

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dapat dilengkapi dengan Buletin Teknis yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari SAP;
2. Buletin Teknis disusun dan ditetapkan oleh KSAP;

dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah.

Jakarta, 29 Desember 2006
Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua
Ilya Avianti	Wakil Ketua
Sonny Loho	Sekretaris
Sugijanto	Anggota
Hekinus Manao	Anggota
Jan Hoesada	Anggota
A. B. Triharta	Anggota
Soepomo Prodjoharjono	Anggota
Gatot Supiartono	Anggota

1		
2		
3		
4	PENETAPAN	i
5	DAFTAR ISI	ii
6	BAB I LATAR BELAKANG	1
7	BAB II PENTINGNYA KLASIFIKASI BELANJA - TEORI	3
8	BAB III KLASIFIKASI BELANJA MENURUT KETENTUAN PERATURAN	
9	PERUNDANG-UNDANGAN	4
10	A. KLASIFIKASI MENURUT KETENTUAN UNDANG-UNDANG DI BIDANG	
11	KEUANGAN NEGARA.....	4
12	B. KLASIFIKASI MENURUT PERATURAN PEMERINTAH NOMOR 24	
13	TAHUN 2005 TENTANG STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN.....	4
14	C. KLASIFIKASI MENURUT PERATURAN PEMERINTAH NOMOR 58	
15	TAHUN 2005 TENTANG PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH	5
16	D. KLASIFIKASI MENURUT PERATURAN MENTERI DALAM NEGERI	
17	NOMOR 13 TAUN 2006 TENTANG PEDOMAN PENGELOLAAN	
18	KEUANGAN DAERAH.....	5
19	BAB IV KLASIFIKASI BELANJA MENURUT FUNGSI	7
20	BAB V KLASIFIKASI BELANJA MENURUT JENIS BELANJA	9
21	A. BELANJA NEGARA DALAM ANGGARAN PENDAPATAN DAN	
22	BELANJA NEGARA (APBN).....	9
23	B. BELANJA DAERAH DALAM ANGGARAN PENDAPATAN DAN	
24	BELANJA DAERAH (APBD).....	9
25	C. CONTOH JENIS BELANJA : PENGANGGARAN DAN PELAPORANNYA.....	10
26	BAB VI PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN BELANJA PADA LAPORAN	
27	KEUANGAN	22
28	A. PENYAJIAN BELANJA PADA LAPORAN REALISASI ANGGARAN	22
29	B. PENYAJIAN BELANJA PADA LAPORAN ARUS KAS.....	22
30	C. PENGUNGKAPAN BELANJA PADA CATATAN ATAS LAPORAN	
31	KEUANGAN.....	22
32	DAFTAR PUSTAKA	24

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47

BAB I

LATAR BELAKANG

Prinsip dasar sistem perencanaan dan penganggaran adalah mengatur hak-hak pemerintah dalam memungut pendapatan negara/daerah yang sah, dan mengatur kewajiban pemerintah untuk mengalokasikan belanja dalam rangka mencapai tujuan bernegara. Sistem perencanaan dan penganggaran ini mempunyai tiga tujuan utama, yaitu: stabilitas fiskal makro, alokasi sumber daya sesuai prioritas, dan pemanfaatan dan alokasi anggaran secara efektif dan efisien. Sejalan dengan itu, sesuai dengan isi paragraf 19 sampai dengan 21 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran (LRA), bahwa akuntansi pemerintahan menganut sistem akuntansi anggaran (*budgetary accounting*). Ketentuan ini mengisyaratkan bahwa klasifikasi pendapatan dan belanja dalam pelaporan keuangan negara/daerah harus sudah ditentukan pada saat menyusun perencanaan dan penganggaran. Oleh karena itu, agar penyajian laporan keuangan pemerintah memenuhi tujuan, yaitu laporan yang informatif dan dapat memfasilitasi upaya memenuhi tuntutan peningkatan kinerja, kualitas pelayanan, dan efisiensi sumber daya, maka pada waktu menyusun perencanaan dan penganggaran, pengklasifikasian pendapatan dan belanja harus menyesuaikan dengan klasifikasi pendapatan dan belanja pada laporan keuangan negara/daerah.

Khususnya dalam kelompok belanja, sesuai dengan Paragraf 18 PSAP Nomor 02 yang menyebutkan bahwa entitas pelaporan menyajikan klasifikasi belanja menurut jenis belanja dalam LRA, klasifikasi belanja menurut organisasi disajikan dalam LRA atau di Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), dan klasifikasi belanja menurut fungsi disajikan dalam CaLK, maka salah satu permasalahan yang dihadapi pada saat ini oleh entitas pelaporan dan/atau entitas akuntansi baik di tingkat pemerintah pusat maupun pemerintah daerah adalah dalam menyusun perencanaan dan anggaran agar sesuai dengan bentuk dan format laporan keuangan. Permasalahan selanjutnya yang tidak kalah penting adalah bagaimana mengakui, mengukur, dan mengungkapkan belanja sebagaimana tersebut di atas.

Sebagaimana diketahui, sampai saat ini masih terjadi perbedaan pendapat para pejabat keuangan di tingkat pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah dalam penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap kelompok belanja, di mana klasifikasi belanja yang digunakan dalam penyusunan anggaran berbeda dengan klasifikasi belanja yang digunakan dalam laporan keuangan. Di samping itu, terdapat juga berbagai macam klasifikasi belanja yang ditetapkan dalam berbagai peraturan perundangan-undangan, yang akan diuraikan pada Bab III.

Dalam rangka penyamaan persepsi dan pemahaman yang sama dalam sistem klasifikasi belanja serta memberikan pedoman penerapan SAP dalam menyusun dan menyajikan LRA suatu entitas, baik di tingkat pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) memandang perlu menerbitkan Buletin Teknis ini sebagai panduan dalam mengidentifikasi sistem klasifikasi belanja, beserta penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan baik untuk kepentingan penyusunan perencanaan dan

- 1 anggaran maupun dalam menyusun laporan keuangan pemerintah.
- 2 Buletin Teknis ini harus dibaca dan diterapkan dalam lingkup Kerangka
- 3 Konseptual dan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan.

BAB II

PENTINGNYA KLASIFIKASI BELANJA – TEORI

Salvatore Schiavo -Campo- dan Daniel Tommasi dalam bukunya “*Managing Government Expenditure*” (1991) mengungkapkan pentingnya klasifikasi belanja. Dalam buku tersebut diungkapkan bahwa klasifikasi belanja sangat penting dalam:

- memformulasikan kebijakan dan mengidentifikasi alokasi sumber daya sektor-sektor;
- mengidentifikasi tingkatan kegiatan pemerintah melalui penilaian kinerja pemerintah; dan
- membangun akuntabilitas atas ketaatan pelaksanaan dengan otorisasi yang diberikan oleh legislatif.

Dengan demikian, sistem klasifikasi belanja dimaksudkan untuk memberikan kerangka dasar baik untuk pengambilan keputusan maupun untuk akuntabilitas. Oleh karena itu, belanja harus diklasifikasikan untuk berbagai tujuan yang berbeda, misalnya:

- untuk penyajian laporan yang sesuai dengan kebutuhan para penggunanya (misalnya para pengambil keputusan, masyarakat, kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD), Direktur Jenderal Anggaran, bagian keuangan, dan sebagainya);
- untuk administrasi anggaran dan akuntansi anggaran; dan
- untuk penyajian Laporan Realisasi Anggaran (LRA).

Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, belanja diklasifikasikan menurut organisasi, fungsi, dan ekonomi. Pengklasifikasian belanja tersebut dimaksudkan untuk kepentingan penganggaran dan pelaporan. Oleh karena itu, klasifikasi yang dapat memenuhi fungsi anggaran dan pelaporan harus diformulasikan sebagai berikut:

- klasifikasi menurut fungsi, digunakan untuk analisis historis dan formulasi kebijakan;
- klasifikasi organisasi, untuk keperluan akuntabilitas;
- klasifikasi menurut dana, untuk keperluan sumber pembiayaan;
- klasifikasi menurut ekonomi, untuk tujuan statistik dan obyek (jenis belanja), ketaatan (*compliance*), pengendalian (*control*), dan analisis ekonomi; dan
- klasifikasi menurut program dan kegiatan, untuk informasi dan pengendalian pencapaian tujuan.

Dari berbagai klasifikasi tersebut di atas, untuk tujuan manajemen anggaran, klasifikasi menurut jenis belanja sangat penting untuk digunakan dalam pengendalian anggaran (*budgetary control*) dan monitoring.

1 **BAB III**

2 **KLASIFIKASI BELANJA MENURUT KETENTUAN PERATURAN**
3 **PERUNDANGAN-UNDANGAN**

4
5 **A. Klasifikasi Menurut Ketentuan Undang-Undang di Bidang Keuangan**
6 **Negara**

7 Berdasarkan ketentuan Pasal 14 ayat (2) dan Pasal 19 ayat (2) Undang-
8 Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, disebutkan bahwa
9 rencana kerja dan anggaran kementerian negara/lembaga (di tingkat pemerintah
10 pusat) dan rencana kerja dan anggaran SKPD (di tingkat pemerintah daerah)
11 disusun berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai. Pendekatan prestasi kerja
12 mensyaratkan bahwa kementerian negara/lembaga dan SKPD harus diukur
13 kinerjanya berdasarkan program/kegiatan yang telah direncanakan. Oleh karena
14 itu, agar dapat diukur kinerjanya, menurut Pasal 15 ayat (5) dan Pasal 20 ayat (5)
15 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, ditetapkan bahwa Anggaran Pendapatan
16 dan Belanja Negara/Daerah (APBN/APBD) yang disetujui oleh Dewan Perwakilan
17 Rakyat/Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPR/DPRD) terinci sampai dengan
18 unit organisasi, fungsi, program, kegiatan, dan jenis belanja.

19 Ketentuan tersebut di atas ditegaskan lagi dengan Pasal 14 dan 15
20 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang
21 menyatakan bahwa di dalam dokumen pelaksanaan anggaran perlu diuraikan
22 sasaran yang hendak dicapai, fungsi, program dan rincian kegiatan, anggaran
23 yang disediakan untuk mencapai sasaran tersebut, dan rencana penarikan dana
24 tiap-tiap satuan kerja, serta pendapatan yang diperkirakan. Selanjutnya Peraturan
25 Pemerintah Nomor 20 Tahun 2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah dan
26 Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja
27 dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga juga mengatur tentang klasifikasi
28 yang lebih detail yang pada prinsipnya merupakan penjabaran lebih lanjut dari
29 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003.

30
31 **B. Klasifikasi Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang**
32 **Standar Akuntansi Pemerintahan**

33 Menurut Paragraf 34 PSAP Nomor 02, ditetapkan bahwa belanja
34 diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi.
35 Rincian tersebut merupakan persyaratan minimal yang harus disajikan oleh entitas
36 pelaporan. Selanjutnya dicontohkan pada Paragraf 39 PSAP 02 klasifikasi belanja
37 menurut ekonomi (jenis belanja) yang dikelompokkan lagi menjadi Belanja
38 Operasi, Belanja Modal dan Belanja Lain-lain/Tak Terduga. Belanja Operasi
39 adalah belanja yang dikeluarkan dari Kas Umum Negara/Daerah dalam rangka
40 menyelenggarakan operasional pemerintah, sedangkan Belanja Modal adalah
41 belanja yang dikeluarkan dalam rangka membeli dan/atau mengadakan barang
42 modal. Belanja Operasi selanjutnya diklasifikasikan lagi menjadi Belanja Pegawai,
43 Belanja Barang, Bunga, Subsidi, Hibah, Bantuan Sosial, dan Belanja Lain-lain/Tak
44 Terduga.

1 Di samping itu, klasifikasi belanja menurut fungsi dibagi menjadi: pelayanan
2 umum, pertahanan, ketertiban dan ketentraman, ekonomi, perlindungan
3 lingkungan hidup, perumahan dan pemukiman, kesehatan, pariwisata dan budaya,
4 agama, pendidikan, dan perlindungan sosial. Pengklasifikasian ini mengikuti pola
5 *Government Financial Statistics* (GFS) yang diterbitkan oleh *International*
6 *Monetary Fund* (IMF).

7 8 **C. Klasifikasi Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang** 9 **Pengelolaan Keuangan Daerah**

10 Pasal 27 Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 menetapkan
11 klasifikasi belanja sebagai berikut:

- 12 1. Belanja daerah diklasifikasikan menurut organisasi, fungsi, program, dan
13 kegiatan, serta jenis belanja;
- 14 2. Klasifikasi belanja menurut organisasi disesuaikan dengan susunan organisasi
15 pemerintahan daerah;
- 16 3. Klasifikasi menurut fungsi terdiri dari: (a) klasifikasi berdasarkan urusan
17 pemerintahan untuk tujuan manajerial pemerintahan daerah, dan (b) klasifikasi
18 berdasarkan fungsi pengelolaan keuangan negara untuk tujuan keselarasan
19 dan keterpaduan dalam rangka pengelolaan keuangan negara.

20 21 **D. Klasifikasi Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006** 22 **tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah**

23 Klasifikasi belanja sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor
24 58 Tahun 2005 tersebut di atas dijabarkan lebih lanjut dalam Peraturan Menteri
25 Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 Tahun 2006, yaitu:

- 26 1. Klasifikasi belanja dalam rangka pelaksanaan urusan pemerintahan yang
27 menjadi kewenangan provinsi dan/atau kabupaten/kota yang terdiri dari belanja
28 urusan wajib dan belanja urusan pilihan.
- 29 2. Klasifikasi belanja menurut fungsi digunakan untuk tujuan keselarasan dan
30 keterpaduan pengelolaan keuangan negara yang mengacu pada Peraturan
31 Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
32 Menurut klasifikasi ini, belanja terdiri atas: pelayanan umum, ketertiban dan
33 ketentraman, ekonomi, lingkungan hidup, perumahan dan fasilitas umum,
34 kesehatan, pariwisata dan budaya, pendidikan dan perlindungan sosial.
35 Berbeda dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005, Permendagri
36 Nomor 13 Tahun 2006 tidak memasukkan fungsi “pertahanan” dan “agama”
37 karena kedua fungsi tersebut adalah urusan pemerintahan yang dilaksanakan
38 sepenuhnya oleh pemerintah pusat dan tidak didesentralisasikan.
- 39 3. Klasifikasi menurut kelompok belanja terdiri dari belanja langsung dan belanja
40 tak langsung. Pengklasifikasian belanja ini berdasarkan kriteria apakah suatu
41 belanja mempunyai kaitan langsung dengan program/kegiatan atau tidak.
42 Belanja yang berkaitan langsung dengan program/kegiatan (misalnya belanja
43 honorarium, belanja barang, belanja modal) diklasifikasikan sebagai belanja

- 1 langsung, sedangkan belanja yang tidak secara langsung dengan
- 2 program/kegiatan (misalnya gaji dan tunjangan pegawai bulanan, belanja
- 3 bunga, donasi, belanja bantuan keuangan, belanja hibah, dan sebagainya)
- 4 diklasifikasikan sebagai belanja tidak langsung.

BAB IV**KLASIFIKASI BELANJA MENURUT FUNGSI**

Klasifikasi belanja menurut fungsi digunakan sebagai dasar untuk penyusunan anggaran berbasis kinerja. Hal ini dimaksudkan untuk memperoleh manfaat yang sebesar-besarnya dalam menggunakan sumber daya yang terbatas. Oleh karena itu, program dan kegiatan kementerian negara/lembaga/SKPD harus diarahkan untuk mencapai hasil dan keluaran yang telah ditetapkan sesuai dengan rencana kerja pemerintah. Salah satu upaya yang perlu dilakukan adalah meningkatkan efektivitas dan efisiensi dalam pelaksanaan program dan kegiatan. Dengan demikian, antara kebijakan, program, kegiatan, dan subkegiatan harus merupakan suatu rangkaian yang mencerminkan adanya keutuhan konseptual. Adapun hubungan antara fungsi, program, kegiatan, dan subkegiatan adalah sebagai berikut:

1. **Fungsi**, adalah perwujudan tugas pemerintahan di bidang tertentu yang dilaksanakan dalam rangka mencapai tujuan pembangunan nasional. Subfungsi merupakan penjabaran lebih lanjut dari fungsi. Klasifikasi fungsi dibagi ke dalam 11 (sebelas) fungsi utama dan dirinci ke dalam 79 (tujuh puluh sembilan) subfungsi. Penggunaan fungsi/subfungsi disesuaikan dengan tugas pokok dan fungsi masing-masing kementerian negara/lembaga/SKPD.
2. **Program** adalah penjabaran kebijakan kementerian negara/lembaga/SKPD dalam bentuk upaya yang berisi satu atau beberapa kegiatan dengan menggunakan sumber daya yang disediakan untuk mencapai hasil yang terukur sesuai dengan misi yang dilaksanakan instansi atau masyarakat dalam koordinasi kementerian negara/lembaga yang bersangkutan. Dengan demikian, rumusan program harus secara jelas menunjukkan keterkaitan dengan kebijakan yang mendasarinya dan memiliki sasaran kinerja yang jelas dan terukur untuk mendukung upaya pencapaian tujuan kebijakan yang bersangkutan. Program dilaksanakan berdasarkan kerangka acuan yang menjelaskan antara lain pendekatan dan metodologi pelaksanaan, menguraikan secara ringkas berbagai kegiatan yang akan dilaksanakan dalam rangka mendukung implementasi program yang bersangkutan, indikator-indikator keberhasilan program, serta penanggungjawabnya.
3. **Kegiatan** adalah bagian dari program yang dilaksanakan oleh satu atau beberapa satuan kerja sebagai bagian dari pencapaian sasaran terukur pada suatu program, yang terdiri dari sekumpulan tindakan pengerahan sumber daya, baik yang berupa sumber daya manusia, barang modal termasuk peralatan dan teknologi, dana, maupun kombinasi dari beberapa atau semua jenis sumber daya tersebut sebagai masukan (*input*) untuk menghasilkan keluaran (*output*) dalam bentuk barang/jasa.
4. **Subkegiatan** adalah bagian dari kegiatan yang menunjang usaha pencapaian sasaran dan tujuan kegiatan tersebut. Kegiatan dapat dirinci ke dalam 2 (dua) atau lebih subkegiatan, karena kegiatan tersebut mempunyai dua atau lebih jenis dan satuan keluaran yang berbeda satu sama lain. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa subkegiatan yang satu dapat dipisahkan dengan subkegiatan lainnya berdasarkan perbedaan keluaran. Kegiatan/subkegiatan

- 1 harus dengan jelas menunjukkan keterkaitannya dengan program yang
- 2 memayungi, memiliki sasaran keluaran yang jelas dan terukur, untuk
- 3 mendukung upaya pencapaian sasaran program yang bersangkutan.

BAB V

KLASIFIKASI MENURUT JENIS BELANJA

A. Belanja Negara dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)

Sebagaimana diamanatkan Pasal 11 ayat (4) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, belanja negara dalam APBN digunakan untuk keperluan penyelenggaraan tugas pemerintahan pusat dan pelaksanaan perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah. Jadi, dalam hal ini terdapat 2 (dua) jenis pengeluaran pemerintah, yaitu belanja pemerintah dan pengeluaran transfer. Pengeluaran dalam bentuk belanja untuk keperluan penyelenggaraan tugas pemerintahan tersebut menurut ketentuan peraturan perundangan-undangan diklasifikasikan menurut organisasi, fungsi, dan jenis belanja. Khusus untuk keperluan pengendalian manajemen, klasifikasi yang mudah untuk dilakukan pengendalian sejak perencanaan penganggaran, pelaksanaan, dan pertanggungjawabannya adalah klasifikasi menurut ekonomi atau jenis belanja, yaitu:

- **Belanja Operasi:** terdiri dari belanja pegawai, belanja barang, bunga, subsidi, hibah, dan bantuan sosial.
- **Belanja Modal:** terdiri dari belanja tanah; belanja peralatan dan mesin; belanja gedung dan bangunan; belanja jalan, irigasi, dan jaringan; dan belanja aset tetap lainnya.
- **Belanja Lain-lain/Tidak Terduga**
- **Transfer**

Dalam menyusun LRA, sebagaimana diatur dalam PSAP Nomor 02, klasifikasi yang dicantumkan pada lembar muka laporan keuangan adalah menurut jenis belanja.

B. Belanja Daerah dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)

Untuk pemerintahan daerah, berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 yang kemudian dijabarkan dalam Permendagri 13 Tahun 2006, belanja diklasifikasikan berdasarkan jenis belanja sebagai belanja tidak langsung dan belanja langsung. Kelompok belanja tidak langsung merupakan belanja yang dianggarkan tidak terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Kelompok belanja langsung merupakan belanja yang dianggarkan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan.

Selanjutnya, kelompok belanja tidak langsung dibagi menurut jenis belanja yang terdiri dari:

1. belanja pegawai;
2. belanja bunga;
3. belanja subsidi;
4. belanja hibah;

- 1 5. belanja bantuan sosial;
- 2 6. belanja bagi hasil;
- 3 7. bantuan keuangan; dan
- 4 8. belanja tidak terduga.

5 Kelompok belanja langsung dari suatu kegiatan dibagi menurut jenis belanja yang
6 terdiri dari:

- 7 1. belanja pegawai;
- 8 2. belanja barang dan jasa; dan
- 9 3. belanja modal.

10 Belanja pegawai dalam kelompok belanja langsung tersebut dimaksudkan
11 untuk pengeluaran honorarium/upah dalam melaksanakan program dan kegiatan
12 pemerintahan daerah. Belanja jenis ini antara lain untuk menampung honorarium
13 panitia pengadaan dan administrasi pembelian/pembangunan untuk memperoleh
14 setiap aset yang dianggarkan pada belanja modal sebagaimana dianggarkan pada
15 belanja pegawai dan/atau belanja barang dan jasa.

16 Belanja barang dan jasa digunakan untuk pengeluaran pembelian/
17 pengadaan barang yang nilai manfaatnya kurang dari 12 (dua belas) bulan
18 dan/atau pemakaian jasa dalam melaksanakan program dan kegiatan
19 pemerintahan daerah. Belanja barang dan jasa ini mencakup belanja barang pakai
20 habis, bahan/material, jasa kantor, premi asuransi, perawatan kendaraan
21 bermotor, cetak/penggandaan, sewa rumah/gedung/gudang/parkir, sewa sarana
22 mobilitas, sewa alat berat, sewa perlengkapan dan peralatan kantor, makanan dan
23 minuman, pakaian dinas dan atributnya, pakaian kerja, pakaian khusus dan hari-
24 hari tertentu, perjalanan dinas, perjalanan dinas pindah tugas, dan pemulangan
25 pegawai.

26 Belanja modal digunakan untuk pengeluaran yang dilakukan dalam rangka
27 pembelian/pengadaan atau pembangunan aset tetap berwujud yang mempunyai
28 nilai manfaat lebih dari 12 (duabelas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan
29 pemerintahan, seperti dalam bentuk tanah, peralatan dan mesin, gedung dan
30 bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya. Nilai
31 pembelian/pengadaan atau pembangunan aset tetap berwujud yang dianggarkan
32 dalam belanja modal hanya sebesar harga beli/bangun aset.

33 **C. Contoh Jenis Belanja: Penganggaran dan Pelaporannya**

34 Untuk memberikan pemahaman yang sama, baik dalam rangka
35 penyusunan anggaran maupun dalam pelaporannya, maka berikut ini akan
36 diuraikan jenis belanja dan contoh-contohnya.

37 **1. Belanja Operasi**

38 Belanja Operasi terdiri dari:

39 **a. Belanja Pegawai**

40 Belanja Pegawai adalah belanja kompensasi, baik dalam bentuk uang
41 maupun barang yang ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan
42 yang diberikan kepada pejabat negara, Pegawai Negeri Sipil (PNS), dan

1 pegawai yang dipekerjakan oleh pemerintah yang belum berstatus PNS
2 sebagai imbalan atas pekerjaan yang telah dilaksanakan kecuali pekerjaan
3 yang berkaitan dengan pembentukan modal. Contoh Belanja Pegawai adalah
4 gaji dan tunjangan, honorarium, lembur, kontribusi sosial dan lain-lain yang
5 berhubungan dengan pegawai.

6 **b. Belanja Barang**

7 Belanja Barang adalah pengeluaran untuk menampung pembelian
8 barang dan jasa yang habis pakai untuk memproduksi barang dan jasa yang
9 dipasarkan maupun tidak dipasarkan, dan pengadaan barang yang
10 dimaksudkan untuk diserahkan atau dijual kepada masyarakat dan belanja
11 perjalanan.

12 Belanja Barang dapat dibedakan menjadi Belanja Barang dan Jasa,
13 Belanja Pemeliharaan, dan Belanja Perjalanan Dinas.

14 1) *Belanja Barang dan Jasa* merupakan pengeluaran yang antara lain
15 dilakukan untuk membiayai keperluan kantor sehari-hari, pengadaan barang
16 yang habis pakai seperti alat tulis kantor, pengadaan/penggantian inventaris
17 kantor, langganan daya dan jasa, lain-lain pengeluaran untuk membiayai
18 pekerjaan yang bersifat non-fisik dan secara langsung menunjang tugas
19 pokok dan fungsi kementerian/lembaga, pengadaan inventaris kantor yang
20 nilainya tidak memenuhi syarat nilai kapitalisasi minimum yang diatur oleh
21 pemerintah pusat/daerah dan pengeluaran jasa non-fisik seperti
22 pengeluaran untuk biaya pelatihan dan penelitian.

23 *Contoh:*

24 Suatu instansi menetapkan kebijakan akuntansi tentang batasan nilai
25 minimal kapitalisasi (*capitalization threshold*) aset tetap sebesar Rp300.000.
26 Instansi tersebut merencanakan untuk menggabungkan pembelian
27 kalkulator 1 unit seharga Rp280.000.

28 Instansi A akan menggabungkan pembelian kalkulator tersebut pada
29 APBN/APBD sebagai Belanja Barang sebesar Rp280.000. Jika terjadi
30 pembelian kalkulator, pembelian tersebut akan dicatat sebagai Belanja
31 Barang, dan tidak disajikan sebagai aset dalam neraca, tetapi cukup dicatat
32 dalam buku inventaris.

33 2) *Belanja Pemeliharaan* adalah pengeluaran yang dimaksudkan untuk
34 mempertahankan aset tetap atau aset lainnya yang sudah ada ke dalam
35 kondisi normal tanpa memperhatikan besar kecilnya jumlah belanja. Belanja
36 Pemeliharaan meliputi antara lain pemeliharaan tanah, pemeliharaan
37 gedung dan bangunan kantor, rumah dinas, kendaraan bermotor dinas,
38 perbaikan peralatan dan sarana gedung, jalan, jaringan irigasi, peralatan
39 mesin, dan lain-lain sarana yang berhubungan dengan penyelenggaraan
40 pemerintahan.

41 *Contoh:*

42 Suatu instansi merencanakan untuk mengalokasikan anggaran sebesar
43 Rp2.000.000 untuk biaya ganti oli sebanyak 10 mobil dinas.

44 Instansi tersebut akan mencantumkan belanja pemeliharaan pada APBN/

1 APBD sebesar Rp2.000.000. Terhadap realisasi pengeluaran belanja
2 tersebut dicatat dan disajikan sebagai Belanja Pemeliharaan, karena
3 pengeluaran untuk belanja pemeliharaan tersebut tidak memenuhi
4 persyaratan kapitalisasi aset tetap yaitu karena tidak mengakibatkan
5 bertambahnya umur, manfaat, atau kapasitas.

6 3) *Belanja Perjalanan Dinas* merupakan pengeluaran yang dilakukan untuk
7 membiayai perjalanan dinas dalam rangka pelaksanaan tugas, fungsi, dan
8 jabatan.

9 *Contoh 1:*

10 Suatu instansi merencanakan akan melakukan perjalanan dinas keluar kota
11 dalam rangka monitoring/pemantauan pelaksanaan tugas dengan anggaran
12 sebesar Rp4.000.000 dengan realisasi sebesar Rp3.900.000.

13 Rencana pengeluaran atas perjalanan dinas dianggarkan pada APBN/
14 APBD sebagai Belanja Perjalanan Dinas. Terhadap realisasinya disajikan
15 pada LRA sebagai Belanja Perjalanan Dinas sebesar Rp3.900.000.

16 *Contoh 2:*

17 Suatu instansi merencanakan untuk membeli sejumlah barang habis pakai
18 sebesar Rp9.500.000. Barang habis pakai tersebut dibeli di Jakarta,
19 sehingga membutuhkan perjalanan dinas yang dianggarkan sebesar
20 Rp500.000.

21 Rencana pengeluaran atas barang habis pakai dianggarkan pada APBN/
22 APBD sebagai Belanja Barang. Demikian juga transaksi pembelian barang
23 habis pakai dicatat dan disajikan pada LRA sebagai Belanja Barang
24 sebesar Rp9.500.000. Terhadap rencana biaya perjalanan untuk perjalanan
25 dinas sebesar Rp500.000 akan dicantumkan dalam APBN/APBD sebagai
26 Belanja Barang, sedangkan realisasinya disajikan pada LRA sebagai
27 Belanja Barang sebesar Rp500.000, dan menambah nilai pembelian
28 barang habis pakai sehingga nilai totalnya menjadi sebesar Rp10.000.000.

29 **c. Belanja Bunga**

30 Belanja Bunga adalah pengeluaran pemerintah untuk pembayaran
31 bunga (*interest*) atas kewajiban penggunaan pokok utang (*principal*
32 *outstanding*) yang dihitung berdasarkan posisi pinjaman jangka pendek atau
33 jangka panjang.

34 *Contoh:*

35 Pada tahun 2006, suatu instansi merencanakan membayar utang sebesar
36 Rp11.000.000 yang terdiri dari Rp10.000.000 untuk pembayaran pokok
37 pinjaman dan Rp1.000.000 untuk pembayaran bunga. Dalam APBN/APBD
38 jumlah pembayaran bunga sebesar Rp1.000.000 tersebut dicantumkan pada
39 kelompok Belanja Operasional subkelompok Belanja Bunga (*above the line*),
40 sedangkan rencana pembayaran pokok pinjaman sebesar Rp10.000.000
41 dicantumkan pada kelompok Transaksi Pengeluaran Pembiayaan (*below the*
42 *line*).

43 Apabila ada pembayaran sejumlah utang, maka harus dapat dirinci jumlah

1 pembayaran menurut pokok pinjaman dan jumlah bunga yang terutang.
2 Terhadap realisasi pembayaran pokok pinjaman akan disajikan pada LRA
3 sebagai transaksi pengeluaran pembiayaan sebesar Rp10.000.000, sedangkan
4 realisasi pembayaran bunga sebesar Rp1.000.000 disajikan pada LRA sebagai
5 Belanja Operasional subkelompok Belanja Bunga.

6 Pada pemerintah pusat, pengeluaran anggaran untuk pembayaran
7 bunga utang dikelola pada Bagian Anggaran (BA) tersendiri, yaitu BA 061
8 (Cicilan Bunga Utang) yang merupakan bagian dari Bagian Anggaran
9 Pembiayaan dan Perhitungan. Sehingga, anggaran dan realisasi pembayaran
10 bunga disajikan sebagai Belanja Bunga baik pada LRA BA 061 maupun LRA
11 Pemerintah Pusat.

12 **d. Belanja Subsidi**

13 Subsidi yaitu alokasi anggaran yang diberikan kepada perusahaan/
14 lembaga yang memproduksi, menjual, mengeksport, atau mengimpor barang
15 dan jasa untuk memenuhi hajat hidup orang banyak sedemikian rupa sehingga
16 harga jualnya dapat dijangkau masyarakat. Belanja ini antara lain digunakan
17 untuk penyaluran subsidi kepada masyarakat melalui BUMN/ BUMD dan
18 perusahaan swasta.

19 Jadi, Belanja Subsidi adalah pengeluaran pemerintah yang diberikan
20 kepada perusahaan/lembaga tertentu yang bertujuan untuk membantu biaya
21 produksi agar harga jual produk/jasa yang dihasilkan dapat dijangkau oleh
22 masyarakat.

23 *Contoh:*

24 Harga jual air yang dihitung PDAM Tirtanadi Kota XYZ adalah berdasarkan
25 harga produksi ditambah margin keuntungan per M³ air, yaitu sebesar Rp1.000.
26 Untuk membantu masyarakat, Pemda Kota XYZ tersebut memutuskan untuk
27 menganggarkan di APBD Tahun Anggaran 2006 sebesar Rp500 per M³.
28 Dengan adanya pengeluaran dari APBD, masyarakat akan membayar ke
29 PDAM atas air minum yang dikonsumsi sebesar Rp500 per M³. (Rp1.000 -/
30 Rp500). Berdasarkan estimasi, konsumsi air minum di kota tersebut untuk
31 Tahun Anggaran 2006 adalah sebesar 3.000.000 M³. Sehingga total yang
32 dianggarkan di APBD adalah sebesar Rp1.500.000.000. Pengeluaran subsidi
33 Pemda adalah berdasarkan konsumsi air minum yang dibeli oleh masyarakat
34 Kabupaten XYZ. Pada tahun 2006 air yang dikonsumsi masyarakat adalah
35 2.700.000 M³

36 Rencana pengeluaran sebesar Rp1.500.000.000 kepada PDAM Tirtanadi
37 dicantumkan di APBD sebagai Belanja Subsidi, demikian juga transaksi
38 pembayaran Rp1.350.000.000 kepada PDAM Tirtanadi disajikan di LRA
39 sebagai Belanja Subsidi pada kelompok Belanja Operasional.

40 Pada pemerintah pusat, pengeluaran anggaran untuk subsidi juga
41 dikelola pada BA tersendiri, yaitu BA 062 (Subsidi dan Transfer) yang
42 merupakan bagian dari Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan.
43 Pengeluaran untuk tujuan Subsidi dan Transfer pada pemerintah pusat
44 digunakan untuk tujuan yang sama dengan pengeluaran subsidi pada

1 pemerintah daerah.

2 *Contoh:*

3 Pemerintah mengeluarkan belanja subsidi dan transfer yang dikelola pada BA
4 062 untuk tujuan memberikan subsidi harga bahan bakar minyak sehingga
5 dapat dijangkau oleh masyarakat. Harga jual bahan bakar yang dihitung oleh
6 PT Pertamina (Persero) adalah berdasarkan harga produksi ditambah margin
7 keuntungan per liter, yaitu sebesar Rp2.300 dengan harga jual kepada
8 masyarakat sebesar Rp1.800 per liter. Untuk membantu daya beli masyarakat,
9 pemerintah memutuskan untuk menganggarkan Subsidi di APBN Tahun
10 Anggaran 2006 sebesar Rp500 (Rp2.300 -/- Rp1.800). Dengan adanya
11 pengeluaran dari APBN sebesar Rp500 yang dituangkan dalam DIPA BA 062
12 Subsidi dan Transfer, maka masyarakat hanya akan membayar bahan bakar
13 minyak yang dikonsumsi sebesar Rp1.800 per liter (Rp2.300 -/- Rp500).
14 Diproyeksikan konsumsi bahan bakar minyak untuk Tahun Anggaran 2006
15 adalah sebesar 1.000.000 liter, sehingga total yang dianggarkan di APBN
16 sebesar Rp500.000.000. Pada tahun 2006 realisasi konsumsi bahan bakar
17 minyak oleh masyarakat adalah 800.000 liter.

18 Pengeluaran subsidi oleh pemerintah pusat adalah berdasarkan besarnya
19 konsumsi bahan bakar oleh masyarakat. Sehingga realisasi pengeluaran
20 subsidi sebesar Rp400.000.000 akan disajikan sebagai Belanja Subsidi baik
21 pada LRA BA 062 maupun pada LRA Pemerintah Pusat.

22 e. Hibah

23 Hibah adalah pengeluaran pemerintah dalam bentuk uang/barang atau
24 jasa kepada pemerintah atau pemerintah lainnya, perusahaan daerah,
25 masyarakat, dan organisasi kemasyarakatan, yang secara spesifik telah
26 ditetapkan peruntukannya, bersifat tidak wajib dan tidak mengikat, serta tidak
27 secara terus menerus.

28 *Contoh:*

29 1) Hibah dalam bentuk uang

30 Dalam tahun anggaran 2006, suatu instansi merencanakan untuk
31 mengalokasi dana sebesar Rp1.000.000.000 kepada organisasi Buana
32 Lingkungan yang bergerak di bidang lingkungan hidup. Pemberian dana
33 tersebut bukan merupakan kewajiban pemerintah, tidak terus menerus, dan
34 tidak mengikat.

35 Rencana pengeluaran tersebut harus dialokasikan oleh pemerintah sebagai
36 Belanja Hibah, demikian juga realisasi pembayaran uang sebesar
37 Rp1.000.000.000 kepada organisasi Buana Lingkungan dibukukan dan
38 disajikan pada LRA sebagai Belanja Hibah.

39 2) Hibah berbentuk barang/jasa

40 Dalam tahun anggaran 2006, pemerintah merencanakan untuk memberikan
41 hibah dalam bentuk 2 unit mobil kepada Palang Merah Indonesia (PMI).
42 Pemerintah merencanakan membeli kedua mobil tersebut kemudian
43 menyerahkannya ke PMI, dan bukti kepemilikan mobil tersebut diserahkan

1 ke PMI.
2 Rencana pembelian kedua mobil harus dialokasikan di APBN/APBD
3 sebagai Belanja Hibah, demikian juga realisasi pembelian mobil tersebut
4 dibukukan dan disajikan di LRA sebagai Belanja Hibah.

5 Jika 2 unit mobil yang diserahkan kepada PMI tersebut berasal dari
6 pembelian tahun yang lalu dan telah disajikan di LRA Tahun Anggaran
7 2005 sebagai Belanja Modal, dan di Neraca per 31 Desember 2005
8 sebagai Aset Tetap, maka perlakuan akuntansi terhadap hibah mobil
9 tersebut di tahun 2006 adalah cukup dengan menghapuskan/ mengurangi
10 nilai 2 unit mobil tersebut dari neraca pemerintah. Rencana penyerahan
11 (hibah) 2 unit mobil tersebut tidak dianggarkan di APBN/APBD tahun
12 anggaran 2006, begitu juga dengan realisasinya tidak disajikan di LRA.

13 **f. Bantuan Sosial**

14 Bantuan Sosial adalah transfer uang atau barang yang diberikan
15 kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial.
16 Bantuan sosial dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat dan/atau
17 lembaga kemasyarakatan termasuk didalamnya bantuan untuk lembaga non
18 pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan.

19 Jadi Belanja Bantuan Sosial adalah pengeluaran pemerintah dalam bentuk
20 uang/barang atau jasa kepada masyarakat yang bertujuan untuk peningkatan
21 kesejahteraan masyarakat, yang sifatnya tidak terus-menerus dan selektif.

22 *Contoh:*

23 1) Pada tahun anggaran 2006, pemerintah merencanakan untuk memberikan
24 bantuan sebesar Rp2.000.000.000 kepada para nelayan dengan maksud
25 agar kehidupan nelayan tersebut lebih baik. Bantuan yang diberikan kepada
26 nelayan dimaksudkan untuk tidak dikembalikan lagi kepada pemerintah.

27 Rencana pemberian bantuan untuk nelayan sebesar Rp2.000.000.000
28 tersebut dianggarkan di APBN/APBD sebagai belanja bantuan sosial.
29 Demikian juga realisasi pembayaran dana tersebut kepada nelayan
30 dibukukan dan disajikan sebagai Belanja Bantuan Sosial.

31 2) Pada tahun anggaran 2006, pemerintah merencanakan untuk memberikan
32 bantuan sebesar Rp10.000.000.000 kepada satu kelompok nelayan dengan
33 maksud agar kehidupan nelayan tersebut lebih baik. Bantuan yang
34 diberikan kepada nelayan diniatkan akan dipungut/ditarik kembali oleh
35 pemerintah apabila kegiatannya telah berhasil dan selanjutnya akan
36 digulirkan kembali kepada kelompok nelayan lainnya sebagai dana bergulir.

37 Rencana pemberian bantuan untuk nelayan di atas dicantumkan di
38 APBN/APBD dan dikelompokkan pada Pengeluaran Pembiayaan yaitu
39 pengeluaran investasi jangka panjang. Terhadap realisasi penerimaan
40 kembali pembiayaan juga dicatat dan disajikan sebagai Penerimaan
41 Pembiayaan - Investasi Jangka Panjang. Dengan demikian, dana bergulir
42 atau bantuan tersebut tidak dimasukkan sebagai Belanja Bantuan Sosial
43 karena pemerintah mempunyai niat untuk menarik kembali dana tersebut

1 dan menggulirkannya kembali kepada kelompok nelayan lainnya.
2 Pengeluaran dana tersebut mengakibatkan timbulnya investasi jangka
3 panjang yang bersifat non permanen dan disajikan di neraca sebagai
4 Investasi Jangka Panjang.

5 **2. Belanja Modal**

6 **a. Kriteria Belanja Modal**

7 Belanja modal adalah pengeluaran anggaran untuk perolehan aset
8 tetap dan aset lainnya yang memberi manfaat lebih dari satu periode akuntansi.
9 Untuk mengetahui apakah suatu belanja dapat dimasukkan sebagai Belanja
10 Modal atau tidak, maka perlu diketahui definisi aset tetap atau aset lainnya dan
11 kriteria kapitalisasi aset tetap.

12 Aset tetap mempunyai ciri-ciri/karakteristik sebagai berikut: berwujud,
13 akan menambah aset pemerintah, mempunyai masa manfaat lebih dari 1
14 tahun, nilainya relatif material. Sedangkan ciri-ciri/karakteristik Aset Lainnya
15 adalah: tidak berwujud, akan menambah aset pemerintah, mempunyai masa
16 manfaat lebih dari 1 tahun, nilainya relatif material.

17 Dari ciri-ciri/karakteristik tersebut di atas, diharapkan entitas dapat
18 menetapkan kebijakan akuntansi mengenai batasan minimal nilai kapitalisasi
19 suatu aset tetap atau aset lainnya (*threshold capitalization*), sehingga
20 pejabat/aparat penyusun anggaran dan/atau penyusun laporan keuangan
21 pemerintah mempunyai pedoman dalam penetapan belanja modal baik waktu
22 penganggaran maupun pelaporan keuangan pemerintah.

23 Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa suatu
24 belanja dapat dikategorikan sebagai Belanja Modal jika:

- 25 • pengeluaran tersebut mengakibatkan adanya perolehan aset tetap atau
26 aset lainnya yang dengan demikian menambah aset pemerintah;
- 27 • pengeluaran tersebut melebihi batasan minimal kapitalisasi aset tetap
28 atau aset lainnya yang telah ditetapkan oleh pemerintah;
- 29 • perolehan aset tetap tersebut diniatkan bukan untuk dijual.

30 *Contoh:*

31 1) Pemerintah menetapkan batasan nilai minimal kapitalisasi aset tetap untuk
32 Peralatan dan Mesin dan Aset Tetap Lainnya adalah sebesar Rp300.000
33 per unit. Sementara untuk Gedung dan Bangunan; dan Jalan, Irigasi dan
34 Jaringan adalah sebesar Rp10.000.000.

35 Pada tahun anggaran 2006, pemerintah merencanakan membeli 20 unit
36 kalkulator dengan harga Rp250.000/unit. Total rencana anggaran untuk
37 pembelian 20 unit kalkulator adalah Rp5.000.000.

38 Dilihat dari jenis barangnya, kalkulator merupakan aset berwujud dan
39 mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan. Namun, karena kalkulator
40 tersebut harganya tidak material (nilai kalkulator per unit di bawah batasan
41 minimal kapitalisasi yang telah ditetapkan yaitu Rp 300.000 per unit untuk

1 peralatan dan mesin), maka kalkulator tersebut tidak disajikan sebagai Aset
 2 Tetap di neraca. Oleh karena itu, meskipun secara total nilai perolehan 20
 3 unit kalkulator adalah sebesar Rp5.000.000, anggaran pengeluaran untuk
 4 pembelian kalkulator di APBN/APBD tidak diklasifikasikan sebagai Belanja
 5 Modal tetapi sebagai Belanja Barang. Konsekuensinya, realisasi pembelian
 6 kalkulator dicatat dan disajikan pada LRA sebagai Belanja Barang.

7 2) Dalam tahun anggaran 2006, pemerintah merencanakan membeli 3 unit
 8 mobil ambulans yang akan dihibahkan/diserahkan kepada Palang Merah
 9 Indonesia (PMI). Harga satuan mobil adalah sebesar Rp150.000.000,
 10 sehingga total pembelian adalah sebesar Rp450.000.000.

11 Pengeluaran untuk pembelian 3 mobil ambulans tersebut meskipun tidak
 12 dimaksudkan untuk dijual, tetapi aset tersebut tidak akan menambah aset
 13 pemerintah karena diniatkan untuk diserahkan langsung kepada PMI. Oleh
 14 karena itu, anggaran pengeluaran untuk perolehan 3 mobil ambulans tidak
 15 dicantumkan sebagai Belanja Modal-Peralatan dan Mesin dalam
 16 APBN/APBD, tetapi sebagai Belanja Hibah (Belanja Operasional).
 17 Demikian juga realisasi pengeluarannya dicatat dan disajikan di LRA
 18 sebagai Belanja Hibah.

19

20 **b. Konsep Nilai Perolehan**

21 Konsep nilai perolehan sebenarnya tidak hanya berlaku pada aset tetap
 22 saja, melainkan berlaku juga untuk barang persediaan.

23 Belanja Modal meliputi antara lain: belanja modal untuk perolehan
 24 tanah; gedung dan bangunan; peralatan dan mesin; jalan, irigasi dan jaringan,
 25 aset tetap lainnya dan aset lainnya¹. Komponen Belanja Modal untuk
 26 perolehan aset tetap meliputi harga beli aset tetap ditambah semua biaya lain
 27 yang dikeluarkan sampai aset tetap tersebut siap untuk digunakan, misalnya
 28 biaya transportasi, biaya uji coba, dan lain-lain. Demikian juga pengeluaran
 29 untuk belanja perjalanan dan jasa yang terkait dengan perolehan aset tetap
 30 atau aset lainnya, termasuk di dalamnya biaya konsultan perencana, konsultan
 31 pengawas, dan pengembangan perangkat lunak (*software*), harus
 32 ditambahkan pada nilai perolehan. Komponen-komponen tersebut harus
 33 dianggarkan dalam APBN/APBD sebagai Belanja Modal dan bukan sebagai
 34 Belanja Operasional. Tentu harus diperhatikan nilai kewajaran dan kepatutan
 35 dari biaya-biaya lain di luar harga beli aset tetap tersebut.

36 *Contoh:*

37 Departemen Kesehatan/Dinas Kesehatan merencanakan membeli peralatan
 38 kedokteran. Adapun komponen biaya untuk perolehan peralatan medis
 39 tersebut adalah sebagai berikut:

40	1. Harga beli alat medis	Rp 150.000.000
41	2. Perjalanan dinas	Rp 2.000.000

¹ Termasuk aplikasi/program sistem akuntansi pemerintahan

1	3. Ongkos/transportasi alat medis	Rp 5.000.000
2	4. Biaya uji coba	<u>Rp 4.000.000</u>
3	Total biaya perolehan	<u>Rp 179.000.000</u>

4

5 Harga perolehan peralatan medis tersebut adalah sebesar Rp179.000.000
6 yang berasal dari harga beli peralatan medis ditambah dengan semua biaya
7 yang dikeluarkan sampai peralatan medis tersebut siap untuk digunakan.

8 Rencana pengeluaran untuk perolehan peralatan medis (termasuk harga beli
9 alat medis, perjalanan dinas, ongkos/transportasi alat medis dan biaya uji
10 coba) dicantumkan dalam APBN/APBD sebagai Belanja Modal-Peralatan dan
11 Mesin sebesar Rp179.000.000. Demikian juga realisasi untuk perolehan alat
12 medis dicatat dan disajikan di LRA sebagai Belanja Modal-Peralatan dan
13 Mesin sebesar Rp179.000.000.

14 Di samping belanja modal untuk perolehan aset tetap dan aset lainnya,
15 belanja untuk pengeluaran-pengeluaran sesudah perolehan aset tetap atau
16 aset lainnya dapat juga dimasukkan sebagai Belanja Modal. Pengeluaran
17 tersebut dapat dikategorikan sebagai Belanja Modal jika memenuhi
18 persyaratan sebagai berikut:

- 19 1) Pengeluaran tersebut mengakibatkan bertambahnya masa manfaat,
20 kapasitas, kualitas dan volume aset yang telah dimiliki.
- 21 2) Pengeluaran tersebut memenuhi batasan minimal nilai kapitalisasi aset
22 tetap/aset lainnya.

23 Terkait dengan kriteria pertama di atas, perlu diketahui tentang pengertian
24 berikut ini:

- 25 1) Pertambahan masa manfaat adalah bertambahnya umur ekonomis yang
26 diharapkan dari aset tetap yang sudah ada. Misalnya sebuah gedung
27 semula diperkirakan mempunyai umur ekonomis 10 tahun. Pada tahun ke-7
28 pemerintah melakukan renovasi dengan harapan gedung tersebut masih
29 dapat digunakan 8 tahun lagi. Dengan adanya renovasi tersebut maka
30 umur gedung berubah dari 10 tahun menjadi 15 tahun.
- 31 2) Peningkatan kapasitas adalah bertambahnya kapasitas atau kemampuan
32 aset tetap yang sudah ada. Misalnya, sebuah generator listrik yang
33 mempunyai output 200 KW dilakukan renovasi sehingga kapasitasnya
34 meningkat menjadi 300 KW.
- 35 3) Peningkatan kualitas aset adalah bertambahnya kualitas dari aset tetap
36 yang sudah ada. Misalnya, jalan yang masih berupa tanah ditingkatkan oleh
37 pemerintah menjadi jalan aspal.
- 38 4) Pertambahan volume aset adalah bertambahnya jumlah atau satuan
39 ukuran aset yang sudah ada, misalnya penambahan luas bangunan suatu
40 gedung dari 400 m² menjadi 500 m².

41 *Contoh 1:*

42 Pemerintah merencanakan untuk menganggarkan di APBN/APBD pengeluaran

1 untuk perbaikan kantor dengan memperbaiki atapnya yang sering bocor.
2 Rencananya, atap kantor yang terbuat dari seng akan diganti dengan atap
3 yang lebih baik, yaitu menggunakan genteng keramik dengan menelan biaya
4 Rp20.000.000.

5 Sebelum dialokasikan anggaran untuk pengeluaran penggantian atap kantor
6 perlu dilakukan analisis apakah pengeluaran tersebut dimasukkan sebagai
7 Belanja Modal atau Belanja Operasional.

8 Rencana pengeluaran untuk mengganti atap lama dengan atap baru dapat
9 menambah kualitas atau manfaat dari bangunan. Berarti kriteria pertama
10 terpenuhi yaitu pengeluaran tersebut mengakibatkan bertambahnya masa
11 manfaat, kapasitas, kualitas dan volume aset yang dimiliki. Demikian juga
12 kriteria kedua, pengeluaran tersebut memenuhi nilai minimal kapitalisasi untuk
13 gedung dan bangunan yang ditetapkan sebesar Rp10.000.000

14 Karena memenuhi kriteria kapitalisasi aset tetap, pengeluaran tersebut harus
15 dianggarkan di APBN/APBD sebagai Belanja Modal-Gedung dan Bangunan
16 sebesar Rp20.000.000. Konsekuensinya, realisasi pengeluaran belanja
17 tersebut dicatat dan disajikan pada LRA sebagai Belanja Modal-Gedung dan
18 Bangunan.

19 *Contoh 2:*

20 Suatu instansi telah melakukan renovasi atas gedung kantor yang bukan
21 miliknya. Secara umum, apabila renovasi gedung kantor telah mengakibatkan
22 peningkatan manfaat dan nilai teknis gedung kantor, maka pengeluaran
23 belanja tersebut diklasifikasikan sebagai Belanja Modal. Permasalahannya di
24 sini adalah bahwa gedung kantor tersebut bukan milik instansi tersebut.

25 Pemecahan kasus tersebut perlu dikaji dari teori akuntansi kapitalisasi Aset
26 Tetap-Renovasi, sebagai berikut:

27 1) Apabila renovasi di atas meningkatkan manfaat ekonomik gedung,
28 misalnya perubahan fungsi gedung dari gudang menjadi ruangan kerja dan
29 kapasitasnya naik, maka renovasi tersebut dikapitalisasi sebagai Aset
30 Tetap-Renovasi. Apabila renovasi atas aset tetap yang disewa tidak
31 menambah manfaat ekonomik, maka dianggap sebagai Belanja
32 Operasional. Aset Tetap-Renovasi diklasifikasikan ke dalam Aset Tetap
33 Lainnya oleh instansi yang melakukan renovasi.

34 2) Apabila manfaat ekonomik renovasi tersebut lebih dari satu tahun buku,
35 dan memenuhi butir 1 di atas, biaya renovasi dikapitalisasi sebagai Aset
36 Tetap-Renovasi, sedangkan apabila manfaat ekonomik renovasi kurang
37 dari 1 tahun buku, maka pengeluaran tersebut diperlakukan sebagai
38 Belanja Operasional tahun berjalan.

39 40 **c. Jaminan Pemeliharaan**

41 Sesuai dengan Peraturan Presiden Nomor 8 Tahun 2006 tentang
42 Perubahan Atas Keputusan Presiden Nomor 80 Tahun 2003 (Perubahan
43 Keempat), pembayaran termin terakhir atas penyerahan pekerjaan yang sudah
44 jadi dari Pihak Ketiga, dapat dilakukan melalui dua (2) cara yaitu:

- 1 1. Pembayaran dilakukan sebesar 95 % (sembilan puluh lima persen)
2 dari nilai kontrak, sedangkan yang 5 % (lima persen) merupakan
3 retensi selama masa pemeliharaan.
- 4 2. Pembayaran dilakukan sebesar 100 % (seratus persen) dari nilai
5 kontrak dan penyedia barang/jasa harus menyerahkan jaminan bank
6 sebesar 5 % (lima persen) dari nilai kontrak yang diterbitkan oleh
7 Bank Umum atau oleh perusahaan asuransi yang mempunyai
8 program asuransi kerugian (surety bond) dan direasuransikan sesuai
9 dengan ketentuan Menteri Keuangan.
- 10 Penahanan pembayaran senilai 5 (lima) persen dari nilai kontrak seperti
11 dimaksud dalam nomor 1 harus diakui sebagai utang retensi, sedangkan
12 jaminan bank untuk pemeliharaan harus diungkapkan dalam Catatan atas
13 Laporan Keuangan.

14

15 **3. Belanja Lain-lain/Tak Terduga**

16 Menurut Paragraf 35 PSAP Nomor 02, istilah “Belanja Lain-lain digunakan
17 oleh pemerintah pusat, sedangkan istilah “Belanja Tak Terduga” digunakan oleh
18 pemerintahan daerah. Belanja lain-lain/tak terduga adalah pengeluaran anggaran
19 untuk kegiatan yang sifatnya tidak biasa dan tidak diharapkan berulang seperti
20 penanggulangan bencana alam, bencana sosial, dan pengeluaran tidak terduga
21 lainnya yang sangat diperlukan dalam rangka penyelenggaraan kewenangan
22 pemerintah pusat/daerah.

23 Berdasarkan ketentuan Pasal 3 ayat (6) Undang-Undang Nomor 1 Tahun
24 2004, anggaran untuk membiayai pengeluaran yang sifatnya mendesak dan/atau
25 tidak terduga, disediakan dalam bagian anggaran tersendiri, yang selanjutnya
26 diatur dalam peraturan pemerintah. Pada pemerintah pusat, anggaran untuk
27 membiayai pengeluaran yang sifatnya mendesak dan/atau tidak terduga dikelola
28 pada BA tersendiri yaitu BA 069 (Belanja Lain-lain).

29 Menurut Pasal 48 Permendagri Nomor 13 Tahun 2006, Belanja Tak
30 Terduga adalah belanja untuk kegiatan yang sifatnya tidak biasa atau tidak
31 diharapkan berulang seperti penanggulangan bencana alam dan bencana sosial
32 yang tidak diperkirakan sebelumnya, termasuk pengembalian atas kelebihan
33 penerimaan daerah tahun-tahun sebelumnya yang telah ditutup².

34 *Contoh:*

35 Pada tahun anggaran 2006 Pemda XYZ merencanakan untuk mengalokasikan

² Terhadap transaksi koreksi kesalahan yang dicantumkan pada Belanja Tak Terduga tersebut tidak sesuai dengan PSAP Nomor 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa, paragraf 15, sebagai berikut:

“Koreksi kesalahan atas penerimaan pendapatan yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut telah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun ekuitas dana lancar.”

1 dana sebesar Rp20.000.000 untuk penanggulangan bencana alam khususnya
2 banjir.

3 Rencana pengeluaran sebesar Rp20.000.000 pada tahun 2006 tersebut
4 dicantumkan di APBD Pemda XYZ sebagai Belanja Tak Terduga. Demikian juga
5 realisasi belanja tersebut dicatat dan disajikan pada LRA sebagai Belanja Tak
6 Terduga. Jika dari hasil pengeluaran belanja tak terduga diperoleh aset tetap,
7 maka aset tetap tersebut dicatat dan disajikan di neraca Pemda XYZ.

8

9 **4. Transfer**

10 Menurut PSAP Nomor 02, pengeluaran ini disajikan pada kelompok
11 pengeluaran belanja (*above the line*), tetapi pengeluaran transfer adalah bukan
12 termasuk pengeluaran belanja (*expenditures*). Definisi transfer adalah
13 penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas
14 pelaporan lain, termasuk dana perimbangan.

15 Pada Paragraf 40 PSAP Nomor 02, definisi dari transfer keluar adalah:

16 “... *pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti*
17 *pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat dan dana bagi hasil*
18 *oleh pemerintah daerah.*”

19 Menurut ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2005 tentang
20 Dana Perimbangan, ditetapkan bahwa pemerintah pusat wajib mengalokasikan
21 dana perimbangan kepada pemerintah daerah, sekurang-kurangnya 25,50% dari
22 penerimaan pendapatan dalam negeri. Pelaksanaan dari ketentuan perundangan-
23 undangan tentang dana perimbangan, menimbulkan kewajiban pemerintah pusat
24 untuk melakukan transfer dana ke pemerintah daerah. Karena sifat transfer
25 tersebut bukan merupakan beban belanja bagi pemerintah pusat, maka dicatat
26 sebagai transfer keluar (*transfer out*), dan bagi pemerintah daerah yang menerima
27 disebut transfer masuk (*transfer in*).

28 Selanjutnya, transfer masuk dari pemerintah pusat tersebut merupakan
29 kewenangan pemerintah daerah untuk menetapkan penggunaan dana tersebut,
30 yang pada akhirnya akan menjadi beban belanja bagi pemerintah daerah.
31 Kemungkinan terjadi bahwa sebagian dari transfer masuk yang diterima
32 pemerintah provinsi/kabupaten/kota, dari pemerintah pusat tersebut, ditransfer lagi
33 kepada daerah bawahan (kecamatan dan desa) sebagai dana bantuan, dan
34 dicatat sebagai transfer keluar dan akan dipertanggungjawabkan oleh daerah
35 bawahan penerima transfer tersebut.

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39

BAB VI
PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN BELANJA
PADA LAPORAN KEUANGAN

Penyajian dan pengungkapan klasifikasi belanja pada laporan keuangan dapat dikelompokkan sebagai berikut:

- disajikan sebagai pengeluaran belanja pada Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- disajikan sebagai kelompok Arus Kas Keluar dari Aktivitas Operasi dan Aktivitas Investasi Aset Non Keuangan pada Laporan Arus Kas; dan
- diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

A. Penyajian Belanja pada Laporan Realisasi Anggaran

Berdasarkan PSAP Nomor 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, menurut organisasi, dan klasifikasi lainnya yang dibutuhkan sesuai kepentingan manajerial disajikan sebagai lampiran dan diungkapkan dalam CaLK.

B. Penyajian Belanja pada Laporan Arus Kas

Penyajian belanja pada kelompok Arus Kas Keluar dari Aktivitas Operasi dan Aktivitas Investasi Aset Non Keuangan pada Laporan Arus Kas adalah berdasarkan PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas. Berdasarkan Paragraf 14 PSAP Nomor 03, 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. Pengeluaran kas untuk aktivitas operasi berhubungan dengan Belanja Operasi, sedangkan pengeluaran kas untuk investasi aset non keuangan berhubungan dengan Belanja Modal. Format Laporan Arus Kas dapat lihat pada Lampiran PSAP Nomor 3.

C. Pengungkapan Belanja pada Catatan atas Laporan Keuangan

Pada Paragraf 13 PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan, dikemukakan bahwa CaLK menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai, antara lain:

- a. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.
- b. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
- c. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

- 1 Informasi tambahan tentang belanja yang tidak disajikan pada lembar muka
2 laporan keuangan yang perlu diungkapkan dalam CaLK antara lain:
- 3 • Rincian belanja menurut organisasi, yang disusun dan disesuaikan dengan
4 susunan organisasi pada masing-masing entitas pelaporan.
 - 5 • Rincian belanja menurut fungsi dan klasifikasi belanja menurut fungsi yang
6 digunakan untuk tujuan keselarasan dan keterpaduan pengelolaan
7 keuangan negara, dapat dalam bentuk Laporan Kinerja sebagaimana
8 dimaksud Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan
9 Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
 - 10 • Rincian belanja menurut program dan kegiatan yang disesuaikan dengan
11 urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah (Permendagri
12 Nomor 13 Tahun 2006).
 - 13 • Rincian belanja menurut urusan pemerintahan, yang terdiri dari belanja
14 urusan wajib dan belanja urusan pilihan, sebagaimana dimaksud menurut
15 Permendagri Nomor 13 Tahun 2006.
 - 16 • Rincian belanja menurut belanja langsung dan belanja tidak langsung,
17 sebagaimana dimaksud menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006.
- 18 Selanjutnya, dikemukakan bahwa untuk memudahkan pembaca laporan,
19 pengungkapan pada CaLK dapat disajikan dengan narasi, bagan, grafik, daftar,
20 dan skedul atau bentuk lain yang lazim yang mengikhtisarkan secara ringkas dan
21 padat kondisi dan posisi keuangan entitas pelaporan.

DAFTAR PUSTAKA

- 1
- 2
- 3 Asian Development Bank, Salvatore-Campo- and Daniel Tommasi, *Managing*
4 *Government Expenditure*, 1991.
- 5 Departemen Keuangan Republik Indonesia, *Peraturan Menteri Keuangan Nomor*
6 *54/PMK.02/2005 tentang Petunjuk Teknis Penyusunan dan Penelaahan*
7 *Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga Tahun*
8 *Anggaran 2006*, Jakarta, 2005.
- 9 Departemen Dalam Negeri Republik Indonesia, *Peraturan Menteri Dalam Negeri*
10 *Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*,
11 Jakarta, 2006.
- 12 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2004*
13 *tentang Rencana Kerja Pemerintah*, Jakarta, 2004.
- 14 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2004*
15 *tentang Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga*,
16 Jakarta, 2004.
- 17 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005*
18 *tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*, Jakarta, 2005.
- 19 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005*
20 *tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*, Jakarta, 2005.
- 21 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006*
22 *tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah*, Jakarta,
23 2006.
- 24 Pemerintah Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang*
25 *Keuangan Negara*, Jakarta, 2003.
- 26 Pemerintah Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang*
27 *Perbendaharaan Negara*, Jakarta, 2004.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Departemen Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Bina Administrasi Keuangan Daerah, Departemen Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Direktur Jenderal Otonomi Daerah, Departemen Dalam Negeri, Anggota
4. Staf Ahli Menteri Keuangan Bidang Pengeluaran Negara, Anggota
5. Ketua Dewan Pimpinan Nasional Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
6. Ketua Asosiasi Pemerintah Provinsi Seluruh Indonesia, Anggota
7. Ketua Asosiasi Pemerintah Kabupaten Seluruh Indonesia, Anggota
8. Ketua Asosiasi Pemerintah Kota Seluruh Indonesia, Anggota
9. Ketua Dewan Penasihat Magister Akuntansi, Universitas Indonesia, Anggota.

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Dr. Ilya Avianti, SE, M.Si., Ak., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM, Sekretaris merangkap Anggota
4. Drs. Sugijanto, Ak.,MM, Anggota
5. Dr. Soepomo Prodjoharjono, Ak., M.Soc.Sc., Anggota
6. Dr. Hekinus Manao, M.Acc.,CGFM, Anggota
7. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM, Anggota
8. Drs. AB Trihartata, Ak., MM, Anggota
9. Gatot Supriartono, Ak., M.Acc., Anggota

Sekretariat :

1. Pasni Rusli, Ketua
2. Mulat Handayani, SE, Ak., Wakil Ketua
3. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
4. Edward UP Nainggolan, Ak., Anggota
5. Yulia Chandra Kusumarini SE, S. Sos., Anggota
6. Joko Supriyanto, SST, Ak., Anggota
7. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
8. Yusron Kamal, SE., Anggota
9. Andry Fuadhi, SE., Anggota.

Kelompok Kerja :

1. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Ketua merangkap Anggota
2. Firmansyah Nazaroedin, Ak., MSc., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Margustienny OA, Ak., MBA, Anggota
4. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
5. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
6. Bambang Pamungkas, SE, Ak., MBA, Anggota
7. Drs. I Made Suryawan, Anggota
8. Sumiyati, Ak., MFM, Anggota
9. Pasni Rusli, Anggota
10. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
11. Chalimah Pujihastuti, SE, Ak., MAFIS, Anggota
12. Edward UP Nainggolan, Ak., Anggota
13. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
14. Yulia Chandra K, S.Sos., Anggota
15. Mulat Handayani, SE, Ak., Anggota
16. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota
17. Farida Aryani, Ak., Anggota
18. Eli Tamba, SE, Ak., Anggota
19. DR. Haryono Umar, Ak., MSc., Anggota
20. Joko Supriyanto, SST, Ak., Anggota
21. Dita Yuvrita, SE, Ak., Anggota
22. Syaiful, SE, Ak., Anggota.
23. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
24. M. Rizal Faisol, SST., Ak., Anggota
25. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota

