

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Dasar Hukum Akuntansi Belanja Barang dan Jasa

Dalam melaksanakan penatausahaan dan praktik akuntansi belanja barang dan jasa pada seluruh instansi pemerintah daerah termasuk DKP Provinsi Kalimantan Timur harus berpedoman pada undang-undang, peraturan, maupun standar yang berlaku. Dasar hukum yang digunakan dalam melaksanakan praktik akuntansi belanja barang dan jasa, antara lain:

1) Undang-Undang

- a. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara; dan
- b. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.

2) Standar Akuntansi Pemerintah

Praktik akuntansi belanja barang dan jasa yang diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan pada seluruh instansi pemerintah harus mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 mengatur bahwa SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dan dapat dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) dan/atau Buletin Teknis

SAP. Dalam SAP, praktik akuntansi belanja barang dan jasa diatur dalam PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, dan Buletin Teknis Nomor 04 tentang penyajian dan pengungkapan belanja pemerintah.

3) Peraturan Menteri Dalam Negeri

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 pada pasal 7 ayat (3) dijelaskan bahwa ketentuan lebih lanjut terkait penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri). Permendagri yang mengatur praktik akuntansi pada seluruh instansi pemerintah daerah, antara lain:

- a. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah;
- b. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah beserta perubahannya pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007.

4) Peraturan Gubernur

Penyelenggaraan praktik akuntansi belanja barang dan jasa pada DKP Provinsi Kalimantan Timur diatur lebih lanjut dengan peraturan kepala daerah. Praktik akuntansi belanja barang dan jasa pada seluruh instansi pemerintah di Provinsi Kalimantan Timur harus berpedoman pada Peraturan Gubernur Kalimantan Timur Nomor 64 Tahun 2020 tentang Perubahan Peraturan Gubernur Kalimantan Timur Nomor 64 Tahun 2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Provinsi Kalimantan Timur.

2.2 Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan

Penyusunan laporan keuangan pada setiap instansi pemerintah harus berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan. Berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat 3 menjelaskan bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan dalam melaksanakan penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dan dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, dan/atau Buletin Teknis SAP.

Penyusunan standar akuntansi pemerintahan yang dilakukan oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan mengacu pada praktik-praktik terbaik internasional, yaitu dengan mengadaptasi *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC). Strategi adaptasi yang dilakukan untuk pengembangan SAP yang berorientasi pada IPSAS, tetapi disesuaikan dengan kondisi yang ada di Indonesia serta memperhatikan peraturan perundang-undangan yang berlaku, praktik-praktik keuangan, dan kemampuan sumber daya para pengguna SAP di Indonesia. Penyusunan SAP dilakukan melalui suatu proses yang sistematis oleh lembaga penyusun standar akuntansi, seperti Dewan Standar Akuntansi IAI, *International Accounting Standards Board*, dan lainnya. (Hamzah & Kustiani, 2014).

2.3 Definisi dan Klasifikasi Belanja

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010, belanja merupakan seluruh pengeluaran yang dilakukan oleh Bendahara Umum Negara/Daerah yang menyebabkan Saldo Anggaran Lebih berkurang dalam periode tahun anggaran bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah di masa yang akan datang. Pelaksanaan belanja merupakan seluruh pengeluaran yang dilakukan sesuai dengan komitmen yang telah dibuat sebelumnya oleh pemerintah dan lembaga perwakilan yang berwenang mewakili kepentingan masyarakat sehingga tidak ada belanja yang tidak sesuai dengan kebutuhan masyarakat. Anggaran yang telah disusun bertujuan untuk mengendalikan aktivitas belanja pemerintah serta landasan dalam upaya perolehan pendapatan dan pembiayaan oleh pemerintah pada suatu periode tertentu (Hamzah & Kustiani, 2014).

Penyusunan pos belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran dirinci berdasarkan klasifikasi ekonomi, organisasi, dan fungsi sebagaimana yang dijelaskan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas. Dalam PSAP 02 disebutkan bahwa klasifikasi ekonomi merupakan pengelompokan belanja dilakukan menurut jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas pada setiap instansi pemerintah. Klasifikasi belanja berdasarkan klasifikasi ekonomi untuk pemerintah daerah terdiri dari belanja pegawai, belanja modal, belanja hibah, belanja barang, belanja bunga, belanja bantuan sosial, belanja subsidi, dan belanja tak terduga.

2.4 Definisi dan Klasifikasi Belanja Barang dan Jasa

Belanja barang dan Jasa termasuk salah satu klasifikasi belanja menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja) dari belanja operasi yang disajikan dalam LRA pada setiap instansi pemerintah. Menurut Permendagri Nomor 64 Tahun 2013, belanja barang dan jasa merupakan pengeluaran yang dilakukan untuk menampung pembelian barang dan jasa yang habis pakai yang digunakan untuk memproduksi barang dan jasa yang dipasarkan maupun tidak dipasarkan serta pengadaan barang yang dimaksudkan untuk diserahkan atau dijual kepada masyarakat dan belanja perjalanan. Pos belanja barang dan jasa hanya disajikan dalam LRA karena dicatat menggunakan basis kas yang pengakuannya dilakukan ketika uang telah keluar dari Rekening Kas Umum Daerah (RKUD).

Sebagaimana yang diatur dalam Bultek SAP Nomor 04, belanja barang diklasifikasikan menjadi tiga jenis belanja, antara lain:

- a. Belanja Barang dan Jasa adalah pengeluaran yang digunakan untuk membeli keperluan kantor sehari-hari, pengadaan barang yang habis pakai seperti alat tulis kantor, langganan daya dan jasa, dan lain-lain pengeluaran yang dilakukan untuk membiayai pekerjaan yang bersifat non-fisik yang secara langsung membantu tugas pokok dan fungsi setiap instansi pemerintah;
- b. Belanja Perjalanan Dinas adalah pengeluaran yang dilakukan untuk membayar perjalanan dinas oleh pihak yang berkepentingan dalam rangka melaksanakan tugas, fungsi, dan jabatan; dan

- c. Belanja Pemeliharaan adalah pengeluaran yang dilakukan untuk memelihara aset tetap atau aset lainnya yang sudah ada agar berada dalam kondisi yang normal tanpa memperhatikan besar atau kecilnya jumlah belanja.

2.5 Pengakuan Belanja Barang dan Jasa

Berdasarkan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013, pengakuan belanja dilakukan pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah (RKUD). Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran, pengakuan terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh Pengguna Anggaran. Pengakuan belanja dapat dilakukan dengan dua metode yaitu metode Langsung (LS) dan metode Uang Persediaan (UP). Apabila terjadi pengembalian belanja atas belanja pada tahun berjalan maka akan diakui sebagai pengurang belanja tahun berjalan, sedangkan apabila pengembalian belanja terjadi pada tahun sebelumnya maka pengembalian belanja akan diakui sebagai pendapatan lain-lain pada LRA.

Menurut Mulyana (2014), pengakuan belanja tergantung dari cara pembayaran belanja dilakukan, antara lain:

- a. Belanja yang dibayar langsung (LS) dilakukan pembayaran secara langsung oleh Bendahara Umum Daerah (BUD) akan diakui setelah Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) menerima SP2D-LS dari BUD/Kuasa BUD; dan
- b. Belanja yang dibayar oleh bendahara pengeluaran Satuan Kerja Pemerintah Daerah dilakukan pembayarannya dengan menggunakan uang persediaan (UP/GU/TU) akan diakui setelah surat pertanggungjawaban (SPJ) belanja

tersebut disetujui/disahkan oleh Pengguna Anggaran (PA)/Kuasa Pengguna Anggaran (KPA).

2.6 Pengukuran Belanja Barang dan Jasa

Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010, pengukuran dalam akuntansi adalah suatu proses penetapan nilai uang yang bertujuan untuk mengakui dan menyajikan setiap pos dalam laporan keuangan. Dijelaskan lebih lanjut dalam Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah, pengukuran belanja dilakukan berdasarkan azas bruto dan diukur menggunakan nilai nominal yang dibayarkan dan tercantum dalam dokumen pengeluaran yang sah. Pengukuran dilakukan menggunakan mata uang rupiah atau dikonversi dahulu menjadi rupiah jika transaksi menggunakan mata uang asing.

Menurut Mulyana (2014), dalam melakukan pengukuran belanja harus menggunakan dokumen sumber yang dapat dijadikan dokumen pengeluaran sah dapat dilihat pada Tabel II.1.

Tabel II.1 Dokumen Sumber Belanja

| No | Transaksi Belanja | Dokumen Sumber | Lampiran Dokumen Sumber |
|----|-----------------------------------|---|---|
| 1 | Belanja dengan mekanisme LS | - SP2D LS - Kwitansi - Daftar gaji dan tunjangan - Bukti pengeluaran lainnya | - SPM - SPD - Berita Acara Serah Terima Barang/Jasa - Resume kontrak |
| 2 | Belanja dengan mekanisme UP/GU/TU | - SP2D UP/GU/TU - SPJ dan LPJ Bendahara Pengeluaran - Buku Kas Umum - Bukti transaksi berupa kwitansi, daftar honor, SPPD, dsb | - SPM - SPD - Bukti transaksi lainnya |

Sumber: Mulyana (2014)

2.7 Penyajian Belanja Barang dan Jasa

Penyajian laporan keuangan bertujuan untuk menyajikan informasi terkait dengan posisi keuangan, hasil operasi, realisasi anggaran, perubahan ekuitas, saldo anggaran lebih, dan arus kas masuk maupun arus kas keluar pada suatu entitas pelaporan sehingga dapat dimanfaatkan oleh para pengguna untuk membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Pos belanja barang dan jasa dalam laporan keuangan pemerintah disajikan di LRA pada bagian belanja sebagaimana yang diatur dalam PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan.

Berdasarkan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013, penyajian belanja dalam LRA disajikan pada lembar muka laporan keuangan sesuai klasifikasi menurut klasifikasi ekonomi yang dikelompokkan menjadi belanja operasi, belanja modal, dan belanja lain-lain/tak terduga. Klasifikasi menurut fungsi, menurut organisasi, dan klasifikasi lainnya yang dibutuhkan sesuai kepentingan manajerial untuk disajikan sebagai lampiran dan diungkapkan dalam CaLK. Dalam LRA, pos belanja barang dan jasa termasuk salah satu bagian dari klasifikasi belanja operasi yang disajikan menggunakan mata uang rupiah berdasarkan nilai perolehan historis.

Menurut Bultek SAP Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah, klasifikasi belanja pada Laporan Keuangan dapat dikelompokkan sebagai berikut:

- a. Disajikan sebagai pengeluaran belanja pada LRA;
- b. Disajikan sebagai kelompok Arus Kas Keluar dari Aktivitas Operasi Aktivitas Investasi Aset Non Keuangan pada LAK; dan

c. Diungkapkan pada CaLK.

2.8 Pengungkapan Belanja Barang dan Jasa

Menurut Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah, laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). CaLK merupakan bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan yang menyajikan informasi terkait penjelasan pos-pos dalam laporan keuangan meliputi LRA, Neraca, dan LAK yang dilakukan bertujuan untuk mewujudkan pengungkapan yang memadai. Informasi yang terdapat di lembar muka laporan keuangan biasanya disebut sebagai penyajian, sedangkan informasi yang terdapat dalam CaLK biasanya disebut sebagai pengungkapan.

PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan pada paragraf 13 menjelaskan bahwa CaLK menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai, antara lain:

- a. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
- b. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan; dan
- c. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

2.9 Kebijakan *Refocusing* dan Realokasi Anggaran

Refocusing memiliki arti memfokuskan kembali anggaran untuk kegiatan yang tidak dianggarkan sebelumnya melalui perubahan anggaran. Realokasi Anggaran merupakan mengalokasikan kembali anggaran dari suatu kegiatan ke kegiatan yang lain. *Refocusing* dan Realokasi Anggaran adalah suatu proses yang dilakukan untuk mengalokasikan kembali anggaran kegiatan dari hasil *refocusing* untuk kegiatan yang tidak dialokasikan sebelumnya melalui mekanisme perubahan anggaran dengan cara menggeser anggaran dari suatu kegiatan ke kegiatan lainnya. *Refocusing* menjadi suatu cara untuk meminimalisasi terjadinya resesi ekonomi dalam menjamin stabilitas ekonomi nasional. Pertimbangan dilakukannya *refocusing* karena terdapat hentakan ekonomi global akibat terjadinya suatu peristiwa atau melemahnya ekonomi negara yang disebabkan dari kebijakan yang tidak tepat (Humas Bungko, 2020).

Pandemi Covid-19 menyebabkan banyak perubahan yang terjadi di Indonesia sehingga perlu diterbitkannya kebijakan dan regulasi baru yang relevan dengan kondisi dan keadaan yang sedang terjadi. Salah satu kebijakan yang diambil oleh pemerintah, yaitu dengan diterbitkannya Inpres Nomor 4 Tahun 2020 tentang *Refocusing* Kegiatan, Realokasi Anggaran, serta Pengadaan Barang dan Jasa dalam rangka Percepatan Penanganan Covid-19. Dalam rangka mengoptimalkan pelaksanaan kebijakan keuangan daerah di masa pandemi, pemerintah daerah diharuskan untuk melakukan penyesuaian atas penggunaan anggaran. Penggunaan alokasi anggaran untuk kepentingan tertentu (*refocusing*), realokasi anggaran, dan

penggunaan dana APBN diutamakan untuk kepentingan kesehatan dan pemulihan ekonomi nasional.

2.10 Analisis Kinerja Belanja Pemerintah Daerah

2.10.1 Alat Analisis Kinerja Belanja Pemerintah Daerah

Salah satu cara untuk meninjau kinerja pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerahnya adalah dengan menggunakan analisis rasio keuangan terhadap angka yang telah disajikan ke dalam APBD. Rasio keuangan yang dapat digunakan sebagai indikator kemampuan daerah dalam merealisasikan Pendapatan Asli Daerah yang dianggarkan adalah rasio efektivitas. Rasio efektivitas juga dapat digunakan untuk menggambarkan tingkat efektivitas pemerintah daerah dalam melaksanakan realisasi belanja dibandingkan dengan target yang direncanakan sebelumnya (Suyitno, 2020).

Gambar II.1 Rumus Rasio Efektivitas

$$\text{Rasio Efektivitas} = \frac{\text{Realisasi Belanja}}{\text{Anggaran Belanja}} \times 100\%$$

Sumber: Suyitno (2020)

Analisis rasio keuangan pada APBD dapat dilakukan dengan membandingkan antara hasil yang diperoleh pada satu periode dengan periode sebelumnya agar diketahui perubahan yang terjadi (Ardhini, 2011). Kemampuan pemerintah daerah dalam melaksanakan tugas dikategorikan sebagai efektif apabila rasio efektivitas yang dihasilkan bernilai semakin mendekati satu atau seratus persen (Harly & Afriyenti, 2017). Menurut Mahmudi (2019) menyatakan bahwa kriteria efektivitas kinerja keuangan daerah adalah sebagai yang disajikan pada Gambar II.2.

Gambar II.2 Kriteria Efektivitas Kinerja Keuangan Daerah

| Kriteria Efektivitas | Persentase Efektivitas (%) |
|----------------------|----------------------------|
| Sangat Efektif | >100 |
| Efektif | >90 – 100 |
| Cukup Efektif | >80 – 90 |
| Kurang Efektif | >60 – 80 |
| Tidak Efektif | ≤60 |

Sumber: Mahmudi (2019)

2.11 Penelitian Terdahulu

Penelitian dilakukan dengan mengacu pada beberapa penelitian terdahulu yang telah melakukan penelitian dengan mengambil topik yang sama. Berikut ini beberapa penelitian terdahulu, antara lain:

- 1) Meirene *et al* (2014), menyatakan bahwa Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan, dan Aset Daerah (DPPKAD) Kota Palu dalam perlakuan akuntansi yang meliputi pengakuan, pengukuran, pencatatan, pelaporan, dan pengungkapan telah melakukan perlakuan akuntansi tersebut sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Namun, dalam perlakuan Pelaporan Keuangan tidak membuat Laporan Arus Kas dikarenakan DPPKAD Kota Palu merupakan entitas akuntansi yang tidak melakukan fungsi perbendaharaan;
- 2) Karmila *et al* (2021), menyatakan bahwa Dinas Pariwisata Provinsi Sulawesi Utara dalam perlakuan akuntansi yang meliputi pencatatan, pengakuan, pengukuran dan pelaporan telah melakukan perlakuan akuntansi tersebut sudah sesuai dengan mekanisme dengan standar yang ditetapkan, yaitu Standar

Akuntansi Pemerintahan (SAP). Namun, masih terdapat kelemahan dalam pencatatan belanja, yaitu perangkapan fungsi tidak ada bagian akuntansi sehingga yang melakukan pencatatan yaitu bendahara pengeluaran;

- 3) Motos *et al* (2020), menyatakan bahwa perlakuan akuntansi belanja pada Dinas Kesehatan Kota Manado telah didapati hasil kajian yang diberlakukan telah sesuai dan sejalan berdasarkan acuan peraturan pemerintah dan telah diberlakukan berdasarkan regulasi Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang penerapan SAP berbasis Akruwal pada pemerintah daerah;
- 4) Lestari *et al* (2014), menyatakan bahwa sistem dan prosedur belanja modal pada dinas Perhubungan kota Bitung sudah sesuai dengan PP Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan Permendagri Nomor 13 tahun 2006. Hal ini dilihat dengan adanya dokumen-dokumen yang terkait seperti Surat Penyedia Dana (SPD), Surat Perintah Membayar (SPM-LS), bukti pembayaran, dan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D-LS);
- 5) Sari *et al* (2018), menyatakan bahwa efektivitas pelaksanaan anggaran belanja pemerintah Kota Samarinda pada tahun anggaran 2011-2015 cukup bervariasi. Tingkat efektivitas tertinggi pada tahun 2014 dan terendah tahun 2013. Pada tahun 2011, 2012, dan 2015 dikatakan kurang efektif, hal ini karena relisasi anggaran belanja yang memiliki perbedaan yang jauh dengan target anggaran belanja yang harus dicapai.

Berdasarkan penelitian-penelitian yang telah dibuat oleh peneliti terdahulu, terdapat persamaan dan perbedaan dengan penelitian yang dibuat oleh penulis. Persamaan dengan penelitian milik Meirene *et al* (2014), Karmila *et al* (2021),

Motoh et al (2020), dan Lestari *et al* (2014) adalah membahas mengenai tinjauan atas praktik akuntansi belanja. Selain itu, persamaan dengan penelitian milik Sari *et al* (2018) adalah membahas mengenai efektivitas pelaksanaan anggaran belanja. Perbedaan yang terdapat pada penelitian yang dilakukan oleh penulis dengan penelitian yang telah dibuat oleh peneliti terdahulu adalah penulis lebih fokus pada penelitian mengenai praktik akuntansi belanja barang dan jasa dan efektivitas pelaksanaan anggaran belanja barang dan jasa. Perbedaan lainnya adalah objek penelitian terdahulu berbeda dengan objek penelitian penulis.