

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Definisi Laporan Operasional (LO)

Laporan keuangan merupakan sebuah produk akhir yang dihasilkan dari sistem akuntansi sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran dan belanja yang telah digunakan. Menurut PSAP 01 yang termaktub dalam lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010, laporan keuangan terdiri dari 7 komponen, salah satunya adalah laporan operasional. Istilah laporan operasional baru muncul ketika pemerintah menerapkan standar akuntansi pemerintah berbasis *akrual*. Sebelumnya, laporan operasional tidak termasuk dalam komponen laporan keuangan pemerintah, namun pada PP Nomor 24 Tahun 2005 telah disinggung terkait laporan kinerja keuangan yang bersifat opsional. Mulai tahun 2010, SAP berbasis *akrual* mulai diterapkan secara bertahap dan paling lambat tahun 2015 seluruh satuan kerja harus menggunakan SAP berbasis *akrual*. Pengertian SAP berbasis *akrual* berdasarkan pasal 1 ayat (8) PP Nomor 71 Tahun 2010, yaitu pengakuan atas pos aset, utang, ekuitas, pendapatan, dan beban dalam laporan finansial, serta pengakuan atas pos pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam laporan pelaksanaan APBN.

Atas kebijakan ini, satuan kerja selaku entitas akuntansi maupun pelaporan harus menyusun laporan operasional dengan cara menyandingkan pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional tahun berjalan dengan tahun sebelumnya. Definisi LO serupa juga dijelaskan dalam PMK Nomor 225 Tahun 2019 dan PMK Nomor 234 Tahun 2020, laporan operasional merupakan bagian dari tujuh komponen laporan yang ada di dalam laporan keuangan yang secara khusus memberikan informasi terkait keuangan entitas dari kegiatan operasional melalui pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional. Tidak hanya itu, di dalam laporan operasional juga memuat kegiatan non operasional dan pos luar biasa.

Paragraf 6 PSAP 12 menjabarkan lebih lanjut mengenai manfaat informasi laporan operasional yang disusun oleh satker selaku entitas akuntansi dan/atau pelaporan, diantaranya:

1. Penyajian laporan operasional dengan cara membandingkan dengan periode sebelumnya, dibutuhkan bagi pengguna laporan untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, efektivitas, dan penghematan dalam penggunaan sumber daya;
2. Penyajian laporan operasional secara komparatif juga dapat digunakan untuk meramal pendapatan-LO yang akan diterima di periode mendatang;
3. Besarnya beban yang dilaporkan mencerminkan besarnya beban yang harus ditanggung pemerintah agar proses pelayanan dapat berjalan dengan baik;
4. Informasi terkait surplus/defisit berpengaruh terhadap kenaikan/penurunan ekuitas; dan

5. Penyusunan laporan operasional merupakan langkah awal untuk menyusun laporan berbasis *akrual* lainnya. *Output* akhir dari laporan operasional yang berupa surplus/defisit LO akan menjadi salah satu *input* dalam LPE untuk menghasilkan ekuitas akhir yang akan dimasukkan ke dalam neraca bagian ekuitas.

2.2 Struktur dan Isi Laporan Operasional (LO)

Struktur merupakan kumpulan dari unsur-unsur pokok yang ditempatkan dalam sebuah ruang yang sama. Dalam konteks laporan keuangan, unsur-unsur pokok yang dimaksud adalah berupa pos-pos yang berkaitan dengan informasi yang diperlukan. Struktur dan isi laporan operasional tingkat pemerintah pusat diatur dalam PSAP 12 yang meliputi:

1. Pendapatan-LO, yaitu pendapatan yang berasal dari kegiatan operasional satker meliputi Pendapatan Perpajakan-LO, PNBP, dan Pendapatan Hibah-LO;
2. Beban, yaitu beban yang berasal dari kegiatan operasional satker meliputi beban pegawai, beban persediaan, beban jasa, beban pemeliharaan, beban perjalanan dinas, beban bunga, beban subsidi, beban hibah, beban bantuan sosial, beban penyusutan, beban transfer, dan beban lain-lain;
3. Surplus/defisit dari kegiatan operasional yaitu selisih lebih/kurang antara pendapatan dan beban dari kegiatan operasional selama periode berjalan.
4. Surplus/defisit kegiatan non operasional yaitu berasal dari transaksi-transaksi seperti surplus penjualan aset non-lancar, surplus penyelesaian kewajiban jangka panjang, defisit penjualan aset non-lancar, defisit penyelesaian

kewajiban jangka panjang, dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional lainnya;

5. Pos luar biasa yang terdiri atas pendapatan luar biasa dan beban luar biasa;
6. Surplus/defisit-LO, yaitu selisih atas surplus/defisit kegiatan operasional dan surplus/defisit kegiatan non operasional.

Selain informasi di atas, laporan operasional juga mencakup beberapa informasi penting meliputi nama entitas sebagai tanda identitas, jangkauan entitas pelaporan, periode pelaporan yang biasanya disajikan dalam satu tahun periode pelaporan, mata uang yang digunakan dan satuan angka. Semua informasi yang disajikan dalam laporan operasional hanya menampilkan akun dan jumlah anggarannya saja. Oleh karenanya, untuk penjelasan lebih lanjut dapat dijelaskan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Contoh format laporan operasional berdasarkan PSAP 12 dapat dilihat pada Lampiran 1.

2.3 Akuntansi Pendapatan-LO

2.3.1 Definisi Pendapatan-LO

Pendapatan (*Revenue*) adalah imbal hasil yang diterima oleh suatu organisasi atas penyerahan barang dan/atau jasa kepada pihak lain. Pendapat serupa juga diungkapkan oleh pernyataan Sohib (2018), yang menyatakan bahwa pendapatan adalah proses bertambahnya aset akibat dari penyerahan barang dan/atau jasa selama periode bersangkutan. Konsep pendapatan lainnya juga diungkapkan oleh Harnanto (2019), menurut beliau pendapatan adalah proses naik atau bertambahnya aset dan turun atau berkurangnya kewajiban organisasi yang disebabkan oleh kegiatan operasi organisasi. Definisi pendapatan dipertegas kembali oleh Ikatan

Akuntansi Indonesia, yang mendefinisikan pendapatan sebagai imbal hasil atas pelaksanaan aktivitas entitas yang dapat berupa hasil penjualan, dividen, royalti, imbalan atas bunga, dan imbal sewa (Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP), 2019).

Dalam konteks lingkungan pemerintah, yang dimaksud pendapatan lebih kepada imbal hasil yang didapat dari penyelenggaraan pelayanan publik atau dari kegiatan yang berkaitan langsung dengan operasi entitas. Pada laporan keuangan pemerintah pendapatan seperti ini dikenal dengan pendapatan-LRA dan pendapatan-LO. Keduanya merupakan sumber penerimaan negara, namun untuk pendapatan-LRA didasarkan basis kas, sedangkan pendapatan-LO berdasarkan basis *akrual*.

Ketentuan mengenai akuntansi pendapatan-LO diatur dalam PSAP 12, lalu dijelaskan kembali dalam PMK 234 Tahun 2020. Berpedoman kepada dua dasar hukum ini, maka dapat disimpulkan definisi pendapatan-LO yaitu hak pemerintah yang menambah ekuitas dan penerimaan tersebut tidak perlu dikembalikan. Berdasarkan jenis pendapatannya, pendapatan-LO terbagi atas tiga yaitu meliputi:

- a. Pendapatan Perpajakan-LO, yaitu penerimaan dari sektor pajak yang menjadi hak pemerintah, di mana penerimaan tersebut diakui sebagai penambah ekuitas dan tidak perlu dikembalikan. Pendapatan perpajakan dapat berasal dari:
 - a) Pajak Penghasilan (PPh) yang meliputi PPh Minyak dan Gas Bumi (Migas) dan Non Migas, serta PPh Ditanggung Pemerintah (DTP);
 - b) Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPN dan PPnBM);

- c) Pajak Bumi dan Bangunan (PBB); dan
 - d) Pendapatan Pajak Lainnya yang meliputi penerimaan dana hasil penjualan benda meterai, pendapatan dari penjualan benda meterai, pendapatan bea meterai, pendapatan pajak tidak langsung lainnya, pendapatan PPN Batubara, dan pendapatan bunga penagihan pajak.
2. Pendapatan PNBP-LO, yaitu hak pemerintah yang berasal dari sektor bukan pajak, yang dapat menambah ekuitas dan penerimaan tersebut tidak perlu dikembalikan. Pendapatan PNBP-LO dapat berasal dari:
- a) Pendapatan PNBP-LO eksploitasi/pemanfaatan SDA yang meliputi SDA migas dan non migas;
 - b) Pendapatan PNBP-LO perizinan;
 - c) Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari hasil investasi;
 - d) Pendapatan PNBP-LO layanan;
 - e) Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh atas pemanfaatan aset;
 - f) Pendapatan PNBP-LO lainnya.
3. Pendapatan Hibah, yaitu hak pemerintah yang diperoleh dari pemberi hibah yang berasal dari luar negeri atau dalam negeri yang umumnya berbentuk devisa, barang dan/atau jasa, devisa yang dapat dirupiahkan, surat berharga, dan rupiah di mana penerimaan tersebut diakui sebagai penambah ekuitas pada tahun berjalan dan tidak perlu dikembalikan.

2.3.2 Pengakuan Pendapatan-LO

Sebuah pendapatan diakui sebagai pendapatan-LO ketika timbulnya hak pemerintah dan adanya aliran uang masuk ke kas negara atas pendapatan yang telah

direalisasi (Paragraf 19 PSAP 12). Pengakuan pendapatan yang diatur dalam PMK 234/PMK.05/2020, diakui berdasarkan jenis pendapatannya.

a. Pengakuan atas Pendapatan Perpajakan-LO

Pendapatan Perpajakan-LO diakui sesuai dengan metode pemungutan pajak yang terdiri dari,

- a) Metode *Self Assessment* dan *Withholding Tax System*, di mana pendapatan diakui ketika adanya realisasi kas yang masuk ke bendahara penerimaan atau kas negara dan sudah mendapatkan nomor pendaftaran tanpa adanya ketetapan terlebih dahulu dari pemerintah.
- b) Metode *Official Assessment*, pendapatan diakui ketika adanya ketetapan dari pemerintah melalui penerbitan surat pemerintah yang menjadikan dasar timbulnya hak pemerintah.

b. Pengakuan atas Pendapatan PNBP-LO

- a) Pendapatan PNBP-LO perizinan, diakui ketika adanya penerimaan kas saat wajib bayar mengajukan permohonan dan/atau saat terbitnya surat tagihan dari pemerintah apabila pembayaran atas layanan perizinan dilakukan setelah izin diterbitkan.
- b) Pendapatan PNBP-LO Layanan, dapat diakui ketika adanya aliran masuk sumber daya ekonomi dan/atau munculnya hak pemerintah. Ketentuan tambahan untuk layanan berupa jasa yang dapat diukur dengan andal maka pendapatan atas layanan tersebut harus diakui sesuai dengan tingkat penyelesaian layanan yang diberikan. Hal ini serupa dengan pengakuan pendapatan yang diungkapkan dalam paragraf 20 PSAK Nomor 23 tahun

1994 tentang Pendapatan, pendapatan diakui sesuai dengan tingkat persentase penyelesaian dari suatu transaksi selama satu periode. Artinya pendapatan dapat diakui apabila jasa telah direalisasikan.

- c) Pendapatan PNBP-LO Eksploitasi/Pemanfaatan Sumber Daya Alam (SDA), pengakuannya berpedoman pada proses atas pengakuan pendapatan dari perizinan.
- d) Pendapatan PNBP-LO yang didapat dari Investasi Pemerintah, diakui ketika adanya penerimaan kas di Rekening Kas Umum Negara (RKUN) dari hasil bunga deposito, bunga obligasi serta dividen tunai.
- e) Pendapatan PNBP-LO dari Pemanfaatan Aset Pemerintah, diakui saat hak yang diterima telah sesuai dengan perjanjian atau perikatan yang dibuat oleh entitas dengan pihak ketiga yang melakukan kerja sama.
- f) Pendapatan LO Lainnya, pengakuannya sesuai dengan dari mana sumber pendapatan tersebut, tetapi secara umum dapat diakui pendapatan ketika ada hak dan/atau kas yang diterima oleh entitas. Khususnya untuk pendapatan-LO dari Putusan Pengadilan diakui saat adanya salinan keputusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan dijadikan dasar penerbitan surat tagihan oleh eksekutor. Begitu pun dengan pendapatan PNBP-LO yang bersumber dari penghapusan utang, maka pengakuannya ketika pemberi pinjaman telah menetapkan bahwa utang entitas telah dihapuskan.

c. Pengakuan atas Hibah

Hibah yang diterima oleh pemerintah dapat berbentuk uang dan barang/jasa dan/atau surat berharga. Dalam hal hibah diterima dalam bentuk uang maka pengakuannya menurut kapan uang tersebut masuk ke RKUN atau Reksus, tanggal penarikan (valuta) yang tercantum dalam *Notice of Disbursement* (NoD), dan pengesahan oleh Kuasa BUN. Pendapatan Hibah yang berbentuk barang/jasa dan/atau surat berharga diakui ketika adanya pengesahan oleh Kuasa BUN.

Atas pengakuan ketiga jenis pendapatan di atas, maka satker selaku entitas akuntansi dan/atau entitas pelaporan melakukan penjurnalan berdasarkan dokumen sumber masing-masing jenis pendapatan. Contoh dokumen sumber untuk pendapatan perpajakan diantaranya Surat Setoran Pajak yang sering disebut dengan SSP; Surat Setoran Pabean, Cukai, dan Pajak yang disingkat menjadi SSPCP; bukti penerimaan negara lainnya yang sudah divalidasi oleh pihak yang memiliki wewenang; dan Surat Tagihan Pajak (STP) yang dikirim oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) kepada wajib pajak. Tak jauh berbeda dengan dokumen sumber perpajakan, pendapatan non-perpajakan yaitu Pendapatan PNBPN dan/atau Hibah juga dicatat berlandaskan dokumen sumbernya yang berupa Surat Setoran Bukan Pajak (SSBP); surat tagihan PNBPN; Berita Acara Serah Terima (BAST); NoD; dan/atau dokumen lainnya yang disahkan oleh KBUN.

Ketentuan mengenai penjurnalan pendapatan diatur lebih lanjut dalam PMK Nomor 212 Tahun 2019. Ringkasan dari jurnal pendapatan dapat dilihat pada lampiran 2.

2.3.3 Pengukuran Pendapatan-LO

Dalam pengukuran pendapatan LO dikenal istilah asas bruto yaitu pencatatan atas penerimaan tidak diperkenankan setelah adanya pengurangan atas pengeluaran/beban yang ada. Misalnya, suatu satker menerima pendapatan PNBPNBP dari layanan perizinan, namun atas penerimaan tersebut satker harus membayar upah dari petugas pungut. Dalam hal ini, pengeluaran atas pembayaran upah tersebut akan diakui sebagai beban jasa, tetapi tidak akan mengurangi jumlah pendapatan PNBPNBP yang diterima. Konsep pengukuran pendapatan di akuntansi pemerintah ini tidak dapat diterapkan dalam akuntansi swasta karena pengukuran pendapatan yang diatur oleh PSAK Nomor 23 tahun 1994 memperhitungkan jumlah diskon dagang dan/atau rabat sebagai pengurang dari pendapatan kotor sehingga pendapatan yang dicatat sebesar pendapatan neto. Berikut ketentuan pengukuran yang diatur oleh PMK 234/PMK.05/2020 berdasarkan jenis pendapatannya:

- a. Pendapatan Perpajakan-LO
 - a) Metode *Self Assessment* dan *Withholding Tax System*, pendapatan diukur dan dicatat berdasarkan nilai nominal yang diterima oleh bendahara penerimaan atau kas negara.
 - b) Metode *Official Assessment*, pendapatan diukur dan dicatat sebesar nilai pada surat tagihan atas ketetapan oleh pemerintah.
- b. Pendapatan PNBPNBP-LO

Pendapatan PNBP-LO diukur dan dicatat sebesar jumlah uang yang mengalir ke RKUN, jumlah hak yang diterima oleh entitas atas kerja sama dengan pihak lain, dan tarif PNBP yang dihitung berdasarkan formula tertentu.

c. Pendapatan Hibah

- a) Pendapatan Hibah berbentuk kas, diukur dan dicatat sebesar nilai nominal hibah yang diterima di RKUN, nilai yang terdapat di dalam SP2HL/SPHL yang disahkan oleh KBUN, dan yang tercantum di NoD.
- b) Pendapatan Hibah dalam bentuk barang/jasa dan/atau surat berharga, diukur dan dicatat berdasarkan nilai yang tercatat di dalam dokumen BAST. Apabila di dalam dokumen BAST tidak menyertakan nilai barang/jasa dan/atau surat berharga yang dihibah maka mengikuti prioritas dalam pengukuran nilai hibah yang berdasarkan biayanya, harga pasar, dan harga wajar dari hasil penilaian. Jika tidak dapat dilakukan juga, maka pendapatan hibah tersebut hanya diungkapkan secara memadai di CaLK.

2.3.4 Penyajian dan Pengungkapan Pendapatan-LO

Pendapatan-LO disajikan di dalam laporan operasional menurut jenis pendapatannya dan disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila pendapatan-LO diterima dalam bentuk mata uang asing maka harus dikonversi ke mata uang rupiah dengan menggunakan kurs transaksi Bank Sentral pada tanggal transaksi. Selanjutnya, agar informasi yang dituangkan di dalam laporan bersifat relevan dan mudah dipahami maka entitas harus mengungkapkannya di dalam CaLK.

2.3.5 Penyajian dan Pengungkapan Pos Pendapatan saat Pandemi COVID-19

Secara struktur akun, tidak ada penambahan akun khusus penanganan pandemi COVID-19 di pos Pendapatan-LO. Akan tetapi, dari segi anggaran ada penurunan pendapatan akibat kebijakan terkait aturan pajak dalam rangka penanganan pandemi COVID-19. Penurunan penerimaan perpajakan tersebut akan diungkapkan lebih lanjut dalam CaLK menurut jenis pajaknya (Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, 2020).

2.4 Akuntansi Beban

2.4.1 Definisi Beban

Secara dasar hukum definisi beban menurut PMK Nomor 234 Tahun 2020, adalah manfaat ekonomi yang menurun atau potensi jasa atau biaya yang timbul akibat dari transaksi yang dilakukan pada masa periode pelaporan seperti mengonsumsi aset, melakukan pengeluaran atau timbulnya kewajiban, di mana berdampak pada penurunan ekuitas. Khususnya di dunia usaha, beban memiliki peran penting dalam menghasilkan laba perusahaan karena setiap beban yang terjadi tidak terlepas dari jumlah biaya yang dikeluarkan dan menjadi dasar perhitungan atas harga pokok produksi (Mutiara, 2018).

Beberapa ahli akuntansi mencoba menjabarkan definisi beban yang dituangkan melalui tulisan ataupun hasil penelitian mereka. Misalnya, Sodikin dan Riyono (2012), mengartikan beban sebagai kas keluar atau pengurangan nilai aset atau terjadinya kewajiban yang dapat menurunkan ekuitas dan tidak berhubungan dengan pembagian kepada penanam modal. Selanjutnya, Hanafi dan Halim (2009) juga menyatakan bahwa beban operasional adalah keluarnya aset atau pemanfaatan

aset baik yang dimanfaatkan sendiri maupun pihak lain atau timbulnya utang selama periode pelaporan di mana sebagai dampak dari aktivitas operasi pokok perusahaan. Beban yang dimaksud di dalam perusahaan jasa adalah beban operasi, sedangkan pada perusahaan dagang dan manufaktur yaitu beban pokok penjualan dan beban operasi (Mutiara, 2018). Pengertian beban juga diungkapkan oleh Kieso et.al (2016), beban adalah kegiatan menggunakan aset atau melakukan perjanjian utang guna memperlancar kegiatan operasional sebuah organisasi.

Berdasarkan definisi beban menurut dasar hukum dan para ahli di atas, secara garis besar beban adalah pemanfaatan sumber daya yang dapat berupa aset fisik atau jasa yang menurunkan ekuitas. Beban mencerminkan biaya yang harus dikeluarkan atau dianggarkan agar pelaksanaan atas operasi suatu perusahaan atau entitas pemerintah dapat berjalan dengan lancar.

Beban-beban yang disajikan dalam LO, diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi yaitu mengelompokkan beban berdasarkan jenisnya. Pembagian beban berdasarkan PMK Nomor 234 Tahun 2020, beban dibagi menurut klasifikasi ekonomi yang terdiri atas 15 jenis beban, diantaranya:

- (a) Beban Pegawai;
- (b) Beban Persediaan;
- (c) Beban Barang dan Jasa
- (d) Beban Pemeliharaan;
- (e) Beban Perjalanan Dinas
- (f) Beban Barang untuk Diserahkan Kepada Masyarakat;
- (g) Beban Bunga;

- (h) Beban Subsidi;
- (i) Beban Hibah;
- (j) Beban Bantuan Sosial;
- (k) Beban Transfer;
- (l) Beban Lain-lain;
- (m) Beban Penyusutan dan Amortisasi; dan
- (n) Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih.

Selain berdasarkan klasifikasi ekonomi, beban dapat juga diklasifikasi menurut organisasi dan klasifikasi lain berdasarkan ketentuan peraturan yang berlaku dan diungkapkan di dalam CaLK.

2.4.1 Pengakuan Beban

Terdapat tiga peristiwa penting yang dijabarkan dalam PSAP 12 terkait kapan sebuah transaksi diakui sebagai beban, yang meliputi:

- a. Adanya konsumsi aset

Yang dimaksud dengan konsumsi aset yaitu pemakaian sumber daya berupa aset kas maupun non kas untuk dibayarkan kepada pihak ketiga atau pihak yang berhak menerima tanpa menimbulkan kewajiban terdahulu. Contoh transaksi yang diakui adanya konsumsi aset, diantaranya pemanfaatan persediaan untuk pemenuhan kebutuhan pelaksanaan operasi entitas selama satu tahun berjalan, pembayaran subsidi maupun hibah, pembayaran atas gaji pegawai untuk jangka waktu yang telah ditetapkan sebelumnya, dan membayar kebutuhan terkait perjalanan dinas kepada pegawai yang bersangkutan.

b. Munculnya kewajiban

Kewajiban identik muncul ketika terjadi perpindahan hak dari pihak di luar pemerintah ke pihak pemerintah tetapi tidak diikuti pengeluaran uang dari kas umum negara atau belum ada pembayaran secara kas. Atas perpindahan hak tersebut, maka pemerintah akan menerima manfaat ekonomi. Selain itu, kewajiban juga terjadi ketika ada sebuah perjanjian yang mengikat pemerintah dengan pihak yang bersangkutan yang dapat berbentuk kontrak tertulis maupun tidak. Contoh transaksi yang memunculkan kewajiban adalah ketika pemerintah menerima tagihan pembayaran air dari PT. PDAM atas pemakaian air saat bulan berkenaan.

c. Adanya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa timbul saat adanya pemanfaatan aset dalam rangka pelaksanaan kegiatan operasi pemerintah yang menyebabkan nilai aset tersebut turun. Contohnya dapat berupa penyusutan dan amortisasi, serta penyisihan piutang tak tertagih.

Apabila salah satu transaksi di atas atau kombinasi ketiganya terjadi, maka saat itulah dapat diakui beban dan dilakukan pencatatan menurut jenis beban yang bersangkutan. Aturan mengenai penjurnalan akuntansi beban berpedoman pada PMK Nomor 212 Tahun 2019, yang dirangkum dalam Lampiran 3.

2.4.2 Pengukuran Beban

Pengukuran atas beban didasarkan pada jenis bebannya. Ketentuan terkait pengukuran beban diatur di dalam PMK 234 Tahun 2020 dan dijelaskan lebih lanjut di dalam Buletin Teknis (Bultek) yang menjelaskan beban yang bersangkutan.

a. Beban Pegawai

Beban pegawai diukur dan dicatat sebesar surat tagihan yang telah disetujui oleh PA/KPA berdasarkan peraturan perundang-undangan, daftar gaji pegawai, dokumen kepegawaian, dan dokumen lainnya yang sah.

b. Beban Persediaan

Beban persediaan timbul ketika ada pemakaian persediaan yang dihitung sebesar jumlah persediaan yang digunakan selama periode bersangkutan dan/atau sebesar hasil dari penyesuaian persediaan apabila terdapat selisih antara hasil lapangan (cek fisik) dengan pencatatan persediaan. Berdasarkan PSAP 05 yang mengatur tentang Akuntansi Persediaan, bahwa pencatatan jumlah persediaan yang digunakan selama periode berjalan dilakukan melalui dua cara. Pertama, secara *perpetual* yang pengukurannya berdasarkan jumlah unit yang terpakai dikali harga per unit. Kedua, persediaan dicatat secara periodik, yaitu persediaan yang digunakan dihitung berdasarkan hasil cek fisik, maka untuk mendapatkan saldo persediaan tersebut adalah dengan menambahkan saldo awal persediaan dan saldo pembelian persediaan selama periode pelaporan dikurang saldo akhir persediaan.

c. Beban Barang dan Jasa

Beban barang dan jasa dicatat sejumlah nilai dari surat tagihan dari pihak ketiga atas belanja barang yang telah disetujui oleh KPA/PPK. Belanja modal yang tidak memenuhi nilai minimum kapitalisasi yang diatur dalam PMK Nomor 181 Tahun 2016 tentang Penatausahaan BMN, maka atas belanja tersebut dibebankan ke akun beban barang dan jasa. Nilai minimum kapitalisasi untuk peralatan dan mesin

sebesar sama dengan satu juta rupiah, sedangkan untuk gedung dan bangunan atau aset tetap renovasi ditetapkan sebesar 25 juta rupiah.

d. Beban Pemeliharaan

Beban pemeliharaan dihitung sejumlah nilai dari surat tagihan atau tagihan kewajiban dari pihak ketiga atas belanja pemeliharaan atau sebesar jumlah persediaan yang digunakan dalam pemeliharaan yang telah disahkan oleh KPA/PPK. Beban pemeliharaan yang dimaksud menurut Bultek SAP Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis *Akrual*, yaitu termasuk pengeluaran setelah perolehan aset tetap yang karena penggunaannya memiliki potensi penurunan nilai manfaat dan/atau potensi ekonomi dari aset tetap tersebut.

e. Beban Perjalanan Dinas

Beban perjalanan dinas dicatat sebesar jumlah tagihan dari pihak ketiga tagihan atas belanja perjalanan dinas yang telah disetujui oleh KPA/PPK. Dokumen sumber atas pembebanan perjalanan dinas berupa Surat Tugas dan Surat Perjalanan Dinas (SPD) yang ditandatangani oleh pejabat berwenang (Hirman & Pratama, 2018).

f. Beban Barang untuk Diserahkan Kepada Masyarakat

Pengukuran atas beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat didasarkan oleh resume tagihan atau tagihan kewajiban dari pihak ketiga atas beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat yang telah disetujui oleh KPA/PPK atau pemakaian persediaan yang ditujukan untuk diserahkan kepada masyarakat.

g. Beban Bunga

Beban Bunga diukur berlandaskan surat tagihan atas belanja bunga dan/atau hasil dari perhitungan akuntansi beban bunga *akrual* yang belum jatuh tempo. Umumnya, beban bunga adalah biaya yang timbul atas pinjaman yang dilakukan.

h. Beban Subsidi

Beban subsidi dihitung sejumlah nilai dari resume tagihan atau tagihan kewajiban atas belanja subsidi dari pihak ketiga yang telah disetujui oleh KPA/PPK.

i. Beban Hibah

Beban hibah dihitung berdasarkan nilai dari surat tagihan atau tagihan kewajiban atas belanja hibah dari pihak ketiga yang telah dibenarkan oleh KPA/PPK.

j. Beban Bantuan Sosial

Beban bantuan sosial diukur sebesar jumlah nilai dari resume tagihan atau tagihan kewajiban atas belanja bantuan sosial dari pihak ketiga yang telah mendapat persetujuan dari KPA/PPK.

k. Beban Transfer

Beban transfer dihitung berdasarkan jumlah dana yang ditransfer ke daerah dan desa atau sejumlah dana kurang salur atas transfer yang belum ditetapkan sebelumnya dalam peraturan dan ketentuan terkait kurang salur transfer.

l. Beban Lain-lain

Beban lain-lain diukur sebesar nilai dari surat tagihan kewajiban atas belanja lain-lain dari pihak ketiga yang telah diperkenankan oleh KPA/PPK.

m. Beban Penyusutan dan Amortisasi

Penyusutan dan amortisasi adalah distribusi sistematis dari nilai suatu aset yang disusutkan selama masa manfaatnya. Istilah penyusutan digunakan untuk aset tetap, sedangkan amortisasi ditujukan untuk Aset Tak Berwujud (ATB). Terdapat tiga metode penyusutan yang sering digunakan, diantaranya metode garis lurus (*straight line method*), metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*), dan metode unit produksi (*unit of production*). Metode yang digunakan oleh pemerintah saat ini berdasarkan PMK Nomor 234 Tahun 2020 adalah metode garis lurus tanpa memperhitungkan nilai sisa (residu). Dasar pemilihan metode ini karena kemudahan dalam perhitungannya dan tarif penyusutan untuk setiap periode jumlahnya sama. Nilai beban penyusutan dengan menggunakan metode garis lurus didapat dari membagi nilai aset yang dapat disusutkan dengan masa manfaat aset yang bersangkutan. Terdapat pengecualian aset yang disusutkan dan/atau diamortisasi yaitu tanah dan/atau ATB yang memiliki masa manfaat tidak terbatas.

n. Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Beban penyisihan piutang tak tertagih muncul ketika adanya pembentukan piutang yang tidak ditagih. Metode penyisihan piutang menurut umur piutang (*Aging schedule*) adalah dasar perhitungan beban penyisihan piutang tak tertagih.

2.4.3 Penyajian dan Pengungkapan Beban

Penyajian berasal dari kata “saji” yang berarti mempersembahkan. Menurut KBBI, kata penyajian memiliki makna sebagai sebuah cara dalam menyampaikan informasi penting. Pada tingkat pemerintahan beban disajikan dalam laporan operasional, sedangkan di dalam dunia usaha beban disajikan dalam laporan laba-rugi. Beban yang disajikan dalam LO harus dalam mata uang rupiah dan apabila

ada pengeluaran dalam bentuk mata uang asing maka pengeluaran tersebut harus dikonversi ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs pada tanggal transaksi.

Informasi yang disajikan di dalam LO hanya terdiri dari angka dan pos-pos umum saja, untuk penjelasan lebih rinci seperti metode apa yang digunakan dan asal angka yang tertera dalam LO, maka informasi tersebut diungkapkan di dalam CaLK. Tujuan diungkapkan di dalam CaLK agar pembaca dapat memahami maksud dari data yang disajikan di LO yang dapat digambarkan secara ringkas dan padat melalui bagan, grafik, skedul, narasi, dan lainnya.

2.4.4 Penyajian dan Pengungkapan Pos Beban saat Pandemi COVID-19

Dalam hal menindaklanjuti PP Pengganti UU Nomor 1 tahun 2020 terkait penanganan pandemi COVID-19, Menteri Keuangan selaku BUN menetapkan PMK Nomor 43 Tahun 2020 dalam rangka penanganan pandemi COVID-19. Aturan tentang kebijakan akuntansi dan pelaporan keuangan terkait beban tersebut diatur lebih lanjut dalam bab IV. Pada pasal 14, dijelaskan bahwa baik entitas akuntansi maupun entitas pelaporan wajib melaksanakan akuntansi pelaporan keuangan atas transaksi belanja dalam rangka penanganan pandemi COVID-19 yang menjadi bagian tidak terpisahkan dari laporan keuangan pada umumnya. Laporan keuangan tersebut disusun melalui sistem akuntansi dan pelaporan berbasis *akrual* seperti SAKTI atau SAIBA.

Kementerian Keuangan juga telah mengeluarkan panduan teknis terkait pelaksanaan anggaran dan akuntansi Pemerintah pusat selama masa pandemi COVID-19. Beban-beban yang muncul akibat penanganan pandemi ini akan disajikan di LO pada pos beban operasional lainnya (Direktorat Akuntansi dan

Pelaporan Keuangan, 2020). Akan tetapi, beban tersebut diungkapkan secara khusus melalui penggunaan akun khusus dalam rangka penanganan pandemi COVID-19. Beban yang menggunakan akun khusus ini ditujukan untuk beban-beban yang berhubungan langsung dengan pengeluaran kas, sedangkan yang tidak berhubungan langsung dengan pengeluaran kas tidak harus diungkapkan secara khusus pada CaLK. Contoh beban yang tidak berhubungan langsung dengan pengeluaran kas dalam rangka penanganan pandemi COVID-19 yaitu pemanfaatan aset atau persediaan.

Dalam pasal 15 PMK Nomor 43 Tahun 2020 juga menegaskan bahwa beban-beban khusus penanganan pandemi COVID-19 harus diungkapkan dalam CaLK sebagai bagian dari peristiwa luar biasa. Berikut ilustrasi beban khusus penanganan pandemi COVID-19 yang digambarkan melalui buku panduan teknis tersebut.

Tabel II.1 Ilustrasi Beban Khusus Penanganan Pandemi COVID-19 di dalam CaLK

No	Beban	Jumlah
1	Beban Persediaan – Penanganan Pandemi COVID-19	Rp30.000.000,00
2	Beban Barang Operasional – Penanganan Pandemi COVID-19	Rp20.000.000,00
3	Beban Jasa – Penanganan Pandemi COVID-19	Rp40.000.000,00
4	Beban Pemeliharaan Gedung – Penanganan Pandemi COVID-19	Rp40.000.000,00
5	Beban Perjalanan Dinas – Penanganan Pandemi COVID-19	Rp5.000.000,00
6	Beban Peralatan dan Mesin untuk diserahkan kepada Masyarakat/Pemda dalam bentuk barang/uang – Penanganan Pandemi COVID-19	Rp65.000.000,00
7	Beban Non Operasional – Penanganan Pandemi COVID-19	Rp35.000.000,00

Sumber: Diolah dari buku Panduan Teknis Pelaksanaan Anggaran dan Akuntansi

Pemerintah Pusat terkait Kebijakan Penanganan Pandemi

2.5 Surplus/Defisit dari Kegiatan Non-Operasional

Pengertian surplus/defisit menurut paragraf 8 PSAP 01, adalah lebih/kurang yang didapat dari selisih pendapatan dan belanja/beban selama satu periode berjalan. Dikatakan surplus ketika jumlah pendapatan lebih besar dari jumlah belanja/beban yang dikeluarkan. Berbeda dengan defisit, di mana jumlah pendapatan lebih kecil daripada jumlah belanja/beban yang dikeluarkan sehingga menghasilkan nilai negatif.

Kegiatan non-operasional adalah kegiatan yang tidak berhubungan langsung dengan aktivitas utama organisasi. Yang dimaksud dengan surplus/defisit dari kegiatan non-operasional adalah hasil lebih/kurang dari selisih pendapatan-LO dan beban yang berasal dari kegiatan yang tidak rutin atau berhubungan langsung dengan tugas dan fungsi organisasi (PSAP 12). Berdasarkan format laporan operasional tingkat pemerintah pusat yang dapat dilihat pada Lampiran 1, pos surplus/defisit dari kegiatan non-operasional terdiri atas surplus/defisit penjualan aset non-lancar, surplus/defisit penyelesaian kewajiban jangka panjang, dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional lainnya. PMK Nomor 234/PMK.05/2020 juga memberikan beberapa contoh transaksi yang diakui sebagai pendapatan/beban dari kegiatan non-operasional, diantaranya:

1. penghentian aset tetap dan/atau Aset Tak Berwujud (ATB) akibat dijual atau dipertukarkan, yang mana menghasilkan selisih lebih/kurang dari harga jual atau harga dipertukarkan dengan nilai buku aset tetap dan/atau ATB tersebut;
dan

2. hibah aset tetap pemerintah yang dibeli dengan akun 53 atau belanja modal, lalu diserahkan kepada masyarakat/pemda maka diakui sebagai beban dari kegiatan non-operasional;

2.6 Pos Luar Biasa

Sebagaimana yang diatur dalam paragraf 8 PSAP 12, pos luar biasa terdiri dari dua unsur yaitu pendapatan dan beban luar biasa. Sebuah kejadian dikatakan luar biasa apabila kejadian tersebut di luar kendali pemerintah, tidak terulang kembali, dan peristiwa yang tidak dapat diramalkan akan terjadi sebelumnya. Meskipun kejadian pandemi COVID-19 termasuk ke dalam kejadian luar biasa, namun beban untuk penanganan pandemi COVID-19 tidak disajikan di dalam pos luar biasa. Alasan utamanya karena pandemi COVID-19 berdampak kepada kebijakan fiskal dan makro ekonomi yang mempengaruhi seluruh aspek laporan keuangan (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, 2020). Selain itu, kondisi pandemi saat ini akan terus berulang hingga COVID-19 benar-benar tidak ada. Oleh karenanya, tidak diperlukan penambahan pos khusus atau beban pos luar biasa untuk biaya penanganan pandemi COVID-19.