

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Definisi Beban dan Belanja Pegawai**

##### **2.1.1 Definisi Beban Pegawai**

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 12 tentang Laporan Operasional, beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban. Dalam PSAP dan peraturan perundang-undangan lainnya, tidak dijelaskan secara spesifik mengenai definisi dari beban pegawai. Namun, jika dilihat dari definisi belanja pegawai, dapat diartikan bahwa beban pegawai adalah beban atas kompensasi, baik dalam bentuk uang maupun barang yang ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang diberikan kepada pejabat negara, PNS, dan pegawai yang dipekerjakan oleh pemerintah yang belum berstatus PNS sebagai imbalan atas pekerjaan yang telah dilaksanakan kecuali pekerjaan yang berkaitan dengan pembentukan modal.

##### **2.1.2 Definisi Belanja Pegawai**

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran didefinisikan sebagai semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam

periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Belanja pegawai merupakan bagian dari belanja operasi, yaitu belanja yang dalam rangka penyelenggaraan kegiatan operasional pemerintah dikeluarkan dari kas umum negara dengan manfaat yang berlangsung dalam waktu singkat atau jangka pendek. Belanja Pegawai yang memiliki kode 51, digunakan untuk membayarkan imbalan atas pekerjaan pegawai pemerintah yang telah mendukung tugas dan fungsi dari unit organisasi pemerintah baik yang berbasis di dalam negeri maupun luar negeri (Sahuri & Sulaeman, 2021)

Berdasarkan klasifikasi ekonomi, jenis belanja pemerintah terdiri dari belanja operasi, belanja modal, dan belanja lain-lain/tak terduga. Belanja pegawai termasuk ke dalam salah satu belanja operasi karena belanja pegawai merupakan pengeluaran anggaran untuk kegiatan sehari-hari pemerintah pusat/daerah dan biasanya digunakan dalam jangka waktu yang relatif singkat. Belanja yang dapat diklasifikasikan sebagai belanja pegawai diantaranya belanja gaji dan tunjangan PNS serta belanja uang lembur.

## **2.2 Klasifikasi Beban dan Belanja Pegawai**

### **2.2.1 Klasifikasi Beban Pegawai**

Berdasarkan Paragraf 37 PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional, beban pegawai diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi. Hal ini berarti beban pegawai diklasifikasikan berdasarkan jenis bebannya. Klasifikasi beban pada pemerintah pusat terdiri dari beban pegawai, beban barang, beban bunga, beban subsidi, beban hibah, beban bantuan sosial, beban penyusutan aset tetap/amortisasi, beban transfer, dan beban lain-lain.

Senada dengan yang disebutkan dalam PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional, dalam referensi lain beban diklasifikasikan menurut jenis bebannya (Hamzah & Kustiani, 2014). Di pemerintah pusat beban diklasifikasikan menjadi delapan jenis dengan rincian sebagai berikut:

- a. Beban Pegawai yang terdiri dari Beban Gaji dan Tunjangan, Beban Honorarium, dan Beban Kontribusi Sosial
- b. Beban Barang dan Jasa terdiri dari Beban Barang, Beban Jasa, Beban Pemeliharaan, Beban Perjalanan Dinas, Beban Barang BLU, dan Beban Barang untuk diserahkan kepada Masyarakat
- c. Beban Bunga
- d. Beban Subsidi yang terdiri dari beban subsidi kepada Perusahaan Negara dan Beban Subsidi kepada Perusahaan Swasta
- e. Beban Hibah terdiri dari beban hibah kepada pemerintah negara lain, Beban Hibah kepada Organisasi Internasional, dan Beban Hibah kepada Pemerintah Daerah
- f. Beban Bantuan Sosial
- g. Beban Lain-lain/Beban Tak Terduga
- h. Beban Murni Aktual

### **2.2.2 Klasifikasi Belanja Pegawai**

Berdasarkan Paragraf 34 PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, Belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi. Klasifikasi ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanjanya untuk melaksanakan suatu aktivitas. Klasifikasi

ekonomi untuk pemerintah pusat yaitu belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial dan belanja lain-lain.

Dari pengklasifikasian belanja menurut PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, dapat disimpulkan bahwa belanja pegawai diklasifikasikan berdasarkan klasifikasi ekonomi (jenis belanja). Selain itu, belanja pegawai juga termasuk ke dalam belanja operasi karena belanja pegawai merupakan pengeluaran kas negara yang digunakan untuk kegiatan sehari-hari pemerintah pusat/daerah yang memberi manfaat jangka pendek.

## **2.3 Pengakuan Beban dan Belanja Pegawai**

### **2.3.1 Pengakuan Beban Pegawai**

Beban dalam Laporan Operasional pemerintah diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. (Hamzah & Kustiani, 2014). Dalam pelaksanaan anggaran pemerintah, pemerintah menetapkan prosedur tertentu untuk menyediakan pengendalian yang memadai untuk memastikan belanja dapat digunakan secara tepat guna dan tepat sasaran. Ketika penyedia barang/jasa pemerintah sudah menyerahkan barang/jasa dan mengirimkan tagihan maka kewajiban pemerintah untuk membayar atas pembelian barang/jasa tersebut timbul. Pada saat itu lah, pemerintah wajib mengakuinya sebagai beban.

Menurut PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional, beban diakui pada saat:

- a. Timbulnya kewajiban

Kewajiban timbul pada saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain ke pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari Kas Umum Negara. Penerimaan manfaat ekonomi dari pihak lain yang belum dibayarkan, adanya perjanjian dengan pihak lain, atau karena ketentuan peraturan perundang-undangan merupakan beberapa penyebab timbulnya suatu kewajiban. Contoh dari pengakuan beban saat timbulnya kewajiban ini adalah diterimanya rekening listrik dan rekening telepon yang belum dibayar oleh pemerintah.

b. Terjadinya konsumsi aset

Konsumsi aset adalah saat pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban dan/atau konsumsi aset nonkas dalam kegiatan operasional pemerintah. Contoh dari konsumsi aset dapat berupa pembayaran gaji pegawai, pembayaran perjalanan dinas, pembayaran subsidi, penggunaan persediaan, dan pembayaran hibah.

c. Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlaluanya waktu. Penyusutan atau amortisasi merupakan beberapa contoh dari penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.

### **2.3.2 Pengakuan Belanja Pegawai**

Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, pengakuan dalam akuntansi adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan-

LRA, belanja, pembiayaan, pendapatan-LO, dan beban, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan. Pengakuan diwujudkan dalam pencatatan jumlah uang terhadap pos-pos laporan keuangan yang terpengaruh oleh kejadian atau peristiwa terkait.

Sesuai dengan yang tertuang dalam PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.

## **2.4 Pengukuran Beban dan Belanja Pegawai**

### **2.4.1 Pengukuran Beban Pegawai**

Menurut Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Republik Indonesia Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, beban pegawai dicatat sebesar resume tagihan belanja pegawai dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja pegawai berdasarkan dokumen kepegawaian, daftar gaji, peraturan perundang-undangan, dan dokumen lain yang menjadi dasar pengeluaran negara kepada pegawai dimaksud yang telah disetujui KPA/PPK.

### **2.4.2 Pengukuran Belanja Pegawai**

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menjelaskan bahwa pengukuran sebagai proses penetapan nilai uang untuk mengakui dan memasukkan setiap pos dalam laporan keuangan. Nilai yang digunakan dalam pengukuran pos-pos laporan keuangan adalah nilai perolehan historis, sedangkan mata uang yang digunakan adalah mata uang rupiah. Apabila terdapat transaksi yang menggunakan

mata uang asing, harus dikonversi terlebih dahulu dan dinyatakan dalam uang rupiah.

Menurut Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Republik Indonesia Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, belanja diukur berdasarkan asas bruto dari nilai nominal sesuai dengan SPM/SP2D atau dokumen pengeluaran negara yang dipersamakan dan/atau dokumen pengesahan belanja yang diterbitkan oleh Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara. Asas bruto sendiri menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran adalah suatu prinsip yang tidak memperkenankan pencatatan secara neto penerimaan setelah dikurangi pengeluaran pada suatu unit organisasi atau tidak memperkenankan pencatatan pengeluaran setelah dilakukan kompensasi antara penerimaan dan pengeluaran.

## **2.5 Penyajian dan Pengungkapan Beban dan Belanja Pegawai**

### **2.5.1 Penyajian dan Pengungkapan Beban Pegawai**

Menurut Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Republik Indonesia Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, beban disajikan dalam laporan operasional entitas akuntansi/pelaporan. Tujuan penyajian beban ini untuk menyediakan informasi terkait dengan besarnya beban pegawai yang harus ditanggung pemerintah akibat kontribusi yang telah dilakukan oleh pegawai untuk pemerintah/negara. Sementara itu, penjelasan secara sistematis mengenai rincian, analisis, dan informasi lain yang bersifat material harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sehingga menghasilkan informasi yang andal dan relevan.

Format penyajian Laporan Operasional terkait pos beban terdapat pada Gambar II.1 berikut.

Gambar II.1 Format Laporan Operasional Pos Beban

<b>BEBAN</b>				
Beban Pegawai	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Persediaan	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Jasa	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Perjalanan Dinas	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Bunga	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Subsidi	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Hibah	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Bantuan Sosial	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Penyusutan	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Transfer	xxx	xxx	xxx	xxx
Beban Lain-lain	xxx	xxx	xxx	xxx
<b>JUMLAH BEBAN (25 s/d 36)</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>

Sumber: PP Nomor 71 Tahun 2010

### 2.5.2 Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pegawai

Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah. Seperti halnya dengan beban pegawai, berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Republik Indonesia Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, belanja pegawai disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran sebagai pengeluaran negara. Tujuan dari penyajian belanja ini untuk menyediakan informasi mengenai besarnya belanja pegawai yang harus ditanggung pemerintah akibat kontribusi yang telah dilakukan pegawai untuk pemerintah/negara. Dalam Laporan Realisasi Anggaran, informasi terkait realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan akan diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode pelaporan. Format penyajian Laporan Realisasi Anggaran terkait pos belanja terdapat pada Gambar II.2 berikut.



Gambar II.2 Format Laporan Realisasi Anggaran Pos Belanja

<b>BELANJA</b>				
<b>BELANJA OPERASI</b>				
Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
Belanja Lain-lain	xxx	xxx	xx	xxx
Jumlah Belanja Operasi (26 s/d 32)	xxx	xxx	xx	xxx
<b>BELANJA MODAL</b>				
Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
Jumlah Belanja Modal (36 s/d 41)	xxx	xxx	xx	xxx
<b>JUMLAH BELANJA (33 + 42)</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xx</b>	<b>xxx</b>

Sumber: PP Nomor 71 Tahun 2010

Kemudian, mengenai pengungkapan belanja pegawai dijelaskan dalam PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan. Pada PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan, dikemukakan bahwa CaLK menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai, yaitu menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan, menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian wajar yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan, serta mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan. Pengungkapan pada CaLK dapat disajikan dalam bentuk bagan, grafik, narasi, daftar, dan sekdul atau bentuk lain yang lazim untuk mengikhtisarkan secara ringkas kondisi dan posisi keuangan entitas pelaporan supaya lebih mudah dibaca oleh pembaca laporan.

## 2.6 Penjurnalan akun Beban Pegawai dan Belanja Pegawai

### 2.6.1 Penjurnalan akun Beban Pegawai

Sesuai yang tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Republik Indonesia Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah

Pusat, *resume* tagihan belanja pegawai dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja pegawai dijadikan sebagai dasar dalam pencatatan beban pegawai. Dokumen sumber yang menjadi dasar dalam pencatatan *resume* tagihan dapat berupa dokumen kepegawaian, daftar gaji, peraturan perundang-undangan, dan dokumen penunjang lainnya. Beban pegawai sendiri termasuk ke dalam beban bersifat *expendable* yang berarti beban tersebut tidak menambah aset BMN *intrakomtabel*.

Mengenai format belanja jurnal yang bersifat *expendable* didasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Republik Indonesia Nomor 212/PMK.05/2019 tentang Jurnal Akuntansi Pemerintah pada Pemerintah Pusat. Format jurnal pada entitas akuntansi/pelaporan belanja atas *resume* tagihan belanja yang bersifat *expendable* disajikan pada Gambar II.3 berikut.

Gambar II.3 Format Jurnal Beban *Expendable*

	Buku Besar Akrual			Buku Besar Kas	
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Beban ( <i>expendable</i> )	LO			
Kr	Belanja/transfer yang masih harus dibayar (kewajiban)	NRC			

Sumber: PMK No. 212/PMK.05/2019

### 2.6.2 Penjurnalan akun Belanja Pegawai

Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Republik Indonesia Nomor 212/PMK.05/2019 tentang Jurnal Akuntansi pada Pemerintah Pusat menyatakan bahwa jurnal transaksi belanja digunakan untuk mencatat transaksi dan kejadian keuangan yang berkaitan dengan pengakuan belanja oleh entitas akuntansi/pelaporan pemerintah.

Belanja pemerintah terbagi menjadi dua jenis, yaitu belanja pemerintah yang bersifat *intrakomtabel* (menambah aset BMN *intrakomtabel*) dan belanja pemerintah bersifat *expendable* (tidak menambah aset BMN *intrakomtabel*). Belanja pegawai termasuk ke dalam jenis belanja bersifat *expendable* (tidak menambah aset BMN). Format jurnal pada entitas akuntansi/pelaporan belanja atas realisasi pembayaran belanja yang bersifat *expendable* dan membebani rekening kas negara disajikan pada Gambar II.4 berikut.

Gambar II.4 Format Jurnal Belanja *Expendable*

Buku Besar Akrual			Buku Besar Kas		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Belanja/transfer yang masih harus dibayar (kewajiban)	NRC	Db	Belanja ( <i>expendable</i> )	LRA
Kr	Ditagihkan ke entitas lain (ekuitas)	LPE	Kr	Ditagihkan ke entitas lain	

Sumber: PMK No. 212/PMK.05/2019