

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Pemerintah

Pengertian akuntansi pemerintah menurut *Financial Accounting Standard Board* (FASB) merupakan kegiatan di bidang jasa yang berfungsi menyediakan informasi kuantitatif mengenai keuangan yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan yang bersifat ekonomis. Selain itu, pengertian akuntansi pemerintah menurut PP 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintah adalah rangkaian prosedur akuntansi yang dimulai dari analisis transaksi hingga pelaporan keuangan dalam lingkup pemerintahan. Akuntansi pemerintah juga diartikan sebagai kegiatan jasa yang menyediakan informasi kuantitatif di bidang keuangan dari entitas pemerintah yang digunakan sebagai pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak yang berkepentingan atas berbagai alternatif arah tindakan (Halim, 2012).

Prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan dalam penyusunan hingga penyajian laporan keuangan pemerintah terkandung dalam Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang disusun secara independen oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP). Dalam Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah menyebutkan bahwa pemerintah menerapkan SAP berbasis akrual sejak tahun anggaran 2015 yang terdiri dari beberapa PSAP, diantaranya:

- 1) PSAP 01 : Penyajian Laporan Keuangan;
- 2) PSAP 02 : Laporan Realisasi Anggaran;
- 3) PSAP 03 : Laporan Arus Kas;
- 4) PSAP 04 : Catatan atas Laporan Keuangan;
- 5) PSAP 05 : Akuntansi Persediaan;
- 6) PSAP 06 : Akuntansi Investasi;
- 7) PSAP 07 : Akuntansi Aset Tetap;
- 8) PSAP 08 : Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan;
- 9) PSAP 09 : Akuntansi Kewajiban;
- 10) PSAP 10 : Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan;
- 11) PSAP 11 : Laporan Keuangan Konsolidasian;
- 12) PSAP 12 : Laporan Operasional;
- 13) PSAP 13 : Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum;
- 14) PSAP 14 : Akuntansi Aset Tak Berwujud.

Komponen laporan keuangan pemerintah terdiri dari:

- 1) Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- 2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL);
- 3) Neraca;
- 4) Laporan Operasional (LO);
- 5) Laporan Arus Kas (LAK);
- 6) Laporan Perubahan Ekuitas (LPE); dan
- 7) Catatan atas Laporan Keuangan (CALK).

Pembahasan yang akan ditelaah pada karya tulis ini mengenai belanja tidak terduga yang termasuk komponen dari Laporan Realisasi Anggaran.

2.1.1 Laporan Realisasi Anggaran

Dalam PSAP 02 dijelaskan bahwa Laporan Realisasi Anggaran (LRA) membandingkan antara anggaran pendapatan dan belanja dengan realisasinya guna memprediksi sumber daya ekonomi untuk mendanai Pemerintah Pusat maupun daerah dalam periode mendatang. Penyajian LRA disusun menggunakan basis kas yaitu mengakui dan mencatat adanya perubahan saldo kas dan setara kas yang diterima atau dibayar dalam suatu transaksi (*Weygandt et al, 2010*). Komponen yang terdapat dalam LRA mencakup pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit LRA, penerimaan pembiayaan, pengeluaran pembiayaan, pembiayaan neto, dan SiLPA/SiKPA.

Belanja LRA didefinisikan sebagai pengeluaran kas negara yang berakibat berkurangnya saldo SAL periode tahun anggaran yang tidak dibayarkan kembali oleh pemerintah. PSAP nomor 02 paragraf 34 menyebutkan belanja LRA diklasifikasikan menurut ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi. Klasifikasi ekonomi merupakan pengelompokan belanja berdasarkan aktivitas seperti belanja pegawai, barang, sosial, tak terduga, dan lain-lain. Klasifikasi organisasi merupakan pengelompokan belanja berdasarkan unit pengguna anggaran sedangkan klasifikasi belanja menurut fungsi didasarkan pada fungsi utama pemerintah.

2.1.2 Dasar Hukum Akuntansi Pemerintah Daerah

Pada Pemerintah Daerah, standar akuntansi pemerintah berpedoman pada Peraturan Pemerintah No.71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Sementara itu, pengelolaan keuangan daerah berpedoman pada Peraturan Pemerintah No.12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah yang mengacu Peraturan Menteri Keuangan yang telah berkoordinasi dengan Menteri Dalam Negeri, sebagaimana diatur dalam Permendagri No. 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI pada Pemerintah Daerah.

Menurut (Mulyana, 2016) akuntansi keuangan daerah dilaksanakan oleh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagai pengguna anggaran, dan Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) sebagai pengguna anggaran sekaligus Bendahara Umum Daerah (BUD) yang bertujuan menghasilkan laporan keuangan yang terdiri atas LRA, LP-SAL, LO, LPE, neraca, LAK, dan CALK sebagai bentuk pertanggungjawaban atas APBD.

2.2 Pengakuan, Pengukuran, Penyajian dan Pengungkapan Belanja Tak Terduga

Belanja tak terduga atau belanja lain-lain merupakan anggaran yang dikeluarkan untuk kondisi yang tidak biasa dan tidak berulang seperti pada saat terjadi bencana alam, bencana sosial, yang diperlukan dalam rangka penyelenggaraan kewenangan pusat/ daerah (DJPK, 2020). Pada PP No.19 Tahun 2019 Pasal 55 ayat (4) menyebutkan belanja tak terduga merupakan pengeluaran

anggaran dari beban APBD untuk keperluan darurat yang tidak diprediksi sebelumnya.

2.2.1 Penganggaran Belanja Tak Terduga

Dalam hal menentukan anggaran belanja tak terduga, PSAK No. 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa menjelaskan bahwa belanja tak terduga untuk keperluan darurat ditetapkan berdasarkan perkiraan dengan menggunakan informasi tahun lalu. Jika terjadi peristiwa darurat yang harus menyerap 50% atau lebih anggaran tahunan, dan memenuhi syarat sebagai peristiwa luar biasa yang menyebabkan perubahan atau refocusing anggaran. Syarat untuk memenuhi peristiwa luar biasa:

- a. Bukan kegiatan normal dari entitas;
- b. Tidak diharapkan terjadi dan tidak berharap terjadi lagi;
- c. Di luar kendali entitas; dan
- d. Berdampak signifikan terhadap realisasi anggaran atau posisi aset dan atau kewajiban.

Menurut PP No. 12 tahun 2019 pasal 69 ayat (1) keadaan darurat yang perlu menggunakan belanja tak terduga meliputi bencana baik bencana alam, non-alam, maupun sosial; pelaksanaan operasi pencarian dan pertolongan; dan kerusakan sarana prasarana yang dapat mengganggu kegiatan pelayanan publik. Dijelaskan lebih lanjut pada ayat (2) kriteria kondisi mendesak yang membutuhkan belanja tak terduga meliputi:

- a. kebutuhan daerah untuk pelayanan kepada masyarakat yang anggarannya belum tersedia dalam tahun anggaran berjalan,

- b. Belanja Daerah yang bersifat mengikat dan wajib,
- c. Pengeluaran Daerah yang berada diluar kendali Pemerintah Daerah dan tidak dapat diprediksikan sebelumnya, serta amanat peraturan perundang-undangan, dan/atau
- d. Pengeluaran Daerah lainnya yang apabila ditunda akan menimbulkan kerugian yang lebih besar.

Untuk membuat anggaran belanja tak terduga pada APBD diformulasikan terlebih dahulu dalam RKA SKPD atau bila dalam kondisi genting diformulasikan pada Perubahan DIPA SKPD.

2.2.2 Pengakuan Belanja Tak Terduga

Belanja diakui saat terjadinya pengeluaran RKUN/D atau entitas pelaporan. Khusus bendahara pengeluaran, belanja diakui saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh fungsi perbendaharaan. Sementara itu, menurut basis akrual beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, dan penurunan manfaat ekonomi. Pengakuan akun belanja tak terduga dilakukan ketika mendebit akun “Belanja Tak Terduga” dan mengkredit akun “Estimasi Perubahan SAL” atau “RK-PPKD” (Sugiri, 2021).

Tabel II. 1: Jurnal Pengakuan Transaksi Belanja Tak Terduga

	Jurnal Kas	Jurnal Akrual
Langsung Digunakan/Dibagikan	Dr Belanja Tak Terduga	Dr Beban Belanja Tak Terduga
	Cr Estimasi Perubahan SAL	Cr Kas pada Kas Daerah
Melalui penyimpanan di Gudang, lalu dibagikan	Dr Belanja Tak Terduga	Dr Persediaan
	Cr Estimasi Perubahan SAL	Cr Kas pada Kas Daerah
Membentuk Aset Tetap	Dr Belanja Tak Terduga	Dr Aset Tetap
	Cr Estimasi Perubahan SAL	Cr Kas pada Kas Daerah

Sumber: Dani Sugiri (2021)

2.2.3 Pengukuran Belanja Tak Terduga

Belanja tak terduga atau belanja lain-lain termasuk dalam jenis belanja ekonomi yang disajikan pada LRA yang memiliki kode BAS 53. Belanja tak terduga dikelompokkan menjadi Belanja Tak Terduga dalam bentuk uang dan Belanja Tak Terduga dalam bentuk barang. Pengukuran beban dalam Permendagri 64 Tahun 2013 Lampiran I belanja tak terduga dalam bentuk uang dicatat sebesar harga sebenarnya atau sesuai dengan tagihan yang disepakati sedangkan belanja tak terduga dalam bentuk barang dicatat sebesar nilai wajar saat perolehan.

2.2.4 Penyajian dan Pengungkapan Belanja Tak Terduga

Belanja tak terduga atau belanja lain-lain termasuk dalam jenis belanja ekonomi yang disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dalam kelompok belanja lain-lain. Namun, untuk belanja tak terduga dalam bentuk aset tetap, menurut Buletin Teknis nomor 4 dicatat dan disajikan pada neraca Pemerintah Daerah.

2.2.5 Penatausahaan Belanja Tak Terduga Pemerintah Daerah

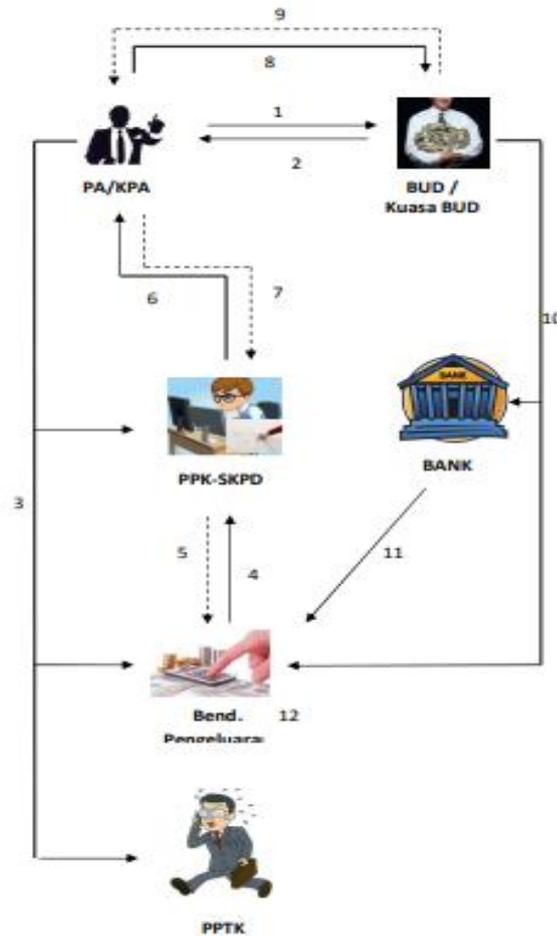
Pengeluaran kas atas beban APBD dilakukan berdasar Surat Penyediaan Dana (SPD) yang diterbitkan oleh BUD/kuasa BUD sebagai dasar penerbitan SPP. Setelah SPP diterbitkan SKPD menguji SPP, jika sudah benar SKPD menyiapkan SPM (Surat Perintah Pembayaran) yang diotorisasi oleh PA/KPA melalui PPK. SPM tersebut disampaikan ke Kuasa BUD untuk dipastikan memenuhi persyaratan. Jika memenuhi persyaratannya Kuasa BUD menerbitkan SP2D (Surat Perintah Pencairan Dana) untuk dibayarkan kepada Bendahara Pengeluaran atau pihak

ketiga tergantung sistem permintaan pembayaran (Bawono dkk, 2010). Sistem permintaan pembayaran SPP dibedakan menjadi:

- Uang Persediaan (UP): permintaan dana yang dianggarkan di awal tahun sebagai uang muka kerja.
- Ganti Uang Persediaan (GUP): permintaan dana untuk menggantu UP yang terpakai.
- Tambahan Uang Persediaan (TUP): permintaan dana bersifat mendesak dan insidental.
- Langsung Setor (LS): permintaan dana yang langsung dibayarkan ke pihak ketiga.

Belanja tak terduga merupakan jenis belanja yang bersifat mendesak sehingga dapat menggunakan mekanisme pembayaran TUP jika UP yang ada tidak mencukupi. Menurut PMK Nomor 190/PMK.05/2012 tentang Tata Cara Pembayaran Dalam Rangka Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara disebutkan pengertian Tambahan Uang Persediaan (TUP) adalah uang muka yang diberikan kepada Bendahara Pengeluaran untuk kebutuhan yang sangat mendesak dalam satu bulan melebihi pagu UP yang telah ditetapkan. Jika masih ada sisa, maka harus dikembalikan ke kas umum daerah. TUP ini harus dipertanggungjawabkan terpisah dengan UP/GU, paling lambat satu bulan kecuali kegiatan pelaksanaan melebihi satu bulan, atau mengalami penundaan akibat peristiwa diluar kendali (DJPK, 2018). Mekanisme penatausahaan TUP ini sama dengan mekanisme Uang Persediaan.

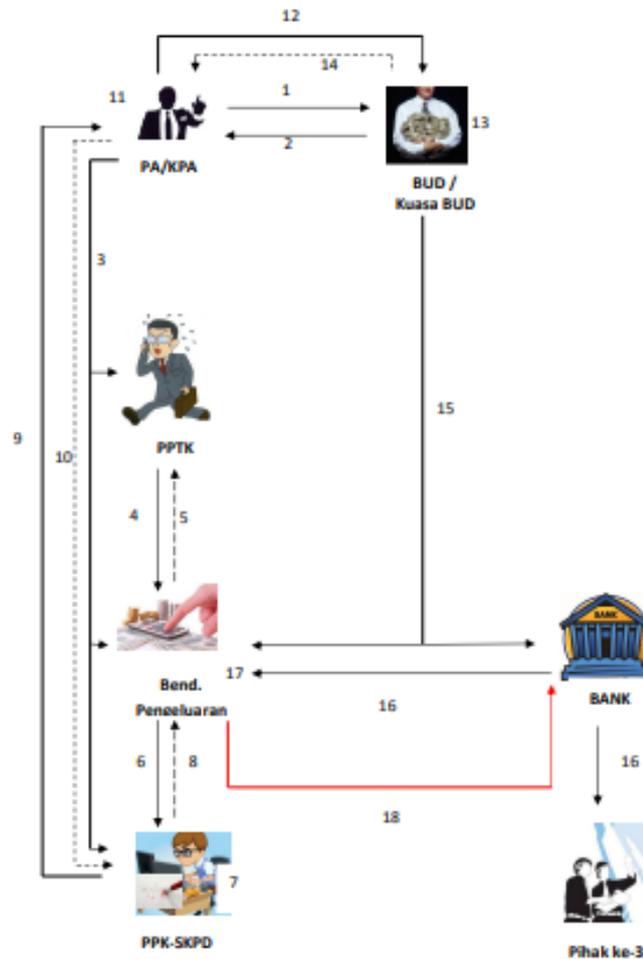
Gambar II. 1: Alur Pengeluaran kas SKPD dengan Mekanisme UP/TUP



Sumber: Modul Peningkatan Kapasitas Pengelolaan Keuangan Daerah, 2018

Selain itu, dalam PMK43/2020 juga disebutkan bahwa belanja tidak terduga juga dapat dilakukan dengan mekanisme LS. Tergantung peruntukan pembayarannya. Mekanisme LS digunakan untuk membayar barang atau jasa yang telah atau belum diterima baik disediakan oleh penyedia, pegawai, atau pelaksana K/L. Dalam hal tidak dapat menggunakan mekanisme LS maka dapat menggunakan mekanisme UP/TUP.

Gambar II. 2: Alur Pengeluaran Kas SKPD dengan mekanisme LS



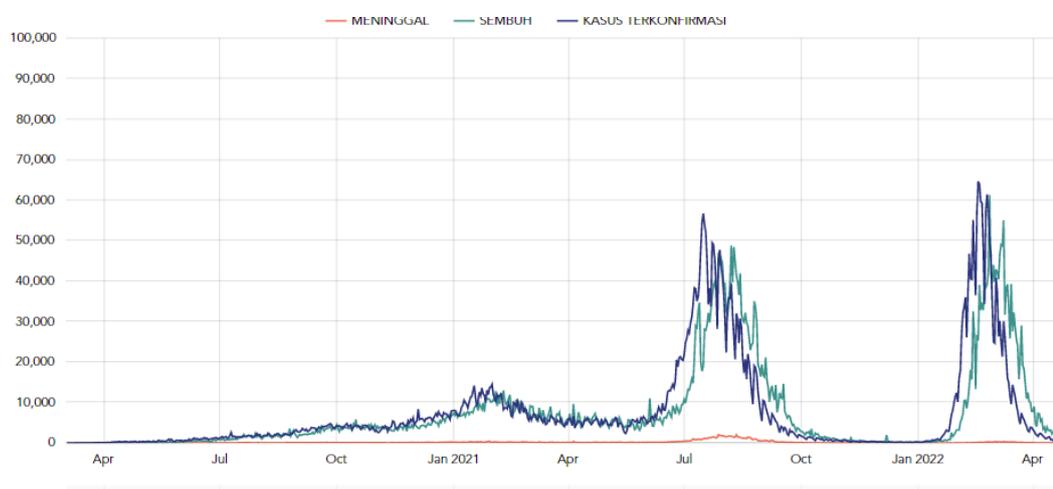
Sumber: Modul Peningkatan Kapasitas Pengelolaan Keuangan Daerah, 2018

2.3 Pandemi Covid-19

Akhir tahun 2019 dunia dikejutkan oleh temuan virus baru yang menyerang bagian saluran nafas manusia dan memiliki tingkat penyebaran yang cepat hingga menjalar ke seluruh dunia. *World Health Organization* (WHO) virus tersebut dinamai SARS-CoV-2 atau biasa kita kenal dengan *Coronavirus Disease 2019* (COVID-19) (WHO, 2020). Virus Covid-19 dideklarasikan secara resmi oleh WHO sebagai pandemi pada 9 Maret 2020. Hingga penelitian ini ditulis ditemukan lebih

dari 100 negara telah terjangkit Covid-19. Sampai tahun 2022 ini varian virus Covid-19 yang menjadi *variants of concern* (VOC) meliputi Alpha, Beta, Gamma, Delta, dan Omnicorn (WHO, 2022). Dari beberapa varian tersebut yang merenggut banyak nyawa di Indonesia yaitu varian Delta yang memuncak pada Juni hingga September 2021.

Gambar II. 3: Perkembangan Kasus Covid-19 (April 2020-April 2021)



Sumber: <https://covid19.go.id>

Dalam menghadapi pandemi Covid-19 hampir semua negara melakukan *lockdown* untuk mencegah penyebaran virus. Tindakan tersebut juga dilakukan di Indonesia. Pemerintah Indonesia mengambil kebijakan dengan melakukan Pembatasan Sosial Berskala Besar (PSBB) dan Pemberlakuan Pembatasan Kegiatan Masyarakat (PPKM). Akibat kebijakan tersebut menimbulkan dampak buruk tidak hanya di bidang kesehatan, tetapi juga pada perekonomian dunia termasuk Indonesia (Junaedi, 2020).

Salah satu faktor perekonomian yang menjadi perhatian adalah tingkat Produk Domestik Bruto (PDB) sebagai ukuran terbaik dalam mengukur kesejahteraan

masyarakat. PDB adalah total pendapatan dan pengeluaran output barang dan jasa pada suatu negara (Mankiw, 2006). Menurut Badan Pusat Statistik, PDB ini dapat dihitung dengan menggunakan tiga pendekatan yaitu pendekatan produksi, pendapatan, dan pengeluaran.

Gambar II. 4: Tingkat Pertumbuhan PDB Indonesia 2015-2021



Sumber: bps.go.id

Pada tahun 2020 terdapat penurunan tingkat PDB yang cukup tajam hingga -2,07%. BPS mencatat tingkat pertumbuhan ekonomi pada tahun 2020 merupakan yang terendah sejak 2001. Langkah yang diambil pemerintah dalam menanggapi masalah perekonomian (Kurniawan R, 2022) yaitu:

- *Signaling* kepada masyarakat dengan bagaimana kita meng-compare permasalahan dari sisi kesehatan, sosial, ekonomi, dan keuangan.
- *Leadership* yaitu dengan mengambil langkah yang cepat dan responsif salah satunya dengan mengambil kebijakan yang belum pernah dilakukan seperti penerbitan Perpu No.1/2020, adanya fleksibilitas APBN yaitu dengan pelebaran defisit APBN menjadi 6.34% PDB.
- *Action* dengan progam PC-PEN (Penanggulangan Covid dan Pemulihan Ekonomi Nasional).

2.3.1 Dasar Hukum *Refocusing* dan Realokasi Belanja

a. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 tahun 2020

Peraturan ini membahas tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019. Dalam Perpu ini menyebutkan adanya penambahan anggaran belanja dan pembiayaan sebesar Rp405,1 triliun dan pembiayaan defisit diperkirakan sekitar 3% dari PDB. Selain itu pemerintah menerbitkan SUN/SBSN dan melakukan relaksasi perpajakan.

Melalui Perpu ini juga pemerintah melakukan *refocusing* dan pemotongan/penundaan penyaluran TKDD, memberi hibah kepada Pemerintah Daerah (Pemda) yang selanjutnya diatur di Permendagri, serta menyederhanakan mekanisme dan simplifikasi dokumen keuangan negara.

b. Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2020

Inpres ini membahas tentang *Refocusing* Kegiatan, Realokasi Anggaran serta Pengadaan Barang dan Jasa dalam rangka Percepatan Penanganan *Corona Virus Disease* 2019. Presiden menginstruksikan setiap kepala daerah untuk segera melakukan *refocusing* kegiatan dan realokasi anggaran untuk percepatan penanganan Covid-19. Penggunaan alokasi di difokuskan pada pengadaan barang dan jasa alat kesehatan dan kedokteran dalam menangani Covid-19.

c. Instruksi Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2020

Instruksi Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2020 tentang Pencegahan Penyebaran dan Percepatan Penanganan *Corona Virus Disease*

2019 berisi bahwa kepala daerah dianjurkan melakukan refocusing kegiatan dan realokasi anggaran dalam rangka percepatan penanganan Covid-19 ke sektor kesehatan dan penanganan dampak ekonomi. Hasil perubahan APBD ini disetorkan paling lama 7 hari kerja sejak instruksi ini dikeluarkan.

Selain itu kepala daerah ditugaskan untuk melakukan koordinasi dengan organisasi kemasyarakatan dan tokoh masyarakat untuk mengawasi kebutuhan masyarakat akan kebutuhan pokok dan penanganan Covid-19.

d. Surat Keputusan Bersama Menteri Dalam Negeri dan Menteri Keuangan Nomor 119 /2813/SJ/Nomor 117 /KMK.07/2020

Surat Keputusan Bersama Menteri Dalam Negeri Nomor 119/2813/ SJ dan Menteri Keuangan Nomor 117/ KMK.07/2020 tentang Percepatan Penyesuaian Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Tahun 2020 dalam rangka Penanganan Covid-19 serta Pengamanan Daya Beli Masyarakat dan Perekonomian Nasional. Dalam surat keputusan bersama ini seluruh Pemerintah Daerah diharuskan (a) melakukan penurunan target pendapatan APBD, (b) penyesuaian belanja daerah yang meliputi belanja pegawai, barang dan jasa, dan belanja modal, dan (c) refocusing dan realokasi belanja untuk pembiayaan penanganan Covid-19 pada bidang kesehatan, penyediaan jaringan pengaman sosial, dan penanganan dampak ekonomi.