

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Definisi dan Pengklasifikasian Belanja dan Beban Operasional**

##### **2.1.1 Definisi dan Klasifikasi Belanja Operasional**

Mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, belanja adalah seluruh pengeluaran dari RKUN/D yang mengurangi ekuitas dana lancar pada periode anggaran berjalan serta tidak diperoleh pembayarannya kembali. Pernyataan serupa juga dijelaskan dalam PMK Nomor 225 Tahun 2019 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat yang mendefinisikan belanja sebagai seluruh pengeluaran dari RKUN yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih (SAL) pada periode anggaran berkenaan tanpa diperoleh kembali uang yang telah dibayarkan tersebut. Kedua pernyataan tersebut telah sejalan dengan peraturan di atasnya yakni Undang-Undang 17 Tahun 2003 pada Pasal 1 yang menyebutkan belanja sebagai kewajiban pemerintah pusat yang mengurangi besarnya kekayaan bersih.

Dalam PP Nomor 24 Tahun 2005 dijelaskan bahwa belanja negara diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi. Klasifikasi ekonomi dimaksudkan untuk mengelompokkan belanja berdasarkan jenis belanjanya. Bagi pemerintah pusat, pengklasifikasian belanja tersebut terdiri

atas belanja operasi, belanja modal, dan belanja lain-lain. Adapun belanja yang termasuk dalam belanja operasi diantaranya belanja pegawai, belanja barang, bunga, subsidi, hibah, dan bantuan sosial. Mengutip dari BPK (2011), keenam jenis belanja operasi tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Belanja Pegawai

Belanja pegawai merupakan bentuk kompensasi yang diberikan kepada Pejabat Negara, PNS, dan CPNS sebagai bentuk imbalan atas pekerjaan yang telah dilakukannya. Belanja tersebut meliputi gaji pokok, tunjangan, honorarium, uang lembur, kontribusi sosial dan lain-lain.

2. Belanja Barang

Belanja barang dimaksudkan untuk setiap pembelian terhadap barang dan jasa yang sifatnya habis pakai, baik yang dipasarkan maupun yang tidak dipasarkan serta pengadaan barang yang dimaksudkan untuk diserahkan atau dijual kepada masyarakat dan belanja perjalanan. Yang termasuk ke dalam jenis belanja ini seperti belanja pemeliharaan, dan belanja perjalanan dinas.

3. Belanja Bunga

Belanja bunga merupakan pengeluaran pemerintah dalam rangka memenuhi kewajiban penggunaan pokok utang (*principal outstanding*) yang dihitung berdasarkan posisi pinjaman untuk jenis utang yang berasal dari dalam maupun luar negeri.

4. Belanja Subsidi

Belanja subsidi ditujukan untuk BUMN, lembaga pemerintah atau pihak lain yang memproduksi, menjual, serta mengeksport atau mengimpor suatu

barang dan jasa agar dapat memenuhi kebutuhan hidup banyak orang sehingga akan mengurangi harga jualnya di masyarakat menjadi terjangkau. Belanja tersebut contohnya seperti belanja subsidi BBM, belanja subsidi lembaga keuangan, dsb.

#### 5. Belanja Hibah

Belanja hibah merupakan pengeluaran transfer berupa uang atau barang/jasa yang bersifat tidak wajib dan sudah diputuskan secara spesifik peruntukannya.

#### 6. Belanja Bantuan Sosial (Bansos)

Belanja bantuan sosial atau bansos merupakan transfer uang atau barang yang diberikan untuk melindungi masyarakat dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Pengeluaran tersebut bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Pemberiannya dilakukan secara selektif dan bersifat tidak terus menerus.

### 2.1.2 Definisi dan Klasifikasi Beban Operasional

Beban menurut Henry Simamora (2000:25) merupakan penurunan manfaat ekonomi selama satu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas. Pendapat yang hampir sama juga diutarakan oleh Carter and Usry dalam Akuntansi Biaya (2006:30) yang menyebutkan:

“...Beban diukur dengan nilai penurunan dalam aset atau peningkatan dalam utang yang berkaitan dengan produksi atau penyerahan barang dan jasa. Beban dalam arti luas termasuk semua biaya yang sudah habis masa berlakunya yang dapat dikurangkan dari pendapatan. Seringkali istilah biaya (*cost*) digunakan sebagai sinonim dari beban (*expense*), tetapi beban dapat didefinisikan sebagai aliran keluar terukur dari barang atau jasa yang kemudian ditandingkan dengan pendapatan untuk menentukan laba.”

Dari sisi pemerintahan yang tidak mengenal laba, beban diartikan sebagai pengurang manfaat ekonomi maupun potensi jasa yang mengurangi ekuitas selama periode pelaporan. Beban dapat berupa timbulnya kewajiban, pengeluaran maupun konsumsi aset (PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional).

Sekilas, belanja dan beban terlihat memiliki pemahaman yang sama, namun sejatinya keduanya berbeda dalam penggunaan basis akuntansi yang diterapkan. Akuntansi belanja menggunakan basis kas yang akan disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran (LRA). Sedangkan Akuntansi beban menggunakan basis akrual dan disajikan dalam Laporan Operasional (LO). Menurut PSAP 12 di paragraf 37, pengklasifikasian beban dilakukan berdasarkan klasifikasi ekonomi. Klasifikasi tersebut mengkategorikan beban menurut jenisnya. Adapun pengklasifikasian beban untuk entitas pemerintah pusat dalam Laporan Operasional terdiri dari:

1. Beban Pegawai;
2. Beban Barang;
3. Beban Penyusutan Aset Tetap/Amortisasi;
4. Beban Bunga;
5. Beban Subsidi;
6. Beban Hibah;
7. Beban Bantuan Sosial; dan
8. Beban Lain-lain.

Sedangkan menurut PMK Nomor 225/PMK.05/2019 halaman 163, terdapat lebih banyak jenis beban yang diklasifikasikan menurut ekonomi, yakni diantaranya:

1. Beban Pegawai;
2. Beban Persediaan;
3. Beban Barang dan Jasa;
4. Beban Pemeliharaan;
5. Beban Perjalanan Dinas;
6. Beban Barang untuk Diserahkan kepada Masyarakat;
7. Beban Bunga;
8. Beban Subsidi;
9. Beban Hibah;
10. Beban Bantuan Sosial;
11. Beban Transfer;
12. Beban Lain -lain;
13. Beban Penyusutan dan Amortisasi; dan
14. Beban Penyisihan Piutang Tidak Tertagih.

## **2.2 Pengakuan Belanja dan Beban Operasional**

Berdasarkan PSAP Nomor 2 tentang Laporan Realisasi Anggaran disebutkan bahwa belanja diakui ketika terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Dalam hal pengeluarannya dilakukan oleh bendahara pengeluaran, maka pengakuannya terjadi saat unit yang berwenang dalam fungsi perbendaharaan c.q KPPN mengesahkan pertanggungjawaban pengeluaran belanja

tersebut, yakni saat SP2D-GU atas belanja tersebut terbit. Sedangkan dalam hal pengeluarannya dilakukan secara langsung melalui RKUN maka belanja diakui pada saat diterbitkannya SP2D-LS atas belanja tersebut.

Menurut PSAP 12, pengakuan beban terjadi saat dipenuhinya salah satu dari 3 syarat di bawah, yaitu:

1. Adanya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

Peristiwa tersebut terjadi ketika nilai aset selama periode waktu tertentu diperkirakan mengalami penurunan nilai.

2. Adanya konsumsi aset

Peristiwa yang termasuk dalam konsumsi aset seperti:

- a. Pengeluaran kas untuk pihak lain tanpa perlu menunggu munculnya kewajiban.
- b. Kegiatan operasional pemerintah yang menimbulkan konsumsi aset non-kas.

3. Adanya kewajiban

Saat terjadinya kewajiban adalah ketika munculnya peralihan hak dari pihak lain kepada Pemerintah namun tidak diikuti oleh keluarnya kas dari RKUN. Peristiwa tersebut misalnya saat diterimanya tagihan rekening telepon atau listrik.

### **2.3 Pengukuran Belanja dan Beban Operasional**

Menurut PMK Nomor 225 Tahun 2019, pengukuran belanja dilakukan menurut asas bruto atas nominal uang dalam SPM/SP2D atau dokumen pengeluaran negara lain dan/atau dokumen pengesahan belanja yang diterbitkan

oleh BUN/Kuasa BUN. Dokumen yang dimaksud yaitu berupa Surat Perintah Membayar (SPM)/Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) maupun dokumen pengesahan lain yang dikeluarkan oleh BUN seperti Surat Pengesahan Hibah Langsung (SPHL)/Surat Perintah Pembukuan/Pengesahan (SP3).

Dalam peraturan yang sama juga diatur perlakuan atas pengukuran beban operasional yang menyebutkan bahwa pengukuran beban didasarkan pada besarnya konsumsi yang terjadi pada suatu barang/jasa, besarnya kewajiban yang muncul, serta taksiran yang andal atas penurunan manfaat ekonomi suatu barang atau potensi jasa. Perlakuan pengukuran suatu beban berbeda-beda tiap jenisnya. Berikut adalah kriteria pengukuran tiap jenis beban operasional:

1. Beban Pegawai

Pencatatan beban pegawai ditulis sejumlah resume faktur belanja pegawai serta faktur kewajiban pembayaran belanja pegawai. Faktur yang dimaksud berupa dokumen kepegawaian, daftar gaji, peraturan perundang-undangan, dan dokumen lain yang menjadi dasar pengeluaran negara setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK.

2. Beban Persediaan

Pencatatan beban persediaan dilakukan sejumlah besar penggunaan persediaan sebagai respons terhadap transaksi mutasi keluar pemakaian persediaan, dan jika terdapat perbedaan pencatatan perhitungan dalam hasil inventarisasi fisik, biaya inventaris akan disesuaikan pada akhir tahun.

### 3. Beban Barang dan Jasa

Prosedur pencatatan beban barang/jasa dilakukan menurut resume faktur belanja maupun kewajiban pembayarannya oleh pihak ketiga setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK, serta perhitungan akuntansi belanja modal yang tidak termasuk dalam kapitalisasi aset.

### 4. Beban Pemeliharaan

Pencatatan terhadap beban pemeliharaan dilakukan sesuai besaran nilai yang tercantum dalam faktur belanja maupun kewajiban pembayarannya dari pihak ketiga setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK serta penggunaan persediaan untuk pemeliharaan yang berasal dari transaksi mutasi keluar atas pemakaian persediaan tersebut.

### 5. Beban Perjalanan Dinas (Perjadin)

Beban perjadin dilakukan pencatatan sesuai dengan besaran nilai yang tercantum resume faktur belanja maupun kewajiban pembayarannya oleh pihak ketiga setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK.

### 6. Beban Barang untuk Diserahkan kepada Masyarakat

Pencatatan beban ini dilakukan dengan menuliskan besaran nilai yang tercantum dalam resume faktur belanja maupun faktur kewajiban pembayarannya setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK. Penentuan masa penggunaan persediaan tersebut berpedoman pada riwayat transaksi mutasi keluar pemakaian persediaan barangnya.



#### 7. Beban Bunga

Pencatatan terhadap beban bunga dilakukan menurut besarnya resume faktur belanja yang bersangkutan serta perhitungan akuntansi berupa beban bunga akrual yang belum jatuh tempo setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK.

#### 8. Beban Subsidi

Pencatatan beban subsidi dilakukan sejumlah resume faktur belanja maupun kewajiban pembayarannya oleh pihak ketiga setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK.

#### 9. Beban Hibah

Pencatatan untuk beban hibah ditulis menurut besaran nilai yang termaktub dalam resume faktur belanja maupun kewajiban pembayarannya oleh pihak ketiga setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK.

#### 10. Beban Bantuan Sosial (Bansos)

Beban ini dicatat sesuai dengan besaran nilai dari resume faktur belanja serta kewajiban pembayarannya oleh pihak ketiga setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK.

#### 11. Beban Transfer

Beban transfer dilakukan pencatatan sesuai dengan besaran nilai dalam resume faktur belanja tersebut serta perhitungan estimasi atas kurangnya penyaluran transfer.

## 12. Beban Lain-Lain

Pencatatan Beban ini dilakukan menurut besaran nilai yang termuat dalam resume faktur belanja maupun kewajiban pembayarannya oleh pihak ketiga setelah mendapat persetujuan oleh KPA/PPK.

## 13. Beban Penyusutan dan Amortisasi

Beban ini dicatat sesuai dengan besaran nilai yang termuat dalam perhitungan akuntansi atas perlakuan penyusutan setiap aset tetap tersebut, baik yang berasal dari kegiatan operasional maupun non-operasional (kecuali tanah) serta amortisasi aset tidak berwujud.

## 14. Beban Penyisihan Piutang Tidak Tertagih

Beban ini dicatat sesuai dengan besaran nilai yang tercantum dalam perhitungan akuntansi atas perlakuan beban tersebut dengan tetap memprioritaskan kualitas dari seluruh piutang yang ada.

### **2.4 Penyajian dan Pengungkapan Belanja dan Beban Operasional**

Penyajian dan pengungkapan belanja dilakukan terhadap 3 jenis laporan keuangan, diantaranya:

#### 1. Laporan Arus Kas (LAK)

Dijelaskan dalam PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas bahwa belanja yang berasal dari aktivitas ekonomi suatu entitas yang bersifat operasional maupun investasi aset non keuangan untuk disajikan dalam Laporan Arus Kas. Tidak hanya itu, LAK juga memberikan informasi terkait penerimaan dan pengeluaran kas dalam siklus akuntansi yang dikelompokkan menurut jenis aktivitasnya—Apakah termasuk aktivitas operasi, aktivitas investasi non

keuangan, aktivitas pembiayaan, dan/atau aktivitas non anggaran. Jenis belanja yang dicatat dalam aktivitas operasi diantaranya belanja pegawai, belanja barang dan jasa, bunga, subsidi, bantuan sosial, hibah, belanja lain-lain, dan transfer keluar.

## 2. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Penyajian belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran diatur dalam PSAP 02 yang menyebutkan bahwa belanja diklasifikasikan berdasarkan jenis belanja dan disajikan dalam LRS. Jenis belanja tersebut terdiri atas belanja operasi, belanja modal, dan belanja lain-lain/tak terduga. Adapun penyajian nilainya dilakukan dengan membandingkan antara anggaran yang disediakan dengan realisasi pada tahun anggaran berjalan. Selain itu, dalam Laporan Realisasi Anggaran juga menyajikan perbandingan realisasi tahun berkenaan dengan realisasi tahun sebelumnya sebagai bahan evaluasi tiap jenis belanja.

## 3. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Menyambung penjelasan dalam PSAP 02 yang menyebutkan bahwa klasifikasi belanja menurut organisasi dan fungsi akan dilakukan penyajian melalui CaLK. Menurut PSAP 04, penyajian informasi keuangan dalam CaLK bertujuan untuk memberikan informasi yang memadai dalam hal sebagai berikut:

- a. Menyampaikan ringkasan/resume terkait pencapaian kinerja keuangan selama periode pelaporan yang dialami;
- b. Mengungkapkan informasi yang diwajibkan dalam PSAP namun belum tersajikan dalam laporan keuangan entitas tersebut; dan

- c. Menyuguhkan segala informasi pelengkap yang dibutuhkan dalam menyajikan laporan keuangan yang wajar serta dapat dipertanggungjawabkan.

Sedangkan untuk beban yang merupakan jenis transaksi berbasis akrual dilakukan penyajian pada Laporan Operasional (LO). Hal ini selaras dengan pernyataan dalam PSAP 12 yang menyebutkan bahwa penyajian beban pada LO dilakukan berdasarkan klasifikasi ekonomi. Adapun jenis beban yang termasuk dalam klasifikasi ekonomi yaitu beban persediaan, beban pegawai, beban jasa, beban perjalanan dinas, beban pemeliharaan, beban penyisihan piutang, serta beban penyusutan dan amortisasi. Sementara itu, untuk pengungkapannya dituliskan dalam CaLK guna memberikan penjelasan yang sistematis terhadap rincian analisis serta informasi lainnya yang bersifat material.