

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Definisi Laporan Operasional

Berdasarkan PMK No. 225/PMK.05/2019, Laporan Operasional (LO) merupakan bagian dari laporan keuangan yang memberikan informasi pada entitas pelaporan terkait dengan kegiatan operasional keuangan yang berada pada pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional. Pada Lampiran I PP 71 Tahun 2010, Laporan Operasional didefinisikan sebagai laporan yang menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi dalam satu periode pelaporan. Penggunaan Laporan Operasional dikelola oleh pemerintah pusat/daerah. Pada laporan operasional terdapat informasi mengenai aktivitas non-operasional dan pos luar biasa. Transaksi tersebut berada di luar fungsi dan tugas utama entitas pelaporan. Unsur pada Laporan Operasional terdiri atas unsur pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa.

2.2 Manfaat dan Tujuan Laporan Operasional

Berdasarkan PSAP 12, Laporan Operasional dibuat dengan tujuan untuk memberikan informasi aktivitas operasional pada pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional. Laporan Operasional dibutuhkan oleh pengguna laporan dalam menilai beban dan pendapatan-LO pada unit atau seluruh entitas

pemerintahan (Oktantiasari, 2021). Pada Laporan Operasional disajikan informasi yaitu:

- a) Jumlah beban dalam melaksanakan pelayanan yang nilainya ditanggung oleh pemerintah;
- b) Penilaian secara keseluruhan pada kinerja dari operasi keuangan pemerintah terkait penggunaan sumber daya yang efektif dan efisien;
- c) Penyusunan laporan dengan membandingkan dari periode sebelumnya untuk memperkirakan pendapatan-LO yang akan didapat dalam menghimpun dana aktivitas di periode yang akan datang pada pemerintah pusat dan daerah;
- d) Indikator dari penggunaan sumber daya ekonomi perolehan secara hemat, efisien, dan efektif;
- e) Kenaikan ekuitas (jika terjadi surplus operasional) dan turunnya ekuitas (jika terjadi defisit operasional).

2.3 Struktur dan Isi Laporan Operasional

Pada PSAP 12, terdapat penjelasan mengenai struktur dan isi dari Laporan Operasional. Unsur pada laporan operasional tersusun atas surplus/defisit-bersih, untung/rugi penjualan aset, pos luar biasa, surplus/defisit dari operasi, beban, dan pendapatan (Ang, 2021). Unsur tersebut disajikan dengan komparatif dan wajar. Penjelasan lebih lanjut dari unsur-unsur yang ada akan dimuat dalam Catatan Atas Laporan Keuangan atau disingkat dengan CaLK (Komite Standar Akuntansi Pemerintah, 2008). Pada CaLK, dijelaskan mengenai informasi berkaitan dengan kegiatan keuangan dalam satu tahun seperti daftar-daftar detail terkait angka yang sekiranya perlu untuk dijabarkan lebih lanjut serta informasi lain berkenaan

kebijakan moneter dan fiskal. Selain itu, Laporan Operasional juga menyajikan pos-pos. Pos-pos yang disajikan pada Laporan Operasional terdiri atas:

- a) Pendapatan-LO;
- b) Beban;
- c) Pendapatan/beban non operasional;
- d) Pos Luar Biasa;
- e) Surplus/defisit-LO.

Terdapat informasi yang wajib dicantumkan pada laporan operasional. Informasi tersebut terdiri atas nama dan cakupan dari entitas pelaporan, satuan angka yang dipakai, cakupan periode, dan mata uang yang digunakan pada pelaporan. Informasi tersebut harus diidentifikasi secara jelas pada Laporan Operasional. Bahkan jika diperlukan, dapat dilakukan pengidentifikasian kembali di setiap halaman laporan.

2.4 Kebijakan Akuntansi Pendapatan-LO

2.4.1 Definisi

Pada PMK No. 225/PMK.05/2019 dijelaskan mengenai pengertian dari Pendapatan-LO. Pendapatan-LO dapat didefinisikan sebagai penambah ekuitas yang tidak perlu dibayar kembali dan diakui sebagai hak pemerintah dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan. Hak tersebut timbul jika telah ada realisasi pendapatan atau hak dalam menagih pendapatan oleh pemerintah. Munculnya sumber daya ekonomi sebagai aliran masuk pada pendapatan akan ditandai sebagai realisasi dari Pendapatan-LO.

2.4.2 Pengakuan

Pengakuan pendapatan terjadi ketika ada aliran uang masuk ke kas negara atau bendahara satuan kerja. Saat itu pendapatan akan direalisasikan (Madani, 2021). Pada PMK No. 225/PMK.05/2019 dijelaskan mengenai pengakuan dari pendapatan-LO. Pendapatan-LO dibagi menjadi tiga jenis yaitu Pendapatan Hibah-LO, Pendapatan PNBP-LO, dan Pendapatan Perpajakan-LO (Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 225/PMK/2019 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, 2019).

1) Pendapatan Hibah-LO

Pendapatan Hibah-LO adalah penerimaan yang dapat menambah ekuitas dalam satu tahun anggaran yang bersangkutan serta berbentuk surat berharga yang didapat dari yang memberikan hibah, barang, jasa, rupiah, devisa yang dirupiahkan, dan/atau devisa. Pendapatan Hibah-LO yang berbentuk uang akan diakui ketika adanya pengesahan oleh kuasa BUN, kas diterima di Reksus atau RKUN, dan adanya tanggal penarikan yang terdapat pada NoD. Pada Pendapatan Hibah-LO yang berbentuk surat berharga dan/atau barang jasa akan diakui ketika adanya pengesahan yang muncul dari Kuasa BUN.

2) Pendapatan PNBP-LO

Pendapatan PNBP-LO merupakan pendapatan yang berasal dari PNBP yang diakui sebagai hak pemerintah pusat, dapat menambah ekuitas, dan tidak perlu untuk dibayarkan kembali di periode tahun anggaran yang bersangkutan. Pengakuan Pendapatan PNBP diakui saat terdapat hak atas suatu PNBP atau munculnya aliran pendapatan masuk pada RKUN atas PNBP. Pendapatan PNBP-

LO muncul berkenaan dengan kewenangan pemerintah atas layanan dari jasa yang diberikan, perizinan, investasi pemerintah, penggunaan sumber daya alam, pemanfaatan aset milik pemerintah, dan pendapatan lainnya yang berasal dari PNBP (Madani, 2021).

3) Pendapatan Perpajakan-LO

Pendapatan Perpajakan-LO merupakan penerimaan perpajakan yang diakui sebagai hak pemerintah pusat dalam tahun anggaran yang bersangkutan sebagai penambah ekuitas dan tidak perlu untuk dibayarkan kembali. Pengakuan pada Pendapatan Perpajakan-LO dilakukan berkenaan dengan metode dalam memungut pajak yaitu *withholding tax system*, *official assesment*, dan *self asesment*.

2.4.3 Pengukuran

Secara garis besar, pengukuran pada pendapatan-LO tidak boleh dilakukan kompensasi pada beban-beban yang tersedia. Pendapatan-LO diukur sejumlah nilai bruto. Jika pengurang dari nilai biaya bruto bersifat variabel pada pendapatan-LO, dan tidak dapat diperkirakan karena belum selesainya proses maka asas bruto dapat dilakukan pengecualian.

2.4.4 Penyajian dan Pengungkapan

Pendapatan-LO disajikan oleh entitas pemerintah dengan menggolongkan sumber diperolehnya pendapatan. Pengklasifikasian dari diperolehnya sumber pendapatan disusun berdasarkan pendapatan dari perpajakan, PNBP, dan hibah. Terkait dengan detail pada sumber pendapatan akan diungkap di CaLK. Penyajian mata uang pada Pendapatan-LO menggunakan mata uang rupiah.

Jika realisasi berupa penggunaan mata uang selain rupiah, maka akan ditranslasikan pada tanggal transaksi dengan memakai kurs tengah transaksi Bank Sentral untuk dinyatakan menggunakan mata uang rupiah. Pendapatan-LO harus pula dijabarkan lebih lanjut pada CaLK agar informasi dari bentuk Pendapatan-LO dapat diungkap secara relevan.

2.5 Kebijakan Akuntansi Beban-LO

2.5.1 Definisi

Berdasarkan PMK No. 225/PMK.05/2019, Beban merupakan biaya yang muncul karena adanya transaksi berupa turunnya potensi jasa atau manfaat ekonomi dalam periode pada suatu laporan. Timbulnya beban akan menyebabkan turunnya nilai dari ekuitas.

2.5.2 Pengakuan

Pengakuan pada beban terjadi saat:

1) Turunnya potensi jasa atau manfaat ekonomi

Potensi jasa atau manfaat ekonomi yang turun terjadi berkenaan dengan digunakannya aset atau seiring berjalannya waktu. Contohnya yaitu amortisasi aset tak berwujud, susutnya nilai aset tetap, dan munculnya penyisihan piutang.

2) Konsumsi aset

Konsumsi aset berlaku saat kas yang dikeluarkan pada pihak lain tidak diawali dengan munculnya kewajiban. Konsumsi aset juga berlaku sewaktu berjalannya kegiatan operasional dari pemerintah dan menimbulkan konsumsi aset nonkas. Contoh dari konsumsi aset yaitu digunakannya persediaan, dibayarkannya subsidi, dibayarkannya hibah, dibayarkannya perjalanan dinas dan gaji pegawai.

3) Munculnya kewajiban

Beralihnya hak kepada pemerintah dari pihak lain tanpa munculnya pengeluaran kas dari RKUN merupakan saat munculnya kewajiban. Kewajiban juga timbul karena diterimanya manfaat ekonomi dari pihak lain yang belum dibayar atau dampak dari munculnya perjanjian dengan pihak lain karena ketentuan undang-undang. Contohnya yaitu tagihan listrik yang belum dilunasi oleh pemerintah.

2.5.3 Pengukuran

Pengukuran pada Beban-LO dapat dilakukan berdasarkan jenis dari masing-masing beban yaitu:

a. Beban Pegawai

Pencatatan pada beban pegawai akan diukur berdasarkan pada tagihan kewajiban pembayaran dan/atau resume tagihan dari belanja pegawai. Dokumen yang digunakan sebagai dasar dalam beban pegawai adalah peraturan perundang-undangan, daftar gaji, daftar kepegawaian, dan dokumen lain. Dokumen tersebut harus terlebih dahulu disetujui oleh KPA/PPK.

b. Beban Persediaan

Besarnya penggunaan persediaan merupakan dasar dari pencatatan beban persediaan. Persediaan yang dipakai akan dilihat berdasar transaksi mutasi keluar. Di akhir tahun akan diadakan penyesuaian antara inventarisasi fisik yang telah dihitung jika ditemui adanya pencatatan persediaan yang berbeda.

c. Beban Barang dan Jasa

Resume tagihan dan tagihan kewajiban pembayaran dari belanja barang dan jasa akan menjadi dasar dari pencatatan beban barang dan jasa. Tagihan kewajiban tersebut harus disetujui oleh KPA/PPK terlebih dahulu. Selain itu, perhitungan pada akuntansi belanja modal berkenaan dengan aset yang tidak memenuhi kapitalisasi juga akan menjadi dasar dari pencatatan beban barang dan jasa.

d. Beban Pemeliharaan

Penggunaan persediaan yang didasarkan pada transaksi mutasi keluar, tagihan kewajiban pada pembayaran belanja pemeliharaan yang sudah disetujui oleh PPK/KPA pada pihak ketiga, dan resume dari tagihan belanja pemeliharaan akan menjadi dasar dalam pencatatan beban pemeliharaan.

e. Beban Perjalanan Dinas

Tagihan kewajiban pada pembayaran dari belanja perjalanan dinas yang sudah disetujui oleh PPK/KPA untuk pihak ketiga dan resume tagihan belanja atas perjalanan dinas akan menjadi dasar dalam pengukuran pada beban perjalan dinas.

f. Beban Barang untuk Diserahkan kepada Masyarakat

Dasar dari pengukuran beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat adalah penggunaan atas persediaan yang didasarkan pada transaksi mutasi keluar dari pemakaian persediaan yang diberikan untuk masyarakat dan tagihan kewajiban dari pembayaran belanja barang yang diberikan untuk masyarakat. Selain itu, resume tagihan terkait belanja barang untuk diberikan kepada masyarakat juga akan menjadi dasar dari pengukuran beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat.

g. **Beban Bunga**

Dasar dari pengukuran beban bunga adalah perhitungan yang sudah disetujui oleh PPK/KPA atas beban bunga akrual yang belum jatuh tempo dan/atau berdasarkan nilai dari resume tagihan atas pengeluaran dari belanja bunga.

h. **Beban Subsidi**

Tagihan kewajiban pembayaran belanja dan/atau resume tagihan atas belanja subsidi merupakan dasar dari pengukuran beban subsidi.

i. **Beban Hibah**

Tagihan kewajiban pembayaran dari belanja hibah dan/atau resume atas tagihan belanja hibah yang sudah disetujui oleh PPK dan KPA merupakan dasar dari pengukuran beban hibah.

j. **Beban Bantuan Sosial**

Tagihan kewajiban pembayaran dari belanja bantuan sosial dan/atau resume atas tagihan belanja bantuan sosial yang sudah disetujui oleh PPK dan KPA merupakan dasar dari pengukuran beban bantuan sosial.

k. **Beban Transfer**

Perkiraan atas kurang salur transfer yang belum ditetapkan pada ketentuan peraturan dan resume atas tagihan dari belanja ke transfer daerah akan menjadi dasar dari pengukuran pada beban transfer.

l. **Beban Lain-Lain**

Tagihan kewajiban pada pembayaran dari belanja lain-lain yang sudah disetujui PPK/KPA oleh pihak ketiga dan resume tagihan belanja lain-lain akan menjadi dasar dalam pengukuran pada beban lain-lain.

m. **Beban Penyusutan dan Amortisasi**

Perhitungan akuntansi dari penyusutan jenis-jenis aset tetap dalam operasional dan penyusutan aset tetap yang tidak berada dalam operasional serta amortisasi dari aset tak berwujud akan menjadi dasar dalam penghitungan beban penyusutan dan amortisasi. Namun, tanah akan dikecualikan pada beban penyusutan dan amortisasi atas jenis aset tetap yang tidak berada dalam operasional.

n. **Beban Penyisihan Piutang Tidak Tertagih**

Beban yang ada pada penyisihan piutang tak tertagih akan diukur berdasar kualitas dari piutang. Perhitungan akuntansi pada penyisihan piutang tak tertagih akan dijadikan landasan dalam pengukuran pada beban penyisihan piutang tak tertagih.

2.5.4 Penyajian dan Pengungkapan

Entitas pelaporan ataupun akuntansi akan menyajikan beban pada laporan operasional. Penjabaran lebih lanjut mengenai informasi dan analisa lain yang memiliki sifat material wajib disajikan dalam CaLK sehingga diperoleh informasi yang relevan serta andal.

2.6 Kebijakan Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional

Surplus/Defisit dari kegiatan operasional mencatat selisih kurang/lebih yang ada pada beban dan pendapatan dalam satu periode pelaporan. Dalam kebijakan ini dikenal istilah surplus dan defisit pada pelaksanaan kegiatan operasional. Adapaun untuk pengertiannya dari surplus dan defisit, surplus dapat didefinisikan sebagai selisih lebih antara beban dan pendapatan dalam satu periode pelaporan. Sedangkan

untuk defisit didefinisikan sebagai selisih kurang antara beban dan pendapatan dalam satu periode pelaporan.

2.7 Kebijakan Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional

Dalam beban serta pendapatan akan diklasifikasikan tersendiri pada kegiatan non operasional. Pendapatan dan beban yang diklasifikasikan memiliki karakteristik yaitu tidak rutin. Adapun yang termasuk ke dalam kriteria pendapatan/beban pada kegiatan non operasional adalah surplus/defisit penyelesaian kewajiban jangka panjang, surplus/defisit dari kegiatan non operasional lainnya, dan surplus/defisit penjualan aset non lancar. Surplus/defisit sebelum pos luar biasa merupakan selisih lebih/kurang dari surplus/defisit antara kegiatan non operasional serta surplus/defisit kegiatan operasional.

2.8 Kebijakan Akuntansi Pos Luar Biasa

Pada pos luar biasa nantinya akan ditampilkan setelah Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional dan ditampilkan dengan secara terpisah atau tidak digabung dari pos-pos lain yang tercantum dalam Laporan Operasional. Pada CaLK akan diungkap mengenai nilai beserta sifat dari kejadian luar biasa. Terdapat karakteristik yang dimiliki oleh pos luar biasa yaitu:

- 1) Kejadian diluar kontrol pemerintah;
- 2) Peristiwa yang tidak diekspektasikan untuk terjadi secara berulang; dan
- 3) Peristiwa yang tidak dapat diprediksi untuk terjadi di awal tahun anggaran.

2.9 Kebijakan Akuntansi Surplus/Defisit LO

Surplus/Defisit-LO merupakan selisih kurang/lebih pada antara kegiatan non operasional, surplus/defisit kegiatan operasional, dan kejadian luar biasa. Di akhir periode pelaporan surplus/defisit akan dimasukkan ke Laporan Perubahan Ekuitas (LPE).

2.10 Pengaruh Pandemi Covid pada Penyusunan Laporan Operasional

Kebijakan yang telah ditetapkan oleh pemerintah dalam menangani Covid-19 telah dilakukan pemerintah yang berakibat pada berubahnya kebijakan penganggaran dan fiskal. APBN/APBD pada tahun 2020 juga ikut direvisi dengan cara realokasi belanja dalam upaya mengakselerasi mitigasi terhadap pengaruh yang ditimbulkan dari Covid-19. Meski terjadi perubahan, kebijakan yang dilaksanakan wajib dibuat pertanggungjawabannya dalam bentuk laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah yang berlaku (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, 2020).

Menurut rekomendasi Direktorat Akuntansi dan Pelapora Keuangan Kementerian Keuangan, kondisi covid memerlukan penanganan khusus yaitu beban saat menangani covid dapat diungkapkan pada CaLK namun tidak perlu diungkap pada pos luar biasa (Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, 2020). Menanggapi hal tersebut pemerintah kemudian mengeluarkan PMK No.38 Tahun 2020 tentang Pelaksanaan Kebijakan Keuangan Negara untuk Penanganan Covid-19 dan/atau Menghadapi Ancaman Nasional yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan. Beban Penanganan pada Covid kemudian dilaksanakan dengan berpedoman pada PMK tersebut. Selain

itu, PMK No.38 Tahun 2020 juga digunakan dalam proses penyusunan RKA-KL dan DIPA oleh K/L dari mulai proses pelaksanaan hingga validasi transaksi keuangan. Dalam pelaporan juga diperlukan akun khusus dalam memitigasi dari dampak Covid-19 menggunakan akun khusus Covid-19 untuk memenuhi protokol kesehatan yang berlaku (KPPN Kotabumi, 2020).

Dalam menyusun laporan keuangan di masa pandemi, juga digunakan PSAP dan bultek yang berkaitan untuk memitigasi pandemi covid (Putri, 2021). Peraturan yang berkaitan dengan penyusunan laporan operasional pada covid yaitu tercantum pada PSAP 01 dan PSAP 04. Pada PSAP 01 terkait penyajian laporan keuangan ditetapkan kebijakan dalam menambah utang untuk memberikan dana pada belanja mitigasi covid-19. Hal ini akan berdampak pada perubahan yang cukup drastis jika dikomparasikan dengan tahun sebelumnya sehingga perlu dijelaskan pada CaLK. Sedangkan pada PSAP 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan, dijabarkan informasi tentang ikhtisar pencapaian target keuangan dan kebijakan ekonomi makro dan fiskal yang terpengaruh oleh Pandemi Covid-19. Selain itu, dijelaskan juga mengenai kebijakan akuntansi tidak dijabarkan dalam pos luar biasa mengingat dampak yang ditimbulkan di laporan keuangan mencakup seluruh pos yang ada. Untuk itu pos yang terdampak atas pandemi dari realokasi anggaran akan dijelaskan pada pengungkapan pos-pos terkait. Contoh dari pengaruh signifikan pada pandemi yaitu belanja modal, barang, dan tak terduga karena pengaruhnya berupa meningkatnya utang dan penyelesaian proyek konstruksi pemerintah serta persediaan (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, 2020).