat secara luas. Pada awalnya perkembangan akuntabilitas publik ditandai dengan munculnya *New Public Management (NPM)* akibat banyaknya kritikan dan tuntutan akuntabilitas yang ditujukan kepada organisasi sektor publik

untuk melakukan reformasi manajemen. Oleh karena itu dilakukan perubahan dalam organisasi sektor publik dengan mengadopsi pendekatan "*reinventing government*" (Osborne dan Gaebler, dalam Mardiasmo, 2009:79).

Seiring dengan perubahan yang terjadi pada organisasi sektor publik tersebut, akuntansi pada sektor publik juga ikut berubah. Perubahan yang terjadi di antaranya adopsi basis akuntansi, yang pada awalnya adalah akuntansi berbasis kas (*cash-based accounting*) berubah menjadi berbasis akrual (*accrual-based accounting*). Perubahan

basis akuntansi menjadi *accrual-based accounting* ini dilakukan agar pengelolaan keuangan negara dapat terjaga akuntabilitasnya. Namun berdasarkan telaah peneliti terdahulu mengenai penerapan basis yang terbaik untuk entitas pemerintahan, dapat disimpulkan bahwa masih terdapat perdebatan. Perdebatan ini mengenai manakah basis yang terbaik dalam penerapan di pemerintahan, khususnya sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Apakah basis yang sama antara akuntansi dan anggaran atau apakah basis yang berbeda yang terbaik. Berkaitan dengan hal tersebut tidak semua negara menggunakan basis yang sama antara akuntansi dan anggaran. Masih banyak negara menggunakan basis yang berbeda antara basis anggaran dan basis akuntansi.

Berdasarkan beberapa referensi dan pemikiran sebagaimana tersebut di atas, penulis terdorong untuk mengadakan penelitian kepustakaan mengenai pemahaman tentang *accrual-based budgeting*, bagaimana implementasi *accrual-based budgeting* di beberapa negara, apa perbedaan antara *cash-based budgeting* dan *accrual-based budgeting*, apa kelebihan dan kelemahan *accrual-based budgeting*, dan jenis pengambilan keputusan seperti apa yang dapat diambil dengan menggunakan *accrual-based budgeting*. Melalui kajian literatur tersebut dianalisis dan diinterpretasikan kembali bagaimana agar *accrual-based budgeting* dapat diimplementasikan di entitas pemerintahan di Indonesia. Artikel ini bertujuan untuk menyajikan studi kepustakaan tentang implementasi *Accrual-Based Budgeting* pada Entitas Pemerintahan.

Metode Penelitian

Penelitian ini dilakukan menggunakan metode penelitian kualitatif intepretif dengan teknik studi literatur. Sumber data yang digunakan berupa data sekunder yang diperoleh dengan cara mengumpulkan dokumen-dokumen atau data-data tertulis yang relevan dengan masalah penelitian.

Hasil dan Pembahasan

Implementasi *Accrual-Based Budgeting* di Beberapa Negara

Penerapan basis akrual pada akuntansi atau *accrual-based accounting* telah menjadi reformasi bersama di beberapa negara dengan tujuan untuk memperbaiki keterbatasan dan ketidakcukupan informasi yang disediakan oleh basis kas sehingga diharapkan dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan (Mulyana, 2009). Namun demikian penerapan basis akrual masih berfokus pada akuntansi untuk pelaporan keuangan dan tidak untuk anggaran. Sedangkan penerapan basis akrual untuk anggaran (*accrual-based budgeting*) masih menjadi perdebatan diantara para ahli.

Tiap negara mempunyai ciri khas pada penerapan basis akrual, baik untuk akuntansi saja maupun untuk akuntansi dan penganggaran. Sehingga dapat dikatakan bahwa implementasi *accrual-based budgeting* di beberapa negara berbeda-beda. Berikut ini ulasan penerapan *accrual-based budgeting* yang dilakukan oleh beberapa negara.

Selandia Baru (New Zealand)

Pada akhir tahun 1980-an sampai awal tahun 1990-an, pemerintah Selandia Baru melakukan reformasi besar pada manajemen pemerintah (Mulyana, 2009). Reformasi ini dilakukan dengan perubahan sistem akuntansi pemerintahan yang berpedoman pada ketaatan dengan aturan yang detail dan plafon anggaran kas menjadi pemerintahan yang berbasis kinerja dan akuntabilitas.

Pengelolaan anggaran di Selandia Baru sebelum reformasi lebih dititikberatkan pada pembatasan alokasi anggaran belanja dengan fokus anggaran berbasis input. Kemudian dalam penerapan sistem baru yaitu penganggaran akrual dilakukan perubahan pada waktu yang sama di seluruh departemen.

Undang-Undang *Public Finance Act 1989* memberikan waktu selama dua tahun untuk mengembangkan sistem yang berbasis akrual pada masing-masing departemen. Namun pada kenyataannya dalam waktu delapan belas bulan secara keseluruhan departemen sudah siap untuk perubahan. Pada tahun anggaran 1991/1992, tepatnya pada bulan Juli tahun 1991 semua departemen di Selandia Baru melakukan penganggaran, pelaporan, dan menerima alokasi anggaran (apropriasi) dengan basis *full-accrual* (Pallot dan Ian, 1996).

Australia

Sebelum tahun 1990, pemerintah Australia menggunakan basis modifikasi kas (*cash modified*) untuk pelaporan keuangan dan penganggaran. Kemudian sejak tahun 1990, terdapat pergeseran menuju implementasi akuntansi akrual untuk tujuan pelaporan keuangan. Hampir bersamaan dengan implementasi akuntansi akrual tersebut, sebagian besar pemerintah mengadopsi sistem penganggaran kinerja yang dikenal sebagai "*accrual output budgeting*" (AOB). Reformasi anggaran yang dikembangkan Australia, *The Accrual Outputs and Outcomes Framework* (Guthrie, 1999) menekankan pada kebutuhan akuntabilitas yang lebih kuat dari departemen sehingga ditujukan untuk meningkatkan akuntabilitas eksternal.

Pada tahun 1995, diputuskan bahwa departemen harus menyusun pelaporan dengan basis akrual. Tiga instrumen kebijakan diperkenalkan untuk menggantikan *the Audit Act of 1901* (Guthrie, 1998). Tiga instrumen kebijakan tersebut menjadi bagian dari legislasi yang diterapkan sekarang, yaitu *Commonwealth Authorities and Companies (CAC) Act 1997*, *the Financial Management and Accountability (FMA) Act 1997* dan *Auditor-General Act 1997*. Pada tahun 1996, diputuskan bahwa kerangka penganggaran dan pelaporan berbasis akrual diperkenalkan pada sektor publik di Australia (Scheers dkk, 2005). Australia mulai mengimplementasikan *accrual-based budgeting* tersebut pada tahun anggaran 1999/2000.

Inggris (The United Kingdom)

Sejak tahun 1980-an, terdapat peningkatan penekanan pada sistem manajemen yang memfokuskan pada hasil (*result-focused management*) di sektor publik Inggris. Pada awalnya reformasi ini berorientasi untuk memberikan efisiensi yang lebih besar dalam hal belanja publik. Lambat

laun, penekanan yang dilakukan bergeser kepada proses meyakinkan bahwa dana publik didapatkan dari dukungan kinerja yang tinggi untuk pelayanan publik. Maka penekanan telah bergeser tujuannya dari yang awalnya berfokus pada *input* dan proses lalu kepada *output*, dan pada akhirnya pada *outcome*.

Pada tahun 2000, Inggris mempunyai rencana untuk mengimplementasikan kerangka kerja *accrual-based budgeting*, yang disebut *Resource Accounting and Budgeting*. Setelah parlemen merancang Undang-Undang yang dibutuhkan, pada tahun 2001 Inggris mengimplementasikan *Resource Accounting and Budgeting* (GAO, 2007). Inggris beralih ke sistem manajemen berbasis sumber daya (*resource-based*) atau *accrual-based* sejak April 2001. Pemerintah Inggris ditempatkan sebagai negara maju dalam reformasi manajemen keuangan sektor publik dengan dilakukannya peralihan ini.

Amerika (*The United States*)

Reformasi anggaran yang dilakukan Amerika Serikat didorong oleh kebutuhan untuk mereformasi hubungan antar departemen, badan-badan, dan departemen pusat, khususnya kantor anggaran pusat (*the central budget office*). Pada tahun 2001, pemerintahan Presiden Bush mengeluarkan *the President's Management Agenda*, program reformasi manajemen komprehensif yang bertumpu pada lima pilar: manajemen sumber daya manusia, *e-government*, manajemen keuangan, sumber kompetitif, dan integrasi anggaran dan kinerja.

Berdasarkan pernyataan pada Catatan atas Laporan Keuangan pada Laporan Keuangan Pemerintah Amerika tahun 2012, dapat diketahui bahwa Amerika menggunakan basis *accrual* untuk pelaporan keuangannya (*accrual-based accounting*), dan masih menggunakan basis *cash* untuk penganggarnya (*cash-based budgeting*).

Belanda (*Netherlands*)

Mulai pertengahan 1980, proses meningkatkan dan mempertahankan akuntabilitas di pemerintah pusat Belanda sudah mulai disusun dengan mengembangkan rencana reformasi komprehensif. Salah satu hasilnya adalah *an integrated commitment-cash accounting* (sistem akuntansi komitmen-kas yang terpadu). Pada tahun 1997, seiring dengan diterbitkan sebuah catatan berjudul *Expenditure to Cost*, akuntansi pada basis akrual dianggap memiliki manfaat tambahan.

Kebijakan akuntansi pemerintah diumumkan pada tahun 1999 dalam sebuah dokumen yang mengusung nama "*From Budgeting for Outcomes to Reporting for Outcomes*". Proses pengenalan kebijakan akuntansi ini biasanya disebut sebagai VBTB sebagai akronim nama dokumen tersebut dalam Bahasa Belanda (*Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording*) (Hoek, 2005). Dokumen ini ditandai sebagai reformasi di Belanda yang mempunyai tujuan untuk memperkuat hubungan antara anggaran dan laporan tahunan.

Dalam *Budget Memorandum* 2001, diumumkan bahwa untuk memperkenalkan basis akrual di seluruh sektor di

pemerintah pusat (Hoek, 2005). Sehingga sejak tahun 2001, pemerintah pusat menerapkan sistem akuntansi akrual sedangkan selain pemerintahan pusat masih menerapkan sistem kas/ komitmen. Kemudian, pemerintah Belanda mengumumkan bahwa dalam beberapa tahun sistem akuntansi berbasis akrual akan diimplementasikan di seluruh sektor pemerintah pusat. Pemerintah beranggapan bahwa berpindah ke basis akrual merupakan langkah penting ke arah pemerintah yang berorientasi hasil.

Tujuan pemerintah Belanda adalah reformasi anggaran yang dimulai pada tahun 1999 dengan terbitnya dokumen VBTB dapat diselesaikan dalam beberapa tahun, sehingga anggaran tahun 2006 harus menjadi anggaran VBTB secara penuh. Namun sampai sekarang, anggaran berbasis akrual belum diterapkan di pemerintah Belanda karena kondisi ekonomi dan politik tidak memungkinkan untuk bergerak komprehensif ke sistem akuntansi baru.

Indonesia

Reformasi yang didorong era *New Public Management* di Indonesia mulai muncul pada tahun 1988 yaitu dengan adanya tuntutan masyarakat mengenai demokrasi dan tuntutan transparansi pengelolaan keuangan dana publik oleh pemerintah (Blondall dkk, 2009). Sistem penganggaran Indonesia bertransformasi pada tahun 1997/1998 disebabkan oleh krisis ekonomi dan politik. Transformasi tersebut meliputi kerangka Undang-Undang baru untuk penganggaran, anggaran yang terpadu dan lebih komprehensif, desentralisasi fiskal besar-besaran dan pemberdayaan pemerintah daerah, serta transformasi peran parlemen dalam proses anggaran. Setelah krisis dan transisi ke demokrasi, pemerintah mengeluarkan beberapa Undang-Undang yang mengatur tentang Keuangan Negara.

Sejak dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, pengelolaan keuangan pemerintah mulai mengarah pada *accrual basis*. Undang-Undang tersebut mengatur bahwa pelaksanaan pengelolaan keuangan negara berdasarkan basis akrual harus dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Sebagai tindak lanjut, pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 mengatur pelaporan keuangan pemerintah berbasis *Cash Toward Accrual (CTA)*.

Kemudian pada tahun 2010, pemerintah kembali mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual. Pemerintah Indonesia menerapkan basis akrual untuk pelaporan keuangan. Sedangkan untuk laporan realisasi anggaran masih menggunakan basis kas (PSAP) 02. Peraturan Pemerintah ini menyatakan bahwa untuk entitas pelaporan yang masih belum dapat menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual, entitas tersebut dapat menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Kas Menuju Akrual (*Cash Toward Accrual*) paling lama empat tahun setelah Tahun Anggaran 2010. Sedangkan untuk entitas pelaporan yang sudah siap, dapat menerapkan akuntansi pemerintahan *full-accrual (accrual-based*

accounting dan *accrual-based budgeting*). Oleh karena itu secara keseluruhan, dapat dilihat bahwa Indonesia masih menerapkan *accrual-based accounting* dengan *cash-based budgeting*.

Berdasarkan pembahasan mengenai implementasi *accrual-based budgeting* di beberapa negara yang telah diuraikan diatas, dapat dilihat bahwa negara yang telah mengimplementasikan basis *full-accrual* (pelaporan dan penganggarannya menggunakan basis yang sama yaitu *accrual-based accounting* dan *accrual-based budgeting*) adalah Selandia Baru, Australia, dan Inggris. Selandia Baru dinyatakan sebagai negara pertama yang mengimplementasikan *accrual-based budgeting* yaitu pada tahun 1991. Komitmen dan dukungan dari semua pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) adalah faktor utama yang mendukung keberhasilan implementasi *accrual-based budgeting* di Selandia Baru.

Disusul kemudian Australia yang mengimplementasikan *accrual-based budgeting* pada tahun 1996. Australia mengembangkan reformasi anggaran yang dikenal dengan *The Accrual Outputs and Outcomes Framework*. Implementasi basis akrual didasarkan pada reformasi tersebut. Reformasi anggaran yang dilakukan Pemerintahan Australia mengacu pada *accrual output budgeting* (AOB). Tiga instrumen legislasi dibuat sebagai dasar hukum pelaksanaan reformasi anggaran tersebut, yaitu *Commonwealth Authorities and Companies Act 1997*, *the Financial Management and Accountability Act 1997*, dan *Auditor-General Act 1997*.

Inggris dinyatakan sebagai negara *pioneer* yang mengimplementasikan *accrual-based budgeting* karena Inggris diklaim sebagai “tanah kelahiran” *New Public Management*. Inggris mengimplementasikan *accrual-based budgeting* pada tahun 2001 melalui kerangka penganggarannya yang lebih dikenal dengan *Resource Accounting and Budgeting*. Berdasarkan kerangka penganggaran tersebut, Inggris beralih ke sistem manajemen berbasis sumber daya (*resource-based*) atau *accrual-based*.

Negara-negara yang belum atau sedang dalam tahap mengimplementasikan *accrual-based budgeting* adalah Amerika, Belanda, dan Indonesia. Amerika telah menerapkan *accrual-based accounting* untuk pelaporan keuangannya namun diberikan pengecualian untuk *capital assets* dan aset yang ditujukan untuk kepentingan publik. Amerika masih menggunakan dasar kas untuk penganggarannya (*cash-based budgeting*) karena informasi kas dianggap masih layak dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusan. Namun demikian, Amerika masih mempertimbangkan untuk mengimplementasikan *accrual-based budgeting*.

Negara selanjutnya adalah Belanda. Pemerintah Belanda menerbitkan dokumen berjudul *Expenditure to Cost* dalam mempertimbangkan kelebihan dan kelemahan basis akrual. Inisiatif reformasi anggaran di Belanda dikenal dengan nama “*Van Beleidsbergroting Tot Beleidsverantwoording*” (VBTB). VBTB ini merupakan dokumen yang menandai reformasi Belanda mempunyai tujuan untuk memperkuat hubungan anggaran dan pelaporan keuangan. Belanda

mempertimbangkan menerapkan *accrual-based budgeting* untuk tahapan penerapan *accrual basis* selanjutnya. Namun masih banyak yang perlu dipersiapkan, salah satunya adalah penentuan indikator dan target sasaran yang terukur.

Implementasi basis akrual di Indonesia ditandai dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Dalam Undang-Undang tersebut, diatur mengenai pengelolaan keuangan pemerintah yang mulai mengarah pada *accrual basis*. Selanjutnya dikeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur tentang pelaporan keuangan dengan menggunakan basis *Cash Toward Accrual (CTA)*. Kemudian, dikeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Dalam Peraturan Pemerintah ini diatur bahwa pelaporan keuangan pemerintah Indonesia tidak lagi menggunakan basis *Cash Toward Accrual (CTA)* tetapi sudah menggunakan basis akrual. Target untuk implementasi basis akrual ini adalah lima tahun setelah peraturan dikeluarkan yaitu pada tahun 2015. Dalam tenggang waktu lima tahun tersebut, entitas pemerintahan di Indonesia masih diperbolehkan menggunakan basis *cash toward accrual*.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, Laporan Realisasi Anggaran Indonesia masih menggunakan basis kas (*cash-based budgeting*) walaupun pelaporan keuangannya telah menuju basis *accrual*. Untuk entitas pelaporan yang sudah siap, diperbolehkan untuk mengadopsi basis akrual untuk penganggaran dan pelaporannya. Dalam hal ini perlu dipertimbangkan agar Indonesia dapat mengimplementasikan *accrual-based budgeting* sebagai dasar penganggarannya secara keseluruhan untuk menjaga sinkronisasi antara penganggaran dan pelaporannya.

Tabel 1. Ringkasan Implementasi *Accrual-Based Budgeting* di Beberapa Negara

Negara	Implementasi <i>Accrual-Based Budgeting</i>	
	Tahun Implementasi	Kerangka Reformasi Anggaran/ Keuangan Pemerintah
<i>New Zealand</i>	1991	<i>State Sector Act 1988</i> dan <i>Public Finance Act 1989</i>
Australia	2000	<i>The Accrual Outputs and Outcomes Framework</i>
<i>United Kingdom</i>	2001	<i>Resource Accounting and Budgeting</i>
<i>United States</i>	Belum	<i>the President's Management Agenda</i>
<i>Netherlands</i>	Belum	<i>Van Beleidsbergroting Tot Beleidsverantwoording</i>
Indonesia	Belum	Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010

Perbedaan antara *Cash-Based Budgeting* dan *Accrual-Based Budgeting*

Berikut adalah perbedaan antara *accrual-based budgeting* dan *cash-based budgeting* melalui telaah literatur dilihat dari beberapa transaksi atau peristiwa akuntansi:

1. Pengadaan Aset (*Acquisition of Asset*)

Perbedaan antara *accrual-based budgeting* dan *cash-based budgeting* salah satunya dapat terlihat pada saat peristiwa penganggaran pengadaan aset. Commonwealth of Australia menyatakan dalam "*Accounting Framework of The Commonwealth: Current and Proposed*":

"... the acquisition of an asset is recorded when the asset is delivered whether acquired for cash or on credit terms."

Dalam *accrual-based budgeting*, perolehan aset dilakukan dengan menunjukkan informasi apakah aset tersebut diperoleh secara tunai atau secara kredit (Commonwealth of Australia, 1996). Nilai aset bersih diakui dengan biaya perolehan dikurangi depresiasi aset tahun berjalan. Sedangkan dalam *cash-based budgeting*, penganggaran dilakukan dengan mencatat total biaya perolehan aset sebagai pengeluaran modal tanpa memperhatikan apakah pengadaan aset dilakukan secara tunai atau secara kredit. Akibatnya, dapat terjadi distorsi informasi defisit yang berlebihan pada tahun anggaran pada saat pengadaan aset dilakukan.

2. Penggunaan Aset (Pengakuan Depresiasi)

Setelah adanya transaksi pengadaan aset, perbedaan timbul pada saat penggunaan aset yaitu mengenai pengakuan depresiasi di anggaran. Pada *accrual-based budgeting*, depresiasi dianggarkan dengan membagi estimasi sumber daya yang digunakan untuk perolehan aset di seluruh periode aset tersebut digunakan. Sedangkan pada *cash-based budgeting*, pada saat aset digunakan tidak dilakukan pencatatan mengenai depresiasi.

3. Pelepasan Aset (*Disposal of Asset*)

Peristiwa pengelolaan aset selanjutnya yang dapat membedakan antara *accrual-based budgeting* dan *cash-based budgeting* adalah pada saat pelepasan aset (*disposal of asset*). Pada *accrual-based budgeting*, harga jual aset akan dicatat sebagai kas. Surplus dan defisit didapatkan dari selisih antara harga jual dan nilai buku yang tercatat (harga beli dikurangi depresiasi). Sedangkan dalam *cash-based budgeting*, harga jual tetap akan dicatat sebagai kas. Namun surplus dan defisit diakui dari selisih antara harga jual dan harga beli.

4. Pengakuan Kewajiban di Masa yang Akan Datang (*Contingency Liability*)

Accrual-based budgeting memberikan informasi mengenai pengakuan kewajiban di masa yang akan datang. Sedangkan pada *cash-based budgeting* tidak mengakui hal tersebut dan penganggaran dilakukan pada saat kewajiban tersebut dibayarkan. Contohnya adalah pensiun. Penganggaran biaya pensiun dihubungkan dengan periode waktu bekerja pegawai negeri sipil sebagai dasar perolehan hak pensiun. Biaya

pensiun diakumulasikan dengan jelas menurut masa kerja, tidak serta-merta dianggarkan sebagai pengeluaran lain-lain karena dibayarkan pada saat pegawai negeri sipil pensiun seperti pada *cash-based budgeting*.

Contoh lain adalah pembayaran pinjaman. Bunga pinjaman dianggarkan sesuai berlalunya waktu pada *accrual-based budgeting*. Sedangkan pada *cash-based budgeting*, bunga dianggarkan saat dibayarkan yaitu pada saat jatuh tempo. (Monteiro dan Gomes, 2013)

5. Pengakuan Pendapatan (*Revenue Recognition*)

Perbedaan lain yang relevan antara *accrual-based budgeting* dan *cash-based budgeting* adalah waktu pengakuan pendapatan. Pada *accrual-based budgeting*, pendapatan dianggarkan ketika timbulnya hak untuk memperoleh pendapatan tersebut. Pendapatan yang dianggarkan adalah pendapatan yang memang berhak diterima entitas sesuai dengan kewajiban yang diberikan. Sedangkan pada *cash-based budgeting*, pendapatan dianggarkan ketika kas pasti akan diterima.

6. Defisit dan Surplus yang Ditimbulkan

Perbedaan antara *accrual-based budgeting* dan *cash-based budgeting* juga terjadi berkaitan tentang defisit dan surplus yang ditimbulkan. Defisit yang ditimbulkan oleh *accrual-based budgeting* biasanya lebih besar daripada defisit yang ditimbulkan oleh *cash-based budgeting*. Dengan kata lain, surplus yang ditimbulkan oleh *accrual-based budgeting* biasanya lebih kecil daripada surplus yang ditimbulkan oleh *cash-based budgeting*. Contohnya salah satunya adalah pada saat penjualan aset.

Berkaitan dengan hal tersebut, *The Australian National Commission of Audit* menunjukkan bahwa.

"accrual budgets would eliminate distortions in the cash-based budget defisit or surplus caused by asset sales."

Maksud dari pernyataan *The Australian National Commission of Audit* ini adalah anggaran akrual akan mengurangi atau mengeliminasi distorsi surplus dan defisit yang ditimbulkan oleh penjualan aset pada anggaran kas. Sesuai dengan penjelasan sebelumnya bahwa keuntungan atau kerugian dari penjualan aset, pada *accrual-based budgeting* dianggarkan dari selisih antara harga jual dan nilai buku yang tercatat. Nilai buku yang tercatat merupakan harga beli dikurangi depresiasi. Sedangkan pada *cash-based budgeting*, keuntungan atau kerugian dari penjualan aset dianggarkan dari selisih antara harga jual dan harga beli. Berdasarkan hal tersebut jelas bahwa surplus yang dianggarkan *accrual-based budgeting* lebih kecil daripada yang diakui *cash-based budgeting*. Surplus atau defisit yang ditimbulkan dari *accrual-based budgeting* dianggap lebih tepat karena mengakui penggunaan aset selama masa manfaat aset (depresiasi).

Berdasarkan pembahasan diatas, berikut adalah tabel perbedaan antara *accrual-based budgeting* dan *cash-based budgeting*:

Tabel 2. Perbedaan Antara Accrual-Based Budgeting Dan Cash-Based Budgeting

No	Transaksi atau Peristiwa	Accrual-Based Budgeting	Cash-Based Budgeting
1	Pengadaan aset	Biaya perolehan dianggarkan sebagai aset dan depresiasi operasi tahunan yang akan dicatat dalam anggaran	Total biaya perolehan akan dianggarkan sebagai pengeluaran modal pada tahun perolehan
2	Penggunaan Aset (Panganggaran Depresiasi)	Depresiasi yang setara atau senilai dengan potensi jasa yang dikonsumsi akan dianggarkan sebagai belanja tahunan selama masa manfaat aset	Tidak ada panganggaran yang dilakukan sehubungan dengan panggunaan aset maupun depresiasi.
3	Penjualan Aset	Harga jual aset akan dicatat sebagai kas. Keuntungan atau kerugian diakui dari selisih antara harga jual dan nilai buku yang tercatat (harga beli dikurangi depresiasi).	Total penjualan akan dicatat sebagai kas, tetapi keuntungan atau kerugian diakui dari selisih antara harga jual dan harga beli.
4	Kewajiban di masa yang akan datang (misalnya pensiun)	Beban tahunan dan akumulasi kewajiban muncul dalam anggaran tahunan	Tidak ada anggaran yang terjadi sampai kewajiban itu harus dibayarkan
5	Pengakuan pendapatan	Pendapatan dianggarkan pada saat terjadinya.	Pendapatan dianggarkan apabila ada kepastian penerimaan kas
6	Defisit dan surplus anggaran yang ditimbulkan	Defisit anggaran pada <i>accrual-based budgeting</i> biasanya lebih besar daripada yang ditimbulkan <i>cash-based budgeting</i> .	Defisit anggaran lebih kecil daripada <i>accrual-based budgeting</i> .

Kelebihan dan Kelemahan Accrual-Based Budgeting

Berikut adalah kelebihan *Accrual-Based Budgeting* melalui telaah beberapa literatur:

1. Peningkatan transparansi mengenai biaya pelayanan publik (*cost of public service*)

Proses penganggaran dapat membantu pembuat kebijakan dan masyarakat mengetahui “*cost*” (biaya) keseluruhan yang dibutuhkan pemerintah. Istilah “*cost*” mempunyai arti yang berbeda antara di penganggaran dan laporan keuangan (GAO, 2007). Dalam anggaran, istilah “*cost*” mengacu pada jumlah kas yang dibutuhkan dalam periode anggaran. Sedangkan dalam laporan keuangan, istilah “*cost*” berarti jumlah sumber daya yang digunakan untuk memproduksi produk atau untuk menghasilkan pelayanan selama periode tidak mengacu pada kas yang digunakan. Salah satu kelebihan dari *accrual-based budgeting* adalah melaporkan “*full cost*” yang digunakan pemerintah untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat dalam satu periode. Dengan demikian, *accrual-based budgeting* memberikan informasi dan transparansi mengenai biaya pelayanan publik.

2. Peningkatan akuntabilitas untuk semua sumber daya (aset) yang dikendalikan oleh entitas dan distribusi sumber daya tersebut

Dalam *accrual-based budgeting*, semua sumber daya yang dikendalikan pemerintah diakui. Pemerintah menggunakan “*full cost*” dalam menghitung sumber daya yang dibutuhkan untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat. Oleh karena itu, penilaian ini dapat membantu meningkatkan efisiensi dan alokasi sumber daya yang dikendalikan oleh pemerintah dengan lebih baik dalam penganggaran, sehingga pelayanan kepada masyarakat dapat ditingkatkan.

3. Menghasilkan informasi atas dasar yang sama seperti informasi akuntansi, yaitu informasi akuntansi akrual (*accrual accounting*) sehingga mudah untuk diperbandingkan

Apabila *accrual-based accounting* dan *accrual-based budgeting* diterapkan secara bersamaan maka hal ini menjadi salah satu kelebihan dari basis *full-accrual* (Ritongga, 2010). Asian Development Bank memberikan pernyataan mengenai hal tersebut sebagai berikut.

“*To maximize benefits, countries must fully implement accrual budgeting and accounting.*” (Asian Development Bank, 2003)

Perencanaan dan pertanggung jawaban keuangan yang dibuat oleh pemerintah dapat diperbandingkan. Perencanaan dapat dilihat melalui proses penganggaran dan pertanggung jawabannya dapat dilihat melalui pelaporan keuangan. *Accrual-based accounting* menyediakan informasi *accrual* untuk pelaporan keuangan, sedangkan *accrual-based budgeting* menyediakan informasi *accrual* untuk perencanaannya. Oleh karena itu, kinerja pemerintah dapat diperbandingkan dengan lebih mudah karena menggunakan basis yang sama.

4. Identifikasi yang lebih baik mengenai kewajiban kontinjensi (*contingency*) yang akan dibayarkan di masa depan, misalnya kewajiban membayar pensiun, investasi jangka panjang, dan pendapatan pajak

Berdasarkan *accrual-based budgeting*, kewajiban yang harus dibayar dianggarkan pada saat pemerintah mempunyai kewajiban membayar untuk tahun yang akan datang sebagai

hasil perolehan aset dan jasa. Berbeda dengan basis kas yang mencatat pendapatan dan beban pada saat kas diterima atau dibayarkan, *accrual-based budgeting* menyajikan informasi dalam penganggarnya mengenai identifikasi kewajiban kontinjensi. Oleh karena itu pemerintah dapat merencanakan pembayaran pensiun, investasi jangka panjang, dan pendapatan pajak.

5. Dapat menunjukkan informasi secara keseluruhan tentang keuangan daripada sekedar gambaran kas

Accrual-based budgeting mempunyai kelebihan dapat menunjukkan informasi secara keseluruhan tentang keuangan daripada sekedar gambaran kas. *Cash-based budgeting* menekankan pada transaksi yang berpengaruh pada keadaan kas dan lebih berfokus pada penyajian anggaran ketika entitas mengeluarkan kas atau memperoleh kas. Transaksi mengenai hal lain yang tidak berpengaruh pada keadaan *non-financial* tidak ditampilkan dalam penganggaran *cash-based budgeting*. Sedangkan pada *accrual-based budgeting* informasi ditunjukkan secara keseluruhan (Marti, 2006). Informasi yang dapat diambil dari implementasi *accrual-based budgeting* lebih komprehensif daripada *cash-based budgeting*, misalnya disajikan dan diakui adanya depresiasi dari aset tetap.

6. Manipulasi kas lebih mudah terdeteksi

Accrual-based budgeting memberikan gambaran keseluruhan keadaan keuangan di masa yang akan datang suatu entitas. Sedangkan *cash-based budgeting* hanya menunjukkan keadaan keuangan secara parsial, yaitu khususnya pada keadaan kas suatu entitas. Ketika *cash-based budgeting* diimplementasikan, penganggaran hanya berfokus pada pengelolaan kas yaitu berapa kas yang dikeluarkan dan berapa kas yang didapatkan. Dalam hal ini pendapatan dan belanja dapat dimanipulasi karena transaksi lain di masa yang akan datang yang tidak berhubungan dengan kas tidak disajikan dalam *cash-based budgeting*. Oleh karena itu dengan implementasi *accrual-based budgeting*, manipulasi kas lebih mudah terdeteksi karena menyajikan gambaran keadaan keuangan di masa yang akan datang secara keseluruhan.

Selanjutnya mengenai kelemahan *Accrual-Based Budgeting* dapat ditelaah dari beberapa literatur, yaitu sebagai berikut.

1. Estimasi akuntansi meningkat dalam pelaksanaan *accrual-based budgeting* sehingga mungkin menghasilkan ketidakpastian mengenai jumlah yang dianggarkan.

Dalam adopsi basis *full-accrual* baik untuk *accounting* maupun untuk *budgeting*, dibutuhkan estimasi akuntansi dalam penilaian aset. Misalnya untuk aset bersejarah yang dibangun lebih dari satu abad yang lalu, kompleksitas muncul dari kurangnya informasi mengenai biaya pembangunan aset tersebut. Oleh karena itu muncul estimasi akuntansi. Estimasi akuntansi dalam contoh yang diberikan ini adalah mengenai estimasi akuntansi dalam hal biaya perolehan dan depresiasi aset.

2. Lebih dibutuhkan teknisi akuntansi daripada politisi

Accrual-based budgeting memang lebih kompleks daripada *cash-based budgeting*. Pengalaman Australia menyatakan bahwa dalam implementasi *accrual-based budgeting* dibutuhkan lebih banyak teknisi akuntansi yang lebih menguasai dalam bidang akuntansi dan penganggaran. Pejabat negara yang sebagian besar adalah politisi merupakan individu yang ahli dalam bidangnya, tetapi tidak dengan keuangan dan akuntansi, mereka lebih *familiar* dengan penggunaan *cash-based budgeting*. Oleh karena itu, kompleksitas *accrual-based budgeting* menyebabkan dibutuhkan lebih banyak teknisi akuntansi daripada politisi dalam pemerintahan.

3. Terlalu banyak petunjuk dalam standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual sehingga kompleksitas pelaksanaan anggaran meningkat

Standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual merupakan dasar suatu negara mengimplementasikan *accrual-based accounting* dan *accrual-based budgeting*. Untuk melaksanakan praktik implementasi *accrual-based budgeting* yang tepat harus terdapat petunjuk dalam standar akuntansi pemerintahan tersebut. Petunjuk ini sangat dibutuhkan terlebih karena sumber daya manusia yang ada dalam pemerintahan pada umumnya mempunyai *background* politik, bukan akuntansi atau pengelolaan keuangan. Dalam proses penganggaran harus sesuai dengan aturan yang berlaku untuk menjaga akuntabilitas pemerintahan. Terlalu banyaknya petunjuk yang terdapat dalam standar akuntansi pemerintahan memberikan dampak kompleksitas pelaksanaan penganggaran semakin meningkat.

4. Audit laporan keuangan dapat menjadi semakin rumit

Audit laporan keuangan dapat menjadi semakin rumit karena perubahan basis pada akuntansi dan penganggaran akan mengubah cara pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa atau auditor. Pemeriksaan laporan keuangan pemerintah tidak terbatas pada apa yang diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan. Pemeriksaan laporan keuangan pemerintah juga meliputi *value for money* yaitu ekonomis, efisiensi, dan efektifitas penggunaan dana publik. *Accrual-based accounting* dan *accrual-based budgeting* terintegrasi dan berkaitan mengenai perencanaan dan pelaporannya (pertanggungjawaban). Sehingga dalam pemeriksaannya juga perlu diperiksa mengenai kesesuaian apa yang direncanakan dan bagaimana realisasinya berdasarkan basis akrual.

5. Memerlukan biaya yang sangat mahal

Penerapan basis akrual baik di penganggaran maupun di pelaporan keuangan, menyiratkan bahwa semua pemerintah harus menilai aset mereka pada harga pasar. Namun harga pasar untuk beberapa aset tidak tersedia, misalkan untuk jalan, jembatan, dan terowongan. Sedangkan untuk penilaian semua aset merupakan proses yang panjang dan memerlukan biaya yang mahal.

Jenis Pengambilan Keputusan yang Dapat Diambil dengan Menggunakan *Accrual-Based Budgeting* pada Entitas Pemerintahan

Beberapa jenis pengambilan keputusan yang dapat diambil dengan menggunakan *accrual-based budgeting* pada entitas pemerintahan adalah.

1. Keputusan untuk mengadakan pensiun atau rekrutmen pegawai negeri sipil

Accrual-based budgeting menganggarkan biaya untuk pegawai negeri sipil yang pensiun pada tahun anggaran yang bersangkutan dan biaya pensiun pegawai lain yang tidak pensiun pada tahun anggaran yang bersangkutan. Walaupun biaya pensiun pegawai tersebut tidak dibayarkan pada tahun anggaran yang bersangkutan, biaya tersebut tetap dianggarkan selama masa kerja pegawai dan diklasifikasikan sebagai bagian dari biaya tahunan untuk menyediakan pelayanan kepada masyarakat.

Melalui informasi tersebut, salah satu jenis pengambilan keputusan yang dapat diambil melalui implementasi *accrual-based budgeting* adalah mengenai keputusan untuk menentukan masa pensiun pegawai negeri sipil dan rekrutmen pegawai negeri sipil yang baru.

2. Keputusan mengenai penyediaan atau alokasi sumber daya untuk entitas

Dalam entitas pemerintahan, diperlukan informasi mengenai tersedianya sumber daya dalam suatu entitas untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat. Menurut Monteiro dan Gomes (2013), IFAC mengungkapkan bahwa perubahan yang dilakukan untuk menerapkan *accrual based budgeting* dapat memberikan informasi kepada *decision-maker* mengenai akuntabilitas sumber daya yang dimiliki pemerintah beserta distribusinya. Sumber daya yang dimaksud termasuk sumber daya manusia dan sumber daya alam. Informasi ini dapat menjadi dasar dalam keputusan mengenai penyediaan sumber daya yang dimiliki untuk memberikan suatu pelayanan atau melakukan kerjasama dengan pihak lain dalam penyediaan sumber daya.

3. Keputusan untuk memberikan atau memperoleh pinjaman/ investasi.

Pengambilan keputusan mengenai memberikan atau memperoleh pinjaman/ investasi juga dapat dilakukan berdasarkan informasi yang disediakan oleh *accrual-based budgeting*. *Accrual-based budgeting* menyediakan informasi mengenai kebutuhan kas masa depan yang berhubungan dengan layanan yang akan diberikan kepada masyarakat. Dengan informasi ini, pemerintah dapat memprediksi apakah perlu untuk memberikan pinjaman atau mendapatkan pinjaman,

Selain itu, pemerintah dapat membuat keputusan untuk memberikan atau memperoleh pinjaman/investasi tidak hanya berdasarkan pada kas yang dimiliki saat ini namun juga mempertimbangkan kewajiban yang harus dibayarkan di masa yang akan datang (kas yang harus dikeluarkan di masa yang akan datang). Lebih lanjut, *accrual-based budgeting* memberikan informasi sebagai pertimbangan

investasi/pinjaman agar generasi selanjutnya tidak harus menanggung beban utang

4. Keputusan mengenai program yang akan dilaksanakan pada tahun anggaran yang akan datang\

Dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat diperlukan pertimbangan mengenai *cost* dan *benefit* program yang akan dilaksanakan. Informasi mengenai kinerja dan biaya tahunan yang diberikan oleh *accrual-based budgeting* dapat dijadikan dasar pertimbangan pengambilan keputusan mengenai program apa yang akan dilaksanakan di tahun depan, misalnya apakah akan melanjutkan program yang dilaksanakan di tahun lalu atau apakah akan melaksanakan program baru. *Accrual-based budgeting*, yang mengakui sumber daya yang digunakan, juga memberikan informasi mengenai *full cost* dari semua program yang dilaksanakan pemerintah sehingga dapat dijadikan perbandingan dalam melaksanakan program kerja tahun anggaran selanjutnya. Oleh karena itu dengan informasi ini, pemerintah dapat memilah dan memilih prioritas program yang akan dilaksanakan di masa yang akan datang.

5. Keputusan untuk mengakui aset-aset tertentu dan menganggarkan depresiasinya

Seiring dengan implementasi *accrual-based accounting* dan *accrual-based budgeting*, memungkinkan pemerintah untuk membuat keputusan apakah aset-aset yang tidak dimiliki sektor swasta diakui atau tidak. Aset-aset pemerintah yang tidak dimiliki sektor swasta antara lain adalah aset bersejarah (*heritage assets*), aset militer (*military assets*), aset infrastruktur (*infrastructure assets*). Dalam *accrual-based budgeting*, pengakuan aset ini berpengaruh terhadap nilai depresiasi yang akan dianggarkan. Apabila diakui sebagai kewajiban, maka penganggaran biaya pemeliharaannya juga berpengaruh dalam penganggaran. Informasi mengenai hal tersebut dapat dijadikan pertimbangan apakah aset-aset ini diakui atau tidak.

Untuk perlakuan aset ini, sebagai contoh Selandia Baru mengakui aset infrastruktur dan aset bersejarah sebagai aset (GAO, 2007) dan menilai isi dari *National Archives* (arsip nasional) didasarkan pada penilaian yang diberikan oleh sebuah rumah lelang internasional (Blondal, 2003). Namun demikian, terdapat negara-negara yang tidak memberikan penilaian terhadap aset bersejarah dan hanya mengakui aset bersejarah tersebut dalam Catatan Atas Laporan Keuangan sehingga depresiasi aset tersebut tidak muncul dalam penganggaran.

Untuk aset militer, pada awalnya Amerika Serikat menggunakan pendekatan kapitalisasi dan depresiasi untuk transportasi militer, sedangkan untuk item tempur seperti *jet fighters* tidak dikapitalisasi dan di depresiasi. Namun sekarang Amerika Serikat menggunakan kapitalisasi dan depresiasi untuk semua aset militer (Blondal, 2003). Apabila terjadi kerusakan dini misalnya disebabkan oleh pertempuran, maka rusaknya atau hilangnya aset militer tersebut diestimasi dalam anggaran sebagai kerugian.

Berdasarkan pembahasan diatas, maka dapat disimpulkan bahwa terdapat beberapa jenis keputusan yang dapat diambil

dengan implementasi *accrual-based budgeting* pada entitas pemerintahan, disajikan dalam tabel berikut.

Kriteria-Kriteria Agar *Accrual-Based Budgeting* Dapat Diimplementasikan di Entitas Pemerintahan Indonesia

Berdasarkan telaah literatur diatas dan kriteria lain yang diungkapkan oleh peneliti sebelumnya diantaranya yaitu Hoek (2005), Mulyana (2009), Ritonga (2010), Simanjuntak (2010), Halim (2012), dan Monteiro dan Gomes (2013). Maka penulis menyimpulkan kriteria-kriteria agar *accrual-based budgeting* dapat diimplementasikan di entitas Pemerintahan Indonesia dapat diklasifikasikan menjadi tiga faktor, yaitu sebagai berikut.

1. Rekrutmen dan pelatihan sumber daya manusia agar berkompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan

Persiapan dalam sumber daya manusia adalah salah satu faktor utama dalam upaya implementasi *accounting* dan *budgeting full accrual*. Penerapan *accrual-based budgeting* dibutuhkan lebih banyak teknisi daripada politisi. Teknisi disini dalam arti orang-orang yang berkompeten dalam pengelolaan keuangan, termasuk juga pemeriksa laporan keuangan. Tidak hanya proses perencanaan (penganggaran) dan pelaksanaan (*accounting*) saja, namun juga untuk proses audit laporan keuangan.

2. Penyediaan infrastruktur dan teknologi sistem informasi yang mampu mengakomodasi persyaratan-persyaratan dalam penerapan *full-accrual*

Tersedianya teknologi sistem informasi yang mampu mengakomodasi persyaratan-persyaratan dalam penerapan *full-accrual* adalah asumsi lain agar Indonesia dapat menerapkan *accrual-based budgeting*. Sistem informasi dibutuhkan untuk mengintegrasikan anggaran dari pemerintah pusat sampai pemerintah daerah. Sistem informasi ini dapat menjadi alat komunikasi dan koordinasi yang terpadu. Salah satu tujuannya adalah agar perencanaan yang dibuat oleh pemerintah pusat dapat sejalan pelaksanaannya dengan program yang dilakukan pemerintah daerah.

3. Komitmen dari para pengambil keputusan di seluruh jajaran pemerintahan

Komitmen dari para pengambil keputusan merupakan faktor kunci dalam pelaksanaan *accrual-based budgeting*. Visi dan misi dari para pengambil keputusan di seluruh jajaran pemerintahan, dari pemerintah pusat sampai pemerintah daerah harus di selaraskan dan sejalan dengan visi dan misi negara.

Kesimpulan dan Keterbatasan

Berdasarkan pembahasan masalah yang diuraikan di atas, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut.

1. Negara yang telah mengimplementasikan *accrual-based budgeting* adalah Selandia Baru, Australia, dan Inggris. Sedangkan Amerika, Belanda, dan Indonesia belum atau sedang dalam persiapan untuk mengimplementasikan.

Penerapan *accrual-based budgeting* di beberapa negara mempunyai ciri khas yang berbeda, sesuai dengan situasi, kondisi, dan budaya negara.

2. Terdapat beberapa perbedaan yang signifikan antara *accrual-based budgeting* dan *cash-based budgeting*. Perbedaan-perbedaan tersebut diantaranya dapat terlihat pada transaksi atau peristiwa pengadaan aset (*acquisition of asset*), penggunaan aset (pengakuan depresiasi), pelepasan aset (*disposal of asset*), pengakuan kewajiban di masa yang akan datang (*contingency liability*), pengakuan pendapatan (*revenue recognition*), dan defisit dan surplus yang ditimbulkan.
3. Kelebihan *accrual-based budgeting* diantaranya adalah
 - a. Peningkatan transparansi mengenai biaya pelayanan publik (*cost of public service*)
 - b. Peningkatan akuntabilitas untuk semua sumber daya (aset) yang dikendalikan oleh entitas dan distribusi sumber daya tersebut
 - c. Menghasilkan informasi atas dasar yang sama seperti informasi akuntansi, yaitu informasi akuntansi akrual (*accrual accounting*) sehingga mudah untuk diperbandingkan
 - d. Identifikasi yang lebih baik mengenai kewajiban kontinjensi (*contingency*) yang akan dibayarkan di masa depan, misalnya kewajiban membayar pensiun
 - e. Dapat menunjukkan informasi secara keseluruhan tentang keuangan daripada sekedar gambaran kas
 - f. Manipulasi kas lebih mudah terdeteksi

Sedangkan kelemahan dari *accrual-based budgeting* diantaranya adalah.

- a. Estimasi akuntansi meningkat dalam pelaksanaan *accrual-based budgeting* sehingga mungkin menghasilkan ketidakpastian mengenai jumlah yang dianggarkan.
 - b. Lebih dibutuhkan teknisi akuntansi
 - c. Harus terdapat standar akuntansi berbasis akrual dengan banyak petunjuk sehingga kompleksitas pelaksanaan anggaran meningkat
 - d. Audit laporan keuangan dapat menjadi semakin rumit
 - e. Memerlukan biaya yang sangat mahal
4. Manfaat yang dapat diambil dalam implementasi *accrual-based budgeting* salah satunya adalah untuk dasar dalam pengambilan keputusan. Jenis pengambilan keputusan yang dapat diambil dengan menggunakan *accrual-based budgeting* pada entitas pemerintahan diantaranya adalah keputusan untuk mengadakan pensiun atau rekrutmen PNS, keputusan mengenai penyediaan sumber daya untuk entitas, keputusan untuk memberikan atau memperoleh pinjaman/ investasi, keputusan mengenai program yang akan dilaksanakan pada tahun anggaran yang akan datang, dan keputusan

untuk mengakui aset-aset tertentu dan menganggarkan depresiasinya.

5. Asumsi-asumsi agar *accrual-based budgeting* dapat diimplementasikan di entitas pemerintahan Indonesia diantaranya adalah rekrutmen dan pelatihan sumber daya manusia agar berkompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan, penyediaan teknologi sistem informasi yang mampu mengakomodasi persyaratan-persyaratan dalam penerapan *full-accrual*, dan komitmen dari para pengambil keputusan di seluruh jajaran pemerintahan

Keterbatasan dan saran dalam penelitian studi literatur ini adalah sebagai berikut.

1. Penjelasan mengenai implementasi *accrual-based budgeting* sangat terbatas dan kurang mendetail, khususnya mengenai teknik implementasinya. Oleh karena itu perlu diadakan konferensi mengenai topik *accrual-based budgeting* ini untuk membahas teknik implementasi *accrual-based budgeting* yang terbaik. Selain itu diperlukan studi banding ke negara yang sudah berhasil mengimplementasi *accrual-based budgeting* bagi negara yang akan menerapkan *accrual-based budgeting*.
2. Keterbatasan selanjutnya dalam penelitian ini adalah keterbatasan dalam perolehan literatur yang terkait dengan *accrual-based budgeting*. Peneliti memperoleh literatur sebagian besar melalui publikasi jurnal nasional maupun internasional dengan media internet karena literatur yang membahas mengenai *accrual-based budgeting* masih jarang tersedia. Oleh karena itu penelitian ini masih butuh dikembangkan untuk mengetahui bagaimana langkah-langkah yang dapat ditempuh untuk mengimplementasikan *accrual-based budgeting*. Penelitian selanjutnya dapat difokuskan pada teknik implementasi *accrual-based budgeting* di beberapa negara *pioneer* (misalnya negara-negara yang tergabung dalam OECD yaitu *Organisation for Economic Co-operation and Development*).

Daftar Pustaka

- Asian Development Bank. 2003. *Accrual Budgeting and Accounting In Government and Its Relevance for Developing Member Countries*. Manila: Asian Development Bank.
- Blondal, Jon. R. 2003. *Accrual Accounting and Budgeting Key Issues and Recent Developments*. OECD Journal on Budgeting – Vol.3, No.1. ISSN 1608-7143.
- Blondal, Jon.R., Ian Hawkesworth dan Hyun-Deok Choi. 2009. *Budgeting In Indonesia*. OECD Journal on Budgeting ISSN 1608-7143. Volume 2009/2.
- Commonwealth of Australia. 1996. *Accounting Framework Of The Commonwealth: Current And Proposed*. www.finance.gov.au/archive/archive-of-publications/ncoa/chap9.htm [29 November 2013]
- General Accounting Office (GAO). 2007. *Budget Issues: Accrual Budgeting Useful in Certain Areas but Does Not Provide Sufficient Information for Reporting on Our Nation's Longer-Term Fiscal Challenge*. United States Government Accountability Office.
- Guthrie, J. 1998. *Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?*. Blackwell Publishers Ltd, Oxford, United Kingdom.
- Guthrie, Professor James dan Tyrone Carlin. 1999. *A review of Australian Experiences of Output Based Budgeting: A Critical Perspective*. Manchester University: Critical Management Conference.
- Halim, Abdul dan Muhammad Syam Kusufi. 2012. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik, dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Hoek, M. Peter van der. 2005. *Accrual-Based Budgeting and Accounting In The Public Sector: The Dutch Experience*. <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/5906/Mpra> Paper No. 5906, posted 29, November 2007 14:35 UTC. [30 Agustus 2013]
- Mardiasmo. *Akuntansi Sektor Publik*. 2009. Yogyakarta: Andi.
- Marti, Caridad. 2006. *Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy*. Public Budgeting & Finance.
- Monteiro, B. R. P dan Ricardo Correa Gomes. 2013. *International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector*. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 24, n. 62, p. 103-112, maio/jun./jul./ago. 2013
- Mulyana, Budi. 2009. *Penggunaan Akuntansi Akrual di Negara-Negara Lain: Tren di Negara-Negara Anggota OECD*.
- Pallot, June dan Ian Ball. 1996. *Resource Accounting and Budgeting: The New Zealand Experience*. Blackwell Publishers Ltd.
- Republik Indonesia. 2003. *Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*. Jakarta: Negara Republik Indonesia.
- Republik Indonesia. 2005. *Undang-Undang No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta: Negara Republik Indonesia.
- Republik Indonesia. 2010. *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual*. Jakarta: Negara Republik Indonesia.
- Ritonga, Irwan Taufiq. 2010. *Akuntansi Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: Sekolah Pasca Sarjana UGM.
- Scheers, Bram, Miekatrien Sterck, dan Geert Bouckaert. 2005. *Lessons from Australian and British Reforms in Results-oriented Financial Management*. ISSN 1608-7143 OECD JOURNAL ON BUDGETING Volume 5 – No. 2
- Simanjuntak, Binsar. 2010. *Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual di Sektor Pemerintahan di Indonesia*. Jakarta: Kongres XI Ikatan Akuntan Indonesia.
- United States Government Accountability Office. 2013. *Fiscal Year 2012 Financial Report of The United States Government*. <http://www.gao.gov/financial.html> [9 Desember 2013]