

**ANALISIS PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP)  
BERBASIS AKRUAL (*ACCRUAL BASIS*) MENURUT PP NOMOR 71 TAHUN 2010  
(STUDI KASUS PADA PEMERINTAH KOTA MALANG)**

**Disusun Oleh:  
Mohammad Fachmi Rizaldy  
NIM. 105020300111042**

**Dosen Pembimbing:  
Nurkholis, Ph.D., Ak., CA.  
NIP. 196607061992031001**

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis,  
Universitas Brawijaya, Jl. M.T Haryono 165, Malang.  
Email: [mfachmir13@gmail.com](mailto:mfachmir13@gmail.com)

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bentuk laporan keuangan Pemerintah Kota Malang sebelum dan sesudah penerapan PP No.71 Tahun 2010 tentang SAP Berbasis Akruwal, persiapan dalam penerapan PP No.71 Tahun 2010 dan hambatan dalam penerapan PP No.71 Tahun 2010. Jenis penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kualitatif. Hasil analisis menunjukkan bahwa laporan keuangan Pemerintah Kota Malang tahun 2015, telah sesuai dengan PP No. 71 Tahun 2010 berbasis akrual. Perbedaan bentuk laporan keuangan sebelum dan sesudah penerapan PP No.71 Tahun 2010 terlihat pada penambahan laporan keuangan yaitu Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Persiapan yang dilakukan dalam upaya penerapan PP Nomor 71 Tahun 2010 diantaranya pembaharuan sistem dalam penyusunan dan pelaporan keuangan berbasis akrual, mengeluarkan regulasi tingkat kota, melakukan pelatihan secara berkala kepada SKPD-SKPD di lingkungan Pemerintah Kota Malang, dan melakukan pendampingan penyusunan laporan keuangan. Hambatan penerapan PP Nomor 71 Tahun 2010 diantaranya tidak ada standarisasi sistem aplikasi dalam penyusunan laporan keuangan dari pemerintah pusat, kurangnya komitmen pemimpin dalam upaya menerapkan basis akrual secara penuh, sangat terbatasnya jumlah personil pemerintah daerah yang berlatar belakang pendidikan akuntansi, dan pengelolaan aset daerah dapat menimbulkan konsekuensi hukum karena belum adanya aturan teknis yang mengatur tentang penyusutan aset.

Kata kunci: Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan, basis akrual, Pemerintah Kota Malang

**PENDAHULUAN**

Selama beberapa dekade pemerintah sudah melakukan berbagai upaya untuk memperbaiki kualitas kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pemerintahan di Indonesia. Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Sesuai dengan amanat tersebut, pemerintah menerapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis Kas Menuju Akruwal. Penerapan Peraturan Pemerintah tersebut masih bersifat

sementara karena Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 menyatakan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan paling lambat 5 (lima) tahun.

Penerapan basis akrual secara sepenuhnya pada sistem akuntansi keuangan pemerintahan memerlukan banyak perubahan pada sumber daya manusia dan teknologi, maka penerapan tersebut dilakukan secara bertahap melalui suatu proses transisi. Dalam rangka mewujudkan tujuan di atas, pemerintah menerapkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrual yang menegaskan bahwa pemerintah menerapkan SAP berbasis akrual, dimana penerapan tersebut dapat dilakukan secara bertahap dari penerapan SAP berbasis kas menuju akrual menjadi SAP berbasis akrual.

Secara konseptual akuntansi berbasis akrual dipercaya dapat menghasilkan informasi yang lebih akuntabel dan transparan dibandingkan akuntansi berbasis kas. Akuntansi berbasis akrual mampu mendukung terlaksananya perhitungan biaya pelayanan publik dengan lebih wajar. Menurut Mardiasmo (2003), pengaplikasian *accrual basis* dalam akuntansi sektor publik pada dasarnya adalah untuk menentukan *cost of services* dan *charging for services*, yaitu untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Nilai yang dihasilkan mencakup seluruh beban yang terjadi, tidak hanya jumlah yang telah dibayarkan. Dengan memasukkan seluruh beban, baik yang sudah dibayarkan maupun yang belum dibayar, akuntansi berbasis akrual mampu menyediakan pengukuran yang lebih baik, pengakuan yang tepat, dan pengakuan kewajiban di masa mendatang.

Faktor-faktor yang mendukung keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual adalah strategi yang direncanakan dengan baik, komitmen, tujuan yang dikomunikasikan dengan jelas, sumber daya manusia yang andal, dan sistem informasi yang sesuai dengan kebutuhan (KSAP, 2006). Penerapan SAP berbasis akrual direncanakan secara hati-hati dan menggunakan masa transisi dengan menetapkan SAP berbasis kas menuju akrual terlebih dahulu. Hingga saat ini pemerintah masih memperbolehkan penggunaannya oleh unit pemerintahan yang belum siap menerapkan SAP berbasis akrual, karena pada dasarnya, dibandingkan dengan SAP berbasis akrual, SAP berbasis kas menuju akrual sebenarnya tidak jauh berbeda. Pengaruh perlakuan akrual dalam akuntansi berbasis kas menuju akrual sudah banyak diakomodasi di dalam laporan keuangan terutama neraca yang disusun sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Keberadaan pos piutang, aset tetap, hutang merupakan bukti adanya proses pembukuan yang dipengaruhi oleh asas akrual.

Perubahan perlakuan akuntansi pemerintah menuju basis akrual tentu akan membawa dampak/implikasi yang bukan tanpa masalah dan tantangan. Simanjuntak (2010) dan Bastian (2006) dalam Akhyaruddin (2013) beberapa tantangan penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintahan Indonesia adalah sistem akuntansi dan *information technology (IT) based system*, komitmen dari pimpinan, tersedianya sumber daya manusia (SDM) yang kompeten, resistensi terhadap perubahan, dan lingkungan/masyarakat. Sementara Ritonga (2010) mengatakan bahwa untuk mendukung penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual diperlukan kondisi-kondisi yang mendukung, sekaligus menjadi permasalahan yang dihadapi saat ini, yaitu sebagai berikut:

1. Dukungan Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan.
2. Tersedianya sistem teknologi informasi yang mampu mengakomodasi persyaratan-persyaratan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual.
3. Harus ada komitmen dan dukungan politik dari para pengambil keputusan dalam pemerintahan.

Akuntansi berbasis akrual telah berhasil diterapkan di berbagai negara maju dan membawa manfaat. Sistem akuntansi yang diterapkan di Negara ini telah mampu memberikan kontribusi besar dalam menghasilkan informasi yang lebih komprehensif dibandingkan dengan sistem *cash* basis dalam hal kualitas dan kuantitasnya (Mardiasmo, 2003). Manfaat akuntansi berbasis akrual antara lain, mendukung manajemen kinerja, memfasilitasi manajemen keuangan yang lebih baik, memperluas dan meningkatkan informasi alokasi sumber daya, meningkatkan pelaporan keuangan, dan memfasilitasi dan meningkatkan manajemen aset (termasuk kas).

Penelitian ini dilakukan dengan motivasi bahwa untuk meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan, negara juga harus meningkatkan adopsi terhadap suatu inovasi, dalam hal ini penerapan SAP berbasis akrual pada penyusunan Laporan Keuangan Kementerian dan Lembaga (LKKL). Penelitian ini ingin menganalisis penerapan SAP berbasis akrual dalam penyusunan laporan keuangan. Alasan menggunakan level basis akrual adalah bahwa di Indonesia sedang dalam tahap implementasi SAP dengan basis tersebut, sehingga bukti-bukti empiris terkait dengan implementasi tersebut sangat dibutuhkan untuk mengetahui sejauh mana penerapan akuntansi berbasis akrual yang telah dilaksanakan pada sektor pemerintah.

Berdasarkan latar belakang di atas maka penulis mengadakan penelitian dengan judul: “Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual (*Accrual Basis*) menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 (Studi Kasus pada Pemerintah Kota Malang)”.

## LANDASAN TEORI

Pada dasarnya, hanya terdapat dua basis akuntansi atau dasar akuntansi yang dikenal dalam akuntansi, yaitu akuntansi berbasis kas (*cash basis*) dan akuntansi berbasis akrual (*accrual basis*). Sedangkan, jika ada basis akuntansi yang lain seperti basis kas modifikasian, atau akrual modifikasian, atau kas menuju akrual, merupakan modifikasi diantara basis kas dan basis akrual untuk masa transisi (Halim, 2012).

Menurut PSAP 01, Basis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Akuntansi kas mencatat pendapatan ketika diterima dan beban ketika dibayarkan. Dalam akuntansi berbasis kas, suatu transaksi atau kejadian diakui/dicatat ketika uang atas transaksi tersebut diterima atau dikeluarkan. Dengan kata lain, akuntansi berbasis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan kejadian lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar yang digunakan untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan (Ritonga,-). Akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan (KSAP, 2006). Hasil basis akrual dalam pengukuran akuntansi berdasarkan substansi dan kejadian, bukan ketika kas diterima atau dibayarkan, disamping itu juga meningkatkan *relevance, neutrality, timeliness, completeness, serta comparability*. Sedangkan menurut Tanjung (2006) basis pencatatan *cash toward accrual*, yaitu basis kas menuju akrual, dimana basis ini mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan memakai basis kas, sedangkan aset, hutang, dan ekuitas dicatat berdasarkan basis akrual. Penerapan Peraturan Pemerintah tersebut masih bersifat sementara karena Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 menyatakan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan paling lambat 5 (lima) tahun.

Standar akuntansi menciptakan metode yang seragam untuk menyajikan informasi sehingga laporan keuangan dari berbagai entitas pelaporan yang berbeda dapat dibandingkan dengan lebih mudah. Standar Akuntansi disusun berdasarkan kebutuhan penyusun laporan keuangan dan pihak pemegang kepentingan, dalam hal ini standar akuntansi keuangan bagi sektor swasta dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) bagi sektor publik/pemerintahan. Menurut PP No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Menurut Sinaga (2005) SAP merupakan pedoman untuk menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna, dan auditor. Pemerintah pusat dan juga pemerintah daerah wajib menyajikan laporan keuangan sesuai dengan SAP. Pengguna laporan keuangan termasuk legislatif akan menggunakan SAP untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dan eksternal auditor (BPK) akan menggunakannya sebagai kriteria dalam pelaksanaan *audit*. Sedangkan dalam ([www.wikiapbn.com](http://www.wikiapbn.com)), Standar akuntansi pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan, serta peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan pemerintah tersebut terdiri atas laporan keuangan pemerintah pusat (LKPP) dan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD).

Beberapa pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan merupakan pedoman dan acuan wajib dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan, baik pusat maupun daerah. Standar akuntansi menghasilkan laporan keuangan pemerintah yang digunakan sebagai alat komunikasi antara pemerintah dan *stakeholders* sehingga tercipta pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel.

Menurut Widjajarso (2010) permasalahan yang mungkin timbul dari penerapan basis akuntansi pada akuntansi pemerintah Indonesia dapat mencakup antara lain sebagai berikut:

1. Pendekatan perancangan akuntansi berbasis akrual
2. Jenis laporan keuangan.
3. Anggaran berbasis akrual
4. Pengakuan pendapatan
5. Pengakuan belanja/beban

## **METODE PENELITIAN**

Dalam penelitian ini, pemilihan metodologi penelitian dimulai dengan menempatkan bidang penelitian ke dalam pendekatan kualitatif. Menurut Moleong (2005, 6) Penelitian kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian misalnya perilaku, persepsi, motivasi, tindakan, dan lainlain secara holistik, dan dengan cara deskripsi dalam bentuk katakata dan bahasa pada suatu konteks khusus yang alamiah dan dengan memanfaatkan berbagai metode yang alamiah.

Penelitian ini akan menggunakan teknik penelitian deskriptif dan metode studi kasus. Teknik penelitian deskriptif merupakan teknik penelitian yang berkarakter kualitatif dengan menguraikan, menjabarkan, dan merangkai variabel-variabel yang diteliti menjadi sebuah untaian kata-kata dalam setiap pembahasannya. Menurut Yin (2013) studi kasus merupakan strategi yang cocok apabila pokok pertanyaan suatu penelitian berkenaan dengan “bagaimana” atau “mengapa”, peneliti memiliki sedikit peluang untuk mengontrol peristiwa-peristiwa yang akan diselidiki dan fokus penelitiannya terletak pada fenomena kontemporer (masa kini) di dalam kehidupan nyata. Penelitian studi kasus tepat digunakan pada penelitian

yang bersifat *eksplanatori*, yaitu penelitian yang dimaksudkan untuk menggali penjelasan kasualitas, atau sebab dan akibat yang terkandung di dalam obyek yang diteliti.

Untuk menganalisa penerapan SAP berbasis akrual dalam penyusunan laporan keuangan, dengan studi kasus pada Pemerintah Kota Malang, peneliti akan secara bertahap berusaha memahami objek studi. Kemudian peneliti melakukan interaksi dengan informan dan mencari sudut pandang informan. Selanjutnya diikuti dengan mengidentifikasi paradigma penelitian yang memberikan pedoman terhadap pemilihan metodologi penelitian yang tepat yaitu studi kasus. Langkah yang terakhir adalah pemilihan metode pengumpulan data dan analisis data yang tepat yaitu dengan observasi, wawancara, dan analisis dokumen.

Penetapan lokasi dari suatu penelitian sangat penting dalam rangka pertanggungjawaban data yang diperoleh. Oleh karena itu, lokasi penelitian perlu ditetapkan terlebih dahulu. Lokasi yang dipilih oleh peneliti sebagai tempat penelitian yaitu Pemerintah Kota Malang. Kota Malang menyusun laporan keuangan dengan menganut standar akuntansi pemerintahan yang berbasis kas menuju akrual. Kehadiran PP 71 tahun 2010 mengharuskan pemerintah Kota Malang untuk mengubah haluan menjadi basis akuntansi akrual. Sehingga objek penelitian ini adalah akuntansi pemerintahan dalam penyusunan laporan keuangan Pemerintah Kota Malang dan pihak-pihak yang akan bertindak sebagai narasumber adalah pihak yang terlibat langsung dalam kegiatan penyusunan laporan keuangan Pemerintah Kota Malang.

Teknik pengumpulan data merupakan langkah yang paling strategis dalam penelitian, karena tujuan utama dari penelitian adalah mendapatkan data. Menurut Sugiyono (2010) terdapat beberapa teknik pengumpulan data yang dapat dilakukan, diantaranya adalah dengan observasi (pengamatan), *interview* (wawancara), dan dokumentasi.

1. Observasi (pengamatan).
2. *Interview* (wawancara).
3. Dokumentasi.

Setiap penelitian memerlukan suatu analisis data yang berguna untuk memberikan jawaban terhadap permasalahan yang diteliti. Menurut Sugiyono (2010) analisis data adalah proses mencari dan menyusun secara sistematis data yang diperoleh dari hasil wawancara, catatan lapangan, dan dokumentasi, dengan cara mengorganisasikan data ke dalam kategori, menjabarkan ke dalam unit-unit, melakukan sintesa, menyusun ke dalam pola, memilih mana yang penting dan yang akan dipelajari, dan membuat kesimpulan sehingga mudah dipahami oleh diri sendiri maupun orang lain.

Peneliti akan menganalisis data yang dikumpulkan dengan menggunakan pendekatan interpretif dan teknik analisis Miles dan Huberman. Pendekatan interpretif merupakan suatu teknik menginterpretasikan arti data-data yang telah terkumpul dengan memberikan perhatian dan merekam sebanyak mungkin aspek situasi yang diteliti pada saat itu, sehingga memperoleh gambaran secara umum dan menyeluruh tentang keadaan sebenarnya. Adapun tahapan-tahapan analisis data dalam penelitian ini menurut teknik analisis Miles dan Huberman (1992) dalam Sugiyono (2013) yaitu sebagai berikut:

1. Reduksi data
2. Penyajian data

### 3. Pengambilan keputusan atau verifikasi

Keempat komponen tersebut saling interaktif yaitu saling mempengaruhi dan terkait. Pertama-tama dilakukan penelitian di lapangan dengan mengadakan wawancara atau observasi yang disebut tahap pengumpulan data. Karena data yang dikumpulkan banyak maka diadakan reduksi data. Setelah direduksi maka kemudian diadakan sajian data agar data terorganisasikan dan tersusun dalam pola hubungan, sehingga akan lebih mudah dipahami. Apabila ketiga hal tersebut selesai dilakukan, maka diambil suatu keputusan atau verifikasi.

Untuk memperoleh temuan dan interpretasi yang absah, maka perlu diteliti kredibilitasnya. Kredibilitas berkaitan dengan seberapa jauh kebenaran hasil penelitian dapat dipercaya. Dalam penelitian kualitatif, nilai kebenaran (validitas) temuan atau data ditentukan apabila tidak ada perbedaan antara yang dilaporkan peneliti dengan apa yang sesungguhnya terjadi pada objek yang diteliti. Menurut Sugiyono (2013) uji kredibilitas data atau kepercayaan terhadap data hasil penelitian kualitatif antara lain dilakukan dengan perpanjangan pengamatan, peningkatan ketekunan dalam penelitian, triangulasi, diskusi dengan teman sejawat, analisis kasus negatif, dan *member check*. Dalam penelitian ini pengujian kredibilitas data penelitian dilakukan dengan cara :

1. Meningkatkan ketekunan
2. Triangulasi
3. Menggunakan bahan referensi

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

#### Pemerintah Kota Malang

Kota Malang seperti kota-kota lain di Indonesia pada umumnya baru tumbuh dan berkembang setelah hadirnya pemerintah kolonial Belanda. Fasilitas umum di rencanakan sedemikian rupa agar memenuhi kebutuhan keluarga Belanda. Kesan diskriminatif itu masih berbekas hingga sekarang. Misalnya Ijen Boulevard kawasan sekitarnya. hanya dinikmati oleh keluarga- keluarga Belanda dan Bangsa Eropa lainnya, sementara penduduk pribumi harus puas bertempat tinggal di pinggiran kota dengan fasilitas yang kurang memadai. Kawasan perumahan itu sekarang bagai monumen yang menyimpan misteri dan seringkali mengundang keluarga-keluarga Belanda yang pernah bermukim disana untuk bernostalgia.

Pada Tahun 1879, di Kota Malang mulai beroperasi kereta api dan sejak itu Kota Malang berkembang dengan pesatnya. Berbagai kebutuhan masyarakatpun semakin meningkat terutama akan ruang gerak melakukan berbagai kegiatan. Akibatnya terjadilah perubahan tata guna tanah, daerah yang terbangun bermunculan tanpa terkendali. Perubahan fungsi lahan mengalami perubahan sangat pesat, seperti dari fungsi pertanian menjadi perumahan dan industri.

Sejalan perkembangan tersebut di atas, urbanisasi terus berlangsung dan kebutuhan masyarakat akan perumahan meningkat di luar kemampuan pemerintah, sementara tingkat ekonomi urbanis sangat terbatas, yang selanjutnya akan berakibat timbulnya perumahan-perumahan liar yang pada umumnya berkembang di sekitar daerah perdagangan, di sepanjang jalur hijau, sekitar sungai, rel kereta api dan lahan-lahan yang dianggap tidak bertuan. Selang beberapa lama kemudian daerah itu menjadi perkampungan, dan degradasi kualitas

lingkungan hidup mulai terjadi dengan segala dampak bawaannya. Gejala-gejala itu cenderung terus meningkat, dan sulit dibayangkan apa yang terjadi seandainya masalah itu diabaikan.

Kota Malang merupakan salah satu daerah otonom dan merupakan kota besar kedua di Jawa Timur setelah Kota Surabaya. Sebagai kota besar, Malang tidak lepas dari permasalahan sosial dan lingkungan yang semakin buruk kualitasnya. Kota yang pernah dianggap mempunyai tata kota yang terbaik di antara kota-kota Hindia Belanda ini, kini banyak dikeluhkan warganya seperti kemacetan dan kesemrawutan lalu lintas, suhu udara yang mulai panas, sampah yang berserakan atau harus merelokasi pedagang kaki lima yang memenuhi alun-alun kota. Namun terlepas dari berbagai permasalahan tata kotanya, pariwisata Kota Malang mampu menarik perhatian tersendiri. Dari segi geografis, Malang diuntungkan oleh keindahan alam daerah sekitarnya seperti Batu dengan agrowisatanya, pemandian Selecta, Songgoriti atau situs-situs purbakala peninggalan Kerajaan Singosari. Jarak tempuh yang tidak jauh dari kota membuat para pelancong menjadikan kota ini sebagai tempat singgah dan sekaligus tempat belanja. Perdagangan ini mampu mengubah konsep pariwisata Kota Malang dari kota peristirahatan menjadi kota wisata belanja.

### **Visi**

"Menjadikan Kota Malang sebagai kota bermartabat"

### **Misi**

- Menciptakan masyarakat yang makmur, berbudaya dan terdidik berdasarkan nilai-nilai spiritual yang agamis, toleran dan setara. (Visi: berbudaya, religius-toleran, terdidik dan aman)
- Meningkatkan kualitas pelayanan publik yang adil, terukur dan akuntabel. (Visi: adil, berbudaya, bersih)
- Mengembangkan potensi daerah yang berwawasan lingkungan yang berkesinambungan, adil, dan ekonomis. (Visi: terkemuka, asri, makmur, adil, terdidik)
- Meningkatkan kualitas pendidikan masyarakat Kota Malang sehingga bisa bersaing di era global. (Visi: terkemuka, terdidik)
- Meningkatkan kualitas kesehatan masyarakat Kota Malang baik fisik, maupun mental untuk menjadi masyarakat yang produktif. (Visi: makmur, berbudaya, adil, religius-toleran)
- Membangun Kota Malang sebagai kota tujuan wisata yang aman, nyaman, dan berbudaya (Visi: aman, berbudaya, bersih, terkemuka, makmur dan asri)
- Mendorong pelaku ekonomi sektor informal agar lebih produktif dan kompetitif. (Visi: adil, terkemuka, makmur)
- Mendorong produktivitas industri dan ekonomi skala besar yang berdaya saing, etis dan berwawasan lingkungan. (Visi: bersih, berbudaya, makmur, terkemuka, asri, adil)
- Mengembangkan sistem transportasi terpadu dan infrastruktur yang nyaman untuk meningkatkan kualitas hidup masyarakat. (Visi: berbudaya, makmur, adil, terkemuka)

### **Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah ( BPKAD )**

#### **Visi :**

*"Terwujudnya Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah yang Transparan dan Akuntabel"*

**Misi :**

*“Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah dilakukan secara tertib dan normatif “*

Secara tertib, Mengandung arti bahwa keuangan daerah dikelola secara tepat waktu dan tepat guna yang didukung dengan bukti-bukti administrasi yang dapat dipertanggungjawabkan ;

Normatif, Mengandung arti bahwa pengelolaan keuangan daerah dilaksanakan dengan berpedoman pada ketentuan yang berlaku.

**Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Kota Malang Berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual (*Accrual Basis*) Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010****Laporan Realisasi Anggaran**

Berdasarkan data penelitian dalam lampiran 1, laporan realisasi anggaran Pemerintah Kota Malang tahun anggaran 2015 terdiri dari:

## 1) Pos pendapatan

Laporan realisasi anggaran tahun anggaran 2015 menunjukkan bahwa penerimaan Pemerintah Kota Malang berasal dari pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang sah. Pada pendapatan asli daerah, Pemerintah Kota Malang menganggarkan pendapatan sebesar Rp 363.978.160.111,08 namun realisasi yang dicapai sebesar Rp 424.938.755.525,02 atau 116,75 % dari yang dianggarkan. Pendapatan asli daerah Pemerintah Kota Malang berasal dari pendapatan pajak daerah, pendapatan retribusi daerah, pendapatan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain PAD yang sah, dimana kontribusi terbesar berasal dari pendapatan pajak daerah sebesar 75% dari jumlah pendapatan asli daerah. Untuk pendapatan transfer, Pemerintah Kota Malang hanya berhasil merealisasikan sebesar Rp 1.389.352.934.193,00 dari jumlah yang dianggarkan sebesar Rp 1.438.480.451.121,50 atau hanya sebesar 96,58 %. Pendapatan transfer Pemerintah Kota Malang terdiri dari transfer pemerintah pusat-dana perimbangan dengan realisasi sebesar Rp 926.364.574.783,00, transfer pemerintah pusat-lainnya dengan realisasi sebesar Rp 224.102.748.000,00 yang hanya berasal dari dana penyesuaian, dan transfer pemerintah provinsi dengan realisasi sebesar Rp 238.885.611.401,00.

## 2) Pos belanja

Sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010 PSAP 02 tentang Laporan realisasi anggaran berbasis kas, klasifikasi belanja pemerintah daerah yang dilaporkan oleh Pemerintah Kota Malang di dalam laporan realisasi anggaran adalah belanja operasi yang meliputi belanja pegawai, belanja barang, hibah, bantuan sosial, dan bantuan keuangan, belanja modal yang meliputi belanja modal untuk perolehan tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan bangunan, dan aset tetap lainnya, dan belanja tak terduga. Belanja operasi yang dianggarkan Pemerintah Kota Malang untuk tahun anggaran 2015 adalah sebesar Rp 1.731.187.238.235,51 namun yang terealisasi hanya sebesar Rp 1.465.040.706.749,93. Untuk belanja modal, BPKAD menganggarkan sebesar Rp 396.116.084.374,77 dan hanya terealisasi sebesar 85,24 % atau sebesar Rp 337.647.558.967,36. Sedangkan untuk belanja tak terduga BPKAD hanya



menganggarkan sebesar Rp 5.041.039.000,00 dan hanya terealisasi sebesar Rp 657.238.601,00.

3) Pos transfer

Berdasarkan data penelitian, transaksi transfer yang dilakukan oleh Pemerintah Kota Malang hanya berasal dari bagi hasil retribusi ke desa, yang dianggarkan sebesar Rp 100.000.000,00 dan hanya terealisasi sebesar Rp 75.036.600,00.

4) Pos pembiayaan

Di dalam laporan realisasi anggaran yang dilaporkan oleh BPKAD selaku pengelola keuangan Pemerintah Kota Malang, transaksi yang berkaitan dengan pembiayaan hanya berasal dari penggunaan SILPA terkait penerimaan pembiayaan dan penyertaan modal pemerintah daerah terkait pengeluaran pembiayaan. BPKAD selaku pengelola keuangan Pemerintah Kota Malang dapat merealisasikan penggunaan SILPA sesuai yang dianggarkan untuk tahun anggaran 2015 yaitu sebesar Rp 322.985.750.377,67 . Sedangkan terkait penyertaan modal pemerintah daerah, BPKAD hanya dapat merealisasikan 47,18 % di tahun anggaran 2015 dari yang dianggarkan sebesar Rp 67.400.000.000,00.

### **Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih**

Pos-pos tersebut disajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya. LP-SAL dimaksudkan untuk memberikan ringkasan atas pemanfaatan saldo anggaran dan pembiayaan pemerintah, sehingga suatu entitas pelaporan harus menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam LP-SAL dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Laporan perubahan SAL Pemerintah Kota Malang per 31 desember 2015 menunjukkan saldo anggaran lebih akhir sebesar Rp 316.838.899.177,40 yang dimana itu sama dengan sisa lebih pembiayaan anggaran tahun 2015.

### **Neraca**

Berdasarkan PP No.71 tahun 2010 PSAP 01 tentang penyajian laporan keuangan, neraca adalah laporan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Di dalam laporan neraca, terdapat tiga pos penting, yaitu aset, kewajiban, dan ekuitas.

1. Aset

Di dalam neraca yang dilaporkan oleh BPKAD, menunjukkan total aset yang dimiliki Pemerintah Kota Malang per 31 Desember 2015 adalah sebesar Rp 5.526.662.906.695,95 dimana mengalami penurunan sebesar 9,7 % dari total aset per 31 Desember 2014 yang sebesar Rp 6.122.163.298.981,10. Penurunan total aset tersebut dikarenakan Pemerintah Kota Malang mulai menerapkan basis akrual secara penuh untuk pelaporan keuangan tahun 2015. Bila dilihat dari data penelitian, BPKAD selaku pelaksana fungsi akuntansi belum mengakui beberapa transaksi akrual seperti yang dianjurkan di dalam PP No.71 tahun 2010, seperti penyisihan piutang, beban dibayar dimuka, dan akumulasi penyusutan.

## 2. Kewajiban

Pada neraca tahun 2014, BPKAD belum mengakui adanya utang belanja dan pendapatan diterima dimuka. Sedangkan pada pelaporan keuangan tahun 2015, BPKAD mengakui utang belanja sebesar Rp 20.676.245.528,11 dan pendapatan diterima dimuka sebesar Rp 924.787.006,25.

## 3. Ekuitas

Bila dibandingkan antara neraca Pemerintah Kota Malang tahun 2014 dan 2015, pelaporan ekuitas di tahun 2014 masih terbagi menjadi ekuitas dana lancar, ekuitas dana investasi, dan ekuitas dana cadangan, sedangkan pelaporan di tahun 2015 hanya dilaporkan sebagai ekuitas, dimana jumlah yang dilaporkan berasal dari saldo akhir ekuitas pada laporan perubahan ekuitas sebesar Rp 5.503.633.540.561,59.

### **Laporan Arus Kas**

Arus kas yang berasal dari aktivitas operasi, BPKAD melaporkan jumlah arus kas masuk sebesar Rp 1.828.868.693.718,06 dan arus kas keluar sebesar Rp 1.465.772.981.950,93. Untuk arus kas yang berasal dari aktivitas investasi, arus kas masuk yang diterima oleh BUD Kota Malang sebesar Rp203.996.000,00 dan arus kas keluar sebesar Rp 337.647.558,967,36. Arus kas bersih dari aktivitas pendanaan tahun 2015 adalah sebesar (Rp31.799.000.000,00) yang disebabkan tidak adanya aliran kas masuk di bendahara umum daerah dan hanya mengeluarkan kas untuk Penyertaan Modal Pemerintah Daerah sebesar Rp 31.799.000.000,00. Sedangkan Arus kas dari aktivitas transitoris pada tanggal 31 Desember 2015 sebesar Rp 132.764.639.740,15. Nilai tersebut merupakan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK) yang telah dipungut dan disetor kembali sebesar Rp 132.764.639.740,15.

### **Laporan Operasional**

Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh Pemerintah Kota Malang untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Unsur yang dicakup secara langsung dalam Laporan Operasional terdiri dari pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut:

#### a) Pendapatan-LO

Dalam laporan operasional per 31 Desember 2015, Pemerintah Kota Malang melaporkan pendapatan akrual yang diterima sebesar Rp 1.987.778.794.084,87, yang berasal dari pendapatan asli daerah sebesar Rp 448.994.606.726,87, pendapatan transfer sebesar Rp 1.428.897.324.777,00, dan pendapatan lain-lain yang sah sebesar Rp 119.886.862.581,00

#### b) Beban-LO

Beban operasional yang dilaporkan Pemerintah Kota Malang per 31 Desember 2015 adalah sebesar Rp 1.849.318.942.615,33

#### c) Surplus/defisit dari kegiatan non operasional

Selain melaporkan pendapatan dan beban dari kegiatan operasional, laporan operasional juga menyajikan surplus/defisit dari kegiatan non operasional. Dalam laporan operasional Pemerintah Kota Malang per 31 Desember 2015, BPKAD

melaporkan surplus dari kegiatan non operasional sebesar Rp 17.295.207.800,00. Jumlah tersebut adalah Surplus Kegiatan Non Operasional-LO yang diperoleh dari kenaikan nilai investasi pada perusahaan daerah tahun 2015.

d) Pos luar biasa

Pemerintah Kota Malang juga mengakui adanya beban luar biasa yang dikeluarkan di tahun 2015 sebesar Rp 657.238.601,00. Dari uraian laporan operasional Pemerintah Kota Malang per 31 Desember 2015, maka dapat dihitung besarnya Surplus-LO yang diterima Pemerintah Kota Malang pada tahun 2015 adalah sebesar Rp155.097.820.668,54

### Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan perubahan ekuitas yang dilaporkan Pemerintah Kota Malang menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam laporan perubahan ekuitas nantinya akan disajikan lebih rinci oleh entitas pelaporan yaitu Pemerintah Kota Malang di dalam catatan atas laporan keuangan. saldo ekuitas akhir yang dilaporkan pemerintah Kota Malang adalah sebesar Rp5.503.633.540.561,59 berasal dari ekuitas awal ditambah dengan surplus laporan operasional kemudian dikurang dengan dampak kumulatif perubahan kebijakan atau kesalahan mendasar. Ekuitas awal yang disajikan adalah sebesar Rp 6.112.950.245.621,69 berdasarkan saldo ekuitas tahun 2014 dengan dilakukan penyesuaian berupa reklasifikasi dan koreksi saldo aset. Penyajian jumlah surplus-LO sebesar Rp 155.097.820.668,54 sudah tersaji di dalam laporan operasional dimana perhitungannya adalah total pendapatan-LO dikurangi dengan total beban. Untuk penyajian jumlah dampak kumulatif perubahan kebijakan/kesalahan mendasar di tahun 2015 adalah sebesar Rp 764.414.525.728,64.

### Catatan atas Laporan Keuangan

Terkait catatan atas laporan keuangan tidak mengalami banyak perubahan untuk penerapan basis akrual secara penuh, yang membedakan hanya pada catatan atas kelaporan keuangan menurut PP No. 71 tahun 2010 tentunya perlu menambahkan pembahasan rincian mengenai laporan-laporan yang tidak dilaporkan sebelum penerapan basis akrual secara penuh.

Dari hasil penelitian ini menunjukkan, bahwa BPKAD selaku pengelola keuangan Pemerintah Kota Malang telah menyajikan laporan keuangan berbasis akrual sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah PP No. 71 tahun 2010 dan Permendagri No. 61 tahun 2013. Hal ini dapat dilihat dari penyajian Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, dan Catatan Atas Laporan Keuangan.

### Artikulasi Laporan Keuangan Pemerintah Berbasis Akrual

<b>LAPORAN ARUS KAS</b>	
Arus Kas dari Aktivitas Operasi	<b>363.095.711.767,09</b>
Arus Kas dari Aktivitas Investasi	(369.242.562.967,36)
Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan	0,00
Arus Kas dari Aktivitas Transitoris	0,00

Kenaikan/Penurunan Kas	(6.146.851.200,27)
Saldo awal kas di BUD dan Kas di Bendahara Pengeluaran	322.985.750.377,67
Saldo akhir kas di BUD dan Kas di Bendahara Pengeluaran	310.343.051.095,69
Saldo akhir kas di Bendahara Penerimaan	0,00
Saldo akhir kas	316.839.899.177,40

<b>LAPORAN REALISASI ANGGARAN</b>	
Pendapatan	1.876.858.611.232,58
Belanja	2.132.344.361.610,28
Surplus/Defisit	(255.585.750.377,70)
Pembiayaan Netto	255.585.750.377,67
SiLPA/SiKPA	316.838.899.177,40

<b>NERACA</b>	
Kas di Kas Daerah	310.343.051.095,69
Aset	5.526.662.906.695,95
Kewajiban	23.029.366.134,36
Ekuitas	5.503.633.540.561,59

<b>LAPORAN OPERASIONAL</b>	
Pendapatan	1.987.778.794.084,87
Beban	1.849.318.942.615,33
Surplus/Defisit Operasi	138.459.851.469,54
Surplus/Defisit Kegiatan Non Operasional	17.295.207.800,00
Pos Luar Biasa	657.238.601,00
Surplus/Defisit LO	155.097.820.668,54

<b>LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS</b>	
Ekuitas Awal	6.112.950.245.621,69
Surplus/Defisit LO	155.097.820.668,54
Ekuitas Akhir	5.503.633.540.561,59

<b>LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH</b>	
SAL Awal	322.985.,750.377,67
Penggunaan SAL	(322.985.750.77,67)
SilPA/SiKPA	316.838.899.177,40
SAL Akhir	316.838.899.177,40

### **Persiapan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrua (*Accrual Basis*) Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010**

Keluarnya peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual mengubah haluan basis akuntansi pemerintahan Indonesia dari kas menuju akrual menjadi akrual penuh. Sesuai kesepakatan pemerintah dan DPR, implementasi basis akrual ini akan dilaksanakan secara bertahap hingga implementasi penuhnya di tahun 2015. Dalam penerapan perubahan yang dapat dikatakan sangat signifikan, tidak dapat dilakukan secara mendadak dan dalam waktu yang singkat, karena didalam setiap perubahan tersebut pasti terdapat resiko yang dapat muncul, baik resiko positif maupun negatif. Tanpa persiapan, kegiatan tidak akan terlaksanakan dengan baik atau pun susah untuk dilaksanakan, sehingga diperlukannya persiapan-persiapan menuju perubahan tersebut untuk meminimalisir resiko yang akan ditimbulkan, khususnya resiko negatif.

Untuk mengefisienkan dan mengefektifkan penatausahaan dan penyusunan laporan keuangan berbasis akrual, maka diperlukan dukungan teknologi berupa sistem aplikasi penatausahaan dan akuntansi berbasis akrual. Selain itu perlu adanya penambahan kapasitas maupun kuantitas komputer PC dan peningkatan jaringan internet. Persiapan dalam hal alat pendukung teknologi telah dilakukan oleh pihak BPKAD Kota Malang selaku penyusun laporan keuangan.

Sistem yang digunakan Pemerintah Kota Malang menggunakan sistem hasil kembangan perusahaan yang berasal dari jakarta yang sudah bekerja sama dengan Pemerintah Kota Malang sejak tahun 2006. Kerjasama yang sudah dilakukan sejak lama ini membuat Pemerintah Kota Malang lebih mudah apabila ingin melakukan perubahan-perubahan dalam sistem terutama terkait penerapan basis akrual. Sistem yang dijalankan juga sudah dipersiapkan sejak tahun 2013, sebelum Pemerintah Kota Malang menerapkan basis akrual secara penuh di tahun 2015, sehingga pada tahun 2015 kendala yang dialami terkait penerapan sistem penunjang tidak terlalu banyak.

Selain persiapan dalam hal sistem, agar aplikasi penatausahaan dan kebijakan akuntansi dapat diterapkan secara optimal, maka dibutuhkan sumber daya manusia yang mengerti dan

memahami akuntansi berbasis akrual. Untuk itu diperlukan *upgrade* pengetahuan dan keterampilan melalui pelatihan atau bimbingan teknis bagi para pengelola keuangan baik di tingkat SKPD maupun SKPKD/BUD.

Selama ini pemerintah Kota Malang dalam persiapan menuju standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual, diwujudkan dengan langkah pemberian sosialisasi atau pelatihan mengenai pengertian dari akuntansi pemerintahan berbasis akrual seperti yang tertuang dalam peraturan pemerintah Nomor 71 tahun 2010. Pihak BPKAD berusaha memberikan pemahaman kepada setiap pegawai khususnya bagian perbendaharaan dan akuntansi dengan harapan dalam penerapan basis akrual proses pengelolaan dan pelaporan keuangan dapat berjalan dengan lancar dan tidak menimbulkan kesulitan berarti untuk setiap pegawainya. Karena menurut beliau kebijakan untuk menerapkan basis akuntansi dalam pelaporan keuangan yang diamanatkan dalam PP Nomor 71 tahun 2010 secara tidak langsung akan menjadi tanggung jawab dan harus dilaksanakan. Walau secara nyata pemerintah Kota Malang hingga saat ini hanya mengikuti sosialisasi atau pelatihan dengan pertemuan satu atau dua kali saja, namun sebagian besar pegawai dari SKPD-SKPD yang ada di pemerintah Kota Malang mengetahui keberadaan dari peraturan pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual.

Persiapan lain yang dilakukan oleh Pemerintah Kota Malang dalam upaya memaksimalkan penerapan basis akrual adalah mengeluarkan regulasi tingkat kota dalam bentuk Peraturan Walikota Malang Nomor 14 Tahun 2014 Tentang Sistem Dan Kebijakan Akuntansi. Tujuan disusunnya perwal no. 14 tahun 2014 ini adalah menjadi kerangka konseptual akuntansi Pemerintah Kota Malang yang dapat menjadi acuan bagi penyusun laporan keuangan dalam menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam kebijakan akuntansi dalam hal ini adalah PP No. 71 Tahun 2010 dan Permendagri No. 64 Tahun 2013. Selain kerangka konseptual ini juga bisa sebagai acuan bagi pemeriksa dalam hal ini BPK dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun sesuai dengan kebijakan akuntansi. Terkait Pemerintah Kota Malang sebagai entitas pelapor, maka perwal juga dapat menjadi acuan bagi para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan kebijakan akuntansi.

Dalam hal terdapat pertentangan antara kerangka konseptual dan kebijakan akuntansi, maka ketentuan kebijakan akuntansi diunggulkan relatif terhadap kerangka konseptual ini. Dalam jangka panjang, konflik demikian diharapkan dapat diselesaikan sejalan dengan pengembangan kebijakan akuntansi di masa depan.

Terkait transaksi beban penyusutan yang muncul pada laporan operasional, pemerintah kota Malang melakukan persiapan salah satunya dalam hal inventaris aset. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, inventarisasi adalah pencatatan atau pendaftaran barang-barang milik kantor, (sekolah, rumah tangga, dan sebagainya) yg dipakai dalam melaksanakan tugas. Daftar aset tetap pada satuan kerja yang seharusnya mencerminkan keberadaan dan kondisi aset pada satuan kerja menjadi informasi yang sering diragukan, karena banyak aset tetap tidak diperbaharukondisinya. Sehingga perlu dilakukannya inventarisasi barang dengan didukung dengan Sistem Informasi Barang dan Aset Daerah (SIMBADA) yang juga akan disiapkan oleh Bidang Penatausahaan Aset Daerah BPKAD Kota Malang. Dalam menilai kinerja keuangan dari suatu entitas, baik entitas akuntansi maupun entitas pelaporan, para pemegang kepentingan tentu akan melihat kondisi keuangan dari entitas tersebut, dan dengan kondisi keuangan yang tidak mencerminkan kondisi sebenarnya, tentu penilaian kinerja yang dilakukan oleh pemegang kepentingan akan bias. Sehingga persiapan dalam hal inventarisasi

aset sangat diperlukan dalam upaya memenuhi salah satu prinsip dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah daerah yaitu prinsip penyajian wajar.

Bentuk peningkatan kompetensi SDM lain dalam upaya penerapan basis akrual selain melalui sosialisasi, pihak BPKAD juga akan melakukan pelatihan dalam bentuk studi banding dan *on the job training*. Upaya ini dilakukan ke Kota Semarang karena pemerintah Kota Semarang menjadi pemerintah daerah yang pertama kali menerapkan basis akrual dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerahnya, bahkan sudah mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dalam pemeriksaan BPK. Langkah ini mungkin baik bagi daerah-daerah lain yang sedang menjalankan upaya penerapan basis akrual. Namun hal ini justru menunjukkan bahwa pemerintah pusat yang dalam hal ini selaku pemberi amanat penerapan basis akrual di Indonesia lepas tangan dalam pemberian pelatihan yang lebih aplikatif karena justru pemerintah kota Semarang yang lebih dulu menerapkan basis akrual secara penuh bahkan sudah mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

### **Manfaat Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual (*Accrual Basis*) Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010**

Selain adanya resiko negatif yang dapat dihadapi dari suatu perubahan yang dilakukan, tentu juga terdapat resiko positif atau manfaat yang diterima dari perubahan tersebut. Basis akrual yang akan diterapkan pemerintah sebagai basis akuntansi dalam pelaporan keuangan 2015 tentu tidak dipilih tanpa manfaat yang diinginkan. Akuntansi dengan basis akrual ini dianggap lebih baik daripada basis kas, karena akuntansi berbasis akrual diyakini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dapat dipercaya, lebih akurat, komprehensif, dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial dan politik.

Akuntansi dengan basis akrual ini dianggap lebih baik daripada basis kas, karena akuntansi berbasis akrual diyakini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dapat dipercaya, lebih akurat, komprehensif, dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial dan politik. Pengaplikasian basis akrual dalam akuntansi sektor publik pada dasarnya untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Akuntansi berbasis akrual membedakan antara penerimaan kas dan hak untuk mendapatkan kas, serta pengeluaran kas dan kewajiban membayarkan kas. Oleh karena itu, dengan sistem akrual pendapatan dan biaya diakui pada saat diperoleh atau terjadi, tanpa memandang apakah kas sudah diterima atau dikeluarkan, dan dicatat dalam catatan akuntansi serta dilaporkan dalam laporan keuangan pada periode yang bersangkutan. Laporan keuangan yang disusun atas dasar akrual tidak hanya memberikan informasi kepada penerimaan dan pembayaran kas tetapi juga kewajiban pembayaran kas serta sumber daya yang mempresentasikan kas yang akan diterima di masa depan.

Tujuan umum pelaporan keuangan dengan basis akrual mempunyai peran akuntabilitas dan peran informatif, sehingga laporan keuangan dapat memberikan informasi kepada pengguna. Dengan laporan keuangan berbasis akrual pengguna dapat melakukan penilaian atas kinerja keuangan, posisi keuangan, aliran arus kas suatu entitas, kepatuhan entitas terhadap undang-undang, regulasi, hukum dan perjanjian kontrak. Laporan keuangan berbasis akrual juga dapat membantu pengguna internal dalam pengambilan keputusan tentang penggunaan sumber daya dalam menjalankan suatu usaha.

## **Kendala Dalam Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual (*Accrual Basis*) Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010**

Dalam proses menuju perubahan yang lebih baik, pasti akan ditemui kendala-kendala yang menjadi tantangan. Tak terkecuali Pemerintah Kota Malang, dalam upaya menerapkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, terdapat kendala-kendala yang mempengaruhi proses penerapan tersebut.

Menurut PSAK 17 tentang Akuntansi Penyusutan, penyusutan adalah alokasi jumlah suatu aktiva yang dapat disusutkan sepanjang masa manfaat yang diestimasi. Penyusutan untuk periode akuntansi dibebankan ke pendapatan baik secara langsung maupun tidak langsung. Sedangkan menurut Permendagri Nomor 64 tahun 2013, penyusutan adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) selama masa manfaat aset yang bersangkutan. Permasalahan terkait penyusutan memang menjadi kendala yang sudah pasti dihadapi dalam penerapan basis akrual untuk pelaporan keuangan pemerintah. Selain karena merupakan transaksi non-keuangan yang sangat baru dalam pemerintah, penyusutan selalu terikat dengan aset tetap bila kita menggunakan basis akrual, dimana aset tetap memiliki keunikan, karakteristik, dan kondisi yang berbeda satu sama lain walaupun mungkin diperoleh pada saat yang sama. Kahar (2013) menyebutkan bahwa permasalahan yang akan menjadi kendala dalam penerapan penyusutan pada aset tetap pemerintah antara lain, belum semua aset tetap tercatat dalam daftar aset tetap dan belum memiliki harga perolehan yang dianggap wajar, pencatatan aset tetap belum sesuai kelompok dan belum terinci per unit, keberadaan dan kondisi aset tetap masih diragukan, dan kesulitan menentukan umur manfaat. Terkait penentuan umur manfaat mungkin tidak akan menjadi permasalahan karena hal tersebut telah diatur dalam Permendagri Nomor 64 tahun 2013 pada Lampiran I.

Kendala lain yang dihadapi dalam penerapan basis akuntansi pada pelaporan keuangan pemerintah Kota Malang selain pada penyusutan adalah sumber daya manusia, BPKAD juga menganggap faktor sumber daya manusia (SDM) menjadi kendala yang dihadapi dalam penerapan basis akrual untuk penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan tantangan-tantangan dalam penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual menurut Simanjuntak (2010) yang salah satunya adalah tersedianya sumber daya manusia yang kompeten. Terkait tersedianya sumber daya manusia yang kompeten, penyusunan laporan keuangan berbasis akrual yang lebih kompleks dengan batasan waktu yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan tentu saja membutuhkan individu-individu yang memiliki keterampilan dan pengalaman yang memadai. Namun pada kenyatannya, sumber daya yang dimiliki pemerintah khususnya dalam hal ini pemerintah Kota Malang dirasa belum memadai.

Untuk saat ini dengan laporan keuangan yang disusun oleh setiap SKPD di lingkungan pemerintah Kota Malang yang hanya 3 laporan keuangan saja masih membutuhkan bimbingan dari BPKAD selaku PPKD Akuntansi. Bimbingan dilakukan sebelum laporan keuangan yang dikumpulkan oleh setiap SKPD dikonsolidasikan menjadi laporan keuangan konsolidasi pemerintah daerah. Bahkan setelah laporan keuangan konsolidasi selesai disusun, laporan keuangan tersebut masih harus diperiksa oleh inspektorat sebelum akhirnya diserahkan ke BPK untuk dilakukan pemeriksaan.

Bagi pemerintah daerah khususnya pemerintah Kota Malang dalam mengimplementasikan peraturan pemerintah no. 71 tahun 2010 sudah sewajarnya memerlukan orang atau lembaga yang berkompetensi dalam membimbing daerah tersebut akibat dari kerumitan yang



ditimbulkan, artinya sosialisasi terhadap peraturan pemerintah yang berlaku saat ini harus gencar dilaksanakan.

Selain masih kurangnya kompetensi SDM yang dimiliki oleh beberapa SKPD di lingkungan pemerintah kota Malang. Kesadaran yang dimiliki oleh setiap SKPD dalam melaporkan laporan keuangannya ke pihak BPKAD juga dirasa masih kurang. Berdasarkan pengamatan peneliti di kantor BPKAD Kota Malang, pada saat dilakukannya bimbingan, masih ada beberapa SKPD yang harus dilakukan panggilan untuk melakukan pengumpulan dan bimbingan penyusunan laporan keuangan. Sehingga hal ini menjadi tantangan yang harus diatasi agar penerapan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual dapat dilaksanakan sesuai ketentuan yang berlaku.

Dituntutnya tiap daerah untuk dapat mandiri dalam mengembangkan sistem yang digunakan dalam menghasilkan laporan keuangan juga menjadi kendala yang dirasakan oleh Pemerintah Kota Malang. Pengembangan sistem tersebut dirasa dapat kurang maksimal karena memang sistem yang sekarang digunakan oleh Pemerintah Kota Malang masih belum dapat mendeteksi kesalahan prosedur pencatatan, sehingga kesalahan pencatatan akan menghasilkan laporan keuangan yang kurang akurat. Akhirnya kesalahan-kesalahan tersebutlah yang menjadi pekerjaan rumah bagi BPKAD yang disetiap tahunnya harus melakukan pendampingan kepada tiap SKPD. Namun dalam praktiknya, untuk memaksimalkan proses pendampingan dan asistensi, BPKAD meminta tenaga bantuan dari salah satu universitas negeri di Kota Malang.

Kendala lain yang dihadapi BPKAD selaku entitas pelaporan dalam upaya menghasilkan laporan keuangan yang berbasis akrual penuh adalah kurangnya komitmen dari pimpinan. Komitmen pimpinan sangat dibutuhkan dalam upaya melakukan perubahan dalam hal ini adalah berpindah dari basis kas menuju basis akrual. Kurangnya komitmen pimpinan yang terjadi di lingkungan Kota Malang terjadi karena adanya sistem rotasi jabatan yang kurang tepat sasaran. Pelatihan yang dilakukan BPKAD sudah maksimal, namun apabila peserta pelatihan kurang mumpuni di bidang akuntansi, maka penyerapan materi pelatihan juga akan kurang. Hal inilah yang justru membutuhkan waktu yang cukup lama untuk menyesuaikan dan memahami tugas yang harus dilaksanakan pada jabatan yang baru. Selain itu sangat terbatasnya jumlah personil pemerintah daerah yang berlatar belakang pendidikan akuntansi, juga dapat memperlihatkan kurangnya komitmen pimpinan dalam upaya melakukan pelaporan keuangan yang berkualitas. Kurangnya penempatan SDM berlatar belakang akuntansi di tingkat SKPD mungkin efektif tapi tidak efisien karena akhirnya disetiap akhir masa pelaporan, sebelum melakukan konsolidasi laporan keuangan, tiap SKPD masih perlu dilakukan pendampingan.

## **KESIMPULAN DAN SARAN**

Komitmen pemerintah dalam upaya mewujudkan pemerintahan yang transparan dan akuntabel, semakin nyata dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Peraturan pemerintah tersebut menjadi dasar hukum pemerintah dalam menyusun laporan keuangan baik untuk pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Hal ini mengindikasikan bahwa pemerintah daerah termasuk pemerintah Kota Malang mempunyai kewajiban untuk dapat segera menerapkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual.

Perubahan dari basis kas menuju akrual menjadi basis akrual sebagaimana dalam peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 menimbulkan berbagai reaksi secara individual oleh aparat pemerintah Kota Malang, baik reaksi positif maupun negatif. Dalam hal ini, pemerintah Kota Malang memiliki kewajiban dalam menerapkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Kesiapan pemerintah Kota Malang dalam implementasi standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual merupakan refleksi dari suatu formalitas. Pemerintah Kota Malang melakukan persiapan-persiapan dalam menuju implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual sebagai wujud kepatuhan terhadap peraturan pemerintah yang berlaku saat ini.

Berdasarkan uraian-uraian yang telah peneliti paparkan dari data penelitian yang telah terkumpul kemudian diolah dan dievaluasi mengenai penyajian laporan keuangan berbasis akrual sesuai PSAP pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dalam Penyajian Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas dan Catatan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Malang Tahun 2015, maka ditarik dilihat dari basis akuntansinya, dapat disimpulkan bahwa penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Kota Malang Tahun 2015 sudah memadai dengan basis yang digunakan basis akrual sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 lampiran I.

Perbedaan bentuk laporan keuangan Pemerintah Kota Malang sebelum dan sesudah penerapan PP No.71 Tahun 2010 adalah

1. Dalam Laporan Realisasi Anggaran pos-pos yang disajikan harus dibedakan terlebih dahulu menjadi pos pendapatan-LRA dan pos pendapatan-LO serta pos belanja dan pos beban.
2. Dalam Neraca terdapat penambahan pos penyisihan piutang dan pos belanja dibayar dimuka pada sisi aset lancar, terdapat penambahan pos utang belanja dan piutang dibayar dimuka pada sisi kewajiban jangka pendek, serta pos ekuitas yang merupakan saldo akhir ekuitas pada Laporan Perubahan Ekuitas.
3. Dalam Laporan Arus Kas arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, aktivitas investasi, aktivitas pendanaan, dan aktivitas transitoris. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan terdapat penambahan penjelasan atau daftar terincinya dan jumlah pos yang disajikan yaitu LPSAL, LO dan LPE.
4. Terdapat penambahan laporan keuangan yaitu Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional, dan Laporan Perubahan Ekuitas.

Persiapan yang dilakukan Pemerintah Kota Malang dalam upaya memaksimalkan penerapan basis akrual secara penuh adalah:

1. pembaharuan sistem dalam penyusunan dan pelaporan keuangan berbasis akrual, mengeluarkan regulasi tingkat kota dalam bentuk Peraturan Walikota Malang Nomor 14 Tahun 2014 Tentang Sistem Dan Kebijakan Akuntansi,
2. melakukan pelatihan secara berkala kepada SKPD-SKPD di lingkungan Pemerintah Kota Malang,
3. melakukan pendampingan penyusunan laporan keuangan sebelum dilakukan konsolidasi menjadi laporan keuangan pemerintah daerah.

Hambatan penerapan PP Nomor 71 Tahun 2010 dalam Penyajian Laporan Keuangan pada Pemerintah Kota Malang adalah:

1. Tidak ada standarisasi sistem aplikasi dalam penyusunan laporan keuangan dari pemerintah pusat
2. Kurangnya komitmen pemimpin dalam upaya menerapkan basis akrual secara penuh
3. Sangat terbatasnya jumlah personil pemerintah daerah yang berlatar belakang pendidikan akuntansi sehingga sistem rotasi jabatan yang kurang tepat sasaran.
4. Pengelolaan aset daerah dapat menimbulkan konsekuensi hukum karena belum adanya aturan teknis yang mengatur tentang penyusutan aset.

### **Keterbatasan Penelitian**

Kekurangan atau keterbatasan dalam penelitian ini adalah peneliti tidak dapat mengeksplorasi lebih jauh mengenai standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Hal ini dikarenakan sebagian dari aparatur pemerintah Kota Malang belum dapat memberikan penjelasan yang akurat karena perubahan menuju ke standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual masih baru sepenuhnya dilaksanakan. Selain itu peneliti juga belum bisa mendapatkan atau menggunakan laporan keuangan Pemerintah Kota Malang untuk tahun 2016 sebagai data penelitian dikarenakan laporan keuangan tersebut belum selesai diaudit oleh pihak BPK.

### **Saran**

Berdasarkan kesimpulan di atas, saran yang diberikan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagi BPKAD Kota Malang diharapkan untuk meningkatkan sumber daya manusia khususnya dalam bidang akuntansi dengan mengadakan pelatihan-pelatihan secara rutin mengenai SAP berbasis akrual ini untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan serta dapat menyajikan laporan keuangan secara tepat waktu.
2. Bagi peneliti selanjutnya disarankan untuk menggunakan laporan keuangan terbaru sebagai data penelitian. Selain itu penelitian berikutnya diharapkan dapat memasukkan kota/kabupaten lain sebagai pembandingan dalam penerapan PP Nomor 71 Tahun 2010 sehingga dapat dijadikan landasan untuk menggali penerapan peraturan tersebut pada pemerintah daerah di Indonesia.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- \_\_\_\_\_. 2008. Buku Pedoman Penulisan Skripsi. Malang: Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Brawijaya
- Abdul Hafiz Tanjung. 2008. *Penatausahaan dan Akuntansi Keuangan Daerah*. Cetakan pertama. Alfabeta Bandung.
- Simanjuntak, Binsar. 2010. *Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual di Sektor Pemerintahan di Indonesia*. Makalah ini disampaikan dalam Kongres XI Ikatan Akuntan Indonesia, Jakarta, 9 Desember.
- Bungin, Burhan. 2005. *Analisis Data Kualitatif Edisi 1*. PT. Raja Grafindo Persada. Jakarta.
- Departemen Dalam Negeri, *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 55 Tahun 2007, tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006*.

- Direktorat Jenderal Perbendaharaan, 2010. *Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan nomor PER-65/PB/2010, tentang pedoman Penyusunan Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga.*
- DPR RI, 2003. *Undang-Undang nomor 17 Tahun 2003 , tentang Keuangan Negara.*
- DPR RI, 2004. *Undang-Undang nomor 1 Tahun 2004, tentang Perbendaharaan Negara.*
- Halim, Abdul dan Kusufi, M.S. 2012. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah Edisi 4.* Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, Abdul, dan Syam Kusufi. 2012. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik, dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah.* Salemba Empat. Jakarta.
- [http://irawadiymailcom.blogspot.com/2009/05/pengertian-persiapan\\_29.html](http://irawadiymailcom.blogspot.com/2009/05/pengertian-persiapan_29.html)
- <http://www.malangkota.go.id/halaman/16060712>
- Ikatan Akuntan Indonesia, PSAK No. 17 Penyusutan
- Kahar. *Penyusutan Aset Tetap Pemerintah dan Permasalahannya.*  
<http://www.bpkp.go.id/%20jateng/konten/1908/Penyusutan-Aset-Tetap-Pemerintah-dan-Permasalahannya.bpkp> 13 Nopember 2013
- Kementerian Keuangan, 2007. *Peraturan Menteri Keuangan nomor 171/PMK.05/2007, tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.*
- KSAP, 2006. *Memorandum Pembahasan Penerapan Basis Akrual Dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia.* Jakarta. (<http://ksap.org/memorandum>). Diakses tanggal 27 November 2013.
- Moleong, Lexy J. 2005. *Metodologi Penelitian Kualitatif.* Bandung: Remaja
- Muhammad Gade. 2002. *Akuntansi Pemerintahan, Edisi Revisi,* Lembaga Penerbit FEUI, Jakarta.
- Pemerintah RI, 2005. *Peraturan Pemerintah nomor 24 Tahun 2005, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.*
- Pemerintah RI, 2010. *Peraturan Pemerintah nomor 71 Tahun 2010, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.*
- Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.*
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik.* Yogyakarta: ANDI.
- Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.*

- Ritonga, R.(2010). *Kas Basis Vs Akrua Basis*. Widyaiswara BDK. Medan.  
Rosdakarya.
- Sinaga, Jamason. 2005. *Selamat Datang Standar Akuntansi pemerintahan*.  
<http://www.ksap.org/Riset&Artikel/Art8.pdf>. Diakses tanggal 1 Desember 2013.
- Sugiyono. 2010. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Suryanovi, Sri. 2010. *Sistem dan Prosedur Akuntansi PPKD*. Diklat Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Daerah . Jakarta.
- Tanjung, A. H., 2006, “*Akuntansi Pemerintahan Daerah*”:Konsep dan Aplikasi, Bandung, Alfabeta.
- Tanjung, A. H., 2011, “*Akuntansi Pemerintahan Daerah Berbasis Akrua*” : Pendekatan Teknis Sesuai PP No. 71/2010, Bandung, Alfabeta.
- Walikota Malang. 2012. *Peraturan Walikota Malang Nomor 65 Tahun 2012 tentang Uraian Tugas Pokok, Fungsi dan Tata Kerja Badan Pengelola Keuangan dan Arsip Daerah*
- Widjajarro, Bambang. 2009. *Penerapan Basis Akrua pada Akuntansi Pemerintah Indonesia: Sebuah Kajian Pendahuluan*. <http://Sutaryofe.staff.uns.ac.id/files/2011/10/akuntansi-berbasis-akrua.pdf>. Diakses tanggal 1 Desember 2013.
- www.wikiapbn.com. Diakses tanggal 1 Desember 2013.
- Yin, Robert K. 2002. *Studi Kasus: Desain dan Metode*. Jakarta. Raja Grafindo Persada.