BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Standar Akuntansi Pemerintah

Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 menguraikan definisi Standar Akuntansi Pemerintah sebagai prinsip serta pedoman dalam menyelenggarakan akuntansi atas laporan keuangan yang ada dalam pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintah dilihat sebagai persyaratan yang mampu menjawab fenomena transparansi atau keterbukaan serta akuntabilitas atau pertanggungjawaban dalam pengelolaan keuangan Negara. Sejak saat Negara Indonesia merdeka, pemerintah belum memiliki pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangannya, sehingga SAP disusun bertujuan untuk memenuhi kebutuhan dan mengakomodasi beragamnya pemahaman pihak-pihak yang memiliki kepentingan terhadap laporan keuangan, termasuk Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara sebagai instansi yang juga melaksanakan fungsi akuntansi dan pelaporan keuangan.

2.2 Pengertian Laporan Operasional

Laporan Operasional didefinisikan dalam PP 71/2010 sebagai salah satu komponen dari laporan keuangan yang menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola baik oleh

pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Laporan operasional memberikan informasi atas kegiatan operasional entitas pelaporan yang dapat dilihat dalam pendapatan-LO, beban, serta surplus/defisit operasional entitas. Pendapatan dan beban dalam LO dipisahkan sesuai dengan karakteristiknya, yakni atas kegiatan operasional (utama) dan kegiatan di luar tupoksi entitas pelaporan.

2.3 Struktur dan Isi Laporan Operasional

Struktur laporan operasional pemerintah pusat secara jelas dilampirkan dalam lampiran I PSAP Nomor 12 yang terdapat dalam PP 71/2010 tentang SAP. Pos-pos laporan operasional, yaitu :

1. Pendapatan-LO dari kegiatan operasional
2. Beban dari kegiatan operasional
3. Surplus/defisit atas operasi
4. Kegiatan non operasional
5. Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa
6. Pos Luar Biasa
7. Surplus/Defisit-LO

Informasi seperti nama dan cakupan entitas pelaporan, periode atau tahun anggaran, mata uang dan satuan angka yang digunakan untuk pelaporan, harus secara jelas diidentifikasi dalam laporan operasional, bahkan bila dianggap perlu, maka dapat dicantumkan lagi untuk setiap halaman LO.

2.4 Akuntansi Pendapatan -LO

2.4.1 Pengertian

PSAP 12 tentang Laporan Operasional menyebutkan Pendapatan-LO adalah hak dan kewenangan pemerintah baik pusat maupun daerah yang dinilai sebagai penambah ekuitas untuk tahun anggaran yang berlak serta tidak ada kewajiban untuk membayar kembali hak tersebut. Suatu pendapatan baru diakui sebagai Pendapatan-LO bila telah muncul hak tagihnya atau ditandai dengan adanya realisasi atas pendapatan saat timbulnya aliran masuk sumber daya ekonomi. Berdasarkan jenis pendapatannya, Pendapatan-LO diklasifikasikan menjadi tiga jenis pendapatan, antara lain pendapatan atas perpajakan, pendapatan selain perpajakan atau sering disebut sebagai PNBP-LO, dan pendapatan atas hibah.

2.4.2 Pengakuan

PMK Nomor 225 Tahun 2019 mengatur secara lebih rinci terkait pengakuan pendapatan-LO sebagai berikut :

- 1) Pendapatan Perpajakan-LO merupakan pendapatan yang dapat menambah ekuitas pemerintah pusat yang diperoleh dari transaksi yang berkaitan dengan perpajakan pada tahun anggaran yang berlaku serta tidak adanya kewajiban untuk membayar kembali atas perolehan tersebut.
- 2) Pendapatan PNBP-LO merupakan pendapatan yang dapat menambah ekuitas pemerintah pusat yang diperoleh dari pendapatan selain perpajakan yakni pendapatan PNBP pada tahun anggaran yang berlaku serta tidak adanya kewajiban untuk membayar kembali atas perolehan tersebut. Pendapatan PNBP-

LO diakui ketika timbul hak tagih terhadap wajib bayar dari pemerintah atas pendapatan PNBPN.

- 3) Pendapatan hibah-LO merupakan salah satu penerimaan pemerintah yang bentuknya berbagai macam, dapat berupa devisa, devisa yang sudah dirupiahkan, juga dapat berupa mata uang rupiah, barang atau jasa, maupun berupa surat berharga yang berasal dari pemberi hibah, baik dari dalam maupun luar negeri. Perolehan hibah tersebut kemudian dinilai sebagai penambah ekuitas untuk tahun anggaran yang bersangkutan. Terdapat dua kriteria pengakuan pendapatan hibah-LO. Apabila hibah yang diterima berupa barang/jasa ataupun surat berharga, maka pengakuannya adalah setelah disahkan oleh kuasa BUN, sedangkan untuk pendapatan hibah yang diterima dalam bentuk uang, pendapatan akan diakui antara lain pada saat:
- a. Diterima kas di Rekening KUN atau Reksus;
 - b. Dalam NoD terdapat tanggal atas penarikan valuta;
 - c. Terjadi pengesahan oleh Kuasa BUN.

2.4.3 Pengukuran

Pengukuran pendapatan-LO dilakukan dengan menggunakan nilai kotor atau bruto dan jumlah yang diperoleh tersebut tidak dikompensasikan dengan beban-beban yang timbul. Sebagai contoh, ketika pemerintah memungut pendapatan PBB dan terdapat upah untuk pungutan tersebut, maka upah pungut tidak boleh diambil dari pendapatan PBB yang akan diterima.

1. Pengukuran Pendapatan Perpajakan-LO

Pendapatan perpajakan-LO diukur bergantung pada jenis pemungutan yang diterapkan. Apabila menggunakan *self assessment system* maka pendapatan-LO perpajakan akan dihitung sebesar nilai nominalnya, yakni sejumlah nilai kas masuk yang diperoleh pemerintah, perlakuan yang sama juga diterapkan bila menggunakan *withholding tax system*. Berbeda dari kedua metode sebelumnya, metode *official assessment*, pengukuran akan dilakukan dengan menggunakan nilai yang sudah ditetapkan pemerintah.

2. Pengukuran Pendapatan PNBP-LO

Beberapa cara yang dapat dilakukan untuk mengukur Pendapatan PNBP-LO antara lain:

- a. Jumlah yang diterima dari kewajiban membayar penghasilan bebas pajak LO, diakui berdasarkan penerimaan kas yang diterima di kas umum negara.
- b. Jumlah yang bersumber dari kontrak atas kerja sama yang nilai pendapatan PNBP tersebut menjadi hak entitas .
- c. Tarif PNBP dirumuskan dengan formula tertentu. Formulasi tersebut membutuhkan variabel eksklusif yang selanjutnya dimasukkan ke dalam formula yang tertera pada peraturan pemerintah mengenai jenis & tarif PNBP.

2.4.4 Pengukuran Pendapatan Hibah-LO

Apabila PNBP atas hibah yang diterima berupa kas, maka pencatatannya adalah sebesar nilai nominal yang diterima di RKUN/Reksus; yang tertera pada NoD atau tertera pada SPH2L/PHL dan telah disahkan oleh Kuasa BUN. Berbeda dengan bentuk kas, apabila PNBP atas hibah adalah berupa barang/jasa atau berupa surat

berharga, maka harus dilihat apakah disertai dengan nilai hibah atau tidak. Jika disertai nilai hibahnya, maka dicatat sebesar yang diterima berdasarkan BAST. Namun jika tidak disertai nilai hibahnya, pengukuran dilakukan dengan melihat biaya, melihat harga pasar, ataupun melihat prakiraan harga wajar sesuai dengan hasil perbandingan. Dalam hal PNBH-Hibah tanpa disertai nilai hibah atas barang/jasa atau surat berharga tetap tidak bisa dilaksanakan, maka cukup diungkapkan dalam CaLK.

2.4.5 Penyajian dan Pengungkapan

PMK 225/PMK.05/2019 mengatur penyajian dan pengungkapan pendapatan-LO sebagai berikut.

- 1) Penyajian pendapatan-LO oleh entitas pemerintah digolongkan berdasarkan sumber pendapatannya, yaitu berupa pendapatan perpajakan, pendapatan bukan pajak dan pendapatan hibah untuk pembagian berdasarkan sumber pendapatan pemerintah pusat.
- 2) Realisasi Pendapatan-LO yang berupa mata uang asing perlu diuraikan menjadi mata uang rupiah dengan mengubah kurs menggunakan kurs BI sebagai Bank Sentral saat dilakukannya transaksi.
- 3) Informasi yang lebih komprehensif dan relevan atas pendapatan juga wajib diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

2.5 Akuntansi Beban

2.5.1 Pengertian

Andaki., Sondakh., dan Pinatik (2015) dalam penelitiannya menguraikan definisi beban sebagai berikut: “Penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode

akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal”. Sedangkan, PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional, mendefinisikan beban sebagai utilitas ekonomi maupun potensi atas jasa dan biaya yang berkurang nilainya diakibatkan pada periode pelaporan, transaksi tersebut menurunkan ekuitas, baik itu berupa pengeluaran, konsumsi aset atau dengan menimbulkan utang atau kewajiban.

Berdasarkan jenis bebannya, dalam PMK 225/PMK.05/2019 beban dapat diklasifikasikan sebagai berikut: Beban Pegawai; Beban Persediaan; Beban Barang dan Jasa; Beban Pemeliharaan; Beban Perjalanan Dinas; Beban Barang untuk Diserahkan kepada Masyarakat; Beban Bunga; Beban Subsidi; Beban Hibah; Beban Bantuan Sosial; Beban Transfer; Beban Lain-lain; Beban Penyusutan dan Amortisasi; dan Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih.

2.5.2 Pengakuan

Secara lebih rinci, pengakuan beban dijelaskan dalam PMK No.225/PMK.05/2019 sebagai berikut.

1) Terjadi penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

Seiring dengan penggunaan suatu aset dari tahun ke tahun, maka nilai aset tersebut akan mengalami degradasi, inilah yang dimaksud dengan penurunan manfaat ekonomi aset.

2) Terjadinya konsumsi aset

Apabila entitas membayarkan gaji pegawainya, maka telah terjadi konsumsi aset, yakni saat dikeluarkannya kas terhadap suatu pihak dengan tidak diawali

adanya utang atau kewajiban; dan/atau konsumsi aset selain berupa kas dalam aktivitas operasional pemerintah.

3) Timbulnya kewajiban

Kewajiban muncul akibat adanya peralihan hak dari suatu pihak kepada pemerintah, namun peralihan hak tersebut tidak diiringi dengan pengeluaran dari kas negara. Misalnya dengan adanya pihak penagih untuk pembayaran PDAM yang belum dibayarkan pemerintah. Timbulnya kewajiban ini bisa diakibatkan karena belum membayar manfaat ekonomi yang sudah diterima, atau karena disepakatinya perjanjian antara dua belah pihak atau perjanjian berdasarkan perundang-undangan lainnya.

2.5.3 Pengukuran

Antara beban satu dan beban lainnya memiliki pengukuran yang berbeda tergantung pada jenis bebannya. Secara lebih rinci, pengukuran beban-beban tersebut diatur dalam PMK No.225/PMK.05/2019 sebagai berikut.

1) Beban Pegawai

Beban Pegawai dituliskan sebesar resume atas tagihan belanja pegawai dan/ atau tagihan kewajiban pembayaran belanja pegawai yang sesuai dengan dokumen-dokumen seperti data kepegawaian, daftar gaji, dan dokumen berdasar lainnya sebagai bukti pengeluaran negara melalui persetujuan KPA/PPK kepada pegawai yang bersangkutan.

2) Beban Persediaan

Beban persediaan dituliskan sesuai dengan transaksi mutasi keluar atas penggunaan persediaan, yakni sebesar pemakaian persediaan tersebut.

Kemudian, di akhir periode beban persediaan dilakukan penyesuaian kembali terhadap persediaan yang telah digunakan berdasarkan hasil perhitungan dan pencatatan nilai fisiknya.

3) Beban Barang dan Jasa

Beban barang dan jasa dituliskan sebesar resume atas tagihan belanja barang dan jasa, tagihan kewajiban pembayaran belanja barang dan jasa dari pihak ketiga yang telah disetujui KPA/PPK dan/atau perhitungan akuntansi belanja modal yang kapitalisasi asetnya belum terpenuhi.

4) Beban Pemeliharaan

Beban Pemeliharaan dituliskan sebesar resume atas tagihan belanja pemeliharaan, tagihan kewajiban pembayaran belanja pemeliharaan oleh pihak ketiga yang telah disetujui KPA/PPK dan/atau penggunaan persediaan yang dimiliki untuk pemeliharaan sesuai dengan transaksi mutasi keluar penggunaan persediaan.

5) Beban Perjalanan Dinas

Beban perjalanan dinas dituliskan sebesar resume tagihan atas belanja perjalanan dinas dan/ atau tagihan kewajiban pembayaran belanja perjalanan dinas oleh pihak ketiga yang telah disetujui KPA/ PPK.

6) Beban Barang untuk Diserahkan kepada Masyarakat

Beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat dituliskan sebesar resume tagihan belanja barang untuk diserahkan kepada masyarakat, tagihan kewajiban pembayaran belanja barang diserahkan kepada masyarakat yang telah disetujui KPA/PPK dan/ atau pemakaian persediaan untuk barang

yang diserahkan kepada masyarakat berdasarkan transaksi mutasi keluar penggunaan persediaan yang diserahkan kepada masyarakat.

7) Beban Bunga

Beban bunga dituliskan sebesar resume tagihan belanja bunga dan/atau senilai dengan beban bunga akrual yang sudah disetujui KPA/PPK namun belum sampai masa temponya.

8) Beban Subsidi

Beban subsidi dituliskan sebesar resume tagihan belanja subsidi dan/atau tagihan yang menunjukkan adanya kewajiban pihak ketiga atas pembayaran belanja subsidi yang sudah disetujui KPA/PPK.

9) Beban Hibah

Beban hibah dituliskan sebesar resume tagihan belanja hibah dan/atau tagihan yang menunjukkan adanya kewajiban pihak ketiga atas pembayaran belanja hibah yang sudah disetujui KPA/PPK.

10) Beban Bantuan Sosial

Beban bantuan sosial dituliskan sebesar resume tagihan belanja bantuan sosial dan/atau tagihan yang menunjukkan adanya kewajiban pihak ketiga atas pembayaran belanja bansos yang sudah disetujui KPA/PPK.

11) Beban Transfer

Beban transfer dituliskan sebesar resume tagihan belanja transfer ke daerah dan dana desa dan/atau bila diestimasikan terdapat kurang salur yang memang belum ada peraturan maupun ketentuannya mengenai hal tersebut.

12) Beban Lain-Lain

Beban lain-lain dituliskan sebesar resume tagihan belanja lain-lain dan/atau sebesar tagihan yang muncul atas belanja lain-lain yang sudah disetujui KPA/PPK oleh pihak ketiga.

13) Beban Penyusutan dan Amortisasi

Beban penyusutan dan amortisasi dituliskan sebesar kalkulasi dan penilaian setiap jenis aset tetap dan perilaku penyusutannya dalam aktifitas operasional maupun tidak dalam operasional dan dalam amortisasi aset yang tidak berwujud.

14) Beban Penyisihan Piutang Tidak Tertagih

Beban penyisihan piutang tidak tertagih dituliskan dengan memperhatikan kualitas atas piutang masing-masing untuk setiap perlakuan penyisihan piutang tak tertagih.

2.5.4 Penyajian dan Pengungkapan

PSAP Nomor 12 mengatur penyajian beban, yakni beban disajikan dalam laporan operasional berdasarkan klasifikasi ekonomi/jenis beban. Demikian halnya pada PMK 225/PMK.05/2019 yang mencantumkan bahwa LO sebuah entitas baik itu entitas akuntansi maupun entitas pelaporan menyajikan beban. Pengungkapan atas beban yang disertai informasi yang lebih komprehensif untuk detail nilainya, selanjutnya diungkapkan dalam CaLK.

2.6 Akuntansi Surplus/Defisit dari Kegiatan Non-Operasional

Sesuai dengan PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional, kegiatan non operasional secara khusus mengelompokkan pendapatan dan beban yang bersifat tidak rutin. Kegiatan tersebut adalah surplus atau defisit atas penjualan aset non

lancar, surplus atau defisit atas penyelesaian kewajiban jangka panjang, dan surplus atau defisit atas kegiatan non operasional lainnya.

2.7 Akuntansi Pos Luar Biasa

Dalam PSAP Nomor 12, disebutkan karakteristik yang memuat kejadian atas pos luar biasa antara lain:

- a. Kejadian yang tidak diprediksi akan terjadi di awal TA,
- b. Kejadian tidak diinginkan terjadi kembali (berulang-ulang),
- c. Kejadian diluar tanggung jawab entitas pemerintah

Selain itu, atas kejadian luar biasa yang dimuat dalam pos luar biasa, sifat dan jumlah rupiahnya perlu diungkap kembali dalam CaLK secara memadai dan relevan.