



PENERAPAN AKUNTANSI PEMERINTAH BERBASIS AKRUAL DALAM TATA KELOLA BARANG MILIK NEGARA: ANALISA ATAS DAMPAK DAN MANFAAT

Intan Puspitarini
Politeknik Keuangan Negara STAN
intan.poespitarini@gmail.com
intan.puspitarini@pknstan.ac.id

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
03-10-2017

Dinyatakan Diterima
01-11-2017

KATA KUNCI:

Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual, Barang Milik Negara, *New Public Management*

KLASIFIKASI JEL:

M410, H41

ABSTRAK

Governments in various countries continue to improve the performance of the public sector while at the same time controlling spending increases. Critical communities demand the government to be more accountable. With its demands, governments began to reform in providing services to the community since the last few decades. The concept of service delivery known as "New Public Management" (NPM), refers to administrative and financial bureaucratic reforms in the public sector. State financial reform in Indonesia has started since 3 (three) regulations in the field of state finance issued in 2003 - 2004. With financial reforms, the Government has built a strong commitment to meet the principles of good governance accountability and transparent financial management. The issuance of the package of legislation becomes the basis for restructuring the structure and management of state finances, including the management of state assets. Accrual-based government accounting is one part of the NPM concept. This paper will review the application of accrual-based government accounting, especially on the management of State Property, the impact as well as benefits obtained in its application.

Pemerintah di berbagai negara terus dituntut untuk memperbaiki kinerja sektor publik. Masyarakat semakin kritis, menuntut pemerintah untuk memiliki kinerja yang optimal. Dengan tingginya tuntutan tersebut, pemerintah berbagai negara mulai melakukan reformasi dekade terakhir. Konsep penyempurnaan pemberian pelayanan ini dikenal dengan nama "*New Public Management*" (NPM), yang mulai bergulir sejak diterbitkannya 3 (tiga) paket perundangan di bidang keuangan negara. Pemerintah telah membangun komitmen yang kuat untuk memenuhi prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik melalui pengelolaan keuangan yang akuntabel. Penataan kembali struktur dan pengelolaan keuangan negara dilakukan, termasuk didalamnya pengelolaan aset negara. Akuntansi pemerintah berbasis akrual merupakan salah satu bagian dari konsep NPM. Tulisan ini mengulas perjalanan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual khususnya pada pengelolaan Barang Milik Negara, dampak yang ditimbulkan sekaligus manfaat yang diperoleh dalam penerapannya.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanahkan bahwa pengakuan pendapatan dan belanja didasarkan pada akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual. Sejalan dengan amanah tersebut, Pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP tersebut menggunakan basis *Cash Towards Accrual*, yaitu basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana.

Berdasarkan kesepakatan antara Pemerintah dengan Dewan Perwakilan Rakyat pada tahun 2009, implementasi akuntansi berbasis akrual ditunda hingga tahun 2015. Kesepakatan tersebut selanjutnya ditindaklanjuti dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 sebagai pengganti dari Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, dimana terdapat 2 (dua) lampiran SAP dalam PP tersebut, yakni Lampiran I untuk SAP berbasis akrual penuh dan Lampiran II untuk SAP berbasis Kas Menuju Akrual.

Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah mengatur pengelolaan Barang Milik Negara secara menyeluruh, mulai dari perencanaan hingga penghapusannya. Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2014 juga mengatur mengenai penetapan nilai Barang Milik Negara, yang secara khusus tertuang dalam Pasal 49. Dalam pasal tersebut, diatur bahwa penetapan nilai Barang Milik Negara dalam rangka penyusunan neraca pemerintah pusat dilakukan dengan berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010. Penyajian laporan keuangan berbasis akrual dimaksudkan untuk menyajikan laporan keuangan yang handal sehingga memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan, baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah. Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual membawa beberapa perubahan mendasar dalam tata kelola Barang Milik Negara, baik berupa persediaan maupun aset tetap, dimana penerapan akuntansi berbasis akrual membawa dampak pada perlakuan, mulai dari tahapan pengakuan sampai dengan pelaporannya. Penerapan akuntansi pemerintah Berbasis Akrual antara lain ditandai dengan disajikannya nilai wajar atas Barang Milik Negara dengan memberlakukan penyusutan dan amortisasi. Hal ini selaras dengan ketentuan dalam Lampiran I Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun

2010 yang menetapkan bahwa Aset Tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tersebut dikurangi akumulasi penyusutan.

Audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) tahun 2010 menyatakan bahwa meskipun SAP telah mengatur mengenai penyusutan, namun penyusutan atas aset tetap belum dilakukan dan merekomendasikan agar Pemerintah segera menyusun peraturan dan kebijakan penerapan penyusutan serta umur manfaat dari masing-masing kelompok aset tetap. Rekomendasi ini disampaikan lagi oleh BPK kepada Pemerintah pada audit atas LKPP tahun 2011 yaitu agar Pemerintah mempercepat pengukuran masa manfaat sehingga dapat menerapkan penyusutan. Amanat peraturan perundangan-undangan dan rekomendasi BPK untuk segera menerapkan akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual khususnya dalam pengelolaan Barang Milik Negara telah ditindaklanjuti dengan upaya *intens* oleh Pemerintah. Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan BMN dilakukan Pemerintah secara bertahap (Puspitarini, et al., 2017). Lebih lanjut Puspitarini et.al. (2017) menyampaikan bahwa tahapan tersebut secara ringkas dapat dibagi menjadi 3 (tiga) periode, yaitu Periode Akuntansi Berbasis Cash (s.d. 2012), Periode Akuntansi Berbasis Cash Towards Accrual (2013 – 2014), dan Periode Akuntansi Berbasis Akrual Penuh (mulai tahun 2015).

Nilai Barang Milik Negara pada tahun 2016 menunjukkan nilai yang sangat signifikan dalam struktur neraca Pemerintah Pusat, yaitu sebesar +/- Rp.2.200 triliun (Laporan Barang Milik Negara Tahun 2016 (Audited)). Nilai Barang Milik Negara yang sangat signifikan tersebut membawa konsekuensi bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual atas pengelolaan dan penatausahaan Barang Milik Negara akan memberikan dampak yang signifikan dalam pengukuran dan penyajian nilai aset di neraca. Meskipun Barang Milik Negara menempati nilai yang sangat signifikan dalam struktur neraca, penelitian penerapan akuntansi berbasis akrual atas pengelolaan Barang Milik Negara, khususnya terkait dampak dan manfaat penerapan, sampai dengan saat ini masih belum banyak dilakukan. Beberapa penelitian terkait akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang sudah dilakukan namun lebih menekankan pada sisi keuangan, baik pendapatan maupun belanja negara. Oleh karena itu, tulisan ini akan mencoba untuk mengulas tentang perjalanan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual khususnya pada pengelolaan Barang Milik Negara, dampak yang ditimbulkan sekaligus manfaat yang diperoleh dalam penerapannya.

2. LANDASAN TEORI

Reformasi keuangan negara Republik Indonesia (RI) mulai bergulir dengan diterbitkannya 3 (tiga) paket perundangan di bidang keuangan negara, yakni Undang-Undang nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan atas Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara. Dengan reformasi keuangan Negara, Pemerintah Pusat telah membangun komitmen yang kuat untuk memenuhi prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) melalui pengelolaan keuangan yang akuntabel dan transparan. Terbitnya paket perundangan tersebut menjadi dasar dalam penataan kembali struktur dan pengelolaan keuangan negara, termasuk didalamnya pengelolaan aset negara (Puspitarini, 2017). Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 menjadi tonggak sejarah dalam reformasi pengelolaan aset negara, baik dari segi pengaturan hukum, administrasi maupun dari segi kelembagaan. *International best practices* memperlihatkan peran strategis pengelolaan aset negara sebagai salah satu indikator penting pengendali anggaran negara dan upaya perwujudan akuntabilitas tata kelola suatu keuangan Negara (Hadiyanto, 2009).

Pemerintah Pusat melalui Direktorat Jenderal Kekayaan Negara selaku Pengelola Barang dalam upaya mewujudkan *good governance* dalam pengelolaan barang milik negara secara bertahap terus mengupayakan terwujudnya *strategic asset management*, yaitu terintegrasinya fungsi perencanaan, penganggaran, pengelolaan, dan pertanggungjawaban aset negara yang mengedepankan prinsip “3 Tertib” (Tertib Administrasi, Tertib Fisik dan Tertib Hukum) dan “the highest and best use of assets”. Upaya Direktorat Jenderal Kekayaan Negara tersebut antara lain dilakukan melalui penyusunan kebijakan-kebijakan yang diperlukan dalam rangka terselenggaranya pengelolaan barang milik negara secara profesional, terbuka, dan dapat dipertanggungjawabkan.

Pemerintah di beberapa negara saat ini dituntut untuk memperbaiki kinerja sektor publik dan pada saat yang sama mengendalikan kenaikan belanja. Masyarakat semakin kritis dan menuntut pemerintah untuk lebih akuntabel atas kinerja yang berhasil dicapai dengan pajak yang dibayar. Dengan tingginya tuntutan masyarakat tersebut, pemerintah berbagai negara mulai melakukan reformasi dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat sejak beberapa dekade terakhir. Konsep penyempurnaan pemberian pelayanan ini dikenal

dengan nama “*New Public Management*” (NPM), yang mengacu pada reformasi birokrasi administrasi dan keuangan di sektor publik. Perubahan dalam manajemen aset publik dan kebijakannya merupakan salah satu tantangan terbesar yang harus dihadapi dalam penerapan konsep *New Public Management* ini (Grubisic, et al., 2008). Akuntansi pemerintah berbasis akrual merupakan bagian dari NPM (Aucoin, 1990; Hood, 1995), dan dapat menyediakan informasi yang lebih baik dari sisi efisiensi, efektifitas, transparansi dan akuntabilitas (Parker dan Guthrie, 1990; Pallot, 1992, 1994; Mellett, 1997; Lapsley, 1999; Likierman, 2000; Lapsley dan Oldfield, 2001; Lye et al., 2005). Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual menurut The International Monetary Fund (IMF) melalui *Transition to Accrual Accounting* (Khan & Mayes, 2009) ditujukan untuk meningkatkan transparansi, mendorong perencanaan keuangan yang lebih baik sehingga pemerintah mampu memenuhi kewajibannya pada saat jatuh tempo, secara sistematis pemerintah mampu menentukan biaya yang timbul pada satu kegiatan dan mampu mengukur aset dan hutang yang relevan dengan kebijakan fiskal dan kesinambungan fiskal. Di luar fakta adanya kelebihan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual, riset yang dilakukan oleh Asian Development Bank menyimpulkan bahwa penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual di negara-negara berkembang harus direncanakan secara realistis dan praktis sesuai dengan kemampuan sumber daya dan kapasitas yang tersedia (Athukorala, 2003).

Penerapan NPM dalam pengelolaan aset publik diterjemahkan beberapa negara melalui pendekatan *Strategic Asset Management* (SAM), yaitu suatu konsep pengelolaan aset publik secara terintegrasi sepanjang umur aset tersebut. Pendekatan SAM melingkupi pengelolaan aset selama siklus hidupnya, yaitu mulai dari proses perencanaan sampai dengan penghapusannya. Keakuratan dan keandalan penyajian data Barang Milik Negara dalam Neraca Pemerintah Pusat pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat merupakan prasyarat dalam pengelolaan BMN yang baik (Hadiyanto, 2009; Puspitarini, 2017). Kajian internasional atas akuntansi untuk sektor publik menunjukkan bahwa penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual mampu memberikan gambaran yang transparan, jelas dan relevan dalam menyajikan kinerja baik keuangan maupun non keuangan suatu entitas pemerintah (Guthrie, 1998; Hodges dan Mellett, 2003), meningkatkan akuntabilitas (Gillibrand dan Hilton, 1998; Perrin, 1998), dan memperbaiki transparansi (van der Hoek, 2005; Yamamoto, 1999). Keberhasilan SAM sering kali dikaitkan dengan keberhasilan

menghemat anggaran sebagai dampak dari keberhasilan mengintegrasikan proses perencanaan dan pengelolaan asset (Hadiyanto, 2009).

Direktorat Jenderal Kekayaan Negara secara konsisten terus melakukan upaya-upaya dalam rangka memperbaiki kualitas pelaporan barang milik negara. Manajemen aset secara profesional hanya dapat diraih dengan kualitas pelaporan yang handal (*reliable*) dan dapat dipertanggungjawabkan (Hadiyanto, 2009). Dengan kata lain, kualitas pencatatan dan pelaporan barang milik negara memegang peranan sangat penting dalam manajemen aset. Pelaporan yang handal dapat diraih antara lain dengan tersajinya barang milik negara dengan nilai yang wajar sesuai dengan manfaat ekonomi yang dimiliki, secara konsisten pada setiap penerbitan pelaporan.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan menerapkan pendekatan literature review, yang meliputi penelaahan atas literature terkait penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual. Hasil penelaahan atas literature selanjutnya dikonfirmasi guna pemeriksaan keabsahan data (triangulasi). Triangulasi adalah teknik pemeriksaan keabsahan data yang memanfaatkan sesuatu yang lain di luar data itu untuk keperluan pengecekan atau sebagai pembanding terhadap data itu (Moleong, 2011). Dalam penelitian ini, peneliti memanfaatkan triangulasi sumber yaitu menguji kredibilitas data dengan mengecek data melalui beberapa sumber (Sugiyono, 2014:274). Sumber-sumber tersebut terdiri dari hasil wawancara, dokumentasi, dan penelaahan sumber lainnya. Dalam penelitian ini, wawancara dilakukan dengan pejabat Eselon III dan Eselon IV di internal Kementerian Keuangan, yang merupakan *Person in Charge (PIC)* dalam penetapan kebijakan, pengelolaan, penatausahaan, dan teknologi informasi atas akuntansi Barang Milik Negara.

4. HASIL PENELITIAN

Puspitarini et.al. (2017) menyampaikan bahwa persiapan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pengelolaan BMN dilakukan Pemerintah secara bertahap, yaitu tahap penerapan Akuntansi Berbasis Cash (s.d. 2012), tahap penerapan Akuntansi Berbasis Cash Towards Accrual (2013 – 2014), dan tahap penerapan Akuntansi Berbasis Akrual Penuh (mulai tahun 2015).

4.1. Periode Akuntansi Berbasis Cash (s.d. 2012)

Meskipun secara keseluruhan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Kas Menuju Akrual telah diterapkan sejak tahun 2005 pada saat

Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan diundangkan, akuntansi atas pengelolaan Barang Milik masih menggunakan basis Kas hingga tahun 2012. Dengan basis ini, nilai Barang Milik Negara berupa aset tetap praktis masih disajikan sebesar nilai perolehan dan belum dilakukan penyusutan. Pengakuan atas suatu aset tetap dilaksanakan pada saat pembayaran tunai telah dilakukan, tanpa memperhatikan kapan manfaat ekonomi atas suatu aset mulai diperoleh. Lebih lanjut, penghapusan atas suatu aset tetap hanya dilakukan apabila dasar hukum penghapusan telah diterbitkan, tanpa memperhatikan keberadaan substansi dari aset itu sendiri.

Meskipun pada periode ini penyusutan belum diberlakukan, Kementerian Keuangan mulai mengambil beberapa langkah strategis dalam rangka menyiapkan penerapan akuntansi pemerintah berbasis Kas Menuju Akrual. Langkah-langkah persiapan tersebut menjadi penting karena penerapan penyusutan merupakan suatu hal yang sama sekali baru bagi Kementerian/Lembaga selaku Pengguna Barang. Besarnya jumlah satuan kerja yang akan menerapkan, sebaran satuan kerja yang begitu luas dan latar belakang pendidikan staff di satuan kerja yang sangat beragam membuat penerapan penyusutan menjadi tantangan yang harus diantisipasi sejak awal. Menyiasati tantangan tersebut, Kementerian Keuangan cq. Direktorat Jenderal Kekayaan Negara secara intensif mulai mempersiapkan penerapan akuntansi pemerintah berbasis Kas Menuju Akrual pada pengelolaan Barang Milik Negara mulai tahun 2010, diantaranya yaitu dengan melakukan penyusunan produk hukum, mempersiapkan infrastruktur penerapan, dan penguatan Sumber Daya Manusia untuk meningkatkan pemahaman atas Akuntansi Pemerintah Berbasis Kas Menuju Akrual, sebagai berikut:

1. Penyusunan produk hukum guna menunjang penerapan penyusutan.
 - a. Dalam beberapa bagian, penyusunan produk hukum dilakukan dengan berkoordinasi dengan Kementerian/Lembaga (K/L) teknis terkait. Di samping untuk mendapatkan masukan dari sisi teknis, melibatkan K/L juga merupakan salah satu upaya untuk memperkenalkan sejak dini konsep kebijakan penyusutan.
 - b. Menyiapkan satu modul yang khusus mengatur teknis beserta ilustrasi kasus penerapan penyusutan. Modul disusun secara *user- friendly* agar mudah dipahami, yang antara lain berisi penjelasan asumsi

dasar penyusutan, apa yang harus dilakukan oleh K/L terkait penyusutan, cara menghitung penyusutan *step-by-step*, ilustrasi kasus penerapan penyusutan, sampai dengan cara pengungkapan penyusutan pada Catatan Atas Laporan Keuangan.

2. Pengembangan infrastruktur penerapan akuntansi pemerintah berbasis Kas Menuju Akrua. Pengembangan infrastruktur berupa aplikasi dilakukan untuk meminimalisir pengambilan keputusan oleh operator, sehingga dapat mengurangi risiko kesalahan manusia dalam menerapkan penyusutan. Kementerian Keuangan dalam hal ini Direktorat Jenderal Kekayaan Negara bekerja sama dengan Direktorat Jenderal Perbendaharaan, mengupayakan suatu sistem aplikasi guna menunjang penerapan penyusutan.
3. Penguatan kapasitas sumber daya manusia.
 - a. Guna mendapatkan pemahaman yang sama, penguatan kapasitas sumber daya manusia dilakukan di seluruh lapisan baik dari sisi internal Kementerian Keuangan maupun Kementerian/Lembaga. Penguatan SDM di Kementerian Keuangan dimaksudkan untuk memantapkan pengetahuan terkait penyusutan kepada seluruh pembina laporan barang K/L di lingkungan Direktorat Jenderal Kekayaan Negara dan pembina laporan keuangan K/L di lingkungan Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
 - b. Kementerian Keuangan juga melakukan sosialisasi yang ditujukan kepada jajaran Pengelola Barang, Pengguna Barang, dan Pengawas Fungsional.

4.2. Periode Akuntansi Berbasis *Cash Towards Accrual* (2013 – 2014)

Selanjutnya, periode 2013-2014, Pemerintah menerapkan akuntansi Pemerintah berbasis *Cash Towards Accrual*. Dengan basis ini, Pemerintah sudah mulai menerapkan penyusutan atas aset tetap dan menyajikannya dengan nilai buku, yaitu nilai perolehan atas aset tetap ditambah dengan kapitalisasi yang timbul atas aset tersebut dikurangi dengan penyusutan. Pengakuan atas suatu aset tetap dilaksanakan pada saat manfaat ekonomi telah diperoleh Pemerintah. Lebih lanjut, penghapusan atas suatu aset tetap dilakukan dengan mempertimbangkan prinsip *substance over form* (substansi mengungguli formal), dimana ketiadaan substansi dan/atau ketiadaan manfaat ekonomi atas suatu aset menjadi dasar

dilakukannya penghapusan dari neraca. Sebagai pedoman dan acuan bagi entitas Pemerintah Pusat dalam melakukan penyusutan atas Barang Milik Negara, Menteri Keuangan menerbitkan 3 (tiga) produk hukum, yaitu:

1. Peraturan Menteri Keuangan (PMK) nomor 1/PMK.06/2013 tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap Pada Entitas Pemerintah Pusat;
2. Keputusan Menteri Keuangan (KMK) nomor 59/KMK.6/2013 tentang Tabel Masa Manfaat Dalam Rangka Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap Pada Entitas Pemerintah Pusat; dan
3. KMK Nomor 94/KMK.6/2013 tentang Modul Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap Pada Entitas Pemerintah Pusat.

Pada periode ini, Laporan Operasional sebagai wujud pelaporan *Income Statement* belum terbentuk. Segala bentuk pengeluaran atas aset (contoh pemakaian persediaan, pemeliharaan) belum diakui sebagai beban dalam Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.

Akuntansi berbasis *Cash Toward Accrual* merupakan masa transisi sebelum Pemerintah menerapkan basis akrual penuh. Pemahaman satuan kerja pada periode ini atas konsep-konsep akrual telah meningkat sebagai dampak positif diberikannya sosialisasi, pendampingan dan pelatihan secara intensif oleh Kementerian Keuangan selaku Pengelola Barang, sejak persiapan penerapan akuntansi berbasis *Cash Toward Accrual*. Namun demikian, Kementerian Keuangan tetap mengambil beberapa langkah persiapan penerapan akuntansi pemerintah berbasis Akrua penuh pada pengelolaan Barang Milik Negara. Diantara upaya persiapan tersebut adalah penyempurnaan dasar hukum sebagai payung dalam penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual, pengembangan infrastruktur sistem dari *cash toward accrual* ke basis akrual penuh, dan penguatan pemahaman Pengguna Barang/ Kuasa Pengguna Barang melalui sosialisasi dan pelatihan-pelatihan.

4.3. Periode Akuntansi Berbasis Akrua Penuh (mulai tahun 2015)

Sejalan dengan ketentuan pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, pada tahun 2015 Pemerintah wajib untuk mulai menerapkan akuntansi Pemerintah berbasis akrual penuh. Dengan basis ini, seluruh transaksi terkait aset sepenuhnya didasarkan pada prinsip-prinsip akrual, yaitu diakui pada saat transaksi itu terjadi. Pada basis akrual penuh, pendapatan dicatat pada saat terjadi transaksi penjualan meskipun kas belum

diterima, sedangkan beban dicatat pada saat suatu biaya timbul akibat dijalankannya suatu kegiatan operasional entitas, meskipun belum mengeluarkan kas. Laporan Operasional yang merupakan laporan yang berfungsi menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan telah terbentuk, sehingga pos-pos pendapatan, beban dan surplus/defisit yang timbul atas suatu aset juga telah diakui dan disajikan secara memadai. Diantara pos pendapatan terkait aset yang terbentuk pada tahap ini adalah Pendapatan dari Pemindahtanganan Aset Barang Milik Negara (Penjualan, Tukar Menukar dan Pemindahtanganan Lainnya), Pendapatan dari Pemanfaatan Barang Milik Negara (Pendapatan dari Sewa, Kerjasama Pemanfaatan, dan Bangun Guna Serah/Bangun Serah Guna), dan Pendapatan dari Pengelolaan Barang Milik Negara (Pendapatan dari Pengelolaan Barang Milik Negara pada Pengelola Barang dan yang Berasal dari Kontrak Karya Kerja Sama/KKKS dan Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara/PPKP2B). Dengan basis akrual, segala bentuk pengeluaran atas aset telah diperhitungkan dan dicatat sebagai beban. Diantara beban terkait aset yang terbentuk pada penerapan akuntansi berbasis akrual penuh adalah Beban Penyusutan, Beban Amortisasi, dan Beban Persediaan.

4.4. Perbedaan akuntansi berbasis kas, kas menuju akrual dan akrual penuh pada pengelolaan BMN

a. Akuntansi Pemerintah Berbasis Kas

1. Pengakuan (aset, hak dan kewajiban, termasuk *leasing*)

Pada basis kas, pengakuan atas suatu aset tetap dilaksanakan pada saat pembayaran tunai telah dilakukan. Sebagai contoh apabila suatu aset telah diterima dan mulai digunakan oleh satuan kerja, namun pembayaran tunai atas aset tersebut belum dilakukan, maka aset belum dicatat dalam laporan barang satuan kerja. Pengakuan atas aset dalam catatan barang baru akan dilakukan pada saat pembayaran dilunasi.

2. Pengukuran

Pada basis kas, nilai BMN disajikan sebesar nilai perolehan/historis. Sebagai contoh sebidang tanah di kawasan Jakarta Pusat seluas 2000 m² yang diperoleh pada tahun 1950 dengan nilai saat itu sebesar Rp2.000.000,00 maka pada laporan barang tahun 2005 juga akan dicatat sebesar Rp2.000.000,00, meskipun nilai tanah di kawasan tersebut pada waktu pelaporan sudah melambung tinggi. Hal ini juga terjadi

pada aset berupa gedung dan bangunan, dimana atas kedua jenis aset tersebut dicatat sesuai dengan nilai perolehannya tanpa memperhitungkan adanya penyusutan.

3. Penyusutan dan amortisasi

Konsep penyusutan dan amortisasi pada tahap ini belum dikenal, mengingat tidak adanya kas keluar dalam penerapannya. Nilai yang tersaji dalam laporan barang milik negara merupakan nilai historis, yaitu nilai perolehan ditambah dengan kapitalisasi yang timbul selama masa manfaat aset tersebut. Sebagai gambaran, aset yang diperoleh tahun 1980 dapat dimungkinkan memiliki nilai yang sama dengan aset yang diperoleh tahun 2000, meskipun dengan kondisi jauh di bawah aset yang diperoleh tahun 2000 tersebut.

4. Penghapusan

Penghapusan atas suatu aset tetap hanya dilakukan apabila dasar hukum penghapusan telah diterbitkan, tanpa memperhatikan keberadaan substansi dari aset itu sendiri. Sebagai akibatnya, banyak aset yang sudah dalam kondisi rusak berat, tidak memiliki manfaat ekonomis bagi Pemerintah, dan bahkan hilang, masih dicatat dalam laporan barang karena masih menunggu dasar hukum penghapusannya.

5. Pelaporan

Pada cash basis, pelaporan barang sudah dilakukan namun masih belum terunifikasi dengan pelaporan keuangan. Sampai dengan tahun 2003, neraca Pemerintah Pusat belum terbentuk. Laporan yang dihasilkan dari proses pendapatan dan belanja Negara saat itu hanya satu, yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA). LRA merupakan laporan Pemerintah dalam satu tahun anggaran terkait pendapatan negara dan realisasi penggunaannya dalam menjalankan tugas dan fungsi Pemerintah.

b. Akuntansi Pemerintah Berbasis Kas Menuju Akrual

1. Pengakuan (aset, hak dan kewajiban, termasuk *leasing*)

Melalui basis *Cash Toward Accrual*, pengakuan atas suatu aset tetap dilaksanakan pada saat manfaat ekonomi telah diperoleh Pemerintah. Dalam basis ini, meskipun proses penganggaran dan belanja suatu aset belum selesai, namun manfaat ekonomi sudah diperoleh satuan kerja, maka pengakuan atas aset tersebut

sudah dilakukan. Sebagai contoh adalah aset yang diperoleh dari hibah. Secara ideal, proses registrasi hibah dilaksanakan terlebih dahulu sebelum serah terima aset. Namun dalam pelaksanaannya, proses serah terima barang dilakukan secara paralel dengan registrasi hibah. Dalam kondisi tersebut, maka prinsip *substance over form* diterapkan dimana pengakuan atas aset dilakukan ketika manfaat ekonomi diperoleh, yaitu pada saat serah terima aset.

2. Pengukuran

Pada basis *Cash Towards Accrual*, nilai BMN disajikan sebesar nilai buku, yaitu *carrying value* atas barang milik negara tersebut dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Nilai yang dihasilkan dari kegiatan inventarisasi dan penilaian pada tahun 2007 s.d. 2010 dalam rangka menyajikan nilai aset pada neraca awal menjadi titik awal penyajian nilai wajar atas aset Pemerintah Pusat.

3. Penyusutan dan amortisasi

Dengan basis ini, Pemerintah sudah mulai menerapkan penyusutan atas aset tetap dan menyajikannya dengan nilai buku, yaitu nilai perolehan atas aset tetap ditambah dengan kapitalisasi yang timbul atas aset tersebut dikurangi dengan penyusutan.

4. Penghapusan

Penghapusan atas suatu aset tetap dilakukan dengan mempertimbangkan prinsip *substance over form*, dimana ketiadaan substansi dan/atau ketiadaan manfaat ekonomi atas suatu aset menjadi dasar dilakukannya penghapusan dari neraca. Di sisi lain, ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Barang Milik Negara mengatur bahwa penghapusan Barang Milik Negara dapat dilakukan dalam hal telah ada persetujuan dari DPR/Presiden/Menteri Keuangan selaku Pengelola Barang atau Pengguna Barang sesuai dengan batas pendelegasian kewenangan. Guna menjembatani dua 'kutub' antara prinsip akuntansi dan prinsip legal, dibentuk suatu daftar di luar neraca yang berfungsi menampung aset-aset yang sudah diusulkan penghapusannya namun belum diberikan persetujuan penghapusannya.

5. Pelaporan

Dalam penerapan akuntansi berbasis akrual penuh, dihasilkan 4 (empat) laporan keuangan pokok, yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA); Neraca; Laporan Arus Kas (LAK); dan Catatan

atas Laporan Keuangan (CaLK). Posisi nilai Barang Milik Negara dilaporkan pada neraca, khususnya pada akun Persediaan, Aset Tetap dan Aset Lainnya. Penjelasan atas transaksi Barang Milik Negara yang berdampak signifikan terhadap laporan keuangan diungkapkan secara memadai dalam CaLK.

c. Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual

1. Pengakuan (aset, hak dan kewajiban, termasuk leasing)

Tidak ada perbedaan yang berarti dalam pengakuan aset antara basis akrual penuh dengan basis *cash towards accrual*. Hal ini karena prinsip *substance over form* sudah diterapkan sejak basis *cash accrual*, yaitu bahwa pengakuan atas suatu aset tetap dilaksanakan pada saat manfaat ekonomi telah diperoleh Pemerintah.

2. Pengukuran

Sama dengan basis *cash towards accrual*, basis akrual penuh juga menyajikan nilai Barang Milik Negara sebesar nilai buku, yaitu *carrying value* atas Barang Milik Negara tersebut dikurangi dengan akumulasi penyusutan/akumulasi amortisasi.

3. Penyusutan dan amortisasi

Dengan basis ini, selain menerapkan penyusutan atas aset tetap, Pemerintah juga sudah menerapkan amortisasi atas aset tak berwujud yang dimilikinya. Telah terbentuk beban penyusutan dan beban amortisasi yang selanjutnya dilaporkan dalam Laporan Operasional, yang bersama-sama dengan beban lainnya menjadi pengurang bagi pendapatan yang diterima negara pada tahun berjalan.

4. Pelaporan

Dalam penerapan akuntansi berbasis akrual penuh, dihasilkan 7 (tujuh) laporan keuangan pokok, yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL); Neraca; Laporan Operasional (LO); Laporan Arus Kas (LAK); Laporan Perubahan Ekuitas (LPE); dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Jika dibandingkan dengan basis *Cash Towards Accrual*, terdapat 3 (tiga) pelaporan yang baru, yaitu LPSAL, LO, dan LPE. Pada saat akuntansi berbasis *Cash Towards Accrual* diterapkan, transaksi terkait Barang Milik Negara hanya men-support Laporan Neraca. Dengan penerapan basis akrual penuh, transaksi Barang Milik Negara tidak hanya men-support Laporan

Neraca, tetapi juga LO dan LPE. Beban penyusutan, beban amortisasi, dan beban persediaan yang pada basis *Cash Towards Accrual* belum terbentuk dan dilaporkan, maka dengan basis akrual penuh, ketiga jenis beban tersebut dilaporkan dalam LO. Sedangkan untuk transaksi terkait Barang Milik Negara yang mengakibatkan diperlukannya penyesuaian Nilai dan Koreksi Ekuitas pada tahun anggaran yang lalu, dilaporkan pada LPE.

Secara ringkas, perbedaan penerapan basis akuntansi pemerintah pada masing-masing tahapan dapat disampaikan pada tabel berikut:

Periode	Jenis Laporan	Perlakuan Akuntansi
s.d. 2012 Berbasis Kas	– Laporan Realisasi Anggaran – Laporan Arus Kas	Semua pendapatan dan belanja Pemerintah diakui pada saat uang diterima dan pada saat uang dibelanjakan/dikeluarkan.
2013 s.d. 2014 Berbasis Kas Menuju Akrual	– Laporan Realisasi Anggaran – Neraca – Laporan Arus Kas – Catatan atas Laporan Keuangan.	– Menggunakan 2 basis, yaitu Basis Kas dan Basis Akrual. – BASIS KAS: untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan; – Entitas diperkenankan menggunakan basis akrual sepenuhnya, namun tetap menyajikan Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan basis kas. – Segala bentuk pengeluaran atas aset (contoh pemakaian persediaan, pemeliharaan, penyusutan) belum diakui sebagai beban – BASIS AKRUAL: untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas; – Penyusutan atas aset tetap telah dilakukan.
2015 s.d. sekarang	– Laporan Realisasi Anggaran – Laporan Perubahan SAL – Neraca – Laporan Operasional (LO) – Perubahan Ekuitas (LPE) – Laporan Arus Kas – Catatan Atas Laporan Keuangan	– Pendapatan diakui pada saat hak telah diperoleh (<i>earned</i>) dan beban (belanja) diakui pada saat kewajiban timbul atau sumber daya dikonsumsi – Penyusutan atas aset tetap dilakukan. – Segala bentuk pengeluaran atas aset (contoh pemakaian persediaan, pemeliharaan) diakui sebagai beban. – Koreksi beban Tahun Anggaran Yang Lalu (TAYL) disajikan pada LPE – Amortisasi atas aset tak berwujud telah dilakukan.

Upaya pemerintah yang luar biasa dalam rangka menerapkan akuntansi berbasis akrual penuh membawa dampak positif yang begitu besar pada pelaporan keuangan Pemerintah, diantaranya:

- menyajikan nilai wajar Barang Milik Negara pada laporan keuangan.

Akuntansi berbasis akrual secara umum mencatat transaksi berdasarkan kapan terjadinya suatu pendapatan atau biaya itu terjadi. Dalam konteks pengelolaan Barang Milik Negara, konsep penyusutan dan amortisasi telah diterapkan, meski tidak ada kas keluar dalam penerapannya. Dengan basis akrual, nilai Barang Milik Negara disajikan sebesar nilai buku, yaitu *carrying value* atas Barang Milik Negara tersebut dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Perkembangan nilai Barang Milik Negara dari tahun 2007 s.d. 2015 menunjukkan pertumbuhan yang luar biasa. Pada tahun 2007, dimana pada saat itu barang milik negara masih disajikan berdasarkan nilai historis dan kegiatan inventarisasi dan penilaian dalam rangka penyusunan neraca awal baru dimulai, nilai barang milik negara yang tercatat pada laporan barang masih sebesar Rp440,26 triliun. Nilai ini terus tumbuh seiring dilaksanakannya kegiatan penilaian, hingga pada tahun 2012 setahun sebelum diterapkannya basis *cash towards accrual*, nilai Barang Milik Negara mencapai Rp2.012 triliun (Kementerian Keuangan, 2015). Nilai ini turun pada tahun 2013 menjadi sebesar Rp1.816 triliun sebagai akibat diterapkannya penyusutan untuk pertama kali. Penyusutan atas Barang Milik Negara sebagai salah satu wujud diterapkannya akuntansi pemerintah berbasis akrual memungkinkan Pemerintah untuk menyajikan nilai wajar atas aset tetap dan aset tetap tak berwujud.

- Menginformasikan nilai *underlying asset* yang lebih wajar bagi investor Surat Berharga Syariah Negara (SBSN)

Sebelum penerapan akrual, nilai barang milik Negara yang ditetapkan sebagai *underlying asset* masih sebesar data *Executive Summary* (Exsum), yaitu data historis yang berupa data awal (*preliminary data*) yang dibangun oleh Kementerian Keuangan cq. DJKN dalam rangka persiapan pelaksanaan kegiatan revaluasi Barang Milik Negara (Puspitarini, 2017). Trend nilai Barang Milik Negara yang ditetapkan sebagai *underlying asset* dari tahun 2008 s.d. tahun 2015 secara umum mengalami kenaikan. Pada tahun pertama SBSN diterbitkan yaitu pada tahun 2008, nilai BMN yang menjadi *underlying asset* penerbitan SBSN adalah sebesar Rp1.985 miliar. Nilai ini terus tumbuh hingga menjadi

sebesar Rp. 110.544 miliar pada tahun 2015 (LBMN TA 2015 *audited*).

Sejak digunakannya data penatausahaan Barang Milik Negara yang berbasis akrual pada tahun 2015, informasi nilai barang milik negara yang ditetapkan sebagai *underlying assets* yang disampaikan kepada investor SBSN telah mencerminkan nilai wajar.

- c. Informasi terkait Barang Milik Negara dapat diakses kapan saja oleh pengguna laporan. Seringkali dalam rangka kepentingan manajerial, pimpinan Kementerian/Lembaga menghendaki informasi laporan keuangan yang cepat dan handal. Dengan basis kas, hal ini sulit untuk diwujudkan mengingat laporan barang yang belum terintegrasi dengan laporan keuangan. Dengan penerapan basis akrual, permasalahan ini tidak terjadi lagi mengingat informasi tentang barang milik negara sudah tersaji dalam laporan keuangan pemerintah.
- d. Memungkinkan dilakukannya integrasi anggaran dan aset, sehingga terwujud efisiensi APBN dan memungkinkan dilakukannya pengukuran kinerja atas aset.
Terbentuknya neraca, LO, dan LPE memungkinkan Pemerintah untuk dapat mengetahui potensi suatu aset, baik dari nilai sisa maupun sisa masa manfaatnya. Disamping itu, adanya beban penyusutan dan beban administrasi pada setiap periode memberikan bentuk pendekatan yang lebih sistematis dan logis dalam hal penganggaran biaya pemeliharaan dan belanja modal.
- e. Dengan diterapkannya penyusutan, potensi suatu aset mengalami pemutakhiran setiap periode sehingga pendekatan dalam pengambilan keputusan dapat lebih dipertanggungjawabkan. Selanjutnya dengan penerapan penyusutan, beban penyusutan yang merupakan salah satu *future cost* yang timbul sepanjang masa manfaat suatu aset hingga aset tersebut dihapuskan dapat diperhitungkan sejak awal pengadaannya sehingga analisa perencanaan guna pengambilan keputusan atas akuisisi suatu aset dapat dilakukan secara lebih akurat.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Seiring dengan perkembangan pendidikan masyarakat dan cepatnya arus informasi, tuntutan masyarakat atas kinerja sektor publik semakin meningkat. Masyarakat semakin kritis dan menuntut pemerintah untuk lebih akuntabel atas kinerja yang berhasil dicapai dengan pajak yang dibayar. Dengan tingginya tuntutan masyarakat tersebut, pemerintah berbagai negara mulai melakukan reformasi dalam

memberikan pelayanan kepada masyarakat sejak beberapa dekade terakhir, termasuk di dalamnya perbaikan atas manajemen aset publik. Penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual merupakan salah satu upaya dalam melakukan reformasi atas manajemen aset publik di Indonesia, khususnya dari sisi pencatatan dan pelaporan aset. Dengan penerapan akuntansi berbasis akrual, informasi aset yang tersaji dalam laporan keuangan menjadi lebih handal, efisien, efektif, transparan dan akuntabel. Beberapa perbedaan dalam penerapan akuntansi pemerintah berbasis kas dan berbasis akrual telah dibahas dalam tulisan ini, mulai dari pengakuan hingga penghapusan aset. Secara umum, perbedaan mendasar dari kedua basis tersebut adalah bahwa basis akrual mengakui transaksi ekonomi pada saat transaksi tersebut terjadi, sementara basis kas mengakui transaksi tersebut pada saat terjadi arus kas masuk/keluar. Salah satu komponen penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual dalam konteks pengelolaan Barang Milik Negara adalah penyusutan dan amortisasi. Penerapan akuntansi berbasis akrual memberikan dampak positif yang begitu besar pada pelaporan keuangan Pemerintah, yaitu: menyajikan nilai wajar barang milik negara pada laporan keuangan, menginformasikan nilai *underlying asset* yang lebih wajar bagi investor SBSN, informasi terkait Barang Milik Negara dapat diakses kapan saja oleh pengguna laporan, memungkinkan dilakukannya integrasi anggaran dan aset sehingga terwujud efisiensi APBN, memungkinkan dilakukannya pengukuran kinerja atas aset, dan mengetahui potensi suatu aset setiap periode sehingga pendekatan dalam pengambilan keputusan dapat lebih dipertanggungjawabkan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini merupakan penelitian atas penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual pada pemerintah pusat. Penelitian selanjutnya dapat dikembangkan pada obyek pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA (REFERENCES)

- Athukorala, Sarath L. 2003. *Accrual Budgeting And Accounting In Government And Its Relevance For Developing Member Countries*. Asian Development Bank.
- Aucoin, P. 1990. *Administrative Reform In Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes And Pendulums*. Governance: an International Journal of Policy and Administration, 3, 115–137.
- Creswell, John W. Penerjemah Ahmad Lintang Lazuardi. 2014. *Penelitian Kualitatif dan Desain*

- Riset, Memilih di Antara Lima Pendekatan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Gillibrand, A. and Hilton, B. 1998. *Resource Accounting and Budgeting: Principles, Concepts and Practice – The MoD Case*. Public Money and Management, vol. 18, no. 2, pp. 21-28.
- Grubisic, M., Nusinovic, M. & Gorana, R., 2008. *From Accountable Government To Public Asset Management Reform and Welfare*. Privredna Kretanja i Ekonomska Politika, p. 117.
- Guthrie, J., 1998. *Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?* Financial Accountability and Management, 14(1), 1-18.
- Hadiyanto, 2009. *Strategic Asset Management: Kontribusi Pengelolaan Aset Negara dalam Mewujudkan APBN yang Efektif dan Optimal*.
- Hodges, R. & Mellett, H. 2003. *Reporting Public Sector Financial Results*. Public Management Review, Vol. 5, No. 1, 99-113.
- Hood, C. 1995. *The New Public Management In The 1980s Variations On A Theme*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 20 Nos 2/3, pp. 93-110.
- Khan, A and Mayes. 2009. *Transition To Accrual Accounting*. International Monetary Fund.
- Lapsley, I. 1999. *Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity?* Financial Accountability Management, vol. 15, no. 3, pp. 201-207 in Deaconu, A., Nistor, C.S., Filip, C. 2011. *The Impact Of Accrual Accounting On Public Sector Management: An Exploratory Study For Romania*. Transylvanian Review of Administrative Sciences, No. 32 E/2011, pp. 74-97.
- Lapsley, I. and Oldfield, R. 2001. *Transforming the Public Sector: Management Consultants as Agents of Change*. European Accounting Review, vol. 10, no. 3, pp. 523-543 in Deaconu, A., Nistor, C.S., Filip, C. 2011. *The Impact Of Accrual Accounting On Public Sector Management: An Exploratory Study For Romania*. Transylvanian Review of Administrative Sciences, No. 32 E/2011, pp. 74-97.
- Likierman, A. 2000. *Changes to Managerial Decision Taking in U.K. Central Government*. Management Accounting Research, vol. 11, no. 2, pp. 253-261.
- Lye, J., Perera, H. and Rahman, A. 2005. *The Evolution of Accruals-based Crown (Government) Financial Statements in New Zealand*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 18, no. 6, pp. 784-815.
- Mellett, H. 1997. *The Role of Resource Accounting in the U.K Government's Quest for Better Accounting*. Accounting and Business Research, Vol. 27, No. 2, pp. 157-68.
- Pallot, J. 1992. *Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting*. Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol. 5, no. 1, pp. 38-59. 97
- Pallot, J. 1994. *The Development of Accrual-Based Accounts for the Government of New Zealand*. Advances in International Accounting, vol. 7, pp. 287-308.
- Parker, L. and Guthrie, J. 1990. *Public Sector Accounting and the Challenge of Managerialism*, in Deaconu, A., Nistor, C.S., Filip, C. 2011. *The Impact Of Accrual Accounting On Public Sector Management: An Exploratory Study For Romania*. Transylvanian Review of Administrative Sciences, No. 32 E/2011, pp. 74-97.
- Perrin, J. 1998. *Resource Accounting and Budgeting: From Cash to Accruals in 25 Years*. Public Money and Management, vol. 18, no. 2, pp. 7-10.
- Puspitarini, I., 2017. *Reformasi Pengelolaan Barang Milik Negara dan Tantangan Ke Depan*. In: Esai Keuangan Negara: Sumbangsih Pemikiran untuk Penerimaan Negara. Jakarta: s.n., p. 350.
- Puspitarini, I. 2017. *Analisis SWOT Atas Penggunaan Data Barang Milik Negara Sebagai Dasar Penetapan Underlying Asset Surat Berharga Syariah Negara*. Manajemen Keuangan Publikvol.1, No.1, pp 15-21
- Puspitarini, I., Firmansyah, A. & Handayani, D., 2017. *Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Komitmen Pimpinan Terhadap Penerapan Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Pada Pengelolaan Barang Milik Negara*. Bandung, Universitas Widyatama, p. 540.
- Sugiyono. 2016. *Metode Penelitian Kuantitatif, kualitatif dan R & D*. Bandung: Alfabeta.
- Van der Hoek, M.P. 2005. *From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience*. Public Budgeting and Finance, vol. 25, no. 1, pp. 32-45.

-
- Veale, R. 1987. *Managing Corporate Real Estate Assets: A Survey of US Real Estate Executives*, Massachusetts: Massachusetts Institute of Technology, Laboratory of Architecture and Planning.
- Yamamoto, K. 1999. *Accounting System Reform in Japanese Local Governments*. Financial Accountability and Management, vol. 15, no. 3-4, pp. 291-307
- Yusof, Y., 2013. *The Effectiveness of Public Asset Management in Malaysia*. Queensland: Queensland University of Technology.