

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Landasan Hukum Pelaksanaan Pelaporan Keuangan

Kieso, Weygandt dan Warfield (2016) berpendapat bahwa akuntansi adalah proses dimulai dari identifikasi, pencatatan, dan komunikasi suatu peristiwa ekonomi pada entitas yang diberika kepada pihak yang berkepentingan. Menurut Sunyanto (1999) akuntansi adalah suatu tahapan proses pengumpulan, pengidentifikasian, mencatat, penggolongan, peringkasan serta penyajian atau laporan dari banyaknya transaksi keuangan serta penafsiran hasilnya guna pengambilan keputusan. Dapat disimpulkan bahwa akuntansi merupakan proses dalam pengambilan keputusan yang melalui beberapa tahapan sistematis. Tahapan yang sistematis ini disebut siklus akuntansi. Siklus akuntansi terdiri dari pengidentifikasian, pencatatan, pengklasifikasian, serta penyajian. Akuntansi memiliki tujuan untuk menyediakan informasi yang relevan berupa laporan keuangan yang telah teruji kebenaran dan validitasnya.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dijelaskan bahwa setiap pengguna anggaran dalam pemerintahan wajib menyusun laporan pertanggung jawaban pelaksanaan APBN berupa laporan keuangan. Laporan keua-

ngan yang dimaksud meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Operasional Neraca, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Setiap instansi pemerintah dituntut untuk dapat menjalankan pengelolaan administrasi dan keuangannya sesuai SAP yang berlaku. SAP pada pemerintah pusat diatur dengan peraturan menteri keuangan yang mengacu pada pedoman umum sistem akuntansi pemerintahan. Dalam menyusun dan menyajikan Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas digunakan basis akrual, sedangkan dalam menyusun dan menyajikan Laporan Realisasi Anggaran Menggunakan basis kas. Laporan Operasional dan Laporan Realisasi Anggaran memiliki perbedaan yang cukup jelas, yaitu Laporan Operasional menyajikan kegiatan operasional keuangan yang meliputi pendapatan, beban, dan surplus/defisit disandingkan dengan periode sebelumnya sedangkan Laporan Realisasi Anggaran menyajikan perbandingan antara realisasi pendapatan dan belanja dengan estimasi pendapatan dan pagu anggarannya yang sudah ditetapkan di awal tahun. Klasifikasi beban pada Laporan Operasional terdiri dari beban operasi, beban transfer, defisit non operasional, serta beban luar biasa, sedangkan klasifikasi belanja terdiri dari belanja operasi, belanja modal, dan belanja tak terduga. Beban dan belanja merupakan dua hal yang berbeda. Beban diukur dan diakui dengan basis akrual serta merupakan unsur pembentuk Laporan Operasional, sedangkan belanja diukur dan diakui dengan basis kas serta merupakan unsur pembentuk Laporan Realisasi Anggaran.

2.2 Definisi Beban dan Belanja Pegawai

2.1.1 Definisi Beban Pegawai

Pada paragraf 8 PSAP No 12 tentang Laporan Operasional, terdapat uraian tentang penafsiran beban ialah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi asset atau timbulnya kewajiban. Menurut Hamzah, Andy P dan Nur Aisyah Kustiani (2014) beban pegawai merupakan kompensasi terhadap pegawai baik dalam bentuk uang atau barang yang harus dibayarkan kepada pejabat negara, pegawai negeri sipil, 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

Pada paragraf 8 PSAP No 01 mengenai definisi istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar, dijelaskan bahwa belanja adalah semua pengeluaran oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayaran kembali oleh pemerintah. Berdasarkan Buletin Teknis No 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah, belanja pegawai adalah belanja kompensasi, baik dalam bentuk uang maupun barang yang ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang diberikan kepada pejabat negara, Pegawai Negeri Sipil (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.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 102/PMK.02/2018 tentang Klasifikasi Anggaran juga dijelaskan bahwa belanja pegawai merupakan kompensasi terhadap pegawai baik dalam bentuk uang maupun dalam bentuk barang, yang harus dibayarkan kepada pegawai Pemerintah dalam dan luar negeri, baik kepada Pejabat Negara, Pegawai Negeri Sipil (PNS), dan pegawai yang dipekerjakan oleh Pemerintah yang belum berstatus PNS dan/atau non-PNS sebagai imbalan atas pekerjaan yang telah dilaksanakan dalam rangka mendukung tugas fungsi unit organisasi Pemerintah.

2.3 Klasifikasi Beban dan Belanja Pegawai

2.2.1 Klasifikasi Beban Pegawai

Pada paragraf 37 PSAP No 12 dinyatakan bahwa beban diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi. Selanjutnya dijelaskan lebih lanjut pada paragraf 38 bahwa klasifikasi ekonomi pada prinsipnya mengelompokkan berdasarkan jenis beban. Klasifikasi ekonomi untuk pemerintah pusat yaitu beban pegawai, beban barang, beban bunga, beban subsidi, beban hibah, beban bantuan sosial, beban penyusutan aset tetap/amortisasi, beban transfer, beban lain-lain, sedangkan klasifikasi ekonomi untuk pemerintah daerah terdiri dari beban pegawai, beban barang, beban bunga, beban subsidi, beban hibah, beban bantuan sosial, beban penyusutan aset tetap/amortisasi, beban transfer, dan beban tak terduga.

2.2.2 Klasifikasi Belanja Pegawai

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 102/PMK.02/2018 tentang Klasifikasi Anggaran, dijelaskan bahwa rincian belanja pemerintah pusat menurut jenis belanja merupakan pengelompokan belanja pemerintah pusat

berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi dengan mengacu pada manual *Government Finance Statistics 2001 (GFS 2001 Manual)*. Pada paragraf 34 dan 35 PSAP No 02 mengenai Akuntansi Belanja, dijelaskan bahwa belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi. Klasifikasi belanja berdasarkan ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas, dan pada pemerintahan pusat pengelompokan belanja tadi dibagi menjadi belanja operasi, belanja modal, dan belanja lain-lain/tak terduga. Pada paragraf 36 dijelaskan lebih lanjut bahwa belanja operasi antara lain meliputi belanja pegawai, belanja barang, bunga, subsidi, hibah, dan, bantuan sosial.

Pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 102/PMK.02/2018 belanja pegawai digunakan untuk:

- 1) Belanja gaji dan tunjangan PNS dan TNI/Polri termasuk uang makan dan tunjangan lauk pauk yang melekat pada pembayaran gaji;
- 2) Belanja gaji dan tunjangan yang melekat pada pembayaran gaji pejabat negara;
- 3) Belanja gaji dan tunjangan dokter/bidan pegawai tidak tetap;
- 4) Belanja honorarium dalam rangka pembayaran honor tetap, termasuk honor pegawai honorer yang akan diangkat menjadi pegawai dalam rangka mendukung tugas pokok dan fungsi unit organisasi yang bersangkutan;
- 5) Belanja gaji dan tunjangan pegawai non-PNS, termasuk tunjangan tenaga pendidik dan tenaga penyuluh non-PNS;
- 6) Belanja lembur dalam rangka pembayaran uang lembur termasuk uang makan yang dibayarkan dalam rangka lembur;

- 7) Pembayaran tunjangan khusus, yaitu:
- a. Pembayaran kompensasi kepada pegawai negeri yang besarnya ditetapkan oleh Presiden atau Menteri Keuangan;
 - b. Belanja pegawai transito merupakan alokasi anggaran belanja pegawai yang direncanakan akan ditarik/dicairkan. Namun *database* pegawai pada Kementerian/Lembaga berkenaan menurut peraturan perundang-undangan belum dapat direkam pada aplikasi belanja pegawai satker karena belum ditetapkan sebagai pegawai negeri pada satker berkenaan, termasuk dalam rangka pengeluaran sebagai belanja pegawai dilingkungan Kementerian/Lembaga yang dialihkan ke daerah dan kantor-kantor dilingkungan Kementerian/Lembaga yang dilikuidasi;
 - c. Pembayaran uang kompensasi atas pemberhentian sebagai dampak reformasi birokrasi, digunakan untuk pembayaran uang kompensasi bagi PNS yang diberhentikan sebelum batas usia pension yang telah ditetapkan berdasarkan peraturan kepegawaian, sebagai dampak pelaksanaan reformasi birokrasi.
- 8) Belanja pensiun dan uang tunggu PNS/Pejabat Negara/TNI/Polri, termasuk belanja tunjangan hari tua; dan
- 9) Pembayaran program jaminan social pegawai meliputi belanja jaminan kesehatan, jaminan kecelakaan kerja, dan/atau jaminan kematian.

2.4 Pengakuan dan Pencatatan Beban dan Belanja Pegawai

2.3.1 Pengakuan dan Pencatatan Beban Pegawai

Disebutkan dalam PSAP No 12 bahwa kriteria agar suatu transaksi dapat diakui sebagai beban ada tiga kondisi, yakni sebagai berikut:

- 1) Saat timbulnya kewajiban, yaitu saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain ke pemerintah tanpa diakui keluarnya kas dari kas umum negara/daerah. Contohnya tagihan rekening telepon dan rekening listrik yang belum dibayar pemerintah.
- 2) Saat terjadinya konsumsi aset, yaitu saat pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban dan/atau konsumsi aset non kas dalam kegiatan operasional pemerintah.
- 3) Saat terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi, yaitu saat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlakunya waktu. Contohnya adalah penyusutan atau amortisasi.

Dari penjelasan diatas, dapat diketahui bahwa pengakuan beban pegawai termasuk kedalam kriteria saat terjadinya konsumsi aset karena transaksi membayar gaji pegawai merupakan pengeluaran kas kepada pihak lain, seperti yang dijelaskan pada poin 2 diatas.

2.3.2 Pengakuan dan Pencatatan Belanja Pegawai

Pada PSAP No 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas dijelaskan bahwa bahwa belanja diakui berdasarkan terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggung

jawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan. Dan dalam badan layanan umum, belanja diakui dengan mengacu pada peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.

Pengakuan atas belanja pegawai mengacu pada kebijakan akuntansi pemerintah berbasis kas. Basis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Belanja pegawai dapat diakui seketika setelah suatu entitas pelaporan melakukan realisasi atas pembayaran belanja pegawai yang menimbulkan pembebanan pada RKUN. Surat perintah pencairan dana langsung (SP2D-LS) adalah dokumen sumber yang dikeluarkan oleh kantor pelayanan perbendaharaan negara yang akan menjadi patokan untuk pengakuan atas belanja pegawai tersebut.

2.5 Pengukuran Beban dan Belanja Pegawai

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Lampiran 1 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah dijelaskan bahwa pengukuran adalah proses penetapan nilai uang untuk mengakui dan memasukkan setiap pos dalam laporan keuangan. Pengukuran pos-pos dalam laporan keuangan menggunakan nilai perolehan historis. Pengukuran pos-pos laporan keuangan dilakukan dengan menggunakan mata uang rupiah dan jika ada transaksi yang menggunakan mata uang asing harus dikonversi terlebih dahulu ke dalam mata uang rupiah.

2.4.1 Pengukuran Beban Pegawai

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintahan Pusat, beban pegawai diukur 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

Pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 225/PMK.05/2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintahan Pusat dijelaskan bahwa belanja pegawai 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. Karena dokumen-dokumen tersebut saling berhubungan, maka nilai belanja pegawai yang tertera pada setiap dokumen harus sama. Jika terjadi ketidaksesuaian maka dokumen selanjutnya tidak dapat diproses yang mengakibatkan pencairan dana untuk pembayaran belanja pegawai tidak dapat dilakukan.

2.6 Penyajian dan Pengungkapan Beban dan Belanja Pegawai

2.5.1 Penyajian dan Pengungkapan Beban Pegawai

Berdasarkan PSAP No 12 tentang Laporan Operasional, beban disajikan pada Laporan Operasional dan untuk penjelasan lebih lanjut akan dimuat dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) sesuai dengan klasifikasi ekonomi, yaitu:

- 1) Beban operasi, yaitu beban pegawai, beban barang dan jasa, beban bunga, beban subsidi, beban hibah, beban bantuan sosial, beban penyusutan dan amortisasi, beban penyisihan piutang, dan beban lain-lain;
- 2) Beban transfer;
- 3) Beban non operasional; dan
- 4) Beban luar biasa.

Beban pegawai yang termasuk dalam Laporan Operasional, penjelasan pos-pos Laporan Operasional yang tidak terdapat pada lembar muka laporan dan perlu diungkapkan pada CaLK, yaitu:

1. Perbandingan dengan periode yang lalu;
2. Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dengan periode yang lalu;
3. Rincian lebih lanjut pendapatan-LO menurut sumber pendapatan;
4. Rincian lebih lanjut belanja menurut klasifikasi ekonomi, organisasi, dan fungsi; dan
5. Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

2.5.2 Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pegawai

Berdasarkan Buletin Teknis Nomor 04 Bab VI, penyajian dan pengungkapan klasifikasi belanja pada laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi tiga bagian, yaitu:

1. Penyajian belanja pada Laporan Realisasi Anggaran

Berdasarkan PSAP No 02, belanja yang disajikan pada LRA pada lembar muka laporan keuangan adalah klasifikasi menurut jenis belanja, yang dikelompokkan menurut belanja operasi, belanja modal, dan belanja lain-lain/tak

terduga, sedangkan klasifikasi menurut fungsi, organisasi, dan klasifikasi lainnya yang dibutuhkan sesuai kepentingan manajerial disajikan sebagai lampiran dan diungkapkan dalam CaLK.

2. Penyajian belanja pada Laporan Arus Kas

Berdasarkan PSAP No 03 tentang Laporan Arus Kas, penyajian belanja pada kelompok arus kas keluar dari aktivitas operasi dan aktivitas investasi aset non keuangan adalah pada Laporan Arus Kas. Laporan Arus Kas menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset non keuangan, pembiayaan dan transaksi non anggaran. Belanja operasi sendiri berhubungan dengan pengeluaran kas untuk aktivitas operasi, sedangkan pengeluaran kas untuk investasi aset non keuangan berhubungan dengan belanja modal.

3. Pengungkapan belanja pada Catatan atas Laporan Keuangan

Informasi tambahan tentang belanja yang tidak disajikan pada lembar muka laporan keuangan yang perlu diungkapkan dalam CaLK antara lain:

- a. Rincian belanja menurut organisasi, yang disusun dan disesuaikan dengan susunan organisasi pada masing-masing entitas entitas pelaporan.
- b. Rincian belanja menurut fungsi dan klasifikasi belanja menurut fungsi yang digunakan untuk tujuan keselarasan dan keterpaduan pengelolaan keuangan negara, dapat dalam bentuk Laporan Kinerja sebagaimana dimaksud Peraturan Pemerintah No 8 Tahun 2016 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.

- c. Rincian belanja menurut program dan kegiatan yang disesuaikan dengan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah (Permendagri No 13 tahun 2006)
- d. Rincian belanja menurut urusan pemerintahan, yang terdiri dari belanja urusan wajib dan belanja urusan pilihan, sebagaimana dimaksud menurut Permendagri No 13 Tahun 2006.
- e. Rincian belanja menurut belanja langsung dan belanja tidak langsung, sebagaimana dimaksud menurut Permendagri No 13 Tahun 2006.

Belanja pegawai yang termasuk dalam Laporan Realisasi Anggaran, penjelasan pos-pos LRA yang tidak terdapat pada lembar muka laporan dan perlu diungkapkan pada CaLK, yaitu:

- 1. Anggaran;
- 2. Realisasi;
- 3. Persentase pencapaian;
- 4. Penjelasan atas perbedaan antara anggaran dan realisasi;
- 5. Perbandingan dengan periode yang lalu;
- 6. Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dengan periode yang lalu;
- 7. Rincian lebih lanjut pendapatan-LRA menurut sumber pendapatan;
- 8. Rincian lebih lanjut belanja menurut klasifikasi ekonomi, organisasi, dan fungsi;
- 9. Rincian lebih lanjut pembiayaan; dan
- 10. Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.