

MODUL
KEBIJAKAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL



PROGRAM PERCEPATAN AKUNTABILITAS PEMERINTAH PUSAT
Kementerian Keuangan Republik Indonesia
2014

KATA PENGANTAR

Puji syukur kepada Tuhan yang Maha Kuasa karena atas berkat rahmat dan hidayah-Nya modul ini dapat terselesaikan pada waktunya.

Modul ini disusun sebagai bahan ajar dan pembelajaran di kelas pada Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PAKP). Modul ini berisi materi-materi terkait kebijakan akuntansi pemerintah pusat berbasis akrual yang mulai diterapkan secara komprehensif pada tahun 2015. Modul ini sebagian besar merupakan pengulangan uraian dan pembahasan sebagaimana di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 219/PMK.05/2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat.

Bahasan dalam modul ini mencakup: latar belakang munculnya kebijakan akuntansi pemerintah pusat; hubungan kebijakan akuntansi pemerintah pusat dengan standar akuntansi pemerintahan, sistem akuntansi, dan laporan keuangan pemerintah; kebijakan pelaporan keuangan; kebijakan masing-masing pos dalam laporan keuangan; hingga perlakuan khusus atas akun-akun tersebut.

Melalui metode pembelajaran yang tepat dalam menggunakan modul ini, diharapkan para peserta diklat yang merupakan para petugas pengelola keuangan pada kementerian negara/lembaga mampu melaksanakan tugas pengelolaan keuangan negara khususnya penyusunan laporan keuangan pemerintah secara akurat, profesional, dan dapat dipertanggungjawabkan.

Selain itu, modul ini diharapkan dapat membantu para peserta diklat pada khususnya dan pengelola keuangan pada kementerian negara/lembaga pada umumnya, untuk memahami kebijakan akuntansi pemerintah pusat berbasis akrual. Disamping itu modul ini diharapkan juga dapat berfungsi sebagai pedoman dalam menyelenggarakan tugas dan fungsi terkait pelaporan keuangan pemerintah berdasarkan peraturan dan ketentuan terbaru.

Adanya pembahasan di dalam modul ini mengenai transaksi yang terkait dengan Bendahara Umum Negara, dimaksudkan untuk menjaga keaslian

pembahasan dalam modul dan untuk memperkaya pengetahuan peserta diklat serta untuk memberikan gambaran utuh mengenai kebijakan akuntansi yang berlaku di Pemerintah Pusat.

Akhir kata, semoga modul ini dapat memberikan manfaat sesuai dengan yang diharapkan. Penyusun mengharapkan saran dan kritik yang membangun dari para pembaca dan pengguna modul. Penyusun tak lupa pula untuk menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada semua pihak yang telah membantu baik secara langsung dan tidak langsung dalam penyelesaian modul ini.

Jakarta, Januari 2014

Tim Penyusun

DAFTAR ISI

Kata Pengantar	ii
Daftar Isi	iv
Tim Penyusun	v
Petunjuk Penggunaan Modul	vii
BAB I. PENDAHULUAN	1
BAB II. GAMBARAN UMUM KEBIJAKAN AKUNTANS	5
BAB III. KEBIJAKAN PELAPORAN KEUANGAN	7
BAB IV. KEBIJAKAN AKUNTANSI KAS DAN SETARA KAS	21
BAB V. KEBIJAKAN AKUNTANSI INVESTASI	32
BAB VI. KEBIJAKAN AKUNTANSI PIUTANG	54
BAB VII. KEBIJAKAN AKUNTANSI PERSEDIAAN	80
BAB VIII. KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TETAP	90
BAB IX. KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET LAINNYA	114
BAB X. KEBIJAKAN AKUNTANSI KEWAJIBAN/UTANG	129
BAB XI. KEBIJAKAN AKUNTANSI EKUITAS	156
BAB XII. KEBIJAKAN AKUNTANSI PENDAPATAN	158
BAB XIII. KEBIJAKAN AKUNTANSI BEBAN, BELANJA DAN TRANSFER	178
BAB XIV. KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMBIAYAAN	193
BAB XV. KEBIJAKAN AKUNTANSI SiLPA/SiKPA/SAL	205
BAB XVI. KEBIJAKAN AKUNTANSI TRANSITORIS	207
BAB XVII. KESIMPULAN DAN PENUTUP	211

TIM PENYUSUN

1. Pengarah : Marwanto Harjowiryono
2. Pembimbing : Yuniar Yanuar Rasyid
3. Ketua : Budiman
4. Penyusun Modul : Hesti Pratiwi
5. Penyusun Modul : Aldo Maulana A
6. Penyusun MOdul : Aqil Ardiansyah
7. Penyusun Slide : Edi Suwarno
8. Penyusun Slide : Putu Jaya Permana
9. Rivew : Edwar UPN
10. Rivew : Edy Sutrisno

PETUNJUK PENGGUNAAN MODUL

Modul ini diperuntukkan bagi para peserta diklat Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PPAKP) yang diselenggarakan oleh Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK), Kementerian Keuangan. Materi diklat dalam modul ini disampaikan dengan durasi 8 (delapan) jam pelatihan oleh widyaiswara BPPK atau pejabat dari Unit Eselon I lainnya di lingkungan Kementerian Keuangan dengan menggunakan metode ceramah, diskusi, dan bimbingan tugas/latihan.

Pembahasan materi dalam bahan ajar ini dilakukan secara berurutan bab demi bab untuk memudahkan peserta diklat memperoleh pemahaman secara komprehensif dan mendalam tentang kebijakan akuntansi serta penerapannya dalam pencatatan, pengukuran, dan penyajian pos – pos dalam laporan keuangan pemerintah.

Untuk mencapai kompetensi dasar dan standar kompetensi yang diharapkan, serta untuk memperdalam pemahaman para peserta atas materi diklat, kepada peserta akan diberikan sesi latihan atau soal-soal terkait materi yang diajarkan, untuk selanjutnya dibahas bersama dengan widyaiswara yang bertugas untuk memfasilitasi pembelajaran materi ini.

Akhirnya, widyaiswara diharapkan untuk senantiasa membimbing dan membantu peserta diklat. Diskusi dan masukan berupa kasus-kasus yang terjadi pada unit kerja peserta diklat diharapkan dapat memperkaya bahasan materi modul ini di masa mendatang.

BAB I

PENDAHULUAN

A. Deskripsi Singkat

Dalam rangka menjalankan amanat Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, penganggaran dan laporan pertanggungjawaban pendapatan dan belanja negara harus dilaksanakan menggunakan basis akrual, di mana pendapatan, beban, aset, dan ekuitas diakui berdasarkan munculnya hak dan kewajiban, bukan berdasarkan pada arus masuk dan keluarnya kas semata.

Pertanggungjawaban pendapatan dan belanja negara sebagaimana dimaksud dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tersebut dituangkan ke dalam laporan keuangan yang disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Laporan keuangan minimal terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, dengan dilampiri Laporan Keuangan Perusahaan Negara dan Badan Lainnya.

UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyatakan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya 5 (lima) tahun sejak UU tersebut disahkan, atau pada tahun anggaran 2008.

Menindaklanjuti UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 tersebut, Pemerintah telah menetapkan SAP dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005. SAP disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) dan berlaku sebagai pedoman, baik bagi Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah dalam melakukan penyusunan laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD yang dikelolanya.

Selama basis akrual belum dapat diterapkan secara penuh, SAP mensyaratkan basis akrual untuk pengakuan dan pengukuran aset, kewajiban, dan ekuitas dalam rangka penyusunan neraca. Sedangkan untuk pengakuan dan pengukuran pendapatan dan beban dalam

laporan realisasi anggaran digunakan basis kas. Ketentuan tersebut disebut dengan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*).

Pada kenyataannya, bukan hal mudah bagi Pemerintah untuk menerapkan basis akrual secara penuh. Oleh karena itu, sampai dengan tahun 2008 pelaporan keuangan pemerintah masih menggunakan basis kas menuju akrual. Hal ini dikarenakan perlunya kesiapan dan koordinasi seluruh unit entitas akuntansi, unit entitas pelaporan, unit perbendaharaan, dan unit penyusun standar akuntansi untuk melaksanakan peran dan kewenangan masing-masing dalam implementasi akuntansi berbasis akrual secara penuh.

Terkait dengan hal tersebut, dan untuk meningkatkan transparansi, akuntabilitas, dan kualitas pengambilan keputusan sebagai bagian dari reformasi manajemen keuangan publik, maka telah dibuat kesepakatan antara pemerintah dan DPR yang menyatakan bahwa implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual ditunda pelaksanaannya hingga paling lambat pada tahun 2015. Kesepakatan ini dituangkan dalam UU Pertanggungjawaban APBN, yang selanjutnya ditindaklanjuti dengan diterbitkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (Berbasis Akrual) sebagai pengganti PP Nomor 24 Tahun 2005. Selanjutnya, PP Nomor 71 Tahun 2010 berfungsi sebagai landasan teknis implementasi akuntansi berbasis akrual. Selanjutnya, sebagai acuan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat, maka kebijakan akuntansi berbasis akrual ini ditetapkan.

Sesuai dengan judul dan tema modul ini, materi-materi yang dibahas meliputi gambaran umum kebijakan akuntansi pemerintah pusat, kebijakan pelaporan keuangan pemerintah pusat, serta kebijakan akuntansi bagi masing-masing pos dalam laporan keuangan pemerintah pusat yang mencakup definisi, klasifikasi, pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan. Dengan mempelajari materi dalam modul ini, mengikuti diskusi dalam kelas, dan mengerjakan soal-soal latihan yang tersedia, peserta diklat diharapkan

mampu menyerap dan memahami pengetahuan dan keterampilan yang diberikan untuk memenuhi standar kompetensi yang ingin dicapai.

B. Prasyarat Kompetensi

Proses pembelajaran tentang kebijakan akuntansi pemerintah pusat ini akan berjalan dengan efektif apabila peserta diklat telah memiliki pengetahuan dasar terkait standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual, akun-akun yang termasuk dalam laporan keuangan pemerintah, atau pernah terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dengan pengelolaan keuangan dan penyusunan laporan keuangan pemerintah pada unit kerjanya.

C. Standar Kompetensi dan Kompetensi Dasar

Setelah mengikuti diklat ini, peserta diklat diharapkan memenuhi standar kompetensi sebagai berikut:

1. Mampu menjelaskan kebijakan akuntansi yang diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah.
2. Mampu mengaplikasikan pengetahuan dan keterampilan yang diperoleh terkait kebijakan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pada unit kerja masing-masing.

Selain itu, peserta diklat diharapkan memiliki kompetensi dasar sebagai berikut:

1. Mampu menjelaskan latar belakang munculnya kebijakan akuntansi pemerintah pusat.
2. Mampu menjelaskan hubungan antara kebijakan akuntansi, sistem akuntansi, dan standar akuntansi pemerintahan.
3. Mampu mendeskripsikan fungsi kebijakan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah.
4. Mampu menguraikan kebijakan pelaporan keuangan pemerintah.
5. Mampu menguraikan definisi dan klasifikasi akun-akun dalam laporan keuangan pemerintah.

6. Mampu menjelaskan dan menerapkan pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas akun-akun dalam laporan keuangan pemerintah.
7. Mampu menjelaskan tata cara penyajian akun-akun dalam laporan keuangan pemerintah.
8. Mampu menerapkan kebijakan akuntansi berbasis akrual dalam proses penyusunan laporan keuangan pemerintah.

D. Relevansi Modul

Modul ini disusun secara sistematis, diawali dengan konsep-konsep terkait kebijakan akuntansi secara umum diikuti kebijakan akuntansi secara detail bagi masing-masing pos dalam laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, diharapkan modul ini dapat dipahami dengan mudah oleh peserta diklat, sehingga dapat diaplikasikan pada unit kerja masing-masing setelah mengikuti diklat ini.

Sebagai bagian dari rangkaian materi yang diberikan dalam PPAKP, modul ini diharapkan bermanfaat bagi peserta diklat baik pegawai yang baru atau telah berpengalaman dalam pelaksanaan tugas dan fungsi terkait penyusunan laporan keuangan pemerintah, di mana akan menumbuhkan pemahaman akan kebijakan akuntansi berbasis akrual yang harus dilaksanakan secara penuh paling lambat mulai tahun 2015. Modul ini tidak dapat dipisahkan dari modul-modul yang lain dikarenakan saling mengisi dan melengkapi dalam rangka persiapan implementasi akuntansi berbasis akrual. Diharapkan modul ini dapat membantu para peserta diklat untuk membekali dan mempersiapkan diri sebelum implementasi akuntansi berbasis akrual diimplementasikan secara komprehensif, dalam rangka penyusunan laporan keuangan yang lebih andal, berkualitas, dan dapat dipertanggungjawabkan.

BAB II

GAMBARAN UMUM KEBIJAKAN AKUNTANSI

A. Definisi

Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 219/PMK.05/2013 mendefinisikan kebijakan akuntansi pemerintah pusat sebagai prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah pusat. Kebijakan akuntansi pemerintah pusat disusun dalam rangka penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual di lingkungan pemerintah pusat.

B. Tujuan

Kebijakan akuntansi pemerintah pusat disusun dengan tujuan sebagai berikut:

1. Memberikan pedoman bagi entitas akuntansi dan pelaporan pada pemerintah pusat dalam menyusun laporan keuangan pemerintah pusat, laporan keuangan Bendahara Umum Negara (BUN), dan laporan keuangan kementerian negara/lembaga dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik antar periode maupun antar entitas pelaporan.
2. Memberikan pedoman dalam pelaksanaan sistem dan prosedur akuntansi pemerintah pusat.

C. Keterkaitan dengan Standar Akuntansi Pemerintah, Sistem Akuntansi, Laporan Keuangan, dan Bagan Akun Standar

Standar Akuntansi Pemerintah merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Atas dasar Standar Akuntansi Pemerintah yang dinyatakan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Pusat (PSAP) tersebut, ditambah dengan kerangka konseptual akuntansi pemerintahan, Interpretasi

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAS), serta peraturan perundang-undangan dan ketentuan pemerintah yang terkait dengan bidang akuntansi dan pelaporan keuangan, maka disusunlah kebijakan akuntansi pemerintah pusat yang berfungsi sebagai pedoman teknis dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan. Dalam rangka menyajikan laporan keuangan yang relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami, diperlukan suatu sistem akuntansi yang merupakan rangkaian sistematis dari prosedur, penyelenggara, peralatan, dan elemen lain untuk mewujudkan fungsi akuntansi sejak analisis transaksi sampai dengan pelaporan keuangan.

BAB III

KEBIJAKAN PELAPORAN KEUANGAN

A. Kerangka Dasar

1. Tujuan Laporan Keuangan

Secara umum, laporan keuangan bertujuan untuk menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Sedangkan secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna bagi pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

Agar suatu laporan keuangan dapat menunjukkan akuntabilitas, maka penyajian informasi antara lain meliputi:

- a. Posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;
- b. Perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;
- c. Sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- d. Ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
- e. Cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
- f. Potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;
- g. Informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

2. Tanggung Jawab atas Laporan Keuangan

Pihak yang bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian laporan keuangan adalah pimpinan entitas baik entitas akuntansi maupun entitas pelaporan.

3. Komponen Laporan Keuangan

Laporan keuangan pemerintah yang lengkap terdiri dari:

- a. Neraca;
- b. Laporan Operasional (LO);
- c. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- d. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
- e. Laporan Arus Kas (LAK);
- f. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL); dan
- g. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Khusus Laporan Arus Kas (LAK) hanya dibuat oleh Bendahara Umum Negara (BUN)/Kuasa BUN, sedangkan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL) dibuat pada tingkat Konsolidasian BUN dan tingkat Konsolidasian Pemerintah Pusat.

4. Bahasa Laporan Keuangan

Laporan keuangan harus disusun dalam Bahasa Indonesia. Jika laporan keuangan juga disusun dalam bahasa lain selain dari Bahasa Indonesia, maka laporan keuangan dalam bahasa lain tersebut harus memuat informasi dan waktu yang sama (tanggal posisi dan cakupan periode). Selanjutnya, laporan keuangan dalam bahasa lain tersebut harus diterbitkan dalam waktu yang sama dengan laporan keuangan dalam Bahasa Indonesia.

5. Mata Uang Pelaporan

Pelaporan harus dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penyajian neraca, aset dan/atau kewajiban dalam mata uang lain selain dari rupiah harus dijabarkan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan dalam transaksi dan

mata uang asing tersebut dibeli dengan rupiah, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs transaksi, yaitu sebesar rupiah yang digunakan untuk memperoleh valuta asing tersebut. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan untuk bertransaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan mata uang asing lainnya, maka:

- a. Transaksi mata uang asing ke mata uang asing lainnya dijabarkan dengan menggunakan kurs transaksi;
- b. Transaksi dalam mata uang asing lainnya tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

Keuntungan atau kerugian dalam periode berjalan yang terkait dengan transaksi dalam mata uang asing dinilai dengan menggunakan kurs sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam PSAP, IPSAP dan Buletin Teknis SAP serta peraturan perundang-undangan terkait yang mengatur tentang transaksi dalam mata uang asing.

6. Kebijakan akuntansi

Kebijakan akuntansi mencerminkan prinsip kehati-hatian dan mencakup semua hal yang material dan sesuai dengan ketentuan dalam PSAP. Kebijakan akuntansi disusun untuk memastikan bahwa laporan keuangan dapat menyajikan informasi yang:

- a. relevan terhadap kebutuhan para pengguna laporan untuk pengambilan keputusan;
- b. dapat diandalkan, dengan pengertian:
 - 1) mencerminkan kejujuran penyajian hasil dan posisi keuangan entitas;
 - 2) menggambarkan substansi ekonomi dari suatu kejadian atau transaksi dan tidak semata-mata bentuk hukumnya;
 - 3) netral, yaitu bebas dari keberpihakan;
 - 4) dapat diverifikasi;

- 5) mencerminkan kehati-hatian; dan
 - 6) mencakup semua hal yang material.
- c. dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya;
 - d. dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan tingkat pemahaman para pengguna.

Dalam melakukan pertimbangan tersebut pemerintah memperhatikan:

- a. persyaratan dan pedoman PSAP yang mengatur hal-hal yang mirip dengan masalah terkait;
- b. definisi, kriteria pengakuan dan pengukuran aset, kewajiban, pendapatan-LO, beban, pendapatan-LRA, belanja, dan penerimaan/pengeluaran pembiayaan yang ditetapkan dalam Kerangka Konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan dan PSAP; dan
- c. peraturan perundangan terkait pengelolaan keuangan pemerintah pusat yang konsisten dengan huruf a dan b.

7. Penyajian Laporan Keuangan

- a. Laporan keuangan harus menyajikan secara wajar posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas disertai pengungkapan yang diharuskan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- b. Aset disajikan berdasarkan karakteristiknya menurut urutan likuiditas, sedangkan kewajiban disajikan menurut urutan jatuh temponya.
- c. Laporan Operasional menggambarkan pendapatan dan beban yang dipisahkan menurut karakteristiknya dari kegiatan utama/operasional entitas dan kegiatan yang bukan merupakan tugas dan fungsinya.

- d. Catatan atas laporan keuangan harus disajikan secara sistematis dengan urutan penyajian sesuai komponen utamanya yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan. Informasi dalam catatan atas laporan keuangan berkaitan dengan pos-pos dalam neraca, laporan operasional, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, laporan perubahan SAL, dan laporan perubahan ekuitas yang sifatnya memberikan penjelasan, baik yang bersifat kualitatif maupun kuantitatif, termasuk komitmen dan kontinjensi serta transaksi-transaksi lainnya.
- e. Penjelasan atas pos-pos laporan keuangan tidak diperkenankan menggunakan ukuran kualitatif seperti “sebagian besar” untuk menggambarkan bagian dari suatu jumlah tetapi harus dinyatakan dalam jumlah nominal atau persentase.
- f. Perubahan akuntansi wajib memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

1) Perubahan estimasi akuntansi.

Estimasi akuntansi dapat diubah apabila terdapat perubahan kondisi yang mendasarinya. Selain itu, juga wajib diungkapkan pengaruh material dari perubahan yang terjadi baik pada periode berjalan maupun pada periode-periode berikutnya.

Pengaruh atau dampak perubahan estimasi akuntansi disajikan dalam LO pada periode perubahan dan periode selanjutnya sesuai sifat perubahan. Contoh: perubahan estimasi masa manfaat aset tetap berpengaruh pada LO tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya selama masa manfaat aset tetap tersebut. Pengaruh perubahan terhadap LO tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya diungkapkan di dalam CaLK.

2) Perubahan kebijakan akuntansi.

Kebijakan akuntansi dapat diubah apabila:

- a) penerapan suatu kebijakan akuntansi yang berbeda diwajibkan oleh peraturan perundangan atau SAP yang berlaku; atau
 - b) diperkirakan bahwa perubahan tersebut akan menghasilkan penyajian kejadian atau transaksi yang lebih sesuai dalam laporan keuangan.
- 3) Kesalahan mendasar.
- Koreksi kesalahan mendasar dilakukan secara retrospektif dengan melakukan penyajian ulang untuk seluruh periode sajian dan melaporkan dampaknya terhadap masa sebelum periode sajian.

8. Konsistensi

- a. Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang serupa dari satu periode ke periode lain oleh suatu entitas pelaporan (prinsip konsistensi internal). Hal ini tidak berarti bahwa tidak boleh terjadi perubahan dari satu metode akuntansi ke metode akuntansi yang lain. Metode akuntansi yang dipakai dapat diubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- b. Penyajian dan klasifikasi pos-pos dalam laporan keuangan antar periode harus konsisten, kecuali:
 - 1) terjadi perubahan yang signifikan terhadap sifat operasi entitas pemerintahan; atau
 - 2) perubahan tersebut diperkenankan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP).
- c. Apabila penyajian atau klasifikasi pos-pos dalam laporan keuangan diubah, maka penyajian periode sebelumnya tidak perlu direklasifikasi tetapi harus diungkapkan secara memadai di dalam CaLK.

9. Materialitas dan Agregasi

- a. penyajian laporan keuangan didasarkan pada konsep materialitas.
- b. pos-pos yang jumlahnya material disajikan tersendiri dalam laporan keuangan. Sedangkan, pos-pos yang jumlahnya tidak material dapat digabungkan sepanjang memiliki sifat atau fungsi yang sejenis.
- c. informasi dianggap material apabila kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam pencatatan informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan yang diambil.

10. Periode Pelaporan

Laporan keuangan wajib disajikan secara tahunan berdasarkan tahun takwim. Laporan keuangan dapat disajikan untuk periode yang lebih pendek dari satu tahun takwim, misalnya pada saat terbentuknya suatu entitas baru. Penyajian laporan keuangan untuk periode yang lebih pendek dari satu tahun takwim dijelaskan dalam CaLK.

11. Informasi Komparatif

- a. Laporan keuangan tahunan dan interim disajikan secara komparatif dengan periode yang sama pada tahun sebelumnya. Khusus Neraca interim, disajikan secara komparatif dengan neraca akhir tahun sebelumnya. Laporan operasional interim dan laporan realisasi anggaran interim disajikan mencakup periode sejak awal tahun anggaran sampai dengan akhir periode interim yang dilaporkan.
- b. Informasi komparatif yang bersifat naratif dan deskriptif dari laporan keuangan periode sebelumnya wajib diungkapkan kembali apabila relevan untuk pemahaman laporan keuangan periode berjalan.

12. Laporan Keuangan Interim

- a. Laporan keuangan interim adalah laporan keuangan yang diterbitkan di antaradua laporan keuangan tahunan dan harus dipandang sebagai bagian integral darilaporan periode tahunan. Penyusunan laporan interim dapat dilakukan secarabulanan, triwulanan, atau semesteran.
- b. Laporan keuangan interim memuat komponen yang sama seperti laporan keuangantahunan yang terdiri dari neraca, laporan realisasi anggaran, laporan operasional, laporan arus kas, laporanperubahan ekuitas, laporan perubahan saldo anggaran lebih dan catatan atas laporan keuangan.

13. Laporan Keuangan Konsolidasian

Dalam menyusun laporan keuangan konsolidasian, laporan keuangan entitas digabungkan satu persatu dengan menjumlahkan unsur-unsur yangsejenis dari aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, dan beban. Agar laporan keuangankonsolidasian dapat menyajikan informasi keuangan tersebutsebagai satu kesatuan ekonomi, maka perlu dilakukan langkah-langkah berikut:

- a. Transaksi dan saldo resiprokal antara Bendahara Umum Negara dan Kementerian/Lembaga dieliminasi.
- b. Untuk tujuan konsolidasi, tanggal penerbitan laporan keuangan Bendahara Umum Negara padadasarnya harus sama dengan tanggal penerbitan laporan keuangan Kementerian/Lembaga.
- c. Laporan keuangan konsolidasian disusun dengan menggunakan kebijakan akuntansiyang sama untuk transaksi, peristiwa dan keadaan yang sama atau sejenis.
- d. Laporan keuangan konsolidasian pada kementerian negara/lembaga sebagai entitas pelaporan mencakup laporan keuangan Badan Layanan Umum.

B. Komponen Laporan Keuangan

Laporan keuangan untuk tujuan umum terdiri dari:

1. Neraca;

Neraca merupakan komponen laporan keuangan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

2. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);

LRA merupakan komponen laporan keuangan yang menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran.

3. Laporan Operasional(LO);

LO merupakan komponen laporan keuangan yang menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan. Disamping melaporkan kegiatan operasional, LO juga melaporkan transaksi keuangan dari kegiatan non operasional dan pos luar biasa yang merupakan transaksi di luar tugas dan fungsi utama entitas.

4. Laporan Arus Kas (LAK);

LAK adalah bagian dari laporan keuangan yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan dan transitoris.

5. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);

LPE merupakan komponen laporan keuangan yang menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos ekuitas awal, surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan, koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, dan ekuitas akhir.

6. Laporan Perubahan SAL (LPSAL);

LPSAL merupakan komponen laporan keuangan yang menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut Saldo

Anggaran Lebih awal, Penggunaan Saldo Anggaran Lebih, Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan, Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya, dan Saldo Anggaran Lebih Akhir.

7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

CaLK merupakan komponen laporan keuangan yang meliputi penjelasan, daftar rinciandan/atau analisis atas laporan keuangan dan pos-pos yang disajikan dalam LRA, LPSAL, Neraca, LO, LAK, dan LPE. Termasuk pula dalam CaLK adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian wajar laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan/atau komitmen-komitmen lainnya.

C. Keterbatasan Laporan Keuangan

Pengambilan keputusan ekonomi tidak dapat semata-mata didasarkan atas informasi yang terdapat dalam laporan keuangan karena laporan keuangan memiliki keterbatasan, antara lain:

1. Bersifat historis, yang menunjukkan bahwa pencatatan atas transaksi atau peristiwa yang telah lampau akan terus dibawa dalam laporan keuangan. Hal ini berakibat pada pencatatan nilai aset non moneter bisa jadi berbeda dengan nilai kini dari aset tersebut (lebih besar/lebih kecil) karena pemakaian atau pun pengaruh dari inflasi yang berakibat pada naiknya nilai aset dibandingkan pada periode sebelumnya.
2. Bersifat umum, baik dari sisi informasi maupun manfaat bagi pihak pengguna. Biasanya informasi khusus yang dibutuhkan oleh pihak tertentu tidak dapat secara langsung dipenuhi semata-mata dari laporan keuangan saja.
3. Tidak luput dari penggunaan berbagai pertimbangan dan taksiran.
4. Hanya melaporkan informasi yang bersifat material.
5. Bersifat konservatif dalam menghadapi ketidakpastian, yang artinya apabila terdapat beberapa kemungkinan yang tidak pasti

mengenai penilaian suatu pos, maka dipilih alternatif yang menghasilkan pendapatan bersih atau nilai aset yang paling kecil.

6. Lebih menekankan pada penyajian transaksi dan peristiwa sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi dan bukan hanya bentuk hukumnya (formalitas).
7. Adanya berbagai alternatif metode akuntansi yang dapat digunakan, sehingga menimbulkan variasi dalam pengukuran sumber daya ekonomi antar instansi pemerintah pusat.

Soal Latihan

1. Tujuan Pelaporan Keuangan secara umum adalah...
 - a. Menyajikan informasi yang berguna bagi pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya
 - b. Menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya
 - c. Menyajikan informasi yang sesuai dengan ekspektasi pengambil keputusan
 - d. Menyajikan informasi yang mempermudah pengambil keputusan merekayasa keuangan

2. Tujuan Pelaporan Keuangan secara spesifik adalah...
 - a. Menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya
 - b. Menyajikan informasi yang sesuai dengan ekspektasi pengambil keputusan
 - c. Menyajikan informasi yang mempermudah pengambil keputusan merekayasa keuangan
 - d. Menyajikan informasi yang berguna bagi pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya

3. Berikut ini adalah hal-hal yang harus ada dalam penyajian informasi agar suatu laporan keuangan dapat menunjukkan akuntabilitas, kecuali...
 - a. Posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah
 - b. Fleksibel sesuai dengan ekspektasi ideal pembuat pelaporan keuangan
 - c. Ketaatan realisasi terhadap anggarannya

- d. Informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan keuangan dalam mendanai aktivitasnya
4. Pihak yang bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian laporan keuangan adalah...
- a. Pimpinan entitas akuntansi saja
 - b. Pimpinan entitas pelaporan saja
 - c. Pimpinan entitas akuntansi dan pelaporan
 - d. Opsi (a), (b), dan (c) salah.
5. Laporan keuangan pemerintah yang lengkap terdiri dari...
- a. Neraca, Laporan Operasional, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, dan Catatan atas Laporan Keuangan
 - b. Neraca, Laporan Operasional, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Kurang, dan Catatan atas Laporan Keuangan
 - c. Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, dan Catatan atas Laporan Keuangan
 - d. Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, dan Catatan atas Laporan Keuangan
6. Laporan yang hanya dibuat oleh Bendahara umum Negara (BUN)/Kuasa BUN adalah...
- a. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
 - b. Laporan Arus Kas
 - c. Laporan Realisasi Anggaran
 - d. Laporan Operasional

7. Laporan yang dibuat pada tingkat Konsolidasian BUN dan tingkat Konsolidasian Pemerintah Pusat adalah...
- Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
 - Laporan Arus Kas
 - Laporan Realisasi Anggaran
 - Laporan Operasional
8. Berikut ini adalah penyajian yang tepat dalam penyajian laporan keuangan
- Aset disajikan berdasarkan karakteristiknya menurut urutan jatuh tempo
 - Kewajiban disajikan menurut urutan likuiditas
 - Aset disajikan berdasarkan karakteristiknya menurut urutan likuiditas
 - Opsi (a), (b), dan (c) salah
9. Kebijakan akuntansi dapat diubah apabila...
- Penerapan suatu kebijakan akuntansi yang berbeda diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan atau SAP yang berlaku
 - Diperkirakan bahwa perubahan tersebut akan menghasilkan penyajian kejadian atau transaksi yang lebih sesuai dalam laporan keuangan
 - Opsi (a) dan (b) benar
 - Opsi (a), (b), dan (c) salah
10. Berikut ini yang bukan merupakan keterbatasan Laporan Keuangan...
- Bersifat historis
 - Bersifat umum
 - Hanya melaporkan informasi yang bersifat material
 - Tidak menggunakan berbagai pertimbangan dan taksiran

BAB IV

KEBIJAKAN AKUNTANSI KAS DAN SETARA KAS

A. Definisi

Kas dan Setara Kas merupakan kelompok akun yang digunakan untuk mencatat kas dan setara kas yang dikelola oleh Bendahara Umum Negara dan Kementerian Negara/Lembaga.

Kas adalah uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan.

Setara Kas adalah investasi jangka pendek pemerintah yang siap dicairkan menjadi kas, bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, serta mempunyai masa jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya.

B. Jenis-jenis

Dilihat dari bentuknya maka Kas dan Setara Kas dapat dibagi dalam 3 klasifikasi besar yaitu:

1. Uang Tunai.

terdiri atas uang kertas dan koin dalam mata uang rupiah yang dikuasai oleh pemerintah, termasuk di dalamnya uang tunai dan koin dalam mata uang asing.

2. Saldo Simpanan di Bank.

adalah seluruh saldo rekening pemerintah yang setiap saat dapat ditarik atau digunakan untuk melakukan pembayaran.

3. Setara Kas.

adalah investasi jangka pendek pemerintah, yang siap dicairkan menjadi kas, bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, serta mempunyai masa jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya. Termasuk Setara Kas antara lain adalah deposito pemerintah yang berumur 3 (tiga) bulan.

Sedangkan apabila dilihat berdasarkan unit pengelolanya maka kas pemerintah dapat dibagi menjadi dua, yaitu:

1. Kas Pemerintah Yang Dikelola Bendahara Umum Negara (BUN)

Kas pemerintah pusat yang dikelola oleh BUN atau Kuasa BUN terdiri atas:

- a. Kas dan setara kas pada Rekening Kas Umum Negara dan sub Rekening Kas Umum Negara (sub RKUN) di Bank Sentral;
- b. Kas dan setara kas pada Rekening Pemerintah Lainnya di Bank Sentral atau Bank Umum;
- c. Kas pada Rekening Bank Persepsi dan Bank Operasional yang dikelola Kuasa BUN;
- d. Rekening khusus (*special account*) pemerintah yaitu rekening yang dibuka oleh Menteri Keuangan selaku BUN pada Bank Indonesia atau Bank Umum untuk menampung dana pinjaman dan/atau hibah luar negeri.

2. Kas Pemerintah yang Dikelola Non BUN (K/L dan BLU)

Kas dan setara kas yang penguasaan, pengelolaan, dan pertanggungjawabannya tidak dilakukan oleh Bendahara Umum Negara, yang antara lain terdiri dari:

a. Kas di Bendahara Penerimaan

Kas di Bendahara Penerimaan adalah saldo kas yang dikelola oleh bendahara penerimaan untuk tujuan pelaksanaan penerimaan di lingkungan kementerian/lembaga setelah memperoleh persetujuan dari pejabat yang berwenang sesuai peraturan perundang-undangan.

b. Kas di Bendahara Pengeluaran

Kas di Bendahara Pengeluaran adalah saldo uang persediaan yang dikelola oleh bendahara pengeluaran yang harus dipertanggungjawabkan dalam rangka pelaksanaan pengeluaran kementerian negara/lembaga/satuan kerja.

c. Kas dan Setara Kas di Badan Layanan Umum (Kas di BLU)

Kas di BLU adalah saldo kas pada instansi pemerintah yang menerapkan pola pengelolaan keuangan BLU di kementerian negara/lembaga yang merupakan bagian dari kekayaan negara yang tidak dipisahkan.

Kas di BLU dapat disimpan dalam bentuk tunai atau disimpan pada rekening di bank oleh bendahara penerimaan atau bendahara pengeluaran.

d. Kas dan setara kas lainnya yang dikelola Kementerian Negara/Lembaga (KL) dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan.

Kas lainnya yang dikelola KL dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan adalah saldo kas pada KL selain dari Kas di Bendahara Pengeluaran, Kas di Bendahara Penerimaan dan Kas di BLU. Saldo tersebut dapat berupa pendapatan seperti bunga, jasa giro, pungutan pajak, dan pengembalian belanja yang belum disetor ke kas negara, belanja yang sudah dicairkan akan tetapi belum dibayarkan kepada pihak ketiga, dan kas dari hibah langsung KL.

C. Pengakuan

Kas dan setara kas diakui pada saat:

1. Memenuhi definisi kas dan/atau setara kas; dan
2. Penguasaan dan/atau kepemilikan telah beralih kepada pemerintah.

D. Pengukuran

Kas dan Setara Kas dicatat berdasarkan nilai nominal yang disajikan dalam nilai rupiah. Apabila terdapat saldo kas dalam valuta asing maka nilainya disajikan dalam neraca berdasarkan nilai translasi (penjabaran) mata uang asing tersebut terhadap rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

E. Penyajian dan Pengungkapan

Kas dan Setara Kas disajikan dalam Neraca.

Berikut adalah ilustrasi penyajian Kas dan Setara Kas pada neraca:

PEMERINTAH ABC

NERACA

Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
Kas dan Setara Kas	
Kas	
Kas di Rekening Kas Umum Negara	XXXX
Kas di KPPN	XXXX
Kas di Rekening Pemerintah Lainnya	XXXX
Kas di Bendahara Penerimaan	XXXX
Kas di Bendahara Pengeluaran	XXXX
Kas di Badan Layanan Umum	XXXX
Setara Kas	XXXX
.....	
INVESTASI JANGKA PANJANG	XXXX
ASET TETAP	XXXX
ASET LAINNYA	XXXX
KEWAJIBAN	XXXX
EKUITAS	XXXX

Disamping disajikan dalam Neraca, Kas dan Setara Kas juga disajikan dalam Laporan Arus Kas.

Berikut adalah ilustrasi penyajian pada LAK, apabila terdapat kenaikan atau penurunan atas kas dan setara kas:

PEMERINTAH ABC

LAPORAN ARUS KAS

Untuk Periode yang Berakhir tanggal 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI	XXXX

ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI	XXXX
ARUS KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN	XXXX
ARUS KAS DARI AKTIVITAS TRANSITORIS	<u>XXXX</u>
Total Kenaikan (Penurunan) Kas	XXXX
Penyesuaian	
Saldo Awal Kas di BUN	XXXX
Unrealised Gain/Loss	XXXX
Saldo Awal Kas di Bendahara Pengeluaran	XXXX
Saldo Akhir Kas di BUN & Bendahara Pengeluaran	XXXX
Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	XXXX
Saldo Akhir Kas di Badan Layanan Umum	XXXX
Setara Kas	XXXX
SALDO AKHIR KAS	XXXX

Penyajian Kas dan Setara Kas di Neraca dan Laporan Arus Kas dijelaskan, diperinci dan diberikan analisa dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Beberapa hal yang perlu diungkapkan dalam CaLK antara lain:

1. Penjelasan dan sifat serta penggunaan dari rekening yang dimiliki dan dikuasai pemerintah;
2. Pengungkapan informasi penting lainnya yang disyaratkan oleh PSAP yang belum disajikan pada lembar muka laporan keuangan.

F. Ilustrasi Jurnal

1. Penerimaan Kas

Penerimaan kas adalah semua aliran kas yang masuk ke Rekening Kas Umum Negara yang menambah saldo uang negara. Jurnal penerimaan kas pada Rekening Kas Umum Negara yang dibukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual adalah sebagai berikut:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111xxx	Kas dan Setara Kas	999.999	

313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999
--------	----------------------------	---------

Penambahan uang negara berdasarkan sumbernya dikelompokkan menjadi:

- a. Pendapatan Pajak, Pendapatan Bukan Pajak, dan Hibah.
- b. Penerimaan Pembiayaan (divestasi, penerimaan cicilan pengembalian penerusan pinjaman, penerimaan dari penerbitan SBN, pinjaman dalam negeri, dan sebagainya).
- c. Penerimaan Negara Lainnya (PFK, Transaksi Retur Belanja, Pengembalian Belanja, Penjualan Aset Tetap, dan sebagainya).

2. Pengeluaran Kas

Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi kas negara. Jurnal pengeluaran kas dari Rekening Kas Umum Negara yang dibukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual adalah sebagai berikut:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313111	Ditagihkan ke Entitas Lain	999.999	
111xxx	Kas dan Setara Kas		999.999

Pengurangan uang negara berdasarkan penyebabnya dikelompokkan sebagai berikut:

- a. Belanja Negara (atau Beban yang berakibat pada pengeluaran kas).
- b. Pengeluaran Pembiayaan (Contohnya: Investasi, Pembayaran Pokok Pinjaman, kewajiban penjaminan, penerusan pinjaman dan sebagainya).
- c. Pengeluaran Transfer.
- d. Pengeluaran Negara Lainnya. (Contohnya: pengembalian pendapatan, penyelesaian kewajiban dan pembayaran pengembalian PFK).

G. Perlakuan Khusus

Dalam hal terjadi pemindahbukuan/transfer/kiriman uang dari satu rekening pemerintah ke rekening pemerintah lainnya yang terjadi pada

akhir periode pelaporan, namun rekening yang dituju belum menerima kas dimaksud dan baru diterima pada awal periode pelaporan berikutnya, maka saldo kas yang dipindahbukukan/ditransfer/dikirimkan tersebut disajikan sebagai Kas dalam Transito.

Rekening Dana Kelolaan pada BLU adalah rekening yang dipergunakan untuk menampung dana yang tidak dimasukkan ke dalam rekening Operasional BLU dan Rekening Pengelolaan Kas BLU. Rekening Dana kelolaan ini digunakan untuk menampung antara lain Dana bergulir dan/atau dana yang belum menjadi hak BLU serta dana yang dibatasi penggunaannya. Dengan demikian, Rekening Dana Kelolaan tidak dapat diklasifikasikan sebagai Kas atau Setara Kas melainkan sebagai Aset Lainnya.

Soal Latihan

1. Definisi Kas dan Setara Kas adalah...
 - a. Kelompok akun yang digunakan untuk mencatat kas dan setara kas yang dikelola oleh Bank Indonesia
 - b. Kelompok akun yang digunakan untuk mencatat kas dan setara kas yang dikelola oleh Bendahara Umum Negara dan Kementerian Negara/Lembaga
 - c. Kelompok akun yang digunakan untuk mencatat kas dan setara kas yang dikelola oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
 - d. Kelompok akun yang digunakan untuk mencatat kas dan setara kas yang dikelola oleh Otoritas Jasa Keuangan

2. Setara Kas adalah...
 - a. Investasi jangka pendek pemerintah yang siap dicairkan menjadi kas, bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, serta mempunyai masa jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya
 - b. Investasi jangka panjang pemerintah yang siap dicairkan menjadi kas, bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, serta mempunyai masa jatuh tempo 6 (enam) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya
 - c. Investasi jangka pendek pemerintah yang siap dicairkan menjadi kas, bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, serta mempunyai masa jatuh tempo 3 (enam) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya
 - d. Investasi jangka panjang pemerintah yang siap dicairkan menjadi kas, bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, serta mempunyai masa jatuh tempo 6 (enam) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya

3. Tiga klasifikasi besar Kas dan Setara Kas antara lain....
 - a. Uang Tunai, Saldo Simpanan di Bank, dan Investasi Jangka Menengah
 - b. Uang Tunai, Saldo Simpanan di Koperasi, dan Setara Kas

- c. Uang Tunai, Saldo Simpanan di Bank, dan Investasi Jangka Panjang
 - d. Uang Tunai, Saldo Simpanan di Bank, dan Setara Kas
4. Salah satu kas dan setara kas pemerintah pusat yang dikelola oleh BUN atau Kuasa BUN yaitu....
- a. Kas di Bendahara Penerimaan
 - b. Kas di Bendahara Pengeluaran
 - c. Kas di BLU
 - d. Rekening Khusus Pemerintah
5. Salah satu kas dan setara kas yang penguasaan, pengelolaan, dan pertanggungjawabannya tidak dilakukan oleh Bendahara Umum Negara yaitu...
- a. Kas dan setara kas pada Rekening Kas Umum Negara dan sub Rekening Kas Umum Negara di Bank Sentral
 - b. Kas dan setara kas pada Rekening Pemerintah Lainnya di Bank Sentral dan Bank Umum
 - c. Kas dan setara kas lainnya yang dikelola Kementerian Negara/Lembaga (KL) dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan.
 - d. Opsi (a), (b), dan (c) salah
6. Kas dan setara kas diakui pada saat...
- a. Memenuhi definisi kas dan/atau setara kas
 - b. Penguasaan dan/atau kepemilikan telah beralih kepada pemerintah
 - c. Opsi (a) dan (b) benar
 - d. Opsi (a), (b), dan (c) salah

7. Apabila terdapat saldo kas dalam valuta asing maka nilainya disajikan dalam neraca berdasarkan nilai translasi mata uang asing tersebut terhadap rupiah menggunakan...
- Kurs awal bank sentral pada tanggal neraca
 - Kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca
 - Kurs akhir bank sentral pada tanggal neraca
 - Kurs rata-rata bank sentral pada tanggal neraca
8. Beberapa hal yang perlu diungkapkan dalam CaLK antara lain..
- Penjelasan dan sifat serta penggunaan dari rekening yang dimiliki dan dikuasai pemerintah
 - Pengungkapan informasi penting lainnya yang disyaratkan oleh PSAP yang belum disajikan pada lembar muka laporan keuangan
 - Opsi (a) dan (b) benar
 - Opsi (a), (b), dan (c) salah
9. Rekening Dana Kelolaan pada BLU adalah...
- Rekening yang dipergunakan untuk menampung dana yang tidak dimasukkan ke dalam rekening Operasional BLU dan Rekening Pengelolaan Kas BLU
 - Rekening yang dipergunakan untuk menampung dana yang sudah dimasukkan ke dalam rekening Operasional BLU dan Rekening Pengelolaan Kas BLU
 - Rekening yang dipergunakan untuk menampung dana yang belum dimasukkan ke dalam rekening Operasional BLU dan rekening Pengelolaan Kas BLU
 - Rekening yang dipergunakan untuk menampung dana yang sedang dan sudah dimasukkan ke dalam rekening Operasional BLU dan rekening Pengelolaan Kas BLU

10. Sebab Rekening Dana Kelolaan tidak dapat diklasifikasikan sebagai Kas atau Setara Kas melainkan sebagai aset lainnya karena...
- a. Karena Rekening Dana Kelolaan ini tidak digunakan untuk menampung Dana Bergulir dan/atau dana yang belum menjadi hak BLU serta dana yang dibatasi penggunaannya
 - b. Karena Rekening Dana Kelolaan ini digunakan untuk menampung Dana Bergulir dan/atau dana yang belum menjadi hak BLU serta dana yang dibatasi penggunaannya
 - c. Karena Rekening Dana Kelolaan ini digunakan untuk menampung dana yang sudah menjadi hak BLU
 - d. Karena Rekening Dana Kelolaan ini digunakan untuk menampung dana yang tidak dibatasi penggunaannya

BAB V

KEBIJAKAN AKUNTANSI INVESTASI

Investasi adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi seperti bunga, dividen dan royalti, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.

Investasi diklasifikasikan menjadi dua kelompok, yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang.

A. Investasi jangka Pendek

1. Definisi

Investasi jangka pendek adalah investasi yang dapat segera dicairkan dan dimaksudkan untuk dimiliki selama lebih dari 3 (tiga) bulan sampai dengan 12 (dua belas) bulan. Investasi jangka pendek harus memenuhi karakteristik sebagai berikut:

- a. Dapat segera diperjualbelikan/dicairkan;
- b. Investasi tersebut ditujukan dalam rangka manajemen kas, artinya pemerintah dapat menjual investasi tersebut apabila timbul kebutuhan kas;
- c. Berisiko rendah.

2. Jenis-jenis Investasi Jangka Pendek

Berikut adalah jenis investasi jangka pendek:

- a. Deposito berjangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan sampai dengan 12 bulan dan/atau yang dapat diperpanjang secara otomatis (*revolving deposits*);
- b. Pembelian Surat Berharga Negara (SBN) jangka pendek dan Sertifikat Bank Indonesia (SBI) oleh pemerintah pusat.

3. Pengakuan

Pengeluaran kas dan/atau aset, penerimaan hibah dalam bentuk investasi dan perubahan piutang menjadi investasi dapat diakui

sebagai investasi jangka pendek apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a. Kemungkinan manfaat ekonomi dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah dalam jangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan sampai dengan 12 (dua belas) bulan;
- b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (*reliable*).

Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja atau pun pengeluaran pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA).

Apabila dalam pelepasan/penjualan investasi jangka pendek terdapat kenaikan atau penurunan nilai dari nilai tercatatnya, maka selisihnya diakui sebagai penambah atau pengurang SILPA dan sebagai keuntungan atau kerugian pada Laporan Operasional. Keuntungan diakui pada saat harga pelepasan/penjualan (setelah dikurangi biaya penjualan) lebih tinggi dari nilai tercatatnya, dan kerugian diakui pada saat harga pelepasan/penjualan (setelah dikurangi biaya penjualan) lebih rendah dari nilai tercatatnya.

4. Pengukuran

- a. Untuk investasi yang terdapat pada pasar aktif dapat membentuk nilai pasar yang dapat digunakan sebagai dasar penerapan nilai wajar. Sedangkan untuk investasi yang tidak memiliki pasar yang aktif dapat dipergunakan nilai nominal, nilai tercatat atau nilai wajar lainnya.
- b. Investasi jangka pendek dalam bentuk surat berharga, misalnya saham dan obligasi jangka pendek (efek), dicatat sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan investasi meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah komisi perantara jual beli, jasa bank, dan biaya lainnya yang timbul dalam rangka perolehan tersebut.

- c. Apabila investasi dalam bentuk surat berharga diperoleh tanpa biaya perolehan, maka investasi dinilai berdasarkan nilai wajar investasi pada tanggal perolehannya yaitu sebesar harga pasar. Apabila tidak ada nilai wajar, maka investasi dinilai berdasarkan nilai wajar aset lain yang diserahkan untuk memperoleh investasi tersebut. Disamping itu, apabila surat berharga yang diperoleh dari hibah yang tidak memiliki nilai pasar maka dinilai berdasarkan hasil penilaian sesuai ketentuan.
- d. Investasi jangka pendek dalam bentuk non saham, misalnya dalam bentuk deposito jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal deposito tersebut.
- e. Investasi jangka pendek dalam mata uang asing disajikan pada neraca dalam mata uang Rupiah sebesar kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan.

5. Penyajian/Pengungkapan

Investasi jangka pendek disajikan pada pos aset lancar di neraca. Sedangkan hasil dari investasi, seperti bunga, diakui sebagai pendapatan dan disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Operasional. Transaksi pengeluaran kas untuk perolehan investasi jangka pendek dicatat sebagai reklasifikasi kas menjadi investasi jangka pendek oleh BUN dan BLU, dan tidak dilaporkan dalam LRA. Keuntungan atau kerugian saat pelepasan investasi jangka pendek disajikan dalam Laporan Operasional dan sebagai penyesuaian SiLPA pada LRA.

Pada LAK, investasi jangka pendek disajikan sebagai bagian tersendiri di luar 4 (empat) aktivitas yang ada dalam LAK, dan atas selisih harga penjualan/pelepasan dan nilai tercatat atas investasi jangka pendek disajikan sebagai penyesuaian terhadap Kas.

Berikut adalah ilustrasi penyajian investasi pada Laporan Realisasi Anggaran:

PEMERINTAH ABC
LAPORAN REALISASI ANGGARAN
UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR TANGGAL 31 DESEMBER 20X1

URAIAN	JUMLAH
PENDAPATAN NEGARA DAN HIBAH	xxxx
BELANJA NEGARA	(xxxx)
SURPLUS (DEFISIT)	xxxx
PEMBIAYAAN NETO	xxxx
SiLPA (SiKPA)	xxxx
Penyesuaian SiLPA (SiKPA)*	xxxx
SiLPA (SiKPA) SETELAH PENYESUAIAN	xxxx

*) Termasuk penyesuaian atas Selisih Harga Penjualan/Pelepasan dan Nilai Tercatat atas Investasi Jangka Pendek

Berikut adalah ilustrasi penyajian investasi pada Neraca:

PEMERINTAH ABC
NERACA
PER 31 DESEMBER 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
.....	
Investasi Jangka Pendek	
Investasi dalam Deposito	Xxxx
Investasi dalam SUN	Xxxx
Investasi dalam SBI	Xxxx
Investasi BLU	Xxxx
Investasi Jangka Pendek Lainnya	Xxxx
<i>Jumlah Investasi Jangka Pendek</i>	Xxxxx
.....	
INVESTASI JANGKA PANJANG	
ASET TETAP	
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

Berikut adalah ilustrasi penyajian pada LAK, apabila pada tanggal pelaporan masih terdapat investasi jangka pendek:

PEMERINTAH ABC
LAPORAN ARUS KAS
UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR TANGGAL 31 DESEMBER 20X1

URAIAN	JUMLAH
AKTIVITAS OPERASI	xxxx

AKTIVITAS INVESTASI	xxxx
AKTIVITAS PENDANAAN	xxxx
AKTIVITAS TRANSITORIS	xxxx
Total Kenaikan (Penurunan) Kas	xxxx
Penyesuaian *)	xxxx
Total Kenaikan (Penurunan) Kas setelah Penyesuaian	xxxx
Saldo Awal Kas di BUN	xxxx
Koreksi Saldo Awal Kas	xxxx
Saldo Awal Kas di BUN setelah Koreksi	xxxx
Saldo Akhir Kas di BUN	xxxx
Investasi Jangka Pendek	(xxxx)
Saldo Akhir Kas di BUN Selain yang telah Diinvestasikan	xxxx
Saldo Akhir Kas di Bendahara Pengeluaran	xxxx
Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	xxxx
Saldo Akhir Kas di	xxxx
SALDO AKHIR KAS	xxxx

*) Termasuk penyesuaian atas Selisih Harga Penjualan/Pelepasan dan Nilai Tercatat Atas Investasi Jangka Pendek

Hal-hal lain yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah berkaitan dengan investasi jangka pendek, antara lain:

- a. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi jangka pendek;
- b. Jenis-jenis investasi;
- c. Perubahan harga pasar;
- d. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
- e. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya; dan
- f. Perubahan pos investasi.

6. Ilustrasi Jurnal

- a. Jurnal pada saat perolehan investasi jangka pendek dengan jangka waktu lebih dari 3 bulan sampai dengan 12 bulan, BUN atau KPA mereklasifikasi saldo kas yang ditempatkan pada investasi jangka pendek dalam Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
113xxx	Investasi Jangka Pendek	999.999	
111xxx	Kas dan Setara Kas		999.999

- b. Jurnal pada saat pendapatan hasil investasi jangka pendek diterima, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dan Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
42331x	Pendapatan Bunga		999.999

Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

- c. Jurnal pada saat pelepasan investasi jangka pendek dengan jangka waktu lebih dari 3 bulan sampai dengan 12 bulan, BUN mereklasifikasi saldo investasi jangka pendek yang dikembalikan ke kas dalam Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111xxx	Kas dan Setara Kas	999.999	
113xxx	Investasi Jangka Pendek		999.999

- d. Jurnal pada saat investasi jangka pendek dilepas dan mendapatkan keuntungan atas selisih harga pelepasan dengan nilai tercatat, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dan Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
423xxx	Pendapatan PNBPN Lainnya		999.999

Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

- e. Jurnal pada saat investasi jangka pendek dilepas dan mendapatkan kerugian atas selisih harga pelepasan dengan nilai tercatat, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dan Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
------	-------------	-------	--------

58xxxx	Belanja Lain-lain	999.999
313111	Ditagihkan kepada Entitas Lain	999.999

Kuasa BUN menjurnal pengeluaran kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar AkruaI sesuai jurnal pengeluaran kas.

7. Perlakuan khusus

Satuan kerja tidak diperbolehkan melakukan investasi jangka pendek, kecuali satuan kerja Badan Layanan Umum (BLU). Satker BLU dapat melakukan investasi dalam rangka pemanfaatan kas yang menganggur (*idle cash*). Pemanfaatan kas tersebut lazimnya dalam bentuk deposito.

Apabila kas yang digunakan oleh BLU untuk investasi jangka pendek berasal dari kas operasional (telah disahkan oleh Kuasa BUN), maka investasi tersebut disajikan sebagai investasi jangka pendek dan merupakan bagian dari SiLPA/SAL.

Apabila kas yang digunakan oleh BLU untuk investasi jangka pendek berasal dari kas kelolaan yang akan/belum digulirkan, maka investasi tersebut disajikan sebagai aset lainnya, dan bukan merupakan bagian dari SiLPA/SAL.

Berikut adalah ilustrasi penyajian pada LAK, apabila terdapat Kas pada BLU yang didepositokan sebagai investasi jangka pendek:

PEMERINTAH ABC
LAPORAN ARUS KAS

UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR TANGGAL 31 DESEMBER 20X1

URAIAN	JUMLAH
AKTIVITAS OPERASI	xxxx
AKTIVITAS INVESTASI	xxxx
AKTIVITAS PENDANAAN	xxxx
AKTIVITAS TRANSITORIS	xxxx
Total Kenaikan (Penurunan) Kas	xxxx
Penyesuaian *)	xxxx

URAIAN	JUMLAH
Total Kenaikan (Penurunan) Kas setelah Penyesuaian	xxxx
Saldo Awal Kas di BUN	xxxx
Koreksi Saldo Awal Kas	xxxx
Saldo Awal Kas di BUN setelah Koreksi	xxxx
Saldo Akhir Kas di BUN	xxxx
Investasi Jangka Pendek	(xxxx)
Kas pada BLU yang didepositokan (Investasi Jangka Pendek)	(xxxx)
Saldo Akhir Kas di BUN Selain yang telah Diinvestasikan	xxxx
Saldo Akhir Kas di Bendahara Pengeluaran	xxxx
Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	xxxx
Saldo Akhir Kas di	xxxx
SALDO AKHIR KAS	xxxx

B. Investasi Jangka Panjang

1. Definisi

Investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 bulan.

2. Jenis-jenis Investasi Jangka Panjang Pemerintah

Investasi jangka panjang dibagi menurut sifat penanaman investasinya, yaitu:

a. Investasi Permanen

Investasi permanen merupakan investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara terus menerus tanpa ada niat untuk diperjualbelikan atau ditarik kembali.

Investasi permanen yang dilakukan pemerintah adalah investasi yang tidak dimaksudkan untuk diperjualbelikan, tetapi untuk mendapatkan dividen dan/atau pengaruh yang signifikan dalam

jangka panjang dan/atau menjaga hubungan kelembagaan, berupa:

- a) Penyertaan Modal Negara (PMN) pada perusahaan negara, badan internasional, dan badan lainnya;
- b) Investasi Permanen Lainnya yang dimiliki oleh pemerintah untuk menghasilkan pendapatan atau meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

b. Investasi Non Permanen

Investasi non permanen merupakan investasi jangka panjang yang kepemilikannya berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan, dimaksudkan untuk tidak dimiliki terus menerus atau ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali. Investasi non permanen dapat berupa:

- a) Pembelian obligasi atau surat utang jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki sampai dengan tanggal jatuh tempo;
- b) Penanaman modal dalam proyek pembangunan yang dapat dialihkan kepada pihak ketiga;
- c) Dana yang disisihkan pemerintah dalam rangka pelayanan masyarakat seperti bantuan modal kerja secara bergulir kepada kelompok masyarakat (dana bergulir);
- d) Investasi nonpermanen lainnya, yang sifatnya tidak dimaksudkan untuk dimiliki pemerintah secara berkelanjutan, seperti penyerahan modal yang dimaksudkan untuk penyehatan/penyelamatan perekonomian.

3. Pengakuan

Pengeluaran kas dan/atau aset, penerimaan hibah dalam bentuk investasi dan konversi piutang atau aset lain menjadi investasi dapat diakui sebagai investasi jangka panjang apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a. Kemungkinan manfaat ekonomi dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut

dapat diperoleh pemerintah dalam jangka waktu lebih dari 12 bulan;

- b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara andal (*reliable*).

Pengeluaran kas dalam rangka perolehan investasi jangka panjang diakui sebagai pengeluaran pembiayaan. Sedangkan penerimaan kas atas pelepasan/penjualan investasi jangka panjang diakui sebagai penerimaan pembiayaan. Penerimaan dan pengeluaran pembiayaan disajikan dalam LRA.

Pada saat pelepasan/penjualan investasi, apabila terjadi perbedaan antara hasil pelepasan investasi dengan nilai tercatatnya harus dibebankan atau dikreditkan kepada keuntungan/kerugian pelepasan investasi. Keuntungan/kerugian pelepasan investasi disajikan dalam LO.

Hasil investasi seperti dividen tunai (*cash dividend*) dan bunga diakui sebagai pendapatan baik pada LRA maupun LO. Sedangkan hasil investasi berupa dividen saham (*stock dividend*), maka:

- a. apabila metode pencatatan yang digunakan adalah metode biaya, maka deviden saham diakui sebagai pendapatan LO, namun tidak diakui sebagai pendapatan LRA.
- b. apabila metode pencatatanyang digunakan adalah metode ekuitas, maka deviden saham tidak diakui sebagai pendapatan baik pada LRA maupun LO.

4. Pengukuran

Metode yang digunakan untuk menilai investasi pemerintah adalah:

- a. Metode Biaya;

Pada metode biaya, investasi dicatat sebesar biaya perolehan, baik pada saat investasi awal maupun pencatatan selanjutnya. Biaya perolehan meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah biaya lain yang timbul dalam rangka perolehan investasi tersebut.

Metode biaya diterapkan untuk:

1) Investasi permanen dengan kepemilikan pemerintah kurang dari 20%. Penghasilan atas investasi tersebut diakui sebesar bagian hasil yang diterima dan tidak mempengaruhi besarnya investasi pada badan usaha/badan hukum yang terkait.

Pada metode biaya, bagian laba berupa dividen tunai yang diperoleh pemerintah dicatat sebagai pendapatan hasil investasi. Sedangkan dividen dalam bentuk saham diakui sebagai penambah nilai investasi pemerintah.

2) Investasi non permanen dalam bentuk obligasi atau surat utang jangka panjang dan investasi yang tidak dimaksudkan untuk dimiliki berkelanjutan.

3) Investasi non permanen dalam bentuk penanaman modal di proyek-proyek pembangunan pemerintah (seperti Proyek Perkebunan Inti Rakyat/PIR). Biaya perolehan yang dimaksud adalah biaya pembangunan termasuk biaya yang dikeluarkan untuk perencanaan dan biaya lain yang dikeluarkan dalam rangka penyelesaian proyek sampai proyek tersebut diserahkan ke pihak ketiga.

b. Metode Ekuitas;

Metode ekuitas diterapkan untuk investasi permanen dengan kepemilikan pemerintah sebesar 20% ke atas atau kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan.

Pada metode ekuitas, investasi awal dicatat sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan dimaksud meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah biaya lain yang timbul dalam rangka perolehan investasi tersebut.

Penilaian investasi pada tanggal pelaporan keuangan disajikan sebesar investasi awal ditambah (dikurangi) proporsi bagian laba (rugi) pemerintah setelah tanggal perolehan dikurangi dengan penerimaan dividen tunai bagian pemerintah.

Bagian laba berupa dividen tunai yang diperoleh pemerintah dicatat sebagai pendapatan hasil investasi dan mengurangi nilai investasi pemerintah. Sedangkan dividen dalam bentuk saham yang diterima tidak mempengaruhi nilai investasi pemerintah.

Penyesuaian terhadap nilai investasi juga diperlukan untuk mengubah porsi kepemilikan nilai investasi pemerintah, misalnya adanya perubahan yang timbul akibat pengaruh valuta asing, perjanjian antara pemerintah dengan BUMN serta revaluasi aset tetap.

c. Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*);

Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan diterapkan untuk:

1) Investasi non permanen yang dimaksudkan untuk penyehatan/penyelamatan perekonomian, misalnya dana talangan dalam rangka penyehatan perbankan.

2) Investasi non permanen berbentuk dana bergulir.

Secara periodik, harus dilakukan penyesuaian terhadap investasi non permanen sehingga nilai investasi yang tercatat di neraca menggambarkan nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Nilai yang dapat direalisasikan ini dapat diperoleh dengan melakukan penatausahaan investasi sesuai dengan jatuh temponya (*aging schedule*). Berdasarkan penatausahaan tersebut, akan diketahui jumlah investasi yang tidak dapat tertagih/terrealisasi, investasi yang diragukan dapat tertagih/terrealisasi, dan investasi yang dapat tertagih/terrealisasi.

Pengukuran investasi non permanen di neraca berdasarkan nilai yang dapat direalisasikan, dilaksanakan dengan mengurangi nilai investasi non permanen diragukan tertagih/direalisasikan dari nilai investasi non permanen awal yang dicatat sebesar harga perolehan. Investasi non permanen dapat dihapuskan jika investasi non permanen tersebut benar-

benar sudah tidak tertagih/direalisasikan dan penghapusannya mengikuti ketentuan yang berlaku.

Akun lawan (*contra account*) dari investasi non permanen diragukan tertagih/direalisasikan adalah beban investasi non permanen diragukan tertagih/direalisasikan.

Dalam kondisi tertentu, kriteria besarnya persentase kepemilikan saham bukan merupakan faktor yang menentukan dalam pemilihan metode penilaian investasi, tetapi yang lebih menentukan adalah tingkat pengaruh (*the degree of influence*) atau pengendalian terhadap perusahaan *investee*. Ciri-ciri adanya pengaruh atau pengendalian pada perusahaan *investee*, antara lain:

- a) Kemampuan mempengaruhi komposisi dewan komisaris;
- b) Kemampuan untuk menunjuk atau menggantikan direksi;
- c) Kemampuan untuk menetapkan dan mengganti dewan direksi perusahaan *investee*;
- d) Kemampuan untuk mengendalikan mayoritas suara dalam rapat/pertemuan dewan direksi.

Apabila investasi jangka panjang diperoleh dari pertukaran aset pemerintah, maka nilai investasi yang diperoleh pemerintah adalah sebesar biaya perolehan, atau nilai wajar investasi tersebut jika harga perolehannya tidak ada.

Harga perolehan investasi dalam valuta asing yang dibayar dengan mata uang asing yang sama harus dinyatakan dalam rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah Bank Sentral) yang berlaku pada tanggal transaksi. Pada neraca, investasi dalam mata uang asing dinyatakan dalam mata uang Rupiah sebesar kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Selisih penjabaran mata uang asing ke dalam mata uang Rupiah antara tanggal perolehan investasi dan tanggal pelaporan disajikan sebagai selisih kurs pada neraca.

5. Penyajian/Pengungkapan

Investasi jangka panjang disajikan pada neraca menurut jenisnya, baik yang bersifat non permanen maupun yang bersifat permanen.

Investasi non permanen yang diragukan tertagih/terrealisasi disajikan sebagai pengurang investasi jangka panjang non permanen.

Investasi non permanen yang akan jatuh tempo dalam waktu kurang dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan direklasifikasi menjadi bagian lancar investasi non permanen pada aset lancar.

Hasil dari investasi, seperti bunga dan dividen, diakui sebagai pendapatan dan disajikan pada LRA dan LO. Apabila terdapat hasil investasi yang masih terutang disajikan sebagai piutang pada neraca.

Berikut adalah ilustrasi penyajian investasi jangka panjang pada neraca:

PEMERINTAH ABC
NERACA
PER 31 DESEMBER 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
....	
Investasi Jangka Pendek	
Bagian Lancar Investasi Jangka Panjang Non Permanen	xxxx
....	
INVESTASI JANGKA PANJANG	
Investasi Jangka Panjang Non Permanen	
Investasi dalam Obligasi	xxxx
Penyertaan Modal Pemerintah dalam Proyek Pembangunan	xxxx
Dana Bergulir	xxxx
(Dana Bergulir yang diragukan tertagih/terrealisasi)	(xxxx)
Investasi Jangka Panjang Non Permanen Lainnya	xxxx
(Investasi Jangka Panjang Non Permanen	(xxxx)

URAIAN	JUMLAH
Lainnya yang diragukan tertagih/terrealisasi)	
<i>Jumlah Investasi Jangka Panjang Non Permanen</i>	xxxx
Investasi Jangka Panjang Permanen	
Investasi Permanen PMN	xxxx
Investasi Permanen BLU	xxxx
Investasi Permanen Lainnya	xxxx
<i>Jumlah Investasi Jangka Panjang Permanen</i>	xxxx
<i>Jumlah Investasi Jangka Panjang</i>	xxxxx
ASET TETAP	
ASET LAINNYA	
...	
Dana Kelolaan yang Belum Digulirkan/Diinvestasikan	xxxx
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

Hal-hal lain yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah berkaitan dengan investasi pemerintah, antara lain:

- a. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi;
- b. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan non permanen;
- c. Perubahan harga pasar investasi jangka panjang;
- d. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
- e. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya;
- f. Perubahan pos investasi;
- g. Penjelasan perhitungan penyisihan atas investasi non permanen;

6. Ilustrasi Jurnal

- a. Jurnal pada saat perolehan investasi jangka panjang, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dan Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
727xxx	Pengeluaran Investasi Pemerintah	999.999	
313111	Ditagihkan ke Entitas Lain		999.999

Kuasa BUN menjurnal pengeluaran kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal pengeluaran kas.

- b. Jurnal pada saat pendapatan kas hasil investasi jangka panjang/deviden diterima, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dan Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
422xxx	<u>Pendapatan Bagian Laba BUMN</u>		999.999

Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

- c. Jurnal pada saat pelepasan investasi jangka panjang, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dan Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
711211	<u>Penerimaan Hasil Privatisasi</u>		999.999

Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

7. Perlakuan khusus

1) Investasi dalam saham bersaldo minus.

Investasi dalam bentuk saham dimungkinkan bersaldo minus karena perusahaan negara terus menerus mengalami kerugian

atau nilai kewajiban melebihi nilai asetnya, sehingga nilai ekuitasnya bersaldo minus. Investasi bersaldo minus diakui oleh pemerintah sepanjang dapat diyakini menurut praktik akuntansi berterima umum, dan/atau pemerintah mempunyai tanggung jawab konstruktif dan kewajiban hukum (*incurred legal/constructive obligation*) terhadap perusahaan negara.

Apabila pemerintah tidak mempunyai tanggung jawab konstruktif dan kewajiban hukum terhadap perusahaan negara tersebut, maka investasi bersaldo minus disajikan sebesar nihil pada neraca.

2) Bantuan Pemerintah Yang Belum Ditetapkan Statusnya (BPYBDS).

BPYBDS adalah aset yang berasal dari APBN, yang telah dioperasikan dan/atau digunakan oleh BUMN berdasarkan Berita Acara Serah Terima dan masih dicatat oleh Kementerian Negara/Lembaga (K/L). Aset BPYBDS diperoleh melalui anggaran belanja K/L dan ditujukan sebagai penyertaan modal pada BUMN. Aset tersebut berstatus BPYBDS karena aset tersebut telah digunakan/dioperasikan oleh BUMN, namun belum ditetapkan sebagai penyertaan modal melalui Peraturan Pemerintah.

BUMN mencatat aset tersebut dalam neracanya masing-masing, dan di sisi lain K/L masih mencatat aset tersebut dalam pembukuannya. Untuk menghindari pembukuan ganda atas aset tersebut, maka aset BPYBDS dikeluarkan dari neraca K/L (*off the balance sheet*) dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) K/L baik nilai maupun tahap penyelesaian yuridisnya secara rinci.

Aset-aset yang berstatus BPYBDS pada BUMN disajikan sebagai Investasi Permanen Penyertaan Modal Negara pada neraca sebesar nilai perolehannya yang tertuang dalam BAST atau nilai wajar berdasarkan penilaian dalam hal tidak terdapat nilai

perolehannya. Pencatatan aset BPYBDS pada neraca BUMN didasarkan atas penggunaan prinsip *Substance Over Form* dan *Matching Cost Against Revenue*, bahwa aset tersebut secara substansi telah digunakan oleh BUMN dalam kegiatan operasinya dalam rangka memperoleh pendapatan.

- 3) Penyertaan Modal pada Organisasi/Lembaga Keuangan Internasional yang diperoleh melalui penerbitan *promissory notes*.

Penyertaan Pemerintah pada organisasi/lembaga internasional dicatat sebagai investasi permanen sebesar kontribusi Pemerintah yang telah dibayar tunai maupun dalam bentuk penerbitan *Promissory Notes*. Penerbitan *Promissory Notes* ini adalah dalam rangka penyesuaian akibat selisih kurs rugi atas nilai kontribusi tunai dengan nilai kuota yang mencerminkan hak suara Pemerintah.

Promissory Notes adalah surat pengakuan utang yang diterbitkan Pemerintah dalam rangka penyertaan pada organisasi/lembaga keuangan internasional. *Promissory notes* yang diterbitkan dalam rangka pembayaran penyertaan kepada lembaga/organisasi keuangan internasional/regional, diakui dan dicatat sebagai kewajiban.

- 4) Dana Bergulir yang Belum Digulirkan/Diinvestasikan.

Dalam hal terdapat Dana Bergulir yang sudah dicairkan dari APBN atau dari pengembalian Dana Bergulir yang belum digulirkan/diinvestasikan sampai dengan tanggal pelaporan, maka dana tersebut disajikan pada Aset Lainnya sebagai Dana Kelolaan yang Belum Digulirkan/Diinvestasikan.

- 5) Dana Bergulir yang tidak Digulirkan Kembali.

Dalam hal Dana Bergulir ditetapkan oleh Pemerintah tidak digulirkan kembali, maka kas dari Dana Bergulir yang belum disetorkan ke kas negara sampai dengan tanggal pelaporan keuangan disajikan sebagai Kas Lainnya dan Setara Kas.

Latihan Soal

1. Definisi investasi adalah...
 - a. Aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi seperti bunga, dividen, dan royalti, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan pada masyarakat
 - b. Kewajiban yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi seperti bunga, dividen, dan royalti, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan pada masyarakat
 - c. Utang yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi seperti bunga, dividen, dan royalti, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan pada masyarakat
 - d. Piutang yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi seperti bunga, dividen, dan royalti, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan pada masyarakat

2. Investasi diklasifikasikan menjadi dua kelompok, yaitu...
 - a. Investasi langsung dan investasi tak langsung
 - b. Investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang
 - c. Investasi jangka menengah dan investasi jangka panjang
 - d. Investasi jangka pendek dan investasi jangka menengah

3. Di bawah ini yang bukan merupakan karakteristik investasi jangka pendek adalah...
 - a. Dapat segera diperjualbelikan
 - b. Dapat segera dicairkan
 - c. Investasi tersebut ditujukan dalam rangka manajemen kas
 - d. Berisiko tinggi

4. Di bawah ini yang bukan merupakan jenis investasi jangka pendek adalah...
 - a. Deposito berjangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan sampai dengan 12 (dua belas) bulan dan/atau yang dapat diperpanjang secara otomatis (revolving deposits)
 - b. Pembelian Surat Berharga Negara (SBN) jangka pendek oleh pemerintah pusat
 - c. Deposito berjangka waktu lebih dari 6 (enam) bulan sampai dengan dengan 15 (lima belas) bulan dan/atau yang dapat diperpanjang secara otomatis (revolving deposits)
 - d. Pembelian Sertifikat Bank Indonesia (SBI) oleh pemerintah pusat

5. Pengeluaran kas dan/atau aset, penerimaan hibah dalam bentuk investasi, dan perubahan piutang menjadi investasi dapat diakui sebagai investasi jangka pendek apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:
 - a. Kemungkinan manfaat ekonomi dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah dalam jangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan sampai 12 (dua belas) bulan
 - b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (reliable)
 - c. Opsi (a) dan (b) benar
 - d. Opsi (a), (b), dan (c) salah

6. Berkenaan dengan pengakuan dan pelaporannya, investasi jangka pendek memiliki karakteristik sebagai berikut...
 - a. Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja atau pun pengeluaran pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
 - b. Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan dilaporkan sebagai belanja atau pun pengeluaran pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

- c. Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek tidak diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan dilaporkan sebagai belanja atau pun pengeluaran pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
 - d. Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek tidak diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja atau pun pengeluaran pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
7. Apabila dalam pelepasan/penjualan investasi jangka pendek terdapat kenaikan atau penurunan nilai dari nilai tercatatnya, maka...
- a. selisihnya tidak diakui sebagai penambah atau pengurang SiLPA dan sebagai keuntungan atau kerugian pada Laporan Operasional
 - b. selisihnya diakui sebagai penambah atau pengurang SiLPA dan sebagai keuntungan atau kerugian pada Laporan Operasional
 - c. selisihnya tidak berpengaruh terhadap SiLPA
 - d. selisihnya diakui sebagai penambah atau pengurang SiLPA dan sebagai keuntungan atau kerugian pada Laporan Arus Kas
8. Keuntungan diakui pada saat...
- a. Harga pelepasan/penjualan (setelah dikurangi biaya penjualan) lebih tinggi dari nilai tercatatnya
 - b. Harga pelepasan/penjualan (setelah dikurangi biaya penjualan) lebih rendah dari nilai tercatatnya
 - c. Harga pelepasan/penjualan lebih tinggi dari nilai tercatatnya
 - d. Harga pelepasan/penjualan lebih rendah dari nilai tercatatnya
9. Kerugian diakui pada saat...
- a. Harga pelepasan/penjualan (setelah dikurangi biaya penjualan) lebih tinggi dari nilai tercatatnya
 - b. Harga pelepasan/penjualan (setelah dikurangi biaya penjualan) lebih rendah dari nilai tercatatnya

- c. Harga pelepasan/penjualan lebih tinggi dari nilai tercatatnya
 - d. Harga pelepasan/penjualan lebih rendah dari nilai tercatatnya
10. Satuan Kerja yang diperbolehkan melakukan investasi jangka pendek yaitu...
- a. Seluruh satker
 - b. Satker BLU
 - c. Satker dalam lingkup Kementerian Keuangan
 - d. Semua jawaban salah

BAB VI

KEBIJAKAN AKUNTANSI PIUTANG

A. Piutang Jangka Pendek

1. Definisi

Piutang adalah jumlah uang yang akan diterima oleh Pemerintah dan/atau hak Pemerintah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat perjanjian, kewenangan pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau akibat lainnya yang sah, yang diharapkan diterima Pemerintah dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan.

2. Jenis-jenis Piutang Jangka Pendek

a. Piutang Pajak

Piutang pajak adalah piutang yang timbul akibat adanya pendapatan pajak pusat yang diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dan peraturan perundang-undangan di bidang kepabeanan dan cukai, yang belum dilunasi sampai dengan akhir periode pelaporan keuangan. Piutang Pajak terdiri dari Piutang Pajak yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak dan Piutang Pajak yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.

b. Piutang Bukan Pajak

Piutang Bukan Pajak adalah piutang yang berasal dari penerimaan negara bukan pajak yang belum dilunasi sampai dengan akhir periode laporan keuangan.

Piutang Bukan Pajak mencakup:

- a. Piutang dari Penerimaan Sumber Daya Alam;
- b. Piutang dari Pendapatan Laba BUMN;
- c. Piutang dari Pendapatan PNBPN Lainnya.

c. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan barang milik negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pemindahtanganan tersebut antara lain dapat dilakukan melalui penjualan tunai atau dengan metode cicilan/angsuran. Apabila penjualan dilakukan secara cicilan/angsuran lebih dari 12 bulan maka sisa tagihan tersebut diakui sebagai piutang penjualan angsuran yang dimasukkan dalam kelompok aset non lancar. Bagian tagihan penjualan angsuran yang akan jatuh tempo dalam 12 bulan setelah tanggal pelaporan dikelompokkan sebagai Bagian Lancar TPA.

d. Bagian Lancar Tagihan Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR)

Piutang TP/TGR adalah piutang yang terjadi karena adanya proses pengenaan ganti kerugian negara. Piutang TP dikenakan kepada bendahara pada satuan kerja, sedangkan Piutang TGR dikenakan kepada pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang dibebankan kepadanya secara langsung merugikan negara. Bagian Lancar TP/TGR merupakan bagian TP/TGR yang jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan.

e. Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang

Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang merupakan bagian piutang jangka panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan.

f. Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja

Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja adalah piutang yang timbul akibat Pemerintah telah melakukan pembayaran lebih dahulu tetapi barang/jasa dari pihak lain tersebut sampai pada akhir periode pelaporan belum diterima/dinikmati oleh Pemerintah.

Contoh dari Uang Muka Belanja adalah uang muka pembelian aset. Sedangkan, contoh dari Beban Dibayar di Muka adalah pembayaran sewa gedung untuk periode tahun mendatang.

g. Piutang BLU

Piutang BLU merupakan piutang yang timbul dari kegiatan operasional dan non operasional BLU.

h. Piutang Transfer ke Daerah

Piutang Transfer ke Daerah merupakan piutang yang timbul akibat dana Transfer ke Daerah yang dibayarkan oleh Pemerintah Pusat melebihi dari yang menjadi hak pemerintah daerah pada tahun anggaran yang bersangkutan yang akan dibayarkan kembali oleh pemerintah daerah kepada pemerintah pusat atau yang akan dikompensasi dengan penyaluran dana transfer pada tahun anggaran berikutnya.

3. Pengakuan

Piutang pemerintah diakui pada saat timbulnya hak tagih pemerintah antara lain karena adanya tunggakan pungutan pendapatan, perikatan, transfer antar pemerintahan dan kerugian negara serta transaksi lainnya yang belum dilunasi sampai dengan tanggal pelaporan.

a. Piutang Perpajakan

Secara umum, pengakuan piutang perpajakan diakui bersamaan dengan pengakuan terhadap pendapatan perpajakan. Untuk dapat diakuinya piutang perpajakan, maka harus dipenuhi kriteria:

- a. Telah diterbitkan surat ketetapan; dan/atau
- b. Telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan.

1) Piutang Pajak pada Direktorat Jenderal Pajak

Berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, pengakuan Piutang Pajak ditetapkan sebagai berikut:

- a) Untuk Tahun Pajak 2007 dan Tahun Pajak sebelumnya, Piutang Pajak diakui pada saat diterbitkan:
- (1) Surat Tagihan Pajak;
 - (2) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
 - (3) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
 - (4) Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, dan Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah;
 - (5) Surat Pemberitahuan Pajak Terutang Pajak Bumi dan Bangunan (SPPT PBB);
 - (6) Surat Tagihan Pajak Pajak Bumi dan Bangunan (STP PBB);
 - (7) Surat Ketetapan Pajak Pajak Bumi dan bangunan (SKP PBB).
- b) Untuk Tahun Pajak 2008 dan Tahun Pajak selanjutnya, Piutang Pajak diakui pada saat:
- a. diterbitkan Surat Tagihan Pajak;
 - b. diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang telah disetujui oleh Wajib Pajak;
 - c. Wajib Pajak tidak mengajukan keberatan sampai dengan berakhirnya batas waktu jatuh tempo pengajuan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar untuk jumlah yang tidak disetujui oleh Wajib Pajak;
 - d. diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan untuk jumlah yang telah disetujui oleh Wajib Pajak;
 - e. Wajib Pajak tidak mengajukan keberatan sampai dengan berakhirnya batas waktu jatuh tempo pengajuan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan yang tidak disetujui oleh Wajib Pajak;

- f. diterbitkan Surat Keputusan Pembetulan yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah;
- g. Wajib Pajak tidak mengajukan banding sampai dengan berakhirnya batas waktu jatuh tempo pengajuan banding atas Surat Keputusan Keberatan;
- h. diterbitkan Surat Keputusan Pelaksanaan Putusan Banding;
- i. diterbitkan Surat Keputusan Pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah yang masih harus dibayar bertambah;
- j. diterbitkan Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT);
- k. diterbitkan Surat Tagihan Pajak Pajak Bumi dan Bangunan (STP PBB);
- l. diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Pajak Bumi dan Bangunan (SKP PBB);

2) Piutang Pajak pada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai

Piutang atas pendapatan pajak berupa bea masuk, bea keluar dan cukai yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dapat timbul karena adanya:

- a) penundaan pembayaran pungutan negara;
- b) pembayaran berkala pungutan negara; dan
- c) penetapan pejabat atau Direktur Jenderal.

Penundaan pembayaran atau pembayaran berkala pungutan negara terjadi ketika penyelesaian/pelunasan kewajiban kepabeanan atau cukai dilakukan setelah tanggal pendaftaran dokumen pemberitahuan kepabeanan dan cukai.

Penetapan yang dilakukan oleh pejabat atau Direktur Jenderal Bea dan Cukai dilakukan apabila dari hasil penelitian atas pemberitahuan pabean atau cukai yang disampaikan oleh wajib

bayar, terdapat kekurangan pembayaran atas pungutan pabean atau cukai.

Dokumen sumber pengakuan piutang pajak yang berasal dari pendapatan negara yang dikelola Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dapat berupa:

- a) pemberitahuan dokumen pabean impor atau ekspor dengan penundaan pembayaran pungutan negara;
 - b) dokumen pelengkap pabean impor dengan penundaan pembayaran pungutan negara.
 - c) surat penetapan;
 - d) surat tagihan;
 - e) dokumen cukai dengan fasilitas penundaan pembayaran;
 - f) dokumen cukai dengan fasilitas pembayaran berkala; dan
 - g) surat atau dokumen sejenis lainnya.
- b. Piutang Bukan Pajak
- Pengakuan Piutang Bukan Pajak dilakukan bersamaan dengan pengakuan terhadap pendapatan negara bukan pajak. Untuk dapat diakui sebagai Piutang Bukan Pajak, harus dipenuhi kriteria sebagai berikut:
- a. Telah diterbitkan surat ketetapan; dan/atau
 - b. Telah diterbitkan surat penagihan.
- c. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)
- Bagian Lancar TPA merupakan reklasifikasi dari TPA sebesar nilai TPA yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan sejak tanggal pelaporan. Pengakuan Bagian Lancar TPA adalah melalui reklasifikasi TPA menjadi Bagian Lancar TPA yang dilakukan pada akhir periode pelaporan.
- d. Bagian Lancar Tagihan Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR)

Bagian Lancar Tagihan TP/TGR merupakan reklasifikasi dari Tagihan TP/TGR sebesar nilai Tagihan TP/TGR yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan sejak tanggal pelaporan. Reklasifikasi TP/TGR menjadi Bagian Lancar Tagihan TP/TGR dilakukan pada akhir periode pelaporan.

e. Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang

Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang merupakan reklasifikasi dari Piutang Jangka Panjang sebesar nilai Piutang Jangka Panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan. Reklasifikasi Piutang Jangka Panjang menjadi Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang dilakukan pada akhir periode pelaporan.

f. Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja

Pencatatan Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja dilakukan dengan pendekatan beban, dimana jumlah belanja atau pengeluaran kas yang nantinya akan menjadi beban dicatat seluruhnya terlebih dahulu sebagai beban. Pada akhir periode pelaporan, nilai beban disesuaikan menjadi sebesar nilai yang seharusnya (atau sebesar barang/jasa yang belum diterima/dinikmati oleh Pemerintah). Selisihnya direklasifikasi menjadi Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja.

g. Piutang BLU

Piutang BLU diakui dengan kriteria:

- a. Telah terjadi kesepakatan antara kedua belah pihak dengan bukti surat pernyataan tanggung jawab untuk melunasi piutang dan diotorisasi oleh kedua belah pihak dengan membubuhkan tanda tangan pada surat kesepakatan tersebut.
- b. Telah diterbitkan surat ketetapan; dan/atau
- c. Telah diterbitkan surat penagihan.

h. Piutang Transfer ke Daerah

Piutang Transfer ke daerah berupa kelebihan transfer ke daerah diakui pada akhir periode pelaporan berdasarkan:

- a. hasil rekonsiliasi antara unit yang menyalurkan transfer dengan unit yang mengelola pendapatan yang akan dibagihasilkan untuk transfer DBH;
- b. laporan penggunaan dana transfer dari entitas penerima transfer untuk jenis dana transfer yang telah ditentukan peruntukannya.

4. Pengukuran

- a. Piutang Perpajakan pada Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.

1) Pengukuran saat pengakuan

- a) Piutang pajak dicatat sebesar nilai nominal yang tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar/ Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan /Surat Tagihan Pajak/Surat Pemberitahuan Pajak Terutang untuk Tahun Pajak 2007 dan Tahun Pajak sebelumnya. Sedangkan, untuk Tahun Pajak 2008 dan Tahun Pajak selanjutnya adalah sebesar nilai yang disetujui Wajib Pajak.
- b) Piutang pajak dicatat sebesar nilai penerimaan pajak yang sudah terlanjur dikembalikan kepada wajib pajak, namun seharusnya tidak dikembalikan kepada wajib pajak sesuai Surat Keputusan Keberatan, Surat Pelaksanaan Putusan Banding atau Surat Pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali.
- c) Khusus Piutang Perpajakan atas Pendapatan Bea dan Cukai pada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, terhadap ketetapan pajak yang masih dalam proses keberatan/banding, piutang pajaknya dicatat berdasarkan surat ketetapan terakhir sebelum wajib pajak mengajukan keberatan/banding.

2) Pengukuran setelah pengakuan

Selanjutnya Piutang Pajak dapat berkurang apabila ada pengurangan, pelunasan, dan penghapusan, atau khusus untuk Tahun 2007 dan sebelumnya, Piutang Pajak juga dapat berkurang karena adanya keputusan keberatan, keputusan non keberatan, putusan banding dan putusan peninjauan kembali yang menyebabkan Piutang Pajak berkurang. Sedangkan untuk tahun 2008 dan seterusnya, piutang pajak dapat berkurang karena adanya putusan peninjauan kembali yang menyebabkan piutang pajak berkurang.

Khusus untuk piutang PBB, apabila terhadap pajak terutang diterbitkan Surat Tagihan Pajak PBB, yang merupakan pengganti dari Surat Pemberitahuan Pajak Terutang atau Surat Ketetapan Pajak PBB, nilai nominal piutang pajak yang tercantum dalam Surat Pemberitahuan Pajak Terutang dan Surat Ketetapan Pajak PBB tersebut dikurangkan dari saldo Piutang Pajak. Selanjutnya piutang pajak yang tercatat menjadi sebesar nilai nominal Surat Tagihan Pajak PBB.

b. Piutang Bukan Pajak

Piutang Bukan Pajak dicatat sebesar nilai nominal yang ditetapkan dalam surat ketetapan/surat tagihan.

c. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Bagian Lancar TPA dicatat sebesar jumlah TPA yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan.

d. Bagian Lancar Tagihan Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR)

Bagian Lancar Tagihan TP/TGR dicatat sebesar jumlah Tagihan TP/TGR yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan.

e. Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang

Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang dicatat sebesar jumlah Piutang Jangka Panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan.

f. Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja

Uang Muka Belanja/Beban Dibayar di Muka dicatat sebesar nilai barang/jasa dari pihak lain yang belum diterima/dinikmati oleh Pemerintah, namun pemerintah telah membayar atas barang/jasa tersebut.

g. Piutang BLU

Piutang BLU dicatat sebesar nilai nominal yang ditetapkan dalam surat ketetapan/surat tagihan.

h. Piutang Transfer ke Daerah

Piutang Transfer ke Daerah disajikan sebesar jumlah nominal kelebihan transfer ke daerah dari jumlah yang seharusnya.

Piutang dalam mata uang asing dicatat dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada saat terjadinya transaksi atau saat timbulnya piutang.

Penyisihan Piutang Tidak Tertagih

Nilai piutang di neraca harus terjaga agar nilainya sama dengan nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Agar nilai piutang tetap menggambarkan nilai bersih yang dapat direalisasikan, maka piutang-piutang (sebagian atau seluruhnya) yang diperkirakan tidak tertagih perlu disisihkan dari pos piutang. Metode untuk menghitung piutang yang tidak tertagih adalah metode pencadangan/penyisihan piutang tidak tertagih (*allowance method*). Metode ini mengestimasi besarnya piutang-piutang yang tidak akan tertagih dan kemudian mencatat dan menyajikan nilai estimasi tersebut sebagai penyisihan piutang tidak tertagih, yang mengurangi nilai piutang bruto. Beban yang timbul atas pembentukan penyisihan piutang tidak tertagih tersebut pada akhir periode pelaporan dicatat

sebagai beban penyisihan piutang tidak tertagih dan disajikan pada LO.

Penyisihan piutang tidak tertagih akan menyesuaikan nilai pos piutang pada neraca menjadi sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Penyisihan piutang tidak tertagih tidak dilakukan untuk jenis piutang berupa Uang Muka Belanja/Beban Dibayar di Muka dan piutang yang penyelesaiannya dilakukan melalui metode kompensasi dengan pembayaran belanja/transfer pada periode berikutnya, seperti piutang kelebihan transfer ke daerah.

Penyisihan piutang tidak tertagih dibentuk berdasarkan kualitas/umur piutang. Ketentuan lebih lanjut mengenai penggolongan kualitas/umur piutang dan besaran penyisihan piutang tidak tertagih diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan tersendiri.

5. Penyajian dan Pengungkapan

Piutang disajikan pada pos aset lancar di neraca menurut jenis-jenis piutang.

Penyajian Piutang dalam mata uang asing pada neraca menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Selisih penjabaran pos Piutang dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal pelaporan dicatat sebagai kenaikan atau penurunan ekuitas periode berjalan.

Penyisihan piutang tidak tertagih disajikan tersendiri dalam neraca dan sebagai pengurang atas jumlah piutang.

Berikut ini adalah ilustrasi penyajian piutang di Neraca:

PEMERINTAH ABC

NERACA

Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
.....	xxxx
Piutang Pajak	xxxx
Piutang Bukan Pajak	xxxx
Bagian Lancar TPA	xxxx
Bagian Lancar TP/TGR	xxxx
Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang	xxxx
Uang Muka Belanja/Beban Dibayar di Muka	xxxx
Piutang BLU	xxxx
Piutang Transfer ke Daerah	xxxx
Piutang Lainnya	xxxx
(Penyisihan Piutang Tidak Tertagih)	(xxxx)
<i>Jumlah Piutang setelah Penyisihan</i>	xxxx
ASET TETAP	
ASET LAINNYA	
...	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

Informasi mengenai piutang yang perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan, dan pengukuran piutang;
- b. Rincian jenis-jenis, dan saldo menurut kualitas piutang;

- c. Perhitungan penyisihan piutang tidak tertagih;
- d. Penjelasan atas penyelesaian piutang, apakah masih diupayakan penagihan oleh Satuan Kerja pemilik piutang atau sudah diserahkan pengurusannya kepada PUPN/DJKN;
- e. Barang jaminan atau barang sitaan, bila ada;
- f. Informasi tentang Piutang Pajak yang masih dalam upaya hukum (sengketa) oleh Wajib Pajak, bila ada;
- g. Penjelasan atas penyelesaian piutang (tindakan penagihan), khususnya untuk Wajib Pajak dengan piutang pajak yang signifikan dan material.

Khusus untuk piutang TP/TGR, perlu diungkapkan mengenai proses penyelesaian baik setelah ditandatanganinya Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM) atau diterbitkannya Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian Sementara (SKP2KS).

6. Ilustrasi Jurnal

- 1) Jurnal pada saat muncul piutang jangka pendek, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
115xxx	Piutang Jangka Pendek	999.999	
4xxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah		999.999

Setelah pelunasan piutang jangka pendek diterima kasnya, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
115xxx	Piutang Jangka Pendek		999.999

Dan KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
4xxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

- 2) Pada saat penyisihan piutang tak tertagih atas piutang jangka pendek pada akhir periode pelaporan, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
594xxx	Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	999.999	
116xxx	Penyisihan Piutang tak Tertagih		999.999

- 3) Pada saat akhir periode pelaporan perlu dilakukan reklasifikasi bagian lancar piutang jangka panjang maka KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
115xxx	Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang	999.999	
15xxxx	Piutang Jangka Panjang		999.999

Pada awal periode pelaporan berikutnya jurnal tersebut harus dibalik.

7. Perlakuan Khusus

- a. Konversi piutang menjadi penyertaan modal negara

Piutang negara bukan pajak atau piutang penerusan pinjaman dapat dikonversi menjadi penyertaan modal negara. Bila terjadi konversi, maka akun piutang akan berkurang sebesar nilai

piutang yang dikonversi, dan nilai penyertaan modal negara (investasi permanen) akan bertambah sebesar nilai yang sama.

- b. Penyajian piutang berupa bagian lancar atas TPA, Tagihan TP/TGR, dan Piutang Jangka Panjang pada laporan keuangan interim semester I.

Pada laporan keuangan interim semester I, bagian lancar atas TPA, TP/TGR, dan Piutang Jangka Panjang disajikan sebesar TPA, TP/TGR, dan Piutang Jangka Panjang yang akan jatuh tempo dalam 12 bulan setelah tanggal laporan keuangan interim semester I.

- c. Pengakuan piutang atas Laba BUMN

Piutang atas bagian laba BUMN timbul apabila pada suatu tahun buku telah diselenggarakan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) dan dalam RUPS tersebut telah ditetapkan besarnya bagian laba yang harus disetor ke kas Negara.

- d. Penyesuaian Piutang Pajak setelah Pengakuan

Nilai piutang pajak dapat bertambah dan berkurang sesuai dengan kejadian yang berkaitan dengan piutang pajak tersebut. Penyesuaian nilai piutang pajak harus dilakukan dalam hal adanya kejadian yang mengakibatkan hak negara berkurang atau bertambah atas pendapatan negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Kejadian-kejadian yang dapat mengakibatkan penyesuaian nilai piutang pajak antara lain:

- 1) pembayaran/pelunasan;
- 2) pembetulan atau pembatalan surat penetapan;
- 3) penghapusan atau pengurangan sanksi administrasi perpajakan
- 4) penghapusan piutang pajak;
- 5) keputusan keberatan, putusan pengadilan pajak;
- 6) putusan Mahkamah Agung; atau

7) kejadian lainnya yang dapat mengakibatkan nilai piutang pajak harus disesuaikan.

Penyesuaian nilai nominal dari piutang pajak, harus didukung dokumen sumber yang mengakibatkan penyesuaian nilai nominal dari piutang pajak. Nilai nominal piutang diakui sebesar dokumen sumber awal pengakuan piutang dikurangi atau ditambah sebesar selisih nilai nominal yang tercantum pada dokumen sumber yang mengakibatkan timbulnya penyesuaian.

Terhadap piutang yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, dalam hal atas surat penetapan diajukan keberatan maka nilai piutang dicatat sebesar nilai kekurangan pembayaran yang tercantum pada keputusan keberatan.

Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna (*Full Disclosure*). Bahwa nilai nominal piutang pajak yang dilaporkan harus disajikan secara lengkap dalam laporan keuangan. Oleh karena hal tersebut dan agar dapat dipertanggungjawabkan keakuratannya, maka diperlukan suatu proses inventarisasi piutang pajak secara periodik terutama pada akhir periode pelaporan. Proses inventarisasi piutang tersebut dapat berjalan bila dokumen sumber yang mempengaruhi nilai nominal dari piutang diadministrasikan secara baik oleh instansi terkait.

- e. Piutang yang penagihannya diserahkan kepada Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN).

Terhadap piutang yang penagihannya diserahkan kepada Direktorat Jenderal Kekayaan Negara oleh suatu instansi, pengakuan atas piutang tersebut tetap melekat pada satuan kerja instansi yang bersangkutan. Klasifikasi piutang adalah sesuai dengan klasifikasi awalnya. Misalnya, piutang bukan pajak K/L (aset lancar) diserahkan penagihannya, karena macet, kepada Panitia Urusan Piutang Negara/Ditjen Kekayaan Negara (PUPN/DJKN). Nilai piutang dimaksud tetap disajikan sebagai

piutang bukan pajak (aset lancar) pada K/L yang bersangkutan, dan tidak direklasifikasi menjadi aset non-lancar.

B. Piutang Jangka Panjang

1. Definisi Piutang Jangka Panjang

Piutang Jangka Panjang adalah piutang yang diharapkan/dijadwalkan akan diterima dalam jangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

2. Jenis-Jenis Piutang Jangka Panjang

Terdapat beberapa jenis Piutang Jangka Panjang, yaitu:

a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Piutang TPA merupakan piutang yang timbul karena adanya penjualan aset pemerintah secara angsuran kepada pegawai pemerintah yang mempunyai jatuh tempo lebih dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan. Contoh tagihan penjualan angsuran antara lain adalah penjualan rumah dinas dan penjualan kendaraan dinas.

b. Tagihan Tuntutan Perbendaharaan/ Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR)

Tagihan tuntutan perbendaharaan merupakan suatu proses penagihan yang dilakukan terhadap bendahara dengan tujuan untuk menuntut penggantian atas suatu kerugian yang diderita oleh negara sebagai akibat langsung ataupun tidak langsung dari suatu perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh bendahara tersebut atau kelalaian dalam pelaksanaan tugas kewajibannya.

Tagihan tuntutan ganti rugi merupakan suatu proses yang dilakukan terhadap pegawai negeri bukan bendahara dengan tujuan untuk menuntut penggantian atas suatu kerugian yang diderita oleh negara sebagai akibat langsung ataupun tidak langsung dari suatu perbuatan melanggar hukum yang dilakukan

oleh pegawai tersebut atau kelalaian dalam pelaksanaan tugas kewajibannya.

c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman

Piutang Penerusan Pinjaman adalah aset yang dimiliki Pemerintah sehubungan dengan adanya penerusan pinjaman yang berasal dari pinjaman/hibah baik yang bersumber dari dalam dan/atau luar negeri kepada Pemerintah Daerah (Pemda)/Badan Usaha Milik Negara (BUMN)/Badan Usaha Milik Daerah (BUMD)/penerima lainnya yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran masuk sumber daya ekonomi Pemerintah di kemudian hari.

d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah

Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah adalah aset yang dimiliki Pemerintah sehubungan dengan pemberian kredit oleh pemerintah kepada masyarakat/kelompok masyarakat yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran masuk sumber daya ekonomi Pemerintah di kemudian hari.

e. Piutang Jangka Panjang Lainnya

Piutang Jangka Panjang yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai jenis piutang sebagaimana telah dijelaskan di atas dikategorikan sebagai Piutang Jangka Panjang Lainnya.

3. Pengakuan Piutang Jangka Panjang

a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Piutang TPA diakui pada saat terjadinya penjualan angsuran yang ditetapkan dalam naskah/dokumen perjanjian penjualan.

b. Piutang Tagihan TP/TGR

Piutang Tagihan TP/TGR diakui apabila telah memenuhi kriteria:

- Telah ditandatanganinya Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM);

- Telah diterbitkan Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian Sementara (SKP2KS) kepada pihak yang dikenakan tuntutan Ganti Kerugian Negara; atau
- Telah ada putusan Lembaga Peradilan yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*) yang menghukum seseorang untuk membayar sejumlah uang kepada Pemerintah.

c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman

Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman diakui atau timbul pada saat terjadinya penarikan pinjaman sesuai dengan tanggal yang tercantum dalam *Notice of Disbursement (NoD)* untuk mekanisme pembayaran langsung, mekanisme *Letter of Credit (LC)* dan mekanisme pembiayaan pendahuluan. Sedangkan untuk penarikan pinjaman dengan mekanisme rekening khusus, maka piutang jangka panjang penerusan pinjaman diakui pada saat terbitnya Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) Penerusan Pinjaman.

d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah

Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah timbul pada saat terjadinya pengeluaran pembiayaan atas kredit yang diberikan pemerintah.

e. Piutang Jangka Panjang Lainnya

Piutang Jangka Panjang Lainnya diakui pada saat timbulnya hak pemerintah untuk menagih kepada pihak lain.

4. Pengukuran Piutang Jangka Panjang

Pengukuran atas peristiwa-peristiwa yang menimbulkan piutang yang berasal dari perikatan perjanjian adalah sebagai berikut:

a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Piutang TPA dicatat sebesar tagihan sebagaimana yang ditetapkan dalam naskah/dokumen perjanjian penjualan.

b. Piutang Tagihan TP/TGR

Piutang TP/TGR dicatat sebesar tagihan sebagaimana yang ditetapkan dalam surat keterangan/ketetapan/keputusan adanya kerugian negara.

c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman

Piutang penerusan pinjaman dicatat sebesar nilai nominal pada saat transaksi penarikan penerusan pinjaman.

d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah

Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah dicatat sebesar nilai nominal pada saat transaksi pemberian kredit.

e. Piutang Jangka Panjang Lainnya

Piutang Jangka Panjang Lainnya dicatat sebesar nilai nominal transaksi yang berakibat pada timbulnya hak tagih pemerintah.

Piutang Jangka Panjang Dalam Mata Uang Asing

Piutang Jangka Panjang dalam mata uang asing dicatat dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada saat terjadinya transaksi atau timbulnya piutang.

Penyisihan Piutang Tidak Tertagih

Agar nilai piutang tetap menggambarkan nilai bersih yang dapat direalisasikan, maka piutang-piutang (sebagian atau seluruhnya) yang diperkirakan tidak tertagih perlu dikeluarkan/disisihkan dari akun piutang. Metode untuk menghitung piutang yang tidak tertagih adalah metode pencadangan/penyisihan piutang tidak tertagih (*the allowance method*). Metode ini mengestimasi besarnya piutang-piutang yang tidak akan tertagih dan kemudian mencatat dan menyajikan nilai estimasi tersebut sebagai penyisihan piutang tidak tertagih, yang mengurangi nilai piutang bruto. Beban yang timbul atas pembentukan penyisihan piutang tidak tertagih tersebut pada akhir periode pelaporan dicatat sebagai beban penyisihan piutang tidak tertagih dan disajikan pada LO.

Penyisihan piutang tidak tertagih akan menyesuaikan jumlah piutang pada neraca menjadi sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*).

Penyisihan piutang tidak tertagih dibentuk berdasarkan kualitas/umur piutang. Ketentuan lebih lanjut mengenai penggolongan kualitas/umur piutang dan besaran penyisihan piutang tidak tertagih diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan tersendiri (saat ini digunakan PMK nomor 201/PMK.06/2010 tentang Kualitas Piutang Kementerian Negara/Lembaga dan Pembentukan Penyisihan Piutang tidak Tertagih).

5. Penyajian dan Pengungkapan

Pada laporan keuangan tahunan, Piutang TPA, Tagihan TP/TGR, Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman, dan Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah yang jatuh tempo lebih dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan disajikan pada neraca sebagai Piutang Jangka Panjang. Sedangkan Piutang TPA, Tagihan TP/TGR, Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman, dan Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah yang jatuh tempo kurang dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan direklasifikasi sebagai Aset Lancar.

Penyajian Piutang Jangka Panjang dalam mata uang asing pada neraca menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Selisih penjabaran pos Piutang Jangka Panjang dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal pelaporan dicatat sebagai kenaikan atau penurunan ekuitas periode berjalan.

Penyisihan piutang tidak tertagih disajikan tersendiri dalam neraca dan sebagai pengurang atas nilai pos piutang jangka panjang.

Berikut ini adalah ilustrasi penyajian piutang jangka panjang di neraca:

PEMERINTAH ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
ASET TETAP	
PIUTANG JANGKA PANJANG	
Piutang TPA	xxxx
Piutang Tagihan TP/TGR	xxxx
Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman	xxxx
Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah	xxxx
Piutang Jangka Panjang Lainnya	xxxx
<i>Penyisihan Piutang Tidak Tertagih</i>	(xxxx)
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

6. Ilustrasi Jurnal

- a. Pada saat muncul piutang jangka panjang, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
15xxxx	Piutang Jangka Panjang	999.999	
4xxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah		999.999

Setelah pelunasan atau piutang jangka panjang diterima kasnya, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
15xxxx	Piutang Jangka Panjang		999.999

Dan KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
4xxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah		999.999

Kemudian BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

- b. Pada saat melakukan penyisihan piutang tak tertagih pada akhir periode pelaporan, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
594xxx	Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	999.999	
116xxx	Penyisihan Piutang tak Tertagih		999.999

Pada awal periode pelaporan berikutnya jurnal tersebut harus dibalik.

- c. Pada saat akhir periode pelaporan, dilakukan reklasifikasi bagian lancar piutang jangka panjang dengan cara KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual, dengan jurnal sebagai berikut:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
115xxx	Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang	999.999	
15xxxx	Piutang Jangka Panjang		999.999

Pada awal periode pelaporan berikutnya jurnal tersebut harus dibalik.

7. Perlakuan Khusus

1. Denda, pinalti, dan biaya lainnya yang sejenis yang timbul dari piutang jangka panjang.

Apabila terdapat bunga, denda, *commitment fee*, dan/atau biaya-biaya pinjaman lainnya yang belum diterima oleh pemerintah sampai dengan akhir periode pelaporan atas pinjaman jangka panjang, maka bunga, denda, *commitment fee*, dan/atau biaya-biaya lainnya tersebut harus diakui sebagai piutang jangka pendek (aset lancar).

2. Piutang yang penagihannya diserahkan kepada Direktur Jenderal Kekayaan Negara

Terhadap Piutang Jangka Panjang yang penagihannya diserahkan kepada PUPN/Direktorat Jenderal Kekayaan Negara oleh suatu instansi, pengakuan atas piutang tersebut tetap melekat pada satuan kerja instansi yang bersangkutan. Klasifikasi piutang jangka panjang adalah sesuai dengan klasifikasi awalnya. Misalnya, piutang jangka panjang yang diserahkan penagihannya, karena macet, kepada Panitia Urusan Piutang Negara / Ditjen Kekayaan Negara (PUPN/DJKN), maka nilai piutang dimaksud tetap disajikan sebagai piutang jangka panjang pada KL yang bersangkutan, dan tidak direklasifikasi menjadi aset lancar.

Soal Latihan

1. Definisi piutang adalah....

- a. Jumlah uang yang akan dikeluarkan oleh Pemerintah dan/atau hak Pemerintah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat perjanjian, kewenangan pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau akibat lainnya yang sah, yang diharapkan diterima Pemerintah dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan
- b. Jumlah uang yang akan diterima oleh Pemerintah dan/atau kewajiban Pemerintah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat perjanjian, kewenangan pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau akibat lainnya yang sah, yang diharapkan diterima Pemerintah dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan
- c. Jumlah uang yang akan dikeluarkan oleh Pemerintah dan/atau kewajiban Pemerintah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat perjanjian, kewenangan pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau akibat lainnya yang sah, yang diharapkan diterima Pemerintah dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan
- d. Jumlah uang yang akan diterima oleh Pemerintah dan/atau hak Pemerintah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat perjanjian, kewenangan pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau akibat lainnya yang sah, yang diharapkan diterima Pemerintah dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan

2. Jenis-jenis piutang jangka pendek antara lain...

- a. Piutang Pajak, Piutang Bukan Pajak
- b. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)
- c. Bagian Lancar Tagihan Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR)
- d. Opsi (a), (b), dan (c) benar

3. Piutang pemerintah diakui pada saat...

- a. Timbulnya kewajiban pemerintah antara lain karena adanya tunggakan pungutan pendapatan, perikatan, transfer antar

pemerintahan dan kerugian negara serta transaksi lainnya yang belum dilunasi sampai dengan tanggal pelaporan

- b. Timbulnya kewajiban pemerintah antara lain karena adanya tunggakan pungutan pendapatan, perikatan, transfer antar pemerintahan dan kerugian negara serta transaksi lainnya yang telah dilunasi sampai dengan tanggal pelaporan
 - c. Timbulnya hak tagih pemerintah antara lain karena adanya tunggakan pungutan pendapatan, perikatan, transfer antar pemerintahan dan kerugian negara serta transaksi lainnya yang belum dilunasi sampai dengan tanggal pelaporan
 - d. Timbulnya hak tagih pemerintah antara lain karena adanya tunggakan pungutan pendapatan, perikatan, transfer antar pemerintahan dan kerugian negara serta transaksi lainnya yang telah dilunasi sampai dengan tanggal pelaporan
4. Syarat pengakuan piutang pajak tahun 2007 dan tahun pajak sebelumnya adalah..
- a. Diterbitkannya Surat Pemberitahuan Pajak Terutang Pajak Bumi dan Bangunan (SPPT PBB)
 - b. Diterbitkannya Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT)
 - c. Diterbitkannya Surat Keputusan Pelaksanaan Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah yang masih harus dibayar bertambah
 - d. Wajib Pajak tidak mengajukan banding sampai dengan berakhirnya batas waktu jatuh tempo pengajuan banding Surat Keputusan Keberatan
5. Syarat pengakuan piutang pajak tahun 2008 dan tahun pajak selanjutnya adalah...
- a. Diterbitkan Surat Keputusan Pembetulan yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah
 - b. Diterbitkan Surat Keputusan Pelaksanaan Banding
 - c. Opsi (a) dan (b) benar
 - d. Opsi (a) dan (b) salah

BAB VII

KEBIJAKAN AKUNTANSI PERSEDIAAN

A. Definisi

Persediaan adalah aset lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.

Persediaan merupakan aset yang berupa:

1. Barang atau perlengkapan (supplies) yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah, contoh: barang habis pakai seperti suku cadang, barang tak habis pakai seperti komponen peralatan dan pipa, dan barang bekas pakai seperti komponen bekas.
2. Bahan atau perlengkapan (supplies) yang akan digunakan dalam proses produksi, contoh: bahan yang digunakan dalam proses produksi seperti bahan baku pembuatan alat-alat pertanian, bahan baku konstruksi bangunan yang akan diserahkan ke masyarakat/pemda.
3. Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, contoh: konstruksi dalam pengerjaan yang akan diserahkan kepada masyarakat, alat-alat pertanian setengah jadi /barang hasil proses produksi yang belum selesai yang akan diserahkan kepada masyarakat/pemda.
4. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan, contoh:
 - 1) hewan, tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
 - 2) tanah/bangunan/peralatan dan mesin/aset tetap lainnya untuk diserahkan kepada masyarakat/pemda, serta
5. Barang-barang untuk tujuan berjaga-jaga atau strategis seperti cadangan minyak dan cadangan beras.

B. Jenis-jenis Persediaan

Berdasarkan sifat pemakaiannya, barang persediaan dapat terdiri dari:

1. Barang habis pakai
2. Barang tak habis pakai
3. Barang bekas pakai

Berdasarkan bentuk dan jenisnya, barang persediaan dapat terdiri dari:

1. Barang konsumsi;
2. Amunisi;
3. Bahan untuk pemeliharaan;
4. Suku cadang;
5. Persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga;
6. Pita cukai dan leges;
7. Bahan baku;
8. Barang dalam proses/setengah jadi;
9. Tanah/bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
10. Peralatan dan mesin, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
11. Jalan, Irigasi, dan Jaringan, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
12. Aset tetap lainnya, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
13. Hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

C. Pengakuan

1. Persediaan diakui pada saat:
 - a. potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Biaya tersebut didukung oleh bukti/dokumen yang dapat diverifikasi dan di dalamnya terdapat elemen harga barang persediaan sehingga biaya

tersebut dapat diukur secara andal, jujur, dapat diverifikasi, dan bersifat netral; dan/atau

- b. pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/ atau kepenguasaannya berpindah. Dokumen sumber yang digunakan sebagai pengakuan perolehan persediaan adalah faktur, kuitansi, atau Berita Acara Serah Terima (BAST).

Persediaan dicatat menggunakan metode perpetual, yaitu pencatatan persediaan dilakukan setiap terjadi transaksi yang mempengaruhi persediaan (perolehan dan pemakaian).

Pencatatan barang persediaan dilakukan berdasarkan satuan barang yang lazim dipergunakan untuk masing-masing jenis barang atau satuan barang lain yang dianggap paling memadai dalam pertimbangan materialitas dan pengendalian pencatatan.

Pada akhir periode pelaporan, catatan persediaan disesuaikan dengan hasil inventarisasi fisik.

Inventarisasi fisik dilakukan atas barang yang belum dipakai, baik yang masih berada di gudang/tempat penyimpanan maupun persediaan yang berada di unit pengguna.

Persediaan dalam kondisi rusak atau usang tidak dilaporkan dalam neraca, tetapi diungkapkan dalam CaLK. Untuk itu, laporan keuangan melampirkan daftar persediaan barang rusak atau usang.

2. Beban Persediaan

Beban persediaan diakui pada akhir periode pelaporan berdasarkan perhitungan dari transaksi penggunaan persediaan, penyerahan persediaan kepada masyarakat atau sebab lain yang mengakibatkan berkurangnya jumlah persediaan.

D. Pengukuran

1. Persediaan disajikan sebesar:

- 1) Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian.

Biaya perolehan persediaan meliputi:

- a) harga pembelian;
 - b) biaya pengangkutan;
 - c) biaya penanganan;
 - d) biaya lainnya yang secara langsung dapat dibebankan pada perolehan persediaan.
- 2) Hal yang mengurangi biaya perolehan persediaan:
- a) potongan harga,
 - b) rabat, dan lainnya yang serupa.
- b. Harga pokok produksi digunakan apabila persediaan diperoleh dengan memproduksi sendiri.
- Harga pokok produksi dapat terdiri dari biaya langsung yang terkait dengan persediaan yang diproduksi dan biaya tidak langsung yang dialokasikan secara sistematis. Dalam menghitung harga pokok produksi, dapat digunakan biaya standar dalam hal perhitungan biaya riil sulit dilakukan.
- c. Nilai wajar digunakan apabila persediaan diperoleh dari cara lainnya. Contoh: proses pengembangbiakan hewan dan tanaman, donasi, rampasan dan lainnya.

Persediaan yang dimaksudkan untuk diserahkan kepada masyarakat, biaya perolehannya meliputi harga pembelian serta biaya langsung yang dapat dibebankan pada perolehan persediaan tersebut.

Persediaan dapat dinilai dengan menggunakan 2 (dua) metode:

- 1) Metode FIFO, dimana barang yang masuk terlebih dahulu dianggap yang pertama kali keluar. Dengan metode ini saldo persediaan dihitung berdasarkan harga perolehan persediaan terakhir.
- Klasifikasi persediaan yang menggunakan metode ini adalah:
- a. Tanah/bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
 - b. Peralatan dan mesin, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;

- c. Jalan, Irigasi, dan Jaringan, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
 - d. Aset tetap lainnya, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
 - e. Hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat /pemda.
- 2) Untuk unit persediaan yang nilainya tidak material dan jenisnya bermacam-macam maka saldo persediaan dihitung berdasarkan harga perolehan terakhir.

Klasifikasi persediaan yang menggunakan metode ini adalah:

- a. Barang konsumsi;
- b. Amunisi;
- c. Bahan untuk pemeliharaan;
- d. Suku cadang;
- e. Persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga;
- f. Pita cukai dan leges;
- g. Bahan baku;
- h. Barang dalam proses/setengah jadi.

Dalam rangka penyajian beban persediaan pada Laporan Operasional, Beban Persediaan dicatat sebesar pemakaian persediaan (*use of goods*).

Pengukuran pemakaian persediaan dihitung berdasarkan inventarisasi fisik, yaitu dengan cara memperhitungkan saldo awal persediaan ditambah pembelian atau perolehan persediaan dikurangi dengan saldo akhir persediaan, yang hasilnya dikalikan nilai per unit sesuai dengan metode penilaian yang digunakan.

E. Penyajian dan Pengungkapan

Persediaan disajikan di neraca pada bagian aset lancar.

Dalam rangka penyajian persediaan di neraca, satuan kerja melaksanakan *stock opname* (inventarisasi fisik) persediaan yang

dilakukan setiap semester. Untuk selanjutnya berdasarkan hasil inventarisasi fisik tersebut dilakukan penyesuaian data nilai persediaan.

Catatan atas Laporan Keuangan untuk persediaan mengungkapkan:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;
- b. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;
- c. Penjelasan atas selisih antara pencatatan dengan hasil inventarisasi fisik; dan
- d. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.

F. Ilustrasi Jurnal

- a. Pada saat perolehan/pembelian persediaan, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
117911	Persediaan yang Belum Diregister	999.999	
218111	Utang yang Belum Diterima Tagihannya		999.999

Setelah persediaan diregister, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
117xxx	Persediaan	999.999	
117911	Persediaan yang Belum Diregister		999.999

Ketika membayar pembelian persediaan, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
------	-------------	-------	--------

218111	Utang yang Belum Diterima Tagihannya	999.999
52111x	Belanja Barang Operasional	999.999
52111x	Belanja Barang Operasional	999.999
313111	Ditagihkan dari Entitas Lain	999.999

serta KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
52111x	Belanja Barang Operasional	999.999	
313111	Ditagihkan dari Entitas Lain		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal pengeluaran kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal pengeluaran kas.

- b. Pada saat penggunaan barang persediaan, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
593xxx	Beban Persediaan	999.999	
117xxx	Persediaan		999.999

- c. Pada saat akhir periode pelaporan perlu dilakukan opname fisik dan penyesuaian atas saldo persediaan, berdasarkan hasil opname fisik apabila saldo persediaan sebelum opname fisik lebih besar maka KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
593xxx	Beban Persediaan	999.999	
117xxx	Persediaan		999.999

apabila saldo persediaan sebelum opname fisik lebih kecil maka KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
117xxx	Persediaan	999.999	
593xxx	Beban Persediaan		999.999

G. Perlakuan Khusus

1. Barang persediaan yang memiliki nilai nominal yang dimaksudkan untuk dijual seperti pita cukai dinilai dengan biaya perolehan terakhir.
2. Persediaan berupa barang yang akan diserahkan kepada masyarakat/pihak ketiga yang masih dalam proses pembangunan sampai dengan tanggal pelaporan, maka atas pengeluaran – pengeluaran yang dapat diatribusikan untuk pembentukan aset tersebut tetap disajikan sebagai persediaan (bukan KDP).
3. Ada kalanya unit pemerintah, karena tugas dan fungsinya, menerima hibah berupa emas, seperti penerimaan Hadiah Tidak Tertebak (HTT) atau Hadiah Yang Tidak Diambil Oleh Pemenang (Contohnya pada Kementerian Sosial). Dalam hal ini, persediaan berupa emas tersebut dicatat sebesar harga wajar pada saat perolehan.

Soal Latihan

1. Persediaan adalah...

- a. Aset tidak lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah
- b. Kewajiban tidak lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah
- c. Aset lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat
- d. Kewajiban tidak lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat

2. Persediaan merupakan aset yang berupa ...

- a. Barang atau perlengkapan yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah
- b. Barang atau perlengkapan yang akan digunakan dalam proses produksi
- c. Opsi (a) dan (b) benar
- d. Opsi (a) dan (b) salah

3. Persediaan diakui pada saat...

- a. Potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal
- b. Biaya yang dapat diukur didukung oleh bukti/dokumen yang dapat diverifikasi dan di dalamnya terdapat elemen harga barang persediaan sehingga biaya tersebut dapat diukur secara andal, jujur, dapat diverifikasi, dan bersifat netral
- c. Pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah.

d. Opsi (a), (b), dan (c) benar

4. Persediaan dicatat menggunakan metode...

- a. Periodik
- b. Perpetual
- c. Sistematis
- d. Analitik

5. Apabila persediaan dalam kondisi rusak atau usang, maka...

- a. Dilaporkan dalam neraca, tidak diungkapkan dalam CaLK
- b. Tidak dilaporkan dalam neraca, tidak diungkapkan dalam CaLK
- c. Dilaporkan dalam neraca, diungkapkan dalam CaLK
- d. Tidak dilaporkan dalam neraca, diungkapkan dalam CaLK

BAB VIII

KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TETAP

A. Definisi

Aset Tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, untuk digunakan, atau dimaksudkan untuk digunakan, dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum.

B. Jenis-jenis

Aset Tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Klasifikasi Aset Tetap adalah sebagai berikut:

1. Tanah;

tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

2. Peralatan dan Mesin;

mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan (memenuhi batasan nilai satuan minimal kapitalisasi) dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai.

3. Gedung dan Bangunan;

mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.

4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan;

mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Jalan, irigasi dan jaringan tersebut, selain digunakan

dalam kegiatan pemerintah, juga dimanfaatkan oleh masyarakat umum.

Jalan, irigasi dan jaringan yang tidak dimanfaatkan oleh masyarakat umum diklasifikasikan sebagai aset yang menambah nilai aset tetap tempat melekatnya jalan, irigasi atau jaringan dimaksud.

Jalan, irigasi dan jaringan umumnya berupa aset infrastruktur. Walaupun tidak ada definisi yang universal digunakan, aset infrastruktur biasanya mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- 1) Merupakan bagian dari satu sistem atau jaringan;
- 2) Sifatnya khusus dan tidak ada alternatif lain penggunaannya;
- 3) Tidak dapat dipindah-pindahkan; dan
- 4) Terdapat batasan-batasan untuk pelepasannya.

Contoh aset infrastruktur meliputi jalan, jembatan, terowongan, sistem drainase, sistem pengairan dan sistem pembuangan limbah, bendungan dan sistem penerangan. Aset infrastruktur tidak termasuk bangunan, kendaraan, tempat parkir atau aset lain yang terkait dengan gedung dan bangunan atau akses ke gedung dan bangunan.

Aset yang termasuk dalam kategori Jalan, irigasi dan jaringan antara lain jalan dan jembatan, bangunan air, instalasi dan jaringan.

Sejalan dengan Undang-undang Nomor 38 Tahun 2004 tentang Jalan, Jalan adalah prasarana transportasi darat yang meliputi segala bagian jalan, termasuk bangunan pelengkap dan perlengkapannya yang diperuntukkan bagi lalu lintas, yang berada pada permukaan tanah, di atas permukaan tanah, di bawah permukaan tanah dan/atau air, serta di atas permukaan air. Disamping itu, untuk kebutuhan pencatatan, jalan meliputi pula jalan kereta api dan landasan pacu pesawat terbang.

Jalan dapat berupa jalan umum dan jalan khusus. Jalan umum adalah jalan yang diperuntukkan bagi lalu lintas umum. Sedangkan jalan khusus adalah jalan yang dibangun oleh instansi, badan usaha, perseorangan, atau kelompok masyarakat untuk kepentingan terbatas.

Sejalan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2006 tentang Irigasi, Irigasi adalah usaha penyediaan, pengaturan, dan pembuangan air irigasi untuk menunjang pertanian yang jenisnya meliputi irigasi permukaan, irigasi rawa, irigasi air bawah tanah, irigasi pompa, dan irigasi tambak.

Irigasi terdiri dari dua jenis jaringan, yakni jaringan irigasi primer dan jaringan irigasi sekunder. Jaringan irigasi primer adalah bagian dari jaringan irigasi yang terdiri dari bangunan utama, saluran induk/primer, saluran pembuangannya, bangunan bagi, bangunan bagi sadap, bangunan sadap, dan bangunan pelengkapannya. Sedangkan jaringan irigasi sekunder adalah bagian dari jaringan irigasi yang terdiri dari saluran sekunder, saluran pembuangannya, bangunan bagi, bangunan bagi-sadap, bangunan sadap, dan bangunan pelengkapannya.

5. Aset Tetap Lainnya;

mencakup Aset Tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok Aset Tetap di atas, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai. Aset yang termasuk dalam kategori Aset Tetap Lainnya antara lain koleksi perpustakaan (buku dan non buku), barang bercorak kesenian/kebudayaan, hewan, ikan, dan tanaman. Khusus untuk hewan, ikan dan tanaman, sesuai dengan kebijakan kapitalisasi aset tetap, disajikan secara ekstrakomtabel dan tidak disajikan di neraca.

Selain itu, termasuk Aset Tetap lainnya adalah Aset Tetap Renovasi, yaitu biaya renovasi atas Aset Tetap yang bukan milik entitas, sepanjang memenuhi syarat-syarat kapitalisasi aset.

6. Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP).

mencakup Aset Tetap yang sedang dalam proses pembangunan dan pada tanggal pelaporan keuangan belum selesai seluruhnya. Konstruksi Dalam Pengerjaan mencakup tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya, yang proses perolehannya dan/atau pembangunannya belum

selesai dan membutuhkan suatu periode waktu tertentu setelah tanggal pelaporan keuangan.

C. Pengakuan

Aset Tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur dengan andal. Pengakuan Aset Tetap akan sangat andal bila Aset Tetap telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah. Kriteria untuk dapat diakui sebagai Aset Tetap adalah:

- a. Berwujud;
- b. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;
- c. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;
- d. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan
- e. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

Aset Tetap yang diperoleh dari hibah/donasi diakui pada saat Aset Tetap tersebut diterima dan/atau hak kepemilikannya berpindah.

Aset Tetap yang diperoleh dari sitaan/rampasan diakui pada saat terdapat keputusan instansi yang berwenang yang memiliki kekuatan hukum tetap.

Pengakuan atas Aset Tetap berdasarkan jenis transaksinya, antara lain perolehan, pengembangan, pengurangan, serta penghentian dan pelepasan. Penjelasan masing – masing transaksi dimaksud adalah sebagai berikut:

- a. Perolehan adalah suatu transaksi perolehan aset tetap sampai dengan aset tersebut dalam kondisi siap digunakan.
- b. Pengembangan adalah suatu transaksi peningkatan nilai Aset Tetap yang berakibat pada peningkatan masa manfaat, peningkatan efisiensi, peningkatan kapasitas, mutu produksi dan kinerja dan/atau penurunan biaya pengoperasian.
- c. Pengurangan adalah suatu transaksi penurunan nilai Aset Tetap dikarenakan berkurangnya volume/nilai Aset Tetap tersebut atau dikarenakan penyusutan.

- d. Penghentian dan pelepasan adalah suatu transaksi penghentian dari penggunaan aktif atau penghentian permanen suatu aset tetap.

Kepemilikan atas Tanah ditunjukkan dengan adanya bukti bahwa telah terjadi perpindahan hak kepemilikan dan/atau penguasaan secara hukum seperti sertifikat tanah. Dalam hal terdapat Tanah belum disertifikatkan atas nama pemerintah dan/atau dikuasai atau digunakan oleh pihak lain, maka:

- a. Dalam hal tanah belum ada bukti kepemilikan yang sah, namun dikuasai dan/atau digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- b. Dalam hal tanah dimiliki oleh pemerintah, namun dikuasai dan/atau digunakan oleh pihak lain, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan, bahwa tanah tersebut dikuasai atau digunakan oleh pihak lain.
- c. Dalam hal tanah dimiliki oleh suatu entitas pemerintah, namun dikuasai dan/atau digunakan oleh entitas pemerintah yang lain, maka tanah tersebut dicatat dan disajikan pada neraca entitas pemerintah yang mempunyai bukti kepemilikan, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Entitas pemerintah yang menguasai dan/atau menggunakan tanah cukup mengungkapkan tanah tersebut secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- d. Perlakuan tanah yang masih dalam sengketa atau proses pengadilan:
 - 1) Dalam hal belum ada bukti kepemilikan tanah yang sah, tanah tersebut dikuasai dan/atau digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

- 2) Dalam hal pemerintah belum mempunyai bukti kepemilikan tanah yang sah, tanah tersebut dikuasai dan/atau digunakan oleh pihak lain, maka tanah tersebut dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 3) Dalam hal bukti kepemilikan tanah ganda, namun tanah tersebut dikuasai dan/atau digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 4) Dalam hal bukti kepemilikan tanah ganda, namun tanah tersebut dikuasai dan/atau digunakan oleh pihak lain, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, namun adanya sertifikat ganda harus diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Pengakuan tanah di luar negeri sebagai Aset Tetap hanya dimungkinkan apabila perjanjian penguasaan dan hukum serta perundang-undangan yang berlaku di negara yang bersangkutan mengindikasikan adanya penguasaan yang bersifat permanen.

Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP) merupakan aset tetap yang masih dalam proses pembangunan/pengerjaan dan belum siap digunakan pada tanggal pelaporan. Aset Tetap harus diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan jika aset tetap dimaksud masih dalam proses pembangunan/pengerjaan.

Suatu Konstruksi Dalam Pengerjaan diakui saat biaya perolehannya dapat diukur secara andal dan diperoleh keyakinan yang memadai bahwa belanja yang dikeluarkan atau transaksi yang terjadi untuk perolehan aset tetap tersebut tidak langsung mengakibatkan barang tersebut siap pakai untuk digunakan. Tidak termasuk saat pengakuan suatu Konstruksi Dalam Pengerjaan apabila belanja yang dikeluarkan atau transaksi yang terjadi tidak/belum menimbulkan hak/klaim penguasaan

atau kepemilikan bagi pemerintah atas perolehan suatu aset tetap di masa mendatang seperti uang muka pelaksanaan pekerjaan.

Konstruksi Dalam Pengerjaan dipindahkan ke Aset Tetap yang bersangkutan setelah pekerjaan pembangunan/pengerjaan/konstruksi tersebut dinyatakan selesai dan siap digunakan sesuai dengan tujuan perolehannya. Suatu aset dinyatakan selesai dan siap digunakan setelah adanya Berita Acara Serah Terima (BAST) pekerjaan dari pihak penyedia barang/jasa kepada satuan kerja. Dalam beberapa kasus, suatu KDP dapat saja dihentikan pembangunannya oleh karena ketidaktersediaan dana, kondisi politik, ataupun kejadian-kejadian lainnya.

Penghentian KDP dapat berupa penghentian sementara dan penghentian permanen. Apabila suatu KDP dihentikan pembangunannya untuk sementara waktu, maka KDP tersebut tetap dicantumkan ke dalam neraca dan kejadian ini diungkapkan secara memadai di dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun, apabila pembangunan KDP diniatkan untuk dihentikan pembangunannya secara permanen karena diperkirakan tidak akan memberikan manfaat ekonomik di masa depan, ataupun oleh sebab lain yang dapat dipertanggungjawabkan, maka KDP tersebut harus dieliminasi dari neraca dan kejadian ini diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

D. Pengukuran

Aset Tetap pada prinsipnya dinilai dengan biaya perolehan. Apabila biaya perolehan suatu aset adalah tanpa nilai atau tidak dapat diidentifikasi, maka nilai Aset Tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aset tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk digunakan.

Sedangkan, nilai wajar adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.

Nilai wajar digunakan untuk mencatat aset tetap yang bersumber dari donasi/hibah atau rampasan/sitaan yang tidak diketahui nilai perolehannya.

Penggunaan nilai wajar pada saat tidak ada nilai perolehan atau tidak dapat diidentifikasi bukan merupakan suatu proses penilaian kembali (revaluasi).

Suatu aset dapat juga diperoleh dari bonus pembelian, contohnya beli tiga gratis satu. Atas aset hasil dari bonus tersebut biaya perolehan aset adalah nilai wajar aset tersebut pada tanggal perolehannya.

Terkait dengan pengukuran Aset Tetap, perlu diperhatikan hal-hal sebagai berikut:

a. Komponen Biaya Perolehan

Biaya perolehan aset terdiri dari:

- 1) Harga pembelian atau biaya konstruksinya, termasuk bea impor dan pajak pembelian, setelah dikurangi dengan diskon dan/atau rabat;
- 2) Seluruh biaya lainnya yang secara langsung dapat dihubungkan/diatribusikan kepada aset sehingga dapat membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan.

Demikian juga pengeluaran untuk belanja perjalanan dan jasa yang terkait dengan perolehan Aset Tetap atau aset lainnya. Hal ini meliputi biaya konsultan perencana, konsultan pengawas, dan pengembangan perangkat lunak (software), dan harus ditambahkan pada nilai perolehan. Meskipun demikian, tentu saja harus diperhatikan nilai kewajaran dan kepatutan dari biaya-biaya lain di luar harga beli Aset Tetap tersebut.

Contoh biaya yang secara langsung dapat dihubungkan/diatribusikan dengan aset, antara lain:

- 1) biaya persiapan tempat;

- 2) biaya pengiriman awal (*initial delivery*) dan biaya simpan dan bongkar muat (*handling cost*);
- 3) biaya pemasangan (*installation cost*);
- 4) biaya profesional seperti arsitek dan insinyur;
- 5) biaya konstruksi;
- 6) biaya pengujian aset untuk menguji apakah aset telah berfungsi dengan benar (*testing cost*). Contoh: biaya pengujian aset pada proses pembuatan/karoseri mobil pada suatu kementerian.

Ketika pembelian suatu aset dilakukan secara kredit dimana jangka waktu kredit melebihi jangka waktu normal, biaya perolehan yang diakui adalah setara dengan harga kas yang tertera (nilai rupiah harga perolehan) pada dokumen kontrak/perjanjian. Perbedaan/selisih antara nilai rupiah harga perolehan dengan total pembayaran yang dikeluarkan diakui sebagai beban bunga selama jangka waktu kredit kecuali selisih tersebut dapat dikapitalisasi sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku.

Biaya administrasi dan biaya overhead lainnya bukan merupakan komponen dari biaya perolehan suatu aset kecuali biaya tersebut dapat diatribusikan secara langsung pada biaya perolehan aset untuk membawa aset ke kondisi kerjanya (siap pakai). Demikian pula biaya permulaan (*start-up cost*) dan biaya lain yang sejenis adalah bukan merupakan komponen dari biaya suatu aset kecuali biaya tersebut diperlukan untuk membawa aset ke kondisi kerjanya.

Biaya perolehan dari masing-masing Aset Tetap yang diperoleh secara gabungan ditentukan dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan.

Biaya perolehan Aset Tetap yang dibangun dengan cara swakelola meliputi:

- 1) biaya langsung untuk tenaga kerja dan bahan baku;
- 2) biaya tidak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan; dan

3) semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan/ perolehan Aset Tetap tersebut.

Pengukuran Aset Tetap harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi Aset Tetap. Jika nilai perolehan Aset Tetap di bawah nilai satuan minimum kapitalisasi maka atas Aset Tetap tersebut tidak dapat diakui dan disajikan sebagai Aset Tetap, namun tetap diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan dan Catatan atas Laporan BMN.

Khusus Aset Tetap berupa tanah, jalan, irigasi dan jaringan tidak memiliki nilai satuan minimum kapitalisasi. Oleh karena itu, berapapun nilainya akan dikapitalisasi.

b. Pengeluaran Setelah Tanggal Perolehan

Pengeluaran setelah perolehan awal suatu Aset Tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomi di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, peningkatan mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan (*carrying amount*).

Pengeluaran lainnya yang timbul setelah perolehan awal (selain pengeluaran yang memberi nilai manfaat tersebut) diakui sebagai beban pengeluaran (*expenses*) pada periode dimana beban pengeluaran tersebut terjadi.

Pengeluaran setelah perolehan awal suatu Aset Tetap hanya dapat dikapitalisasi pada nilai aset jika memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- 1) Pengeluaran tersebut mengakibatkan bertambahnya masa manfaat, kapasitas, kualitas, dan volume aset yang telah dimiliki; dan
- 2) Pengeluaran tersebut memenuhi batasan minimal nilai kapitalisasi Aset Tetap/aset lainnya.

Terkait dengan kriteria pertama di atas, perlu diketahui tentang pengertian atau istilah berikut ini:

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

Beban yang dikeluarkan untuk perbaikan atau pemeliharaan Aset Tetap yang ditujukan untuk memulihkan atau mempertahankan *economic benefit* atau potensi *service* atas aset dimaksud dari performa standar yang diharapkan maka diperlakukan sebagai beban pada saat dikeluarkan atau pada saat terjadinya.

Pengeluaran setelah perolehan awal Aset Tetap, yang oleh karena bentuknya, atau lokasi penggunaannya memiliki risiko penurunan nilai dan/atau kuantitas, yang mengakibatkan ketidakpastian perolehan potensi ekonomi di masa depan, maka tidak dikapitalisasi melainkan diperlakukan sebagai biaya pemeliharaan (*expense*).

Komponen utama beberapa jenis Aset Tetap memerlukan penggantian secara periodik. Contoh: interior pesawat seperti kursi dan toilet yang membutuhkan penggantian beberapa kali sepanjang umur pesawat. Beberapa komponen aset tetap dimaksud harus diperhitungkan sebagai aset terpisah karena memiliki umur

yang tidak sama dengan aset induk. Oleh karenanya, sepanjang kriteria pengakuan Aset Tetap terpenuhi, biaya penggantian atau biaya untuk memperbaiki aset dimaksud diakui sebagai perolehan aset yang terpisah.

c. Pertukaran

Suatu aset dapat diperoleh melalui pertukaran seluruh aset atau sebagian aset yang tidak serupa dan memiliki nilai wajar yang tidak sama. Biaya perolehan aset tersebut diukur dengan nilai wajar aset yang dilepas dan disesuaikan dengan jumlah kas atau setara kas lainnya yang ditransfer/diserahkan.

Dalam hal aset yang diperoleh memiliki nilai wajar yang sama dengan aset yang dilepas namun demikian terdapat indikasi dari nilai wajar aset yang diterima bahwa aset tersebut masih harus dilakukan perbaikan untuk membawa aset dalam kondisi bekerja seperti yang diharapkan, maka biaya perolehan yang diakui adalah sebesar nilai aset yang dilepas dan disesuaikan dengan jumlah kas yang harus dikeluarkan untuk perbaikan aset tersebut.

Suatu Aset Tetap dapat juga diperoleh melalui pertukaran atas suatu aset yang serupa yang memiliki manfaat yang serupa dan memiliki nilai wajar yang sama. Dalam keadaan tersebut tidak ada keuntungan dan kerugian yang diakui dalam transaksi ini. Biaya aset yang baru diperoleh dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*) atas aset yang dilepas.

Suatu Aset Tetap hasil pertukaran dapat diakui apabila kepemilikan atas aset telah berpindah dan nilai perolehan aset hasil pertukaran tersebut dapat diukur dengan andal. Pertukaran Aset Tetap dituangkan dalam Berita Acara Serah Terima (BAST). Berdasarkan BAST tersebut, pengguna barang menerbitkan Surat Keputusan (SK) Penghapusan terhadap aset yang diserahkan. Berdasarkan BAST dan SK Penghapusan, pengelola/pengguna barang mengeliminasi aset tersebut dari neraca maupun dari daftar barang untuk kemudian membukukan Aset Tetap pengganti.

d. Penyusutan

Penyusutan adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu Aset Tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) selama masa manfaat aset yang bersangkutan. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat Aset Tetap dalam neraca dan beban penyusutan dalam laporan operasional. Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh Aset Tetap disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.

Aset Tetap Lainnya berupa hewan, tanaman, buku perpustakaan tidak dilakukan penyusutan secara periodik, melainkan diterapkan penghapusan pada saat Aset Tetap lainnya tersebut sudah tidak dapat digunakan atau mati. Untuk penyusutan atas Aset Tetap Renovasi dilakukan sesuai dengan umur ekonomis mana yang lebih pendek (*whichever is shorter*) antara masa manfaat aset dengan masa pinjaman/sewa.

Manfaat ekonomi atau potensi servis yang melekat pada suatu Aset Tetap pada prinsipnya dipakai/dikonsumsi oleh entitas melalui penggunaan aset tersebut. Namun demikian, faktor-faktor lainnya seperti aus karena pemakaian maupun faktor teknis lainnya yang mengakibatkan aset menjadi *idle* (tidak terpakai) seringkali mengakibatkan pengurangan manfaat ekonomi atau potensi servis yang diharapkan dari Aset Tetap tersebut. Konsekuensinya, faktor-faktor berikut perlu dipertimbangkan dalam menentukan umur manfaat suatu Aset Tetap:

- 1) Ekspektasi (harapan) pemakaian aset oleh entitas. Pengukuran pemakaian mengikuti ekspektasi kapasitas aset atau output fisik yang dihasilkan;
- 2) Ekspektasi tingkat keausan atau kerusakan aset tergantung pada faktor-faktor operasional seperti jumlah pemakaian dan program perbaikan dan pemeliharaan yang diadakan, dan perawatan dan perbaikan aset ketika tidak dipakai (*idle*);

- 3) Keausan teknis yang diakibatkan oleh perubahan atau kenaikan produksi atau dari perubahan permintaan pasar atas produk atau output servis dari aset tersebut;
- 4) Ketentuan hukum atau batasan sejenis lainnya atas pemakaian aset, seperti tanggal kadaluarsa.

Tanah dan bangunan merupakan aset yang terpisah dan mendapatkan perlakuan akuntansi secara terpisah pula, meskipun keduanya diperoleh pada saat yang sama. Tanah tidak mempunyai batasan umur dan karenanya tidak didepresiasi. Bangunan mempunyai batasan umur dan karenanya dilakukan depresiasi. Kenaikan nilai tanah dimana suatu bangunan berdiri tidak mempengaruhi penurunan masa manfaat bangunan tersebut.

Besaran aset yang dapat didepresiasi ditentukan setelah mengurangi nilai sisa (*residual value*) aset tersebut. Ketika nilai sisa Aset Tetap diperkirakan signifikan, estimasi nilai sisa tersebut dapat ditetapkan pada tanggal perolehan dan tidak mengalami kenaikan karena adanya perubahan nilai pada periode/tahun-tahun sesudahnya.

Penyusutan Aset Tetap dilakukan untuk:

- 1) menyajikan nilai Aset Tetap secara wajar sesuai dengan manfaat ekonomi aset dalam laporan keuangan;
- 2) mengetahui potensi BMN dengan memperkirakan sisa masa manfaat suatu BMN yang diharapkan masih dapat diperoleh dalam beberapa periode ke depan; dan
- 3) memberikan bentuk pendekatan yang lebih sistematis dan logis dalam menganggarkan belanja pemeliharaan atau belanja modal untuk mengganti atau menambah Aset Tetap yang sudah dimiliki.

Aset Tetap yang direklasifikasikan menjadi Aset Lainnya dalam neraca, misalnya berupa Aset Kemitraan Dengan Pihak Ketiga atau Aset *Idle*, maka disusutkan sebagaimana layaknya Aset Tetap.

Aset Tetap yang dinyatakan hilang berdasarkan dokumen sumber yang sah dan telah diusulkan kepada Pengelola Barang

penghapusannya dan Aset Tetap dalam kondisi rusak berat dan/atau usang yang telah diusulkan kepada Pengelola Barang penghapusannya, tidak disusutkan. Dalam hal Aset Tetap yang dinyatakan hilang dan sebelumnya telah diusulkan penghapusannya kepada Pengelola Barang di kemudian hari ditemukan kembali, maka terhadap Aset Tetap tersebut direklasifikasikan dari Daftar Barang Hilang ke akun Aset Tetap dan disusutkan kembali sebagaimana layaknya Aset Tetap.

Aset Tetap yang dalam kondisi rusak berat dan/atau usang yang telah diusulkan penghapusannya kepada Pengelola Barang, direklasifikasi ke dalam Daftar Barang Rusak Berat dan tidak dicantumkan dalam Laporan Barang Kuasa Pengguna, Laporan Keuangan Satuan Kerja, Laporan Barang Pengguna, Laporan Keuangan K/L, Laporan BMN dan LKPP serta diungkapkan dalam Catatan Ringkas Barang dan Catatan Atas Laporan Keuangan. Apabila Keputusan Penghapusan mengenai Aset Tetap yang rusak berat dan/atau usang telah diterbitkan oleh Pengguna Barang, maka aset tersebut dihapus dari Daftar Barang Rusak Berat.

Aset Tetap yang dinyatakan hilang berdasarkan dokumen sumber yang sah dan telah diusulkan kepada Pengelola Barang penghapusannya, direklasifikasi ke dalam Daftar Barang Hilang dan tidak dicantumkan dalam Laporan Barang Kuasa Pengguna, Laporan Keuangan Satuan Kerja, Laporan Barang Pengguna, Laporan Keuangan K/L, Laporan BMN dan LKPP serta diungkapkan dalam Catatan Ringkas Barang dan Catatan Atas Laporan Keuangan. Apabila Keputusan Penghapusan mengenai Aset Tetap yang hilang telah diterbitkan oleh Pengguna Barang, maka aset tersebut dihapus dari Daftar Barang Hilang.

Perubahan nilai Aset Tetap sebagai akibat penambahan atau pengurangan kualitas dan/atau nilai Aset Tetap, maka penambahan atau pengurangan tersebut diperhitungkan dalam nilai yang dapat disusutkan. Penambahan atau pengurangan kualitas dan/atau nilai

Aset Tetap meliputi penambahan dan pengurangan yang memenuhi kriteria sebagaimana diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintahan.

Dalam hal terjadi perubahan nilai Aset Tetap sebagai akibat koreksi nilai Aset Tetap yang disebabkan oleh kesalahan dalam pencantuman nilai yang diketahui di kemudian hari, maka penyusutan atas Aset Tetap tersebut perlu disesuaikan. Penyesuaian sebagaimana dimaksud meliputi penyesuaian atas nilai yang dapat disusutkan dan nilai akumulasi penyusutan. Penentuan nilai yang dapat disusutkan dilakukan untuk setiap unit Aset Tetap tanpa ada nilai residu. Nilai residu adalah nilai buku suatu Aset Tetap pada akhir masa manfaatnya. Nilai yang dapat disusutkan didasarkan pada nilai buku semesteran dan tahunan, kecuali untuk penyusutan pertama kali, didasarkan pada nilai buku akhir tahun pembukuan sebelum diberlakukannya penyusutan.

Metode penyusutan aset tetap yang diterapkan pemerintah untuk mengalokasikan nilai/besaran aset yang dapat didepresiasi (*depreciable amount*) secara sistematis sepanjang umur aset adalah metode garis lurus (*straight line method*). Metode garis lurus menetapkan tarif penyusutan untuk masing-masing periode dengan jumlah yang sama. Rumusan tersebut adalah:

$$\text{Penyusutan per periode} = \frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Masa manfaat}}$$

Di antara kebaikan dari dipilihnya metode garis lurus adalah bahwa perhitungannya mudah, sehingga penerapannya tidak akan mengganggu entitas akuntansi dalam perhitungan dan analisisnya.

e. Penghentian dan Pelepasan

Suatu Aset Tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau bila aset tetap secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada manfaat ekonomi masa yang akan datang. Aset Tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Aset Tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi

definisi Aset Tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

Dalam hal penghentian Aset Tetap merupakan akibat dari pemindahtanganan dengan cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku Aset Tetap yang bersangkutan habis disusutkan, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku Aset Tetap terkait diperlakukan sebagai pendapatan/beban dari kegiatan non operasional pada Laporan Operasional. Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan-LRA pada Laporan Realisasi Anggaran. Disamping itu, transaksi ini juga disajikan sebagai arus kas masuk/keluar dari aktifitas investasi pada Laporan Arus Kas.

f. Penilaian kembali

Penilaian kembali atau revaluasi aset tetap pada umumnya tidak diperkenankan karena Standar Akuntansi Pemerintahan menganut prinsip penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau pertukaran. Penyimpangan dari ketentuan ini mungkin dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional.

g. Penyusunan Neraca Awal

Untuk keperluan penyusunan neraca awal suatu entitas, biaya perolehan aset tetap yang digunakan adalah nilai wajar pada saat neraca awal tersebut. Untuk periode selanjutnya setelah tanggal penyajian neraca awal, atas perolehan aset tetap baru, suatu entitas menggunakan biaya perolehan atau nilai wajar bila biaya perolehan tidak ada.

E. Penyajian dan Pengungkapan

Penyajian Aset Tetap adalah berdasarkan biaya perolehan Aset Tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing-masing jenis Aset Tetap sebagai berikut:

Berikut adalah ilustrasi penyajian Aset Tetap pada neraca:

PEMERINTAH ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
.....	
.....	
ASET TETAP	
Tanah	xxx
Peralatan dan Mesin	xxx
Gedung dan Bangunan	xxx
Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx
Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx
Aset Tetap Lainnya	xxx
(Akumulasi Penyusutan Aset Tetap)	(xxx)
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

F. Ilustrasi Jurnal

- a. Pada saat perolehan/pembelian aset tetap, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
139111	Aset yang Belum Diregister	999.999	
218111	Utang yang Belum Diterima Tagihannya		999.999

Setelah aset tetap diregister, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
13xxxx	Aset Tetap	999.999	
139111	Aset yang Belum Diregister		999.999

Ketika membayar pembelian aset tetap, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
218111	Utang yang Belum Diterima Tagihannya	999.999	
53xxxx	Belanja Modal		999.999
53xxxx	Belanja Modal	999.999	
313111	Ditagihkan dari Entitas Lain		999.999

serta KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
53xxxx	Belanja Modal	999.999	
313111	Ditagihkan dari Entitas Lain		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal pengeluaran kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar AkruaI sesuai jurnal pengeluaran kas.

- b. Pada akhir periode pelaporan diperhitungkan penyusutan nilai aset tetap, maka KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar AkruaI dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
591xxx	Beban Penyusutan	999.999	
137xxx	Akumulasi Penyusutan		999.999

- c. Pada saat aset tetap dihentikan penggunaannya karena kondisi rusak berat, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar AkruaI dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
137xxx	Akumulasi Penyusutan	999.999	
13xxxx	Aset Tetap		999.999
16611x	Aset Lain-Lain K/L	999.999	
16912x	Akumulasi Penyusutan Aset Lain-lain K/L		999.999

G. Perlakuan Khusus

- a. Aset Bersejarah

Penyajian aset bersejarah (*heritage assets*) tidak disajikan di neraca tetapi diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Beberapa Aset Tetap dikelompokkan sebagai aset bersejarah dikarenakan kepentingan budaya, lingkungan, dan sejarah. Contoh dari aset bersejarah adalah bangunan bersejarah, monumen, tempat-tempat purbakala (*archaeological sites*) seperti candi, dan karya seni (*works of art*).

Beberapa karakteristik sebagai ciri khas suatu aset bersejarah:

- 1) Nilai kultural, lingkungan, pendidikan, dan sejarahnya tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar;
- 2) Peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual;
- 3) Tidak mudah untuk diganti dan nilainya akan terus meningkat selama waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun;
- 4) Sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya. Untuk beberapa kasus dapat mencapai ratusan tahun.

Biaya untuk perolehan, konstruksi, peningkatan, dan rekonstruksi atas aset bersejarah harus dibebankan sebagai belanja barang tahun terjadinya pengeluaran tersebut. Biaya tersebut termasuk seluruh biaya yang berlangsung untuk menjadikan aset bersejarah tersebut dalam kondisi dan lokasi yang ada pada periode berjalan.

Beberapa aset bersejarah juga memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, contoh bangunan bersejarah digunakan untuk ruang perkantoran. Dalam kasus tersebut, aset ini akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti Aset Tetap yang lain.

b. Reklasifikasi dan Koreksi

Aset Tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah secara permanen oleh pimpinan entitas dan tidak lagi memenuhi definisi Aset Tetap maka harus dipindahkan (direklasifikasi) ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya. Reklasifikasi Aset Tetap ke aset lainnya dapat dilakukan sepanjang waktu, tidak tergantung periode laporan.

Koreksi adalah tindakan pembetulan secara akuntansi yang dilakukan agar akun/pos yang tersaji dalam laporan keuangan menjadi sesuai dengan yang seharusnya. Koreksi Aset Tetap dilakukan dengan menambah atau mengurangi akun Aset Tetap yang bersangkutan.

Koreksi Aset Tetap dapat dilakukan kapan saja, pada saat ditemukan kesalahan dan tidak tergantung pada periode pelaporan dan waktu penyusunan laporan.

c. Lainnya

Peralatan militer, baik yang umum maupun khusus, adalah memenuhi definisi Aset Tetap dan harus diperlakukan prinsip-prinsip yang sama seperti Aset Tetap yang lain.

Biaya yang timbul atas penyelesaian sengketa tanah, seperti biaya pengadilan dan pengacara tidak dikapitalisasi sebagai biaya perolehan tanah. Dalam pelaksanaan konstruksi Aset Tetap secara swakelola adakalanya terdapat sisa material setelah Aset Tetap dimaksud selesai dibangun. Sisa material yang masih dapat digunakan disajikan dalam neraca dan dicatat sebagai persediaan. Namun demikian, pencatatan sebagai Persediaan dilakukan hanya apabila nilai aset yang tersisa material baik dari sisi jumlah/volume maupun dari sisi nilainya.

Soal Latihan

1. Aset tetap adalah...
 - a. Aset berwujud yang mempunyai masa manfaat kurang dari 12 (dua belas) bulan
 - b. Aset berwujud yang mempunyai masa manfaat kurang dari 6 (enam) bulan
 - c. Aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan
 - d. Aset berwujud yang mempunya masa manfaat lebih dari 6 (enam) bulan

2. Klasifikasi aset tetap adalah sebagai berikut, kecuali...
 - a. Tanah
 - b. Peralatan dan Mesin
 - c. Saham
 - d. Gedung dan Bangunan

3. Kriteria untuk dapat diakui sebagai Aset Tetap adalah, kecuali...
 - a. Berwujud
 - b. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan
 - c. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal
 - d. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk disewakan

4. Penghentian dan pelepasan dalam aset tetap adalah...
 - a. Suatu transaksi penghentian dari penggunaan aktif atau penghentian permanen suatu aset tetap
 - b. Suatu transaksi perolehan aset tetap sampai dengan aset tersebut dalam kondisi siap digunakan

- c. Suatu transaksi penurunan nilai Aset Tetap dikarenakan berkurangnya volume/nilai Aset Tetap tersebut atau dikarenakan penyusutan
 - d. Suatu transaksi peningkatan nilai Aset Tetap yang berakibat pada peningkatan masa manfaat, peningkatan efisiensi, peningkatan kapasitas, mutu produksi, dan kinerja dan/atau penurunan biaya pengoperasian
5. Aset Tetap pada prinsipnya dinilai dengan biaya...
- a. historis
 - b. perolehan
 - c. periodik
 - d. perpetual
6. Apabila biaya perolehan suatu aset adalah tanpa nilai atau tidak dapat diidentifikasi, maka nilai aset tetap
- a. Tidak didasarkan pada nilai apapun
 - b. Didasarkan pada nilai historis
 - c. Didasarkan pada nilai waktu saat belum terjadi perolehan
 - d. Didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan
7. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
- a. Penambahan;
 - b. Pelepasan;
 - c. Akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada;
 - d. Mutasi Aset Tetap lainnya.
8. Informasi penyusutan, meliputi:

- a. Nilai penyusutan;
 - b. Metode penyusutan yang digunakan;
 - c. Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
 - d. Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.
9. Informasi terkait pertukaran Aset Tetap (jika ada), meliputi:
- a. Pihak yang melakukan pertukaran Aset Tetap;
 - b. Jenis Aset Tetap yang diserahkan dan nilainya;
 - c. Jenis Aset Tetap yang diterima beserta nilainya; dan
 - d. Jumlah hibah selisih lebih dari pertukaran Aset Tetap.
10. Hal lain yang juga harus mengungkapkan:
- a. Eksistensi dan batasan hak milik atas Aset Tetap;
 - b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Aset Tetap;
 - c. Jumlah pengeluaran pada pos Aset Tetap dalam konstruksi; dan
 - d. Jumlah komitmen untuk akuisisi Aset Tetap.

BAB IX

KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET LAINNYA

Aset Lainnya adalah aset pemerintah selain aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan piutang jangka panjang.

Aset Lainnya antara lain:

- 1) Aset tidak berwujud;
- 2) Kemitraan dengan pihak ketiga;
- 3) Kas yang dibatasi penggunaannya;
- 4) Aset Lain-Lain.

A. Aset Tidak Berwujud

1. Definisi

Aset Tidak Berwujud didefinisikan sebagai aset non-moneter yang dapat diidentifikasi namun tidak mempunyai wujud fisik. Aset Tidak Berwujud merupakan bagian dari Aset Non lancar yang digunakan secara langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum yang memiliki kriteria sebagai berikut:

1. Aset non-moneter yang dapat diidentifikasi;
2. Dikendalikan oleh entitas pemerintah;
3. Mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

2. Jenis Aset Tidak Berwujud

a. *Goodwill*

Goodwill adalah kelebihan nilai yang diakui oleh suatu entitas akibat adanya pembelian kepentingan/saham di atas nilai buku. *Goodwill* dihitung berdasarkan selisih antara nilai entitas berdasarkan pengakuan dari suatu transaksi peralihan/penjualan kepentingan/saham dengan nilai buku kekayaan bersih perusahaan.

b. Hak Paten dan Hak Cipta

Hak Paten dan Hak Cipta diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan intelektual atau atas suatu pengetahuan teknis atau suatu karya yang dapat menghasilkan manfaat bagi entitas. Di samping itu, dengan adanya hak ini, entitas dapat mengendalikan pemanfaatan aset tersebut dan membatasi pihak lain yang tidak berhak untuk memanfaatkannya.

c. Royalti

Nilai manfaat ekonomi yang akan/dapat diterima atas kepemilikan hak cipta/hak paten/hak lainnya pada saat hak dimaksud akan dimanfaatkan oleh orang, instansi atau perusahaan lain.

d. Software

Software computer yang masuk dalam kategori Aset Tidak Berwujud adalah *software* yang bukan merupakan bagian tidak terpisahkan dari hardware komputer tertentu. Dengan kata lain, *software* yang dimaksud di sini adalah software yang dapat digunakan di komputer atau jenis hardware lainnya.

e. Lisensi

Lisensi adalah izin yang diberikan pemilik Hak Paten atau Hak Cipta yang diberikan kepada pihak lain berdasarkan perjanjian pemberian hak untuk menikmati manfaat ekonomi dari suatu Hak Kekayaan Intelektual yang diberi perlindungan dalam jangka waktu dan syarat tertentu.

f. Hasil Kajian/Penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang

Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial dimasa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Di antara bentuk hasil penelitian adalah peta digital yang dikembangkan oleh beberapa kementerian negara/lembaga.

g. Aset Tidak Berwujud Lainnya

Aset Tidak berwujud lainnya merupakan jenis aset tidak berwujud yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam jenis aset tidak berwujud yang ada.

3. Pengakuan

Untuk dapat diakui sebagai Aset Tidak Berwujud maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa aktivitas/kegiatan tersebut telah memenuhi:

- a. Definisi dari Aset Tidak Berwujud; dan
- b. Kriteria pengakuan.

Sesuatu dapat diakui sebagai Aset Tidak Berwujud jika memenuhi kriteria sebagai berikut:

- 1) Kemungkinan besar diperkirakan manfaat ekonomi di masa datang yang diharapkan atau jasa potensial yang diakibatkan dari Aset Tidak Berwujud tersebut akan mengalir kepada/dinikmati oleh entitas; dan
- 2) Biaya perolehan atau nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

4. Pengukuran

Aset Tidak Berwujud diukur dengan harga perolehan, yaitu harga yang harus dibayar entitas untuk memperoleh suatu Aset Tidak Berwujud hingga siap untuk digunakan dan Aset Tidak Berwujud tersebut mempunyai manfaat ekonomi yang diharapkan dimasa datang atau jasa potensial yang melekat pada aset tersebut akan mengalir masuk ke dalam entitas tersebut.

Terhadap Aset Tidak Berwujud dilakukan amortisasi, kecuali atas Aset Tidak Berwujud yang memiliki masa manfaat tidak terbatas. Namun demikian, perlu dipastikan benar-benar aset tersebut memiliki masa manfaat tidak terbatas atau sebaliknya masa manfaatnya masih dapat diestimasi khususnya terkait dengan saat dimana aset dimaksud tidak akan memiliki nilai lagi, misalnya karena adanya teknologi yang lebih baru atau yang lebih canggih. Amortisasi dapat dilakukan dengan berbagai metode seperti garis lurus, metode saldo menurun dan metode unit produksi.

Biaya untuk memperoleh Aset Tidak Berwujud dengan pembelian terdiri dari:

- a. Harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat;
- b. Setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan.

Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

- 1) Biaya staf yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
- 2) Biaya profesional yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
- 3) Biaya pengujian untuk menjamin aset tersebut dapat berfungsi secara baik.

Pengukuran Aset Tidak Berwujud yang diperoleh secara internal adalah:

- a. Aset Tidak Berwujud dari kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak memenuhi kriteria pengakuan.
- b. Pengeluaran atas aset tidak berwujud yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan Aset Tidak Berwujud di kemudian hari.
- c. Aset Tidak Berwujud yang dihasilkan dari pengembangan *software* komputer, maka pengeluaran yang dapat dikapitalisasi adalah pengeluaran tahap pengembangan aplikasi.

Aset yang memenuhi definisi dan syarat pengakuan aset tidak berwujud, namun biaya perolehannya tidak dapat ditelusuri disajikan sebesar nilai wajar.

5. Penghentian dan pelepasan

Aset Tidak Berwujud diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam mendukung kegiatan operasional pemerintah. Namun demikian, pada saatnya suatu Aset Tidak Berwujud harus dihentikan dari

penggunaannya. Beberapa keadaan dan alasan penghentian Aset Tidak Berwujud antara lain adalah penjualan, pertukaran, hibah, atau berakhirnya masa manfaat Aset Tidak Berwujud sehingga perlu diganti dengan yang baru.

Secara umum, penghentian Aset Tidak Berwujud dilakukan pada saat dilepaskan atau Aset Tidak Berwujud tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaannya. Pelepasan Aset Tidak Berwujud dilingkungan pemerintah lazim juga disebut sebagai pemindahtanganan.

Apabila suatu Aset Tidak Berwujud tidak dapat digunakan karena ketinggalan jaman, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi yang makin berkembang, rusak berat, atau masa kegunaannya telah berakhir, maka ATB tersebut hakekatnya tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan.

Apabila suatu Aset Tidak Berwujud dihentikan dari penggunaannya, baik karena dipindahtangankan maupun karena berakhirnya masa manfaat atau tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka pencatatan Aset Tidak Berwujud yang bersangkutan harus dikoreksi.

Dalam hal penghentian Aset Tidak Berwujud merupakan akibat dari pemindahtanganan dengan cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku Aset Tidak Berwujud yang bersangkutan habis diamortisasi, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku Aset Tidak Berwujud terkait diperlakukan sebagai pendapatan/beban dari kegiatan non operasional pada Laporan Operasional.

Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan dan dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran. Sedangkan kas dari penjualan Aset Tidak Berwujud dimaksud sebesar nilai bukunya dikelompokkan sebagai kas dari aktifitas investasi pada Laporan Arus Kas.

6. Penyajian dan Pengungkapan

ATB disajikan dalam neraca sebagai bagian dari “Aset Lainnya”. Hal-hal yang diungkapkan dalam Laporan Keuangan atas Aset Tidak Berwujud antara lain sebagai berikut:

- a. Masa manfaat dan metode amortisasi;
- b. Nilai tercatat bruto, jumlah amortisasi yang telah dilakukan dan nilai buku Aset Tidak Berwujud;
- c. Penambahan maupun penurunan nilai tercatat pada awal dan akhir periode, termasuk penghentian dan pelepasan Aset Tidak Berwujud.

B. Akuntansi Aset Kemitraan dengan Pihak Ketiga

1. Definisi

- a. Aset Kerjasama/Kemitraan adalah aset tetap yang dibangun atau digunakan untuk menyelenggarakan kegiatan kerjasama/kemitraan.
- b. Bangun, Kelola, Serah – BKS (*Build, Operate, Transfer* – BOT), adalah pemanfaatan tanah milik pemerintah oleh pihak lain dengan mendirikan bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya, kemudian didayagunakan oleh pihak lain tersebut dalam jangka waktu tertentu yang telah disepakati, untuk selanjutnya tanah beserta bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya, diserahkan kembali kepada pengelola barang setelah berakhirnya jangka waktu kerjasama BKS.
- c. Bangun, Serah, Kelola – BSK (*Build, Transfer, Operate* – BTO) adalah pemanfaatan tanah milik pemerintah oleh pihak lain dengan mendirikan bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya, dan setelah selesai pembangunannya diserahkan kepada pengelola barang untuk kemudian didayagunakan oleh pihak lain tersebut selama jangka waktu tertentu yang disepakati.
- d. Kerjasama Pemanfaatan (KSP) adalah pendayagunaan Barang Milik Negara oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan penerimaan Negara bukan pajak dan sumber pembiayaan lainnya.

- e. Masa kerjasama/kemitraan adalah jangka waktu dimana Pemerintah dan mitra kerjasama masih terikat dengan perjanjian kerjasama/kemitraan.

2. Jenis

- a. Tanah
- b. Gedung dan Bangunan dan/atau Sarana beserta seluruh fasilitasnya yang dibangun untuk pelaksanaan perjanjian kerjasama/kemitraan
- c. BMN selain Tanah dan Bangunan.

3. Pengakuan

- a. Aset Kerjasama/Kemitraan diakui pada saat terjadi perjanjian kerjasama/ kemitraan, yaitu dengan perubahan klasifikasi aset dari aset tetap menjadi aset kerjasama/kemitraan.
- b. Aset Kerjasama/Kemitraan berupa Gedung dan/atau sarana berikut fasilitasnya, dalam rangka kerja sama BSK, diakui pada saat pengadaan/pembangunan Gedung dan/atau Sarana berikut fasilitasnya selesai dan siap digunakan untuk digunakan/dioperasikan.
- c. Dalam rangka kerja sama pola BSK/BTO, harus diakui adanya Utang Kemitraan dengan Pihak Ketiga, yaitu sebesar nilai aset yang dibangun oleh mitra dan telah diserahkan kepada Pemerintah pada saat proses pembangunan selesai.
- d. Setelah masa perjanjian kerjasama berakhir, aset kerjasama/kemitraan harus diaudit oleh aparat pengawas fungsional sebelum diserahkan kepada Pengelola Barang dan/atau Pengguna Barang.
- e. Penyerahan kembali objek kerjasama beserta fasilitasnya kepada Pengelola Barang dilaksanakan setelah berakhirnya perjanjian dituangkan dalam berita acara serah terima barang.

- f. Setelah masa pemanfaatan berakhir, tanah serta bangunan dan fasilitas hasil kerjasama/ kemitraan ditetapkan status penggunaannya oleh Pengelola Barang.
- g. Klasifikasi aset hasil kerjasama/kemitraan berubah dari “Aset Lainnya” menjadi “Aset Tetap” sesuai jenisnya setelah berakhirnya perjanjian dan telah ditetapkan status penggunaannya oleh Pengelola Barang.

4. Pengukuran

- a. Aset yang diserahkan oleh Pemerintah untuk diusahakan dalam perjanjian kerjasama/kemitraan harus dicatat sebagai aset kerjasama/kemitraan sebesar nilai bersih yang tercatat pada saat perjanjian atau nilai wajar pada saat perjanjian, dipilih yang paling objektif atau paling berdaya uji.
- b. Dana yang ditanamkan Pemerintah dalam Kerjasama/Kemitraan dicatat sebagai penyertaan Kerjasama/Kemitraan. Di sisi lain, investor mencatat dana yang diterima ini sebagai kewajiban.
- c. Aset hasil kerjasama yang telah diserahkan kepada pemerintah setelah berakhirnya perjanjian dan telah ditetapkan status penggunaannya, dicatat sebesar nilai bersih yang tercatat atau sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diserahkan, dipilih yang paling objektif atau paling berdaya uji.

5. Penyajian dan Pengungkapan

- a. Aset kerjasama/kemitraan disajikan dalam neraca sebagai aset lainnya.
- b. Dalam hal sebagian dari luas aset kemitraan (tanah dan atau gedung/bangunan), sesuai perjanjian, digunakan untuk kegiatan operasional K/L, harus diungkapkan dalam CaLK.
- c. Aset kerjasama/kemitraan selain tanah harus dilakukan penyusutan selama masa kerja sama.

- d. Masa penyusutan aset kemitraan dalam rangka KSP melanjutkan masa penyusutan aset sebelum direklasifikasi menjadi aset kemitraan.
- e. Masa penyusutan aset kemitraan dalam rangka BSK adalah selama masa kerjasama.
- f. Sehubungan dengan Perjanjian Kerjasama/Kemitraan, pengungkapan berikut harus dibuat :
 - 1) Pihak-pihak yang terkait dalam perjanjian;
 - 2) Hak dan kewajiban masing-masing pihak dalam perjanjian;
 - 3) Ketentuan tentang perubahan perjanjian apabila ada;
 - 4) Ketentuan mengenai penyerahan aset kerjasama/kemitraan kepada pemerintah pada saat berakhirnya masa kerjasama;
 - 5) Ketentuan tentang kontribusi tetap yang harus dibayar/diseteror mitra kerjasama ke Rekening Kas Negara; dan
 - 6) Penghitungan atau penentuan hak bagi pendapatan/hasil kerjasama.
- g. Sehubungan dengan pengungkapan yang lazim untuk aset, pengungkapan berikut harus dibuat untuk aset kerjasama/kemitraan:
 - a) Klasifikasi aset yang membentuk aset kerjasama;
 - b) Penentuan biaya perolehan aset kerjasama/kemitraan; dan
 - c) Penentuan depresiasi/penyusutan aset kerjasama/kemitraan.
- h. Setelah aset diserahkan dan ditetapkan penggunaannya, aset hasil kerjasama disajikan dalam neraca dalam klasifikasi aset tetap.

C. Kas yang Dibatasi Penggunaannya

1. Definisi

Kas yang dibatasi penggunaannya adalah uang yang merupakan hak pemerintah, namun dibatasi penggunaannya atau yang terikat penggunaannya untuk membiayai kegiatan tertentu dalam waktu lebih

dari 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan sebagai akibat ketetapan/ keputusan baik dari pemerintah maupun dari pihak diluar pemerintah misalnya pengadilan ataupun pihak luar lainnya.

2. Jenis Kas yang Dibatasi Penggunaannya

Kas yang dibatasi penggunaannya atau kas yang terikat (*restricted cash*) pada suatu kegiatan tertentu dalam jangka waktu lebih dari 12 bulan memiliki jenis yang beragam, misalnya Dana Abadi Umat dan Dana Abadi Pendidikan.

3. Pengakuan

Pengakuan atas kas yang dibatasi penggunaannya diakui pada saat kas disisihkan atau ditempatkan pada suatu rekening tertentu yang dimaksudkan untuk membiayai suatu kegiatan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran.

4. Pengukuran

Kas yang dibatasi penggunaannya dicatat sebesar nilai nominal kas yang disisihkan atau ditempatkan pada suatu rekening tertentu yang dimaksudkan untuk membiayai suatu kegiatan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran.

5. Penyajian dan Pengungkapan

Kas yang dibatasi penggunaannya disajikan di dalam kelompok Aset Lainnya dan diungkapkan secara memadai di dalam CaLK. Hal-hal yang perlu diungkapkan antara lain adalah tujuan penyesihan dana, dasar hukum dilakukannya penyesihan, jenis kas yang dibatasi penggunaannya, dan informasi lainnya yang relevan dan dapat membantu pembaca laporan keuangan dalam menginterpretasi hasilnya.

D. Aset Lain-lain

1. Definisi

Aset Lain-lain digunakan untuk mencatat aset lainnya yang tidak dapat dikelompokkan dalam aset tidak berwujud, kas yang dibatasi penggunaannya dan kemitraan dengan pihak ketiga.

2. Jenis dan Pengakuan Aset Lain-lain

Aset tetap yang dimaksudkan untuk dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah direklasifikasi ke dalam Aset Lain-lain. Contoh: penghentian penggunaan aset tetap pemerintah dapat disebabkan karena rusak berat, usang, dan/atau aset tetap yang tidak digunakan karena sedang menunggu proses pemindahtanganan (proses penjualan, sewa beli, penghibahan, penyertaan modal). Selain itu aset lain-lain pada pemerintah pusat termasuk di dalamnya antara lain adalah aset eks Pertamina, aset Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS), dan aset PT Perusahaan Pengelolaan Aset (PT PPA).

3. Pengakuan

Pengakuan aset lain-lain diakui pada saat dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah dan direklasifikasikan ke dalam aset lain-lain

4. Pengukuran

Aset tetap yang dimaksudkan untuk dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah direklasifikasi ke dalam Aset Lain-lain menurut nilai tercatatnya. Aset lain – lain yang berasal dari reklasifikasi aset tetap disusutkan mengikuti kebijakan penyusutan aset tetap. Proses penghapusan terhadap aset lain – lain dilakukan paling lama 12 bulan sejak direklasifikasi kecuali ditentukan lain menurut ketentuan perundang-undangan.

5. Penyajian dan Pengungkapan

Aset Lain-lain disajikan di dalam kelompok Aset Lainnya dan diungkapkan secara memadai di dalam CaLK. Hal-hal yang perlu diungkapkan antara lain adalah faktor-faktor yang menyebabkan dilakukannya penghentian penggunaan, jenis aset tetap yang dihentikan penggunaannya, dan informasi lainnya yang relevan.

6. Ilustrasi Jurnal

1. Pada saat perolehan aset lainnya, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
139111	Aset yang Belum Diregister	999.999	
218111	Utang yang Belum Diterima Tagihannya		999.999

Setelah aset lainnya diregister, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
16xxxx	Aset Lainnya	999.999	
139111	Aset yang Belum Diregister		999.999

Apabila terjadi pembayaran atas perolehan aset lainnya, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
218111	Utang yang Belum Diterima Tagihannya	999.999	
5xxxxx	Belanja		999.999
5xxxxx	Belanja	999.999	
313111	Ditagihkan dari Entitas Lain		999.999

serta KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
5xxxxx	Belanja	999.999	
313111	Ditagihkan dari Entitas Lain		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal pengeluaran kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal pengeluaran kas.

Pada akhir periode pelaporan diperhitungkan penyusutan nilai aset lainnya yang berasal dari reklasifikasi aset tetap karena penghentian penggunaan aset tetap, maka KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
59xxxx	Beban Penyusutan Aset Lainnya	999.999	
16xxxx	Akumulasi Penyusutan Aset Lain-lain K/L		999.999

7. Perlakuan Khusus

Dalam pengakuan software komputer sebagai ATB, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan:

- a. Untuk software yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah dapat dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri atau oleh pihak ketiga.
- b. Software yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan hardware harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset secara umum.
- c. Software yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat oleh pemerintah maka software seperti ini harus dicatat sebagai persediaan.
- d. Apabila software yang dibeli oleh pemerintah untuk digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu hardware, maka software tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan hardware dan dikapitalisasi sebagai bagian dari hardware yang bersangkutan.

Soal Latihan

1. Aset lainnya adalah....
 - a. Aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan
 - b. Aset pemerintah selain aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan piutang jangka panjang
 - c. Aset milik swasta
 - d. Opsi (a), (b), dan (c) salah

2. Berikut ini adalah jenis-jenis Aset lainnya, kecuali...
 - a. Aset tidak berwujud
 - b. Kemitraan dengan pihak ketiga
 - c. Kas yang dibatasi penggunaannya
 - d. Opsi (a), (b), dan (c) benar

3. Kelebihan nilai yang diakui oleh suatu entitas akibat adanya pembelian kepentingan/saham di atas nilai buku disebut...
 - a. Hak Paten
 - b. Hak Cipta
 - c. Good Will
 - d. Royalti

4. Royalti adalah...
 - a. Nilai manfaat ekonomi yang akan/dapat diterima atas kepemilikan hak cipta/hak paten/hak lainnya pada saat hak dimaksud akan dimanfaatkan oleh orang, instansi, atau perusahaan lain
 - b. Izin yang diberikan pemilik Hak Paten atau Hak Cipta yang diberikan kepada pihak lain berdasarkan perjanjian pemberian hak untuk

menikmati manfaat ekonomi dari suatu Hak Kekayaan Intelektual yang diberi perlindungan dalam jangka waktu dan syarat tertentu

- c. Kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial di masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset.
 - d. Opsi (a), (b), dan (c) benar
5. Untuk dapat diakui sebagai Aset Tidak Berwujud maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa aktivitas/kegiatan tersebut telah memenuhi...
- a. Definisi dari Aset Tidak Berwujud
 - b. Kriteria Pengakuan
 - c. Opsi (a) dan (b) salah
 - d. Opsi (a) dan (b) benar

BAB X.

KEBIJAKAN AKUNTANSI KEWAJIBAN/UTANG

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban diklasifikasikan menjadi dua kelompok, yaitu kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang.

A. Kewajiban Jangka Pendek

1. Definisi Dan Pengakuan

Kewajiban Jangka Pendek adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah dan masa pembayaran/pelunasan diharapkan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

Secara umum dalam konteks pemerintahan, kewajiban jangka pendek dapat muncul antara lain karena:

- a. penggunaan sumber pembiayaan berupa pinjaman yang bersifat jangka pendek dari masyarakat dan lembaga keuangan;
- b. perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah;
- c. kewajiban kepada masyarakat luas dalam tempo kurang dari satu tahun yaitu kewajiban tunjangan, kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran pajak dari wajib pajak, atau kewajiban dengan pemberi jasa lainnya;
- d. kewajiban kepada entitas lainnya sebagai konsekuensi alokasi/realokasi pendapatan atau anggaran;
- e. kewajiban kepada lembaga internasional karena menjadi anggota yang harus memberikan iuran secara rutin dalam tempo kurang dari satu tahun.
- f. Kewajiban kepada wajib bayar PNPB yang timbul karena Pemerintah telah menerima uang dari wajib bayar namun Pemerintah belum dapat menyelenggarakan jasa/pelayanan kepada wajib bayar sampai dengan tanggal pelaporan.

2. Jenis-Jenis

Kewajiban Jangka Pendek terdiri-dari:

- a. Utang Transfer
- b. Utang Bunga
- c. Utang Pihak Ketiga
- d. Utang Perhitungan Pihak Ketiga
- e. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang
- f. Surat Perbendaharaan Negara
- g. Kewajiban Diestimasi
- h. Kewajiban Kontijensi
- i. Utang Jangka Pendek Lainnya, yang terdiri-dari:
 - 1) Pendapatan Diterima Di Muka
 - 2) Utang Biaya
 - 3) Kewajiban Pada Pihak Lain

3. Pengakuan

Secara umum, kewajiban diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai dengan pada saat tanggal pelaporan, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal. Kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima oleh pemerintah atau dikeluarkan oleh kreditur sesuai dengan kesepakatan, dan/atau pada saat kewajiban timbul.

4. Pengukuran

Secara umum, kewajiban jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal. Apabila kewajiban jangka pendek tersebut dalam bentuk mata uang asing maka harus dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.

5. Penyajian/Pengungkapan

Kewajiban Jangka Pendek harus disajikan dalam:

- a. Neraca
- b. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Berikut adalah ilustrasi penyajian Kewajiban Jangka Pendek pada neraca:

Pemerintah ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
ASET TETAP	
INVESTASI JANGKA PANJANG	
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	XXXX
Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXXX
Utang Bunga	XXXX
Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	XXXX
Pendapatan Diterima Dimuka	XXXX
Utang Belanja	XXXX
Utang Jangka Pendek Lainnya	XXXX
Jumlah Kewajiban Jangka Pendek	XXXX
KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	XXXXX
EKUITAS	

6. Ilustrasi Jurnal

- a. Pada saat utang jangka pendek diakui melalui penerimaan kas atas penerbitan surat utang jangka pendek, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
22xxxx	Kewajiban Jangka Pendek		999.999

Kemudian KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
71xxxx	Penerimaan Pembiayaan		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

- b. Pada saat utang jangka pendek diakui melalui Resume Tagihan atau Jurnal Penyesuaian Akhir Periode, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
5xxxxx	Belanja	999.999	
2xxxxx	Belanjayg msh hrs dibayar		999.999

- c. Pada saat mengakui bagian pendapatan diterima dimuka, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
4xxxxx	Pendapatan	999.999	
2xxxxx	Pendapatan ... Diterima di Muka		999.999

- d. Pada saat reklasifikasi utang jangka panjang, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
22xxxx	Kewajiban Jangka Panjang	999.999	
216xxx	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		999.999

7. Perlakuan Khusus

Kewajiban Jangka Pendek terdiri dari beberapa jenis atau klasifikasi utang. Masing-masing jenis utang tersebut memiliki karakteristik pengakuan, pengukuran dan pelaporan yang berbeda-beda. Penjelasan untuk perlakuan khusus dari masing-masing jenis Utang Jangka Pendek dijelaskan sebagai berikut:

a. Utang Transfer

Utang transfer merupakan kewajiban suatu entitas pelaporan untuk melakukan pembayaran kepada entitas lain sebagai akibat ketentuan peraturan perundang-undangan.

Utang transfer terdiri-dari:

1) Utang Transfer Dana Bagi Hasil (DBH)

Utang transfer DBH timbul karena ada kewajiban transfer pemerintah yang belum diselesaikan/dilunasi sampai dengan akhir periode pelaporan.

Berdasarkan peraturan perundang-undangan, jenis pendapatan yang harus dan/atau dapat dibagihasilkan antara lain terdiri dari:

- (1) Utang Transfer DBH Pajak;
- (2) Utang Transfer DBH SDA; dan
- (3) Kewajiban Transfer DBH Diestimasi.

Pengakuan

Utang transfer DBH Pajak dan DBH SDA diakui jika bagian pendapatan yang telah diterima belum dibagihasilkan seluruhnya, namun telah diketahui jumlah hak masing-masing entitas penerima. Kewajiban transfer diestimasi timbul pada saat penyaluran belum dilakukan karena belum diketahui jumlah hak masing-masing entitas penerima.

Pengukuran

Utang transfer DBH disajikan sebesar bagian pendapatan Pemerintah Daerah yang belum dibayarkan sampai dengan periode pelaporan.

2) Utang Transfer Selain DBH

Utang transfer selain DBH terjadi karena penundaan atau keterlambatan penyaluran. Penundaan dapat terjadi karena pengenaan sanksi berdasarkan peraturan perundang-undangan. Keterlambatan yang dapat menyebabkan timbulnya utang transfer adalah keterlambatan dari pihak yang menyalurkan. Misalnya terlambatnya rekomendasi dari unit teknis atas penyaluran Dana Otonomi Khusus.

Apabila terjadi keterlambatan pelaporan dari entitas penerima sesuai dengan peraturan perundang-undangan atau entitas penerima mendapatkan sanksi pemotongan dana transfer, maka atas kejadian tersebut tidak ada penyaluran tahap berikutnya, sehingga tidak diakui sebagai utang transfer.

Pengakuan

Utang transfer selain DBH diakui pada saat terjadi penundaan dan keterlambatan penyaluran kepada entitas penerima.

Pengukuran

Utang transfer selain DBH diakui sebesar jumlah yang seharusnya menjadi hak entitas penerima dikurangi dengan jumlah yang telah disalurkan.

b. Utang Bunga

Utang bunga adalah kewajiban pemerintah atas beban bunga utang yang belum dibayar sampai dengan akhir periode pelaporan.

Utang bunga, sebagai bagian dari kewajiban atas pokok utang berupa kewajiban bunga yang telah terjadi dan belum dibayar, pada dasarnya berakumulasi seiring dengan berjalannya waktu, tetapi

demi kepraktisan diakui pada setiap akhir periode pelaporan. Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk utang bunga adalah sebesar kewajiban bunga yang telah terjadi tetapi belum dibayar oleh pemerintah.

Pada Pinjaman Luar Negeri, besaran kewajiban tersebut dihitung berdasarkan persentase tingkat bunga pinjaman atas nominal pinjaman terutang selama periode terutang. Sedangkan untuk utang dalam bentuk SBN, besaran kewajiban dihitung berdasarkan persentase tingkat kupon atas nominal SBN terutang selama periode terutang.

Pengakuan

Utang bunga diakui :

- a) pada setiap akhir periode pelaporan sebagai bagian dari kewajiban yang berkaitan (Pinjaman dan SBN); dan
- b) pada saat penerbitan SBN yaitu bunga yang diterima di muka oleh pemerintah yang akan dibayar kembali secara penuh pada tanggal pembayaran bunga pertama (SBN).

Pengukuran

Utang bunga diakui sebesar nilai kewajiban bunga yang telah terjadi/jatuh tempo tetapi belum dibayarkan oleh pemerintah.

c. Utang kepada Pihak Ketiga

Utang kepada Pihak Ketiga merupakan kewajiban pemerintah terhadap pihak lain/pihak ketiga karena penyediaan barang dan/atau jasa ataupun karena adanya putusan pengadilan yang mewajibkan pemerintah untuk membayar sejumlah uang/kompensasi kepada pihak lain.

Pengakuan

Utang Pihak Ketiga diakui pada saat pemerintah telah menerima hak atas barang/jasa, termasuk barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya. Dalam hal kontrak pembangunan fasilitas atau

pengadaan peralatan, maka utang diakui pada saat sebagian/seluruh fasilitas atau peralatan tersebut telah diselesaikan sebagaimana dituangkan dalam berita acara kemajuan pekerjaan/serah terima, tetapi belum dibayar.

Pengukuran

Utang Pihak Ketiga diakui sebesar nilai nominal atas kewajiban entitas pemerintah terhadap barang/jasa yang belum dibayar sesuai kesepakatan atau perjanjian.

d. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)

Utang PFK merupakan utang pemerintah kepada pihak lain yang disebabkan kedudukan pemerintah sebagai pemotong pendapatan atau penerima iuran Askes, Taspen dan Taperum.

Potongan PFK tersebut seharusnya diserahkan kepada pihak lain (PT Taspen, PT Asabri, Bapertarum, dan PT Askes) sejumlah yang sama dengan jumlah yang dipungut/dipotong.

Pengakuan

Utang PFK diakui:

- a) pada saat dilakukan pemotongan oleh BUN atau diterima oleh BUN untuk PFK yang disetorkan oleh BUD; atau
- b) pada akhir periode pelaporan, saldo pungutan/potongan berupa PFK yang belum disetorkan kepada Pihak Lain dicatat pada periode laporan keuangan sebesar jumlah yang masih harus disetorkan.

Pengukuran

Nilai yang dicatat adalah sebesar kewajiban PFK yang sudah dipotong tetapi oleh BUN belum disetorkan kepada yang berkepentingan.

e. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah bagian dari Utang Jangka Panjang baik pinjaman dari dalam negeri maupun luar negeri

yang akan jatuh tempo dan diharapkan akan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah akhir periode pelaporan.

Pengakuan

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah akhir periode pelaporan pada setiap akhir periode akuntansi, kecuali bagian lancar utang jangka panjang yang akan didanai kembali.

Pengukuran

Nilai yang dicantumkan di neraca untuk bagian lancar utang jangka panjang adalah sebesar jumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah akhir periode pelaporan. Dalam kasus kewajiban jangka pendek yang terjadi karena *payable on demand*, nilai yang dicantumkan di neraca adalah sebesar saldo utang jangka panjang beserta denda dan kewajiban lainnya yang harus ditanggung oleh peminjam sesuai perjanjian.

Bagian Lancar Surat Berharga Negara (SBN) dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*), yaitu nilai nominal/par, ditambah premium atau dikurangi diskon yang belum diamortisasi, dan disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal SBN tersebut mencerminkan nilai yang masih terutang pada tanggal pelaporan dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo.

Premium/diskon diamortisasi sepanjang masa berlakunya SBN. Apabila SBN diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.

f. Utang Jangka Pendek Lainnya

a) Pendapatan Diterima Dimuka

Pendapatan Diterima Dimuka adalah kewajiban pemerintah yang timbul karena pemerintah telah menerima barang/jasa/uang, namun pemerintah belum menyerahkan barang/jasa kepada Pihak Ketiga.

Pengakuan

Pendapatan Diterima Dimuka diakui pada saat terdapat/timbul klaim pihak ketiga kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga tetapi belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah.

Pengukuran

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kas yang telah diterima tetapi sampai dengan akhir periode pelaporan seluruh atau sebagian barang/jasa belum diserahkan oleh pemerintah.

b) Utang Biaya

Utang biaya adalah utang pemerintah yang timbul karena entitas secara rutin mengikat kontrak pengadaan barang atau jasa dari pihak ketiga yang pembayarannya akan dilakukan setelah diterimanya barang/jasa tersebut. Utang biaya ini pada umumnya terjadi karena pihak ketiga melaksanakan penyediaan barang atau jasa di muka dan melakukan penagihan setelah diterimanya barang/jasa tersebut. Sebagai contoh, penyediaan barang/jasa berupa listrik, air PAM, telepon oleh masing-masing perusahaan untuk suatu bulan baru ditagih oleh yang bersangkutan kepada entitas selaku pelanggannya pada bulan atau bulan-bulan berikutnya.

Pengakuan

Utang biaya diakui pada saat diterimanya surat tagihan atau invoice dari Pihak Ketiga atas barang/jasa yang telah diterima oleh entitas atau sejumlah tagihan bulan terakhir sebelum berakhirnya tahun anggaran.

Pengukuran

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar biaya yang belum dibayar oleh pemerintah sampai dengan akhir periode pelaporan.

c) Kewajiban Pada Pihak Lain

Kewajiban Pada Pihak Lain adalah saldo dana yang berasal dari SPM LS kepada Bendahara Pengeluaran yang belum seluruhnya diserahkan kepada yang berhak pada akhir tahun.

Pengakuan

Kewajiban pada Pihak Lain diakui apabila pada akhir tahun masih terdapat dana yang berasal dari SPM LS kepada Bendahara Pengeluaran yang belum diserahkan kepada yang berhak.

Pengukuran

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar dana yang belum diserahkan kepada yang berhak.

g. Surat Perbendaharaan Negara (SPN)

SPN adalah surat berharga yang berupa surat pengakuan utang dalam mata uang Rupiah maupun valuta asing yang dijamin pembayaran bunga dan pokoknya oleh Negara Republik Indonesia, yang berjangka waktu sampai dengan 12 (dua belas) bulan dengan pembayaran bunga secara diskonto.

Yang dimaksud dengan pembayaran bunga secara diskonto adalah pembayaran atas bunga yang tercermin secara implisit di dalam selisih antara harga pada saat penerbitan dan nilai nominal yang diterima saat jatuh tempo.

Pengakuan

SPN diakui pada saat kewajiban timbul yaitu pada saat terjadi transaksi penjualan.

Pengukuran

SPN dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*), yaitu nilai nominal dikurangi diskon yang belum diamortisasi yang disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal SPN tersebut mencerminkan nilai yang masih terutang pada tanggal pelaporan dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo. Diskon diamortisasi sepanjang masa berlakunya SPN. Apabila SPN diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.

h. Kewajiban Diestimasi

Kewajiban Diestimasi adalah kewajiban yang waktu dan jumlahnya belum pasti. Ketidakpastian ini disebabkan karena proses bisnis dalam transaksi tersebut belum selesai namun disatu sisi entitas harus melaporkan kewajiban tersebut dalam neraca mengingat kewajiban tersebut pasti akan dibayarkan.

Pengakuan

Utang Estimasi diakui pada saat derajat kepastian atas kewajiban tersebut sangat besar sehingga berdasarkan azas konservatif harus dilaporkan.

Pengukuran

Kewajiban diestimasi hanya dapat disajikan apabila nilainya dapat diestimasikan secara handal.

Contoh Utang Diestimasi misalnya Utang Transfer Diestimasi. Utang Transfer yang diestimasi berkaitan dengan bagi hasil pendapatan kepada pemerintah daerah. Hal ini terjadi karena jenis pendapatan

yang harus dibagihasilkan tersebut sudah diketahui tetapi entitas yang berhak menerima belum dapat diketahui dengan pasti hingga tanggal laporan keuangan.

i. Kewajiban Kontijensi

Kewajiban kontijensi adalah kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadinya atau tidak terjadinya suatu peristiwa atau lebih pada masa datang yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali suatu entitas.

Pengakuan

Kewajiban kontijensi diakui pada saat tingkat kemungkinan arus keluar sumber daya besar (*probable*). Kewajiban ini tidak diakui apabila:

- a) Tidak terdapat kemungkinan besar (*not probable*) suatu entitas mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomis untuk menyelesaikan kewajibannya;
- b) Jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara handal.

Pengukuran

Kewajiban kontijensi tidak dapat diukur secara tepat. Maka untuk memperoleh nilai yang handal diperlukan pertimbangan professional oleh pihak yang berkompeten.

Penyajian dan Pengungkapan

Kewajiban kontijensi tidak disajikan pada neraca pemerintah, namun cukup diungkapkan dalam CaLK untuk setiap jenis kewajiban kontijensi pada akhir periode pelaporan. Pengungkapan tersebut meliputi:

- 1) Karakteristik kewajiban kontijensi;
- 2) Estimasi dari dampak financial yang diukur;
- 3) Indikasi tentang ketidakpastian yang terkait dengan jumlah atau waktu arus keluar sumber daya;
- 4) Kemungkinan penggantian oleh pihak ketiga.

B. Kewajiban Jangka Panjang

1. Definisi

Kewajiban Jangka Panjang adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

Secara umum dalam konteks pemerintahan, kewajiban jangka panjang dapat muncul antara lain karena:

- a. penggunaan sumber pembiayaan berupa pinjaman yang bersifat jangka panjang baik yang berasal dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintahan lain, maupun lembaga internasional;
- b. kewajiban dengan pemberi jasa yang penyelesaiannya melalui cicilan dengan jangka waktu lebih dari satu tahun;

2. Jenis-Jenis

Kewajiban Jangka Panjang terdiri-dari:

- a. Pinjaman Luar Negeri
- b. Pinjaman Dalam Negeri
- c. Utang Obligasi/Surat Utang Negara (SUN)
- d. Utang Surat Berharga Syariah Negara (SBSN)
- e. Utang Pembelian Cicilan
- f. Utang Jangka Panjang Lainnya

3. Pengakuan

Secara umum, kewajiban jangka panjang diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai dengan tanggal pelaporan, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal. Kewajiban diakui

pada saat dana pinjaman diterima oleh pemerintah atau dikeluarkan oleh kreditur sesuai dengan kesepakatan, dan/atau pada saat kewajiban timbul.

4. Pengukuran

Secara umum, kewajiban jangka panjang dicatat sebesar nilai nominal. Apabila kewajiban jangka panjang tersebut dalam bentuk mata uang asing maka harus dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.

5. Penyajian dan Pengungkapan

Utang jangka panjang pemerintah harus diungkapkan dalam neraca pada periode pelaporan dengan nilai yang handal. Untuk mendukung agar informasinya lebih lengkap dan bermanfaat bagi setiap pengguna laporan keuangan, selain disajikan dalam neraca maka harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Informasi yang harus disajikan dalam CaLK antara lain meliputi:

- a. Jumlah saldo kewajiban jangka panjang berdasarkan tipe pemberi pinjaman;
- b. Jumlah saldo utang pemerintah jangka panjang berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;
- c. Syarat-syarat dan konsekuensi perjanjian atas pembayaran utang jangka panjang tersebut.

Berikut adalah ilustrasi penyajian Kewajiban Jangka Panjang pada neraca:

Pemerintah ABC

NERACA

Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
ASET TETAP	

INVESTASI JANGKA PANJANG	
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	
KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	
Utang Luar Negeri	xxxx
Utang Dalam Negeri – Sektor Perbankan	xxxx
Utang Dalam Negeri – Obligasi	
Premium (Diskonto) Obligasi	xxxx
Utang Jangka Panjang Lainnya	xxxx
Jumlah Kewajiban Jangka Panjang	xxxx
EKUITAS	XXXXXX

6. Ilustrasi Jurnal

Pada saat utang jangka panjang diakui, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
22xxxx	Kewajiban Jangka Panjang		999.999

Kemudian KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
71xxxx	Penerimaan Pembiayaan		999.999

Kemudian BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

7. Perlakuan Khusus

Kewajiban Jangka Panjang terdiri dari berbagai jenis. Dari masing-masing jenis utang tersebut memiliki karakteristik pengakuan, pengukuran dan pelaporan yang berbeda-beda. Penjelasan untuk perlakuan khusus dari masing-masing jenis Utang Jangka Panjang dijelaskan sebagai berikut:

a. Pinjaman Luar Negeri

Pinjaman Luar Negeri adalah setiap penerimaan Negara baik dalam bentuk devisa atau devisa yang dirupiahkan, mata uang Rupiah, maupun dalam bentuk barang dan/atau jasa yang diperoleh dari pemberi pinjaman luar negeri yang harus dibayar kembali dengan persyaratan tertentu.

Pengakuan

Kewajiban Jangka Panjang diakui pada saat dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul. Dari berbagai macam mekanisme penarikan pinjaman luar negeri, pengakuan pinjaman luar negeri yang cara penarikannya dilakukan dengan pembukaan LC/Direct Payment/Reksus/Pembiayaan Pendahuluan/Penarikan Tunai diakui berdasarkan tanggal penarikan (*value date*) yang terdapat dalam dokumen NoD (dokumen yang dipersamakan) dari lender.

Dalam hal penarikan pinjaman dilakukan dengan cara Reksus maka penerimaan pembiayaan/kewajiban dilakukan pada saat perhitungan utang oleh lender sudah dimulai yaitu pada saat lender mentransfer dana ke *Initial Deposit* dan penambahan penarikan ketika *replenishment*.

Pengukuran

Utang dicatat sebesar nilai nominal. Utang dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah berdasarkan nilai tukar (kurs tengah Bank Sentral) pada akhir periode pelaporan.

Nilai nominal atas utang mencerminkan nilai utang pemerintah pada saat pertama kali transaksi berlangsung seperti nilai yang tertera pada lembar surat utang pemerintah. Aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran, perubahan penilaian dikarenakan perubahan kurs valuta asing, dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat utang tersebut.

b. Pinjaman Dalam Negeri

Pinjaman Dalam Negeri adalah pinjaman yang berasal dari dalam negeri dan diharapkan akan dibayar lebih dari dua belas bulan setelah akhir periode pelaporan.

Pinjaman Dalam Negeri yang diperoleh dari Pemberi Pinjaman Dalam Negeri harus dibayar kembali dengan persyaratan tertentu, sesuai dengan masa berlakunya. Pengadaan Pinjaman Dalam Negeri dilakukan dalam mata uang Rupiah yang dilakukan oleh Pemerintah, yang bersumber dari Pemerintah Daerah, Badan Usaha Milik Negara, dan Perusahaan Daerah, yang digunakan untuk membiayai Kegiatan tertentu.

Pinjaman Dalam Negeri dapat diteruskan pinjamkan kepada Penerima Penerusan Pinjaman Dalam Negeri yang harus dibayar kembali dengan ketentuan dan persyaratan tertentu. Penerima penerusan Pinjaman Dalam Negeri adalah Pemerintah Daerah atau BUMN/BUMD.

Perjanjian Pinjaman Dalam Negeri dituangkan dalam naskah perjanjian atau naskah lain yang dipersamakan yang memuat kesepakatan mengenai pinjaman dalam negeri antara Pemerintah dengan Pemberi Pinjaman Dalam Negeri.

Pengakuan

Pinjaman dalam negeri diakui pada saat dana diterima di RKUN dan/atau pada saat kewajiban timbul. Dari berbagai macam mekanisme penarikan pinjaman dalam negeri pengakuan pinjaman yang cara penarikannya dilakukan dengan pembukaan LC / *Direct*

Payment/ Rekening Khusus/ Pembiayaan Pendahuluan/ Penarikan Tunai diakui berdasarkan tanggal penarikan (*value date*) yang terdapat dalam dokumen NoD (*Notice of Disbursement*), atau dokumen yang dipersamakan, yang diterima dari lender.

Pengukuran

Jumlah utang yang tercantum dalam naskah perjanjian merupakan komitmen maksimum jumlah pendanaan yang disediakan oleh pemberi pinjaman. Penerima pinjaman belum tentu menarik seluruh jumlah pendanaan tersebut, sehingga jumlah yang dicantumkan dalam neraca untuk utang dalam negeri sektor perbankan adalah sebesar jumlah dana yang telah ditarik oleh penerima pinjaman.

c. Utang Obligasi/ SUN

Utang Obligasi/SUN adalah jenis Surat Utang Negara yang berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan dengan imbalan bunga tetap (*fixed rate/FR*) atau dengan imbalan bunga secara variabel (*variable rate/VR*).

Pengakuan

Utang Obligasi Negara diakui pada saat kewajiban timbul yaitu pada saat terjadi transaksi penjualan.

Pengukuran

Utang Obligasi Negara dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*), yaitu nilai nominal/par, ditambah premium atau dikurangi diskon yang belum diamortisasi dan disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal Utang Obligasi Negara tersebut mencerminkan nilai yang tertera pada lembar surat utang pemerintah dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo. Dalam hal utang obligasi yang pelunasannya diangsur/dipercepat, aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran, dan perubahan lainnya selain

perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat (*carrying amount*) utang tersebut.

Apabila surat utang obligasi dijual di bawah nilai par (dengan diskon), maupun di atas nilai par (dengan premium), maka nilai pokok utang tersebut adalah sebesar nilai nominalnya atau nilai jatuh temponya, sedangkan diskon atau premium dikapitalisasi untuk diamortisasi sepanjang masa berlakunya surat utang obligasi. Apabila surat utang obligasi diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.

d. Utang Surat Berharga Syariah Negara (SBSN)

SBSN adalah surat berharga negara yang diterbitkan berdasarkan prinsip syariah, sebagai bukti atas bagian penyertaan terhadap Aset SBSN, baik dalam mata uang Rupiah maupun dalam valuta asing.

Aset SBSN adalah objek pembiayaan SBSN dan/atau Barang Milik Negara yang memiliki nilai ekonomis, berupa tanah dan/atau bangunan maupun selain tanah dan/atau bangunan, yang dalam rangka penerbitan SBSN dijadikan sebagai dasar penerbitan SBSN.

SBSN dapat berupa:

- a. SBSN Ijarah, yang diterbitkan berdasarkan akad ijarah;
- b. SBSN Mudarabah, yang diterbitkan berdasarkan akad mudarabah;
- c. SBSN Musyarakah, yang diterbitkan berdasarkan akad musyarakah;
- d. SBSN Istishna', yang diterbitkan berdasarkan akad istishna';
- e. SBSN yang diterbitkan berdasarkan akad lainnya sepanjang tidak bertentangan dengan prinsip syariah; dan
- f. SBSN yang diterbitkan berdasarkan kombinasi dua atau lebih akad di atas.

Pengakuan

Utang SBSN diakui pada saat kewajiban timbul yaitu pada saat terjadi transaksi penjualan.

Pengukuran

SBSN dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*), yaitu nilai nominal/par, ditambah premium atau dikurangi diskon yang belum diamortisasi yang disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal SBSN tersebut mencerminkan nilai yang tertera pada ketentuan dan persyaratan SBSN dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo. Dalam hal SBSN yang pelunasannya diangsur/dipercepat, aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran, dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat (*carrying amount*) utang tersebut.

Apabila SBSN dijual di bawah nilai par (dengan diskon), maupun di atas nilai par (dengan premium), maka nilai pokok SBSN adalah sebesar nilai nominalnya atau nilai jatuh temponya, sedangkan diskon atau premium dikapitalisasi untuk diamortisasi sepanjang masa berlakunya SBSN. Apabila SBSN diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.

e. Utang Pembelian Cicilan

Utang Pembelian Cicilan adalah kewajiban yang timbul karena perolehan barang/jasa pemerintah yang dilakukan dengan membayar secara angsuran. Secara hukum, transaksi ini ditandai dengan penandatanganan suatu akta utang atau hipotek oleh pembeli yang menetapkan secara spesifik syarat-syarat pembayaran atau penyelesaian kewajiban. Transaksi pembelian secara angsuran/cicilan memiliki dua varian utama.

Pertama, perjanjian dengan menetapkan jumlah cicilan di masa depan dengan tingkat bunga tertentu. Kedua, perjanjian dengan menetapkan skema pembayaran secara angsuran per periode dengan besaran jumlah tetap mencakup pokok dan bunga yang tidak disebutkan secara eksplisit. Kesamaan pada kedua varian tersebut adalah bahwa tingkat bunga dikenakan terhadap sisa pokok utang yang belum dibayar.

Pelaksanaan transaksi pembelian pemerintah secara kredit yang melampaui tahun anggaran lebih rumit daripada yang dibayar tunai, karena di satu pihak akan menghadapi persoalan yang berhubungan dengan ketentuan pelaksanaan anggaran belanja, di lain pihak pelunasan kredit sekaligus atau cicilan akan dikenakan bunga eksplisit atau tersamar, yang pada gilirannya berkonsekuensi pada besaran harga pembelian.

Pengakuan

Utang pembelian cicilan, baik yang mengandung bunga secara eksplisit maupun bunga secara tersamar diakui ketika barang yang dibeli telah diserahkan kepada pembeli dan perjanjian utang telah mengikat para pihak secara legal, yaitu ketika perjanjian utang ditandatangani oleh pihak penjual yang sekaligus bertindak selaku kreditur dan pembeli yang juga menjadi debitur.

Pengukuran

Utang pembelian cicilan, baik yang bunganya dinyatakan secara eksplisit maupun bunganya disamarkan dalam bentuk cicilan anuitas, dicatat sebesar nilai nominal. Khusus mengenai utang cicilan anuitas, setiap pelunasan harus dipecah menjadi unsur pelunasan pokok utang dan pelunasan bunga. Dalam hal transaksi dalam mata uang asing maka kewajiban dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.

f. Utang Jangka Panjang Lainnya

Utang Jangka Panjang Lainnya adalah utang jangka panjang yang tidak termasuk pada kelompok Pinjaman Luar Negeri, Pinjaman Dalam Negeri, Utang Obligasi, dan Utang SBSN misalnya Utang Kemitraan.

Utang Kemitraan merupakan utang yang berkaitan dengan adanya kemitraan pemerintah dengan pihak ketiga dalam bentuk Bangun, Serah, Kelola (BSK). BSK merupakan pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya, kemudian menyerahkan aset yang dibangun tersebut kepada pemerintah untuk dikelola oleh mitra sesuai dengan tujuan pembangunan aset tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah disertai dengan pembayaran kepada investor sekaligus atau secara bagihasil.

Pengakuan

Utang Kemitraan dengan Pihak Ketiga timbul apabila aset diserahkan oleh pihak ketiga kepada pemerintah yang selanjutnya pemerintah membayar kepadainvestor secara angsuran atau secara bagi hasil pada saat penyerahan aset kemitraan.

Pengukuran

Utang Kemitraan disajikan sebesar dana yang dikeluarkan investor untuk membangun aset tersebut. Apabila pembayaran dilakukan dengan bagihasil, utang kemitraan disajikan sebesar dana yang dikeluarkan investor setelah dikurangi dengan nilai bagi hasil yang dibayarkan. Utang kemitraan diukur berdasarkan nilai yang disepakati dalam perjanjian kemitraan BSK sebesar nilai yang belum dibayar.

Selain beberapa hal di atas terdapat beberapa kondisi-kondisi tertentu yang menyebabkan terjadinya perbedaan perlakuan

akuntansi atas kewajiban. Untuk lebih jelasnya akan diuraikan sebagai berikut:

1) Penyelesaian Kewajiban Sebelum Jatuh Tempo

Untuk sekuritas yang diselesaikan sebelum jatuh tempo antara lain karena adanya fitur untuk ditarik oleh penerbit (*call feature*) dari sekuritas tersebut atau karena memenuhi persyaratan untuk penyelesaian oleh permintaan pemegangnya maka perbedaan antara harga perolehan kembali dan nilai tercatat netonya (*carrying amount*) harus diungkapkan pada CaLK.

2) Tunggakan

Jumlah tunggakan atas pinjaman pemerintah harus disajikan dalam bentuk Daftar Umur (*aging schedule*) Pembayaran kepada Kreditur pada CaLK sebagai bagian pengungkapan kewajiban.

3) Restrukturisasi Utang

Restrukturisasi utang melalui modifikasi persyaratan utang, debitur harus mencatat dampak restrukturisasi secara prospektif sejak restrukturisasi dilaksanakan dan tidak boleh mengubah nilai tercatat utang pada saat restrukturisasi kecuali jika nilai tercatat tersebut melebihi jumlah pembayaran kas masa depan yang ditetapkan dengan persyaratan baru. Informasi restrukturisasi ini harus diungkapkan pada CaLK sebagai bagian dari pengungkapan pos kewajiban terkait.

Apabila jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana ditetapkan dalam persyaratan baru termasuk pembayaran untuk bunga maupun untuk pokok utang lebih rendah dari nilai tercatat, maka debitur harus mengurangi nilai tercatat utang ke jumlah yang sama dengan jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana yang ditetapkan dalam persyaratan baru. Hal tersebut harus diungkapkan pada CaLK sebagai bagian dari pengungkapan pos kewajiban terkait.

Suatu entitas tidak boleh mengubah nilai tercatat utang sebagai akibat dari restrukturisasi utang yang menyangkut pembayaran kas masa depan yang tidak dapat ditentukan, selama pembayaran kas masa depan maksimum tidak melebihi nilai tercatat utang.

4) Penghapusan Utang

Penghapusan utang adalah penghapusan secara sukarela tagihan oleh kreditur kepada debitur baik sebagian maupun seluruhnya jumlah utang debitur dalam bentuk perjanjian formal diantara keduanya. Penghapusan utang dapat mengikuti ketentuan yang diatur dalam restrukturisasi utang di atas.

Informasi atas penghapusan utang harus disajikan dalam CaLK yang antara lain mengungkapkan jumlah perbedaan yang timbul sebagai akibat restrukturisasi kewajiban tersebut yang merupakan selisih lebih antara:

- a) Nilai tercatat utang yang diselesaikan (jumlah nominal dikurangi atau ditambah dengan bunga terutang dan premi, diskonto, biaya keuangan atau biaya penerbitan yang belum diamortisasi), dengan
- b) Nilai wajar aset yang dialihkan ke kreditur.

Soal Latihan

1. Definisi kewajiban dalam akuntansi adalah...
 - a. Aset yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah
 - b. Utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah
 - c. Pendapatan yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah
 - d. Piutang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah

2. Kewajiban diklasifikasikan menjadi dua kelompok, yaitu...
 - a. Kewajiban permanen dan kewajiban remanen
 - b. Kewajiban absolut dan kewajiban relatif
 - c. Kewajiban internal dan kewajiban eksternal
 - d. Kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang

3. Masa pembayaran/pelunasan jangka pendek paling lambat adalah...
 - a. 3 bulan
 - b. 6 bulan
 - c. 12 bulan
 - d. 15 bulan

4. Secara umum, kewajiban diakui jika...
 - a. Besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi tidak dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai dengan pada saat tanggal pelaporan

- b. Besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai dengan pada saat tanggal pelaporan
 - c. Besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi mungkin akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai dengan pada saat tanggal pelaporan
 - d. Kecil kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai dengan pada saat tanggal pelaporan
5. Utang pihak ketiga diakui pada saat...
- a. Pemerintah telah memberi hak atas barang/jasa, termasuk barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya
 - b. Pemerintah telah menerima hak atas barang/jasa, termasuk barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya
 - c. Pemerintah belum menerima hak atas barang/jasa, termasuk barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya
 - d. Pemerintah akan menerima hak atas barang/jasa, termasuk barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya

BAB XI

KEBIJAKAN AKUNTANSI EKUITAS

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah. Dalam Basis Akrua, pemerintah hanya menyajikan satu jenis pos ekuitas.

Saldo akhir ekuitas diperoleh dari perhitungan pada Laporan Perubahan Ekuitas. Ekuitas disajikan dalam Neraca, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Berikut adalah ilustrasi penyajian Ekuitas pada neraca:

Pemerintah ABC

NERACA

Per 31 Desember 20X1 dan 20X0

URAIAN	20X1	20X0
ASET		
ASET LANCAR		
ASET TETAP		
INVESTASI JANGKA PANJANG		
ASET LAINNYA		
KEWAJIBAN		
EKUITAS		
EKUITAS	xxxx	Xxxx
JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS	xxxx	Xxxx

Soal Latihan

1. Definisi ekuitas dalam akuntansi adalah...
 - a. Kekayaan bersih pemerintah yang merupakan jumlah dari aset dan kewajiban pemerintah
 - b. Kekayaan bruto pemerintah yang merupakan selisih dari aset dan kewajiban pemerintah
 - c. Kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih dari aset dan kewajiban pemerintah
 - d. Kekayaan bruto pemerintah yang merupakan jumlah dari aset dan kewajiban pemerintah
2. Jumlah pos ekuitas yang disajikan dalam akuntansi pemerintah basis akrual adalah...
 - a. Empat
 - b. Tiga
 - c. Dua
 - d. Satu
3. Saldo akhir ekuitas diperoleh dari perhitungan pada
 - a. Laporan Penambahan Ekuitas
 - b. Laporan Penurunan Ekuitas
 - c. Laporan Perubahan Ekuitas
 - d. Laporan Penetapan Ekuitas
4. Ekuitas disajikan ke dalam beberapa pos, kecuali...
 - a. Neraca
 - b. Laporan Perubahan Ekuitas
 - c. Catatan atas Laporan Keuangan
 - d. Laporan Hasil Audit

BAB XII

KEBIJAKAN AKUNTANSI PENDAPATAN

A. . Pendapatan-LO

1. Definisi dan Pengakuan

Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Hak pemerintah tersebut dapat diakui sebagai Pendapatan-LO apabila telah timbul hak pemerintah untuk menagih atas suatu pendapatan atau telah terdapat suatu realisasi pendapatan yang ditandai dengan adanya aliran masuk sumber daya ekonomi. Secara lebih rinci, pengaturan pengakuan atas Pendapatan-LO adalah sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO yang diperoleh berdasarkan peraturan perundang-undangan diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan yaitu pada saat diterbitkannya surat ketetapan oleh pejabat yang berwenang atau adanya dokumen sumber yang menunjukkan pemerintah memiliki hak untuk menagih pendapatan tersebut. Contoh dari pendapatan-LO ini adalah pada saat diterbitkannya surat ketetapan pajak oleh pejabat yang berwenang yang mempunyai kekuatan hukum mengikat dan harus dibayar oleh wajib pajak. Hal ini merupakan tagihan (piutang) bagi pemerintah dan utang bagi wajib pajak.
- b. Pendapatan-LO yang diperoleh sebagai imbalan atas suatu pelayanan yang telah selesai diberikan diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih imbalan yaitu setelah diserahterimkannya barang atau jasa dari pemerintah kepada pihak ketiga. Contoh dari pendapatan-LO ini adalah pendapatan yang diterima dari biaya pengurusan dokumen sipil/negara seperti SIM, STNK dan lain-lain.
- c. Pendapatan-LO yang diperoleh dari adanya aliran masuk sumber daya ekonomi, diakui pada saat diterimanya kas atau aset non kas

yang menjadi hak pemerintah tanpa terlebih dahulu adanya penagihan. Contoh dari pendapatan LO ini adalah pendapatan kas yang diterima dari pembayaran pajak penghasilan dan pembayaran bea masuk, cukai dan bea keluar dari wajib pajak berdasarkan prinsip *self assesment*.

Pendapatan-LO dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan pendapatan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (atau tidak setelah dikompensasikan dengan pengeluarannya).

Dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan-LO bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat di estimasi terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat dikecualikan. Contoh pengecualian asas bruto dalam hal ini adalah pendapatan migas dari Kontraktor Kontrak Kerjasama (KKKS).

i. Pengakuan Pendapatan-LO Berdasarkan Jenis Pendapatan

Entitas pemerintah menyajikan pendapatan-LO yang diklasifikasikan menurut jenis pendapatan. Pengaturan pengakuan pendapatan LO berdasarkan jenis pendapatan adalah sebagai berikut:

a) Pendapatan Perpajakan-LO

Pendapatan Perpajakan-LO adalah hak pemerintah pusat yang berasal dari pendapatan perpajakan yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Pajak pada dasarnya merupakan kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Ketentuan tentang perpajakan diatur secara khusus dalam berbagai peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO menyesuaikan dengan metode pemungutan pajak yang digunakan. Terdapat 2 (dua) metode yang digunakan untuk pemungutan pajak, yaitu melalui *self assessment* dan *official assessment*.

Sistem *self assesment* artinya masyarakat sendirilah yang harus aktif melaksanakan kewajiban pajak yang ditentukan peraturan perundang-undangan, tanpa harus ada inisiatif tindakan lebih dahulu dari otoritas perpajakan. Kewajiban tersebut meliputi mendaftarkan diri untuk mendapatkan nomor identitas perpajakan, menghitung sendiri jumlah kewajiban pajaknya, menyetor sendiri jumlah pajak tersebut ke tempat yang telah ditunjuk dan melaporkannya kepada otoritas perpajakan.

Sistem *Official Assesment* artinya elemen masyarakat baru akan melaksanakan kewajiban pajak setelah ditentukan dan dihitung lebih dahulu oleh pihak otoritas perpajakan.

Untuk dapat mencatat pendapatan perpajakan-LO, Pemerintah Pusat memetakan jenis-jenis pajak yang ada ke dalam metode pemungutan pajak yang digunakan. Mekanisme pencatatan Pendapatan Perpajakan LO berdasarkan metode pemungutan pajak mengikuti pengaturan sebagai berikut.

a) Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO dengan metode *Self Assessment*

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO yang dipungut dengan metode *self assessment* diakui pada saat realisasi kas diterima di kas negara tanpa terlebih dahulu pemerintah menerbitkan surat ketetapan. Dokumen sumber pencatatan pendapatan perpajakan-LO adalah bukti pembayaran yang telah dilakukan baik dengan menggunakan formulir maupun bukti transaksi lainnya yang telah mendapatkan validasi diterimanya setoran pada kas negara. Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dengan metode *self assessment* diakui pada saat pemberitahuan

pabean dan cukai atau dokumen pelengkap pabean mendapatkan nomor dan tanggal pendaftaran. Dokumen sumber pencatatan pendapatan perpajakan-LO adalah pemberitahuan pabean dan cukai atau dokumen pelengkap pabean yang telah mendapatkan nomor dan tanggal pendaftaran.

b) Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO dengan metode Official Assessment

Pendapatan Perpajakan LO yang dipungut dengan metode *official assessment* diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan dimaksud. Timbulnya hak menagih adalah pada saat otoritas perpajakan telah menerbitkan surat ketetapan yang mempunyai kekuatan hukum mengikat dan harus dibayar oleh wajib pajak sesuai ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku. Surat ketetapan tersebut menjadi dokumen sumber untuk mencatat pendapatan perpajakan LO.

Pengembalian yang sifatnya normal dan berulang (*recurring*) atas pendapatan perpajakan – LO pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode akuntansi pembayaran pengembalian.

b) Pendapatan Bukan Pajak-LO

Pendapatan Bukan Pajak-LO adalah hak pemerintah yang tidak berasal dari perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang – undangan yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

Pada pemerintah pusat, pendapatan bukan pajak-LO antara lain mencakup:

a) Pendapatan sumber daya alam

- b) Pendapatan bagian pemerintah atas laba BUMN
- c) Pendapatan negara bukan pajak lainnya
- d) Pendapatan BLU

Pengakuan Pendapatan Bukan Pajak-LO adalah pada saat terutangnya PNBP, yang menimbulkan hak tagih pemerintah kepada wajib bayar atas pendapatan bukan pajak.

PNBP dipungut, ditagih, dan ditatausahakan oleh instansi pengelola PNBP yang terdiri dari Kementerian/Lembaga dan Bendahara Umum Negara. Dalam melaksanakan pengelolaan PNBP, instansi pengelola PNBP dapat dibantu oleh mitra instansi pengelola PNBP yang melaksanakan sebagian fungsi pengelolaan PNBP, seperti dalam hal perhitungan, penyetoran dan penagihan PNBP.

Pengakuan PNBP sebagai Pendapatan PNBP-LO terkait dengan manfaat/benefit dan uang yang dibayarkan oleh wajib bayar. PNBP-LO diakui pada saat:

- b) Saat diterima pembayaran PNBP dari Wajib Bayar atas benefit/manfaat yang telah diperoleh Wajib Bayar atau sesuai ketentuan peraturan perundang - undangan; dan/atau
- c) Saat ditetapkan PNBP terutang melalui penetapan Instansi Pengelola PNBP maupun mitra Instansi Pengelola PNBP atas benefit/manfaat telah diterima oleh Wajib Bayar atau sesuai ketentuan peraturan perundang – undangan.

Terkait dengan pengakuan pendapatan PNBP-LO terdapat beberapa variasi transaksi sebagai berikut:

Kondisi I: *Cash on Delivery (COD)*

Kondisi dimana manfaat/benefit telah diterima oleh wajib bayar dan pembayaran PNBP telah diterima oleh Instansi Pengelola PNBP atau mitra Instansi Pengelola PNBP.

Kondisi ini paling sering dijumpai dalam transaksi PNBP. Wajib bayar terlebih dahulu membayar sejumlah uang (yang besarnya mengacu pada peraturan perundangan seperti PP dan PMK), sebelum menerima manfaat/benefit dari instansi pengelola PNBP dan tidak didahului dengan surat penagihan. Manfaat/benefit tersebut dapat berupa penyediaan barang, jasa, fasilitas atau bentuk kemanfaatan lainnya. Contoh transaksi COD antara lain pendapatan yang dipungut dari pelayanan SIM, STNK, paspor, akte nikah, sumbangan pendidikan untuk perguruan tinggi negeri. Karakteristik yang demikian hampir tidak memungkinkan timbulnya piutang PNBP. Selanjutnya, uang yang diterima oleh instansi pengelola PNBP disetorkan oleh Bendahara Penerimaan ke kas negara sesuai ketentuan yang berlaku.

Kondisi II: *Direct Transfer (DT)*

Kondisi dimana manfaat/benefit telah diterima oleh wajib bayar dan uang telah diterima di kas negara tanpa melalui Bendahara Penerimaan (*direct transfer*) tanpa melalui penetapan PNBP terutang/penagihan kepada wajib bayar. Pendapatan PNBP-LO diakui pada saat pembayaran PNBP diterima di kas negara.

Kondisi ini dijumpai dalam transaksi PNBP yang bersifat *self assessment*, yaitu Wajib bayar menghitung sendiri jumlah kewajiban PNBP dan membayarkan langsung ke kas negara tanpa melalui Bendahara Penerimaan, sebelum tanggal jatuh tempo. Contoh transaksi DT *self assessment* adalah pembayaran PNBP dari SDA non migas berupa pendapatan royalti batu bara.;

Kondisi III: *Accrued Revenue (AR)*

Kondisi dimana manfaat/benefit telah diterima oleh wajib bayar namun belum terdapat pembayaran uang oleh wajib bayar, sehingga PNBP terutang ditagihkan oleh instansi

pengelola PNB (K/L, BUN, atau mitra instansi pengelola PNB) melalui surat penetapan (*accrued revenue*). PNB-LO diakui pada saat ditetapkan PNB terutang oleh Instansi Pengelola PNB atau mitra Instansi Pengelola PNB.

Kondisi ini terjadi apabila:

- a. wajib bayar pada transaksi *self assessment* yang belum membayarkan hingga tanggal jatuh tempo sehingga instansi pengelola PNB atau mitra instansi pengelola PNB menerbitkan surat tagihan yang menetapkan PNB terutang berupa jumlah kewajiban pokok dan dapat pula ditambahkan dengan denda keterlambatan sesuai peraturan perundangan;
- b. wajib bayar pada transaksi *self assessment* telah membayarkan PNB namun melampaui tanggal jatuh tempo sehingga instansi pengelola PNB atau mitra instansi pengelola PNB menerbitkan surat tagihan yang menetapkan PNB terutang berupa denda keterlambatan sesuai peraturan perundangan;
- c. wajib bayar pada transaksi DT *self assessment* belum membayarkan seluruh kewajiban PNB terutang sehingga timbul PNB Kurang Bayar yang ditetapkan oleh instansi pengelola PNB berdasarkan hasil pemeriksaan oleh instansi pemeriksa.

Kondisi IV: *Unearned Revenue* (UR)

Kondisi dimana manfaat/benefit belum diterima oleh wajib bayar namun uang telah diterima di kas negara baik yang didahului dengan surat penetapan maupun tidak (*unearned revenue*). Meskipun pembayaran PNB telah diterima di kas negara, namun PNB-LO diakui pada saat telah benefit/manfaat telah diterima oleh wajib bayar atau berlalunya suatu periode manfaat/benefit tertentu. Uang yang diterima di kas negara pada awalnya diakui sebagai PNB-LO.

Pada tiap tanggal pelaporan, dilakukan penyesuaian sehingga PNBP-LO mencerminkan jumlah periode manfaat yang telah berlalu dan mengakui pendapatan diterima dimuka/ pendapatan ditangguhkan. Pendapatan ini merepresentasikan jumlah atau bagian manfaat yang belum diterima oleh wajib bayar.

Kondisi ini terjadi dalam transaksi:

- a. pembayaran ijin atas pemanfaatan sumber daya alam untuk suatu periode tertentu, biasanya satu tahun. Contoh transaksi ini adalah pembayaran PNBP oleh wajib bayar berupa ijin pemanfaatan frekuensi, ijin penangkapan ikan, provisi sumber daya hutan, dan lain-lain.
- b. Penyediaan barang/jasa dalam bentuk kontrak yang melibatkan transaksi pembayaran per termin.
- c. pembayaran dividen dimuka (interim) oleh BUMN atas dasar penetapan oleh Kementerian BUMN dan ditagihkan oleh Kementerian Keuangan;
- d. pembayaran dividen dimuka (interim) oleh perusahaan minoritas tanpa terlebih dahulu melalui penetapan RUPS;

Kondisi V: *Earning Process Revenue (EPR)*

Kondisi dimana manfaat/benefit telah diterima oleh wajib bayar, uang telah dibayarkan oleh wajib bayar melalui rekening antara namun belum diterima di kas negara (*earning process revenue*).

Kondisi ini terjadi dalam transaksi penerimaan negara yang membutuhkan *earning process* mengingat di dalam pembayaran wajib bayar masih terdapat kewajiban pemerintah yang harus dibayarkan kembali kepada wajib bayar sehingga perlu ditampung terlebih dahulu di dalam rekening antara. PNBP-LO diakui pada saat PNBP terutang ditetapkan oleh Instansi Pengelola PNBP atau mitra Instansi Pengelola PNBP.

Uang yang diterima di rekening antara diakui sebagai pendapatan ditangguhkan yang merupakan bagian dari kewajiban jangka pendek. Contoh transaksi ini adalah penerimaan migas dan panas bumi yang masih harus memperhitungkan kewajiban kontraktual pemerintah dan kewajiban lainnya sesuai peraturan perundang-undangan.

Kondisi VI: wajib Bayar tidak menerima manfaat/benefit

Kondisi dimana wajib bayar tidak menerima manfaat/benefit, namun karena ketentuan peraturan perundang-undangan wajib melakukan pembayaran kepada kas negara. Contohnya adalah pembayaran TP/TGR atau setoran denda/tilang.

c) Pendapatan Hibah-LO

Pendapatan Hibah-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah ekuitas yang berasal dari negara lain, organisasi internasional, pemerintah pusat, pemerintah daerah, perusahaan negara/daerah, individu, kelompok masyarakat, lembaga kemasyarakatan baik dalam bentuk uang, barang dan/atau jasa, yang tidak dimaksudkan untuk dibayar kembali oleh pemerintah kepada pemberi hibah dan manfaatnya dinikmati oleh pemerintah. Pendapatan hibah pada Laporan Operasional diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan hibah tersebut atau terdapat aliran masuk sumber daya ekonomi, mana yang lebih dahulu.

2. Pengukuran Pendapatan-LO

Pendapatan-LO diukur sebesar nilai bruto dan jumlah tersebut tidak boleh dikompensasikan dengan beban-beban yang ada.

Misalnya, pemerintah menerima pendapatan PBB dan harus mengeluarkan upah pungut. Atas penerimaan pendapatan PBB tersebut tidak boleh dikurangi dengan jumlah upah pungut tersebut. Contoh lain, untuk jenis pajak tertentu, Pemerintah memberikan kemudahan pembayaran pajak dengan berbagai metode pembayaran, seperti pembayaran melalui mekanisme perbankan yang

mengharuskan adanya beban administrasi perbankan yang harus dibayarkan oleh pemerintah. Dalam kasus-kasus seperti ini, maka jumlah beban pemerintah tersebut, upah pungut dan administrasi perbankan, tidak boleh mengurangi jumlah pendapatan dan harus diakui secara terpisah dalam laporan keuangan.

Dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan-LO bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat diestimasi terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat dikecualikan.

1) Pengukuran Pendapatan Perpajakan-LO

Pendapatan-LO Perpajakan diukur dengan nilai nominal yaitu nilai aliran masuk yang telah diterima oleh pemerintah untuk *self assessment* dan yang akan diterima pemerintah untuk *official assessment*.

Pendapatan-LO Perpajakan yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai diukur dengan nilai nominal yang akan diterima oleh pemerintah sebesar yang tercantum pada pemberitahuan pabean dan cukai, dokumen pelengkap pabean, dan surat penetapan/tagihan.

2) Pengukuran Pendapatan Bukan Pajak-LO.

Pendapatan Bukan Pajak-LO diukur melalui beberapa cara:

- i. Tarif nominal yang tertera dalam peraturan pemerintah tentang jenis dan tarif atas jenis pendapatan bukan pajak. Sebagian besar jenis pendapatan bukan pajak diukur dengan menggunakan tarif nominal dikalikan dengan kuantitas/volume/frekuensinya.
- ii. Jumlah nominal yang tertera dalam kontrak kerjasama dalam rangka perikatan. Pendapatan bukan pajak jenis ini umumnya diperoleh dalam bentuk penyelesaian pekerjaan jasa layanan teknologi.

- iii. Tarif PNBPN dengan menggunakan formula tertentu. PNBPN ini diukur dengan memasukkan variabel tertentu yang dimasukkan ke dalam formula yang tertera dalam peraturan pemerintah tentang jenis dan tarif pendapatan bukan pajak.
- iv. Perhitungan hak dan kewajiban antara pemerintah dan badan usaha. Pendapatan bukan pajak jenis ini diperoleh melalui pemanfaatan sumber daya alam baik migas maupun panas bumi. Pendapatan bukan pajak diukur berdasarkan *earning process* yang memperhitungkan hak pemerintah berupa setoran bagian pemerintah dengan kewajiban pemerintah yang harus dibayarkan kepada badan usaha dalam bentuk pembayaran perpajakan dan kewajiban kontraktual lainnya.

3) Pengukuran Pendapatan Hibah-LO

Pengukuran Pendapatan Hibah-LO adalah:

- i) Pendapatan hibah dalam bentuk kas dicatat sebesar nilai kas yang diterima;
- ii) Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang menyertakan nilai hibah dicatat sebesar nilai nominal pada saat terjadinya penerimaan hibah;
- iii) Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang tidak menyertakan nilai hibah, dilakukan penilaian dengan berdasarkan:
 - a). Menurut biayanya;
 - b). Menurut harga pasar; atau
 - c). Menurut perkiraan/taksiran harga wajar.

Apabila pengukuran atas pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang tidak menyertakan nilai hibah tidak dapat dilakukan, maka nilai hibah dalam bentuk barang/jasa cukup diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

3. Penyajian dan Pengungkapan

- a. Entitas pemerintah menyajikan pendapatan-LO yang diklasifikasikan menurut sumber pendapatan. Klasifikasi menurut sumber pendapatan untuk pemerintah pusat dikelompokkan berdasarkan pendapatan perpajakan, pendapatan bukan pajak, dan pendapatan hibah. Rincian lebih lanjut sumber pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.
- b. Pendapatan-LO disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila realisasi Pendapatan-LO dalam mata uang asing maka dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs transaksi Bank Sentral pada tanggal transaksi.
- c. Di samping disajikan pada Laporan Operasional, pendapatan-LO juga harus diungkapkan sedemikian rupa pada Catatan atas Laporan Keuangan sehingga dapat memberikan semua informasi yang relevan mengenai bentuk dari pendapatan-LO.

4. Ilustrasi Jurnal

- 1). Jurnal pada saat pendapatan LO diakui ketika terbit surat ketetapan atas pendapatan, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
115xxx	Piutang Jangka Pendek	999.999	
4xxxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah		999.999

Saat pelunasan piutang jangka pendek tersebut diterima kasnya, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
115xxx	Piutang		999.999

Dan KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
4xxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

- 2). Pada saat pendapatan LO langsung diterima kasnya atau pelunasan surat ketetapan bersamaan waktunya dengan terbit surat ketetapan, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
4xxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

5. Perlakuan Khusus

a. Koreksi Pendapatan-LO

Akuntansi untuk koreksi Pendapatan-LO diatur melalui pembukuan koreksi atas pendapatan-LO sebagai pengurang ekuitas pada periode ditemukannya koreksi tersebut.

Imbalan bunga atas keterlambatan pengembalian pendapatan perpajakan diperlakukan sebagai pengurang pendapatan tanpa memperhatikan tahun anggaran pengakuan pendapatan dimaksud.

b. Koreksi atas Pendapatan Perpajakan-LO yang mempengaruhi kas

Apabila berdasarkan pemeriksaan otoritas pajak terdapat kelebihan penghitungan pajak, maka perlu dilakukan pengembalian pendapatan perpajakan.

- c. Koreksi atas Pendapatan Perpajakan-LO yang tidak mempengaruhi kas

Apabila berdasarkan hasil keputusan otoritas pajak ataupun putusan atas upaya hukum yang diajukan oleh Wajib Pajak mengakibatkan koreksi atas nilai ketetapan pajak sebelumnya menjadi lebih kecil, maka perlu dilakukan koreksi atas pengakuan pendapatan perpajakan sebelumnya.

Dalam hal atas ketetapan pajak yang diajukan upaya hukum telah dilakukan pembayaran oleh Wajib Pajak sebelum terbitnya keputusan atau putusan upaya hukum dan selanjutnya keputusan atau putusan upaya hukum yang terbit mengakibatkan piutang pajak yang dibayar menjadi lebih kecil sehingga mengakibatkan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, maka perlu dicatat penyesuaian atas nilai piutang pajak dan pengembalian pendapatan perpajakan-LO.

B. Pendapatan-LRA

1. Definisi dan Pengakuan

Pendapatan-LRA adalah semua penerimaan rekening kas umum negara yang menambah Saldo Anggaran Lebih (SAL) dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali.

Pendapatan-LRA dicatat pada saat kas dari pendapatan tersebut diterima di rekening kas umum negara kecuali Pendapatan BLU. Pendapatan BLU diakui oleh pemerintah pada saat pendapatan tersebut dilaporkan atau disahkan oleh Bendahara Umum Negara.

2. Klasifikasi dan Jenis-jenis Pendapatan-LRA

Pendapatan LRA dibagi ke dalam klasifikasi sebagai berikut:

1) Pendapatan Perpajakan-LRA

Pendapatan Perpajakan-LRA adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang berasal dari perpajakan pusat yang diakui sebagai penambah SAL yang menjadi hak pemerintah dalam

periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

Pada pemerintah pusat, Pendapatan Perpajakan-LRA antara lain mencakup:

- i. Pendapatan Pajak Penghasilan
- ii. Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah
- iii. Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan
- iv. Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan
- v. Pendapatan Cukai
- vi. Pendapatan Bea Masuk
- vii. Pendapatan Bea Keluar
- viii. Pendapatan Pajak Lainnya

2) Pendapatan Negara Bukan Pajak

Pendapatan Negara Bukan Pajak adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang tidak berasal dari pendapatan pajak pusat dan/atau pendapatan hibah yang diakui sebagai penambah SAL yang menjadi hak pemerintah dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

Jenis Pendapatan Negara Bukan Pajak mencakup Pendapatan Negara Bukan Pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat.

Pada pemerintah pusat, Pendapatan Negara Bukan Pajak- LRA antara lain mencakup:

- i. Pendapatan SDA
- ii. Pendapatan Bagian Laba BUMN
- iii. Pendapatan Pendapatan PNBPN Lainnya
- iv. Pendapatan BLU

3) Pendapatan Hibah

Pendapatan Hibah adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang berasal dari hibah yang diterima pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah SAL yang menjadi hak pemerintah dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

3. Pengukuran

Pendapatan Perpajakan-LRA diukur dengan menggunakan nilai nominal kas yang masuk ke kas negara dari sumber pendapatan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat tanpa dikurangkan/dikompensasikan dengan belanja yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Pengecualian azas bruto dapat terjadi jika penerimaan kas dari pendapatan tersebut lebih mencerminkan aktivitas pihak lain dari pada pemerintah atau penerimaan kas tersebut berasal dari transaksi yang perputarannya cepat, volume transaksi banyak dan jangka waktunya singkat.

4. Penyajian

Pendapatan-LRA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas.

Pendapatan LRA disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila penerimaan kas atas pendapatan LRA dalam mata uang asing, maka penerimaan tersebut dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing tersebut menggunakan kurs pada tanggal transaksi.

5. Ilustrasi Jurnal

Pada saat pendapatan LRA diterima kasnya, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	

4xxxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah	999.999
---------	-----------------------------	---------

Kemudian Kuasa BUN menjurnal penerimaan kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal penerimaan kas.

6. Perlakuan Khusus

Untuk mendapatkan nilai Pendapatan-LRA yang benar, pemerintah sering melakukan koreksi atas Pendapatan LRA tersebut. Koreksi tersebut dapat diakibatkan kesalahan pencatatan atau pengembalian Pendapatan-LRA. Akuntansi untuk koreksi tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Pengembalian yang sifatnya normal dan berulang (*recurring*) atas pendapatan-LRA pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan.
- b. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas pendapatan-LRA yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode yang sama.
- c. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas pendapatan-LRA yang terjadi pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang ekuitas pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.

Soal Latihan

1. Kapankah Pendapatan-LO yang berdasarkan aliran masuk sumber daya ekonomi diakui?
 - a. Pada saat setelah diserahterimkannya barang atau jasa dari pemerintah kepada pihak ketiga.
 - b. Pada saat timbulnya hak untuk menagih imbalan.
 - c. Pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan dan diterbitkannya surat ketetapan oleh pejabat yang berwenang.
 - d. Pada saat diterimanya kas atau aset non kas yang menjadi hak pemerintah tanpa adanya penagihan terlebih dahulu.
 - e. Pada saat adanya dokumen sumber yang menunjukkan pemerintah memiliki hak untuk menagih pendapatannya.

2. Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO yang dipungut dengan metode *self assessment* diakui pada saat?
 - a. Pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan.
 - b. Pada saat realisasi kas diterima di kas negara.
 - c. Pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan tanpa terlebih dahulu pemerintah menerbitkan surat ketetapan.
 - d. Pada saat realisasi kas diterima di kas negara dan pemerintah telah terlebih dahulu menerbitkan surat ketetapan.
 - e. Pada saat realisasi kas diterima di kas negara tanpa terlebih dahulu pemerintah menerbitkan surat ketetapan.

3. Kapankah pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO dengan metode *Official Assessment* terjadi?
 - a. Pada saat realisasi kas diterima di kas negara.
 - b. Pada saat otoritas perpajakan telah menerbitkan surat ketetapan yang mempunyai kekuatan hukum mengikat dan harus dibayar oleh WP sesuai ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku.
 - c. Pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan tanpa terlebih dahulu pemerintah menerbitkan surat ketetapan.

- d. Pada saat realisasi kas diterima di kas negara tanpa terlebih dahulu pemerintah menerbitkan surat ketetapan.
 - e. Pada saat realisasi kas diterima di kas negara dan pemerintah telah terlebih dahulu menerbitkan surat ketetapan.
4. Di bawah ini yang bukan termasuk dalam Pendapatan Bukan Pajak-LO adalah
- a. Pendapatan Retribusi
 - b. Pendapatan bagian pemerintah atas laba BUMN
 - c. Pendapatan Badan Layanan Umum
 - d. Pendapatan Sumber Daya Alam
 - e. Pendapatan Negara bukan pajak lainnya
5. Kondisi pengakuan pendapatan PNBP-LO dimana manfaat/benefit telah diterima oleh wajib bayar, uang telah dibayarkan oleh wajib bayar melalui rekening antara namun belum diterima di kas negara adalah
- a. *Cash on Delivery (COD)*
 - b. *Direct Transfer (DT)*
 - c. *Accrued Revenue (AR)*
 - d. *Unearned Revenue (UR)*
 - e. *Earning Process Revenue (EPR)*
6. Pengukuran Pendapatan Hibah-LO tidak dapat dilakukan dengan cara
- a. Diukur sebesar nilai kas yang diterima apabila pendapatan hibah dalam bentuk kas.
 - b. Diukur sebesar nominal pada saat terjadinya penerimaan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang disertai nilai.
 - c. Diukur sebesar hasil penilaian menurut harga pasar atau biayanya apabila tidak disertai nilai.
 - d. Diukur dengan menggunakan tarif nominal dikalikan dengan kuantitas/volume/frekuensinya.
 - e. Diukur sebesar hasil penilaian menurut perkiraan harga wajar apabila tidak disertai nilai.

7. Semua penerimaan rekening kas umum Negara yang menambah Saldo Anggaran Lebih (SAL) dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali adalah definisi dari
- a. Pendapatan-LO
 - b. Penerimaan
 - c. Pendapatan-LRA
 - d. Pendapatan Hibah-LRA
 - e. Pendapatan Pajak-LRA

BAB XIII

KEBIJAKAN AKUNTANSI BEBAN, BELANJA DAN TRANSFER

A. Beban

1. Definisi

Beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa termasuk potensi pendapatan yang hilang, atau biaya yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode pelaporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran, konsumsi aset atau timbulnya kewajiban.

2. Jenis-jenis Beban

Beban diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (menurut jenis beban) yang meliputi:

- a. Beban Pegawai;
- b. Beban Barang dan Jasa;
- c. Beban Bunga;
- d. Beban Subsidi;
- e. Beban Hibah;
- f. Beban Bantuan Sosial;
- g. Beban Lain-lain/Tidak Terduga;
- h. Beban Murni Akrua; dan
- i. Beban Transfer.

3. Pengakuan

Beban diakui pada saat:

- 1) Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.

Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat terdapat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlalu waktu. Contohnya adalah penyisihan

piutang, penyusutan aset tetap, dan amortisasi aset tidak berwujud.

2) Terjadinya konsumsi aset.

Yang dimaksud dengan terjadinya konsumsi aset adalah saat terjadinya:

- i. pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban; dan/atau
- ii. konsumsi aset nonkas dalam kegiatan operasional pemerintah.

Contohnya adalah pembayaran gaji pegawai, pembayaran perjalanan dinas, pembayaran hibah, pembayaran subsidi, dan penggunaan persediaan.

3) Timbulnya kewajiban

Saat timbulnya kewajiban adalah saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain kepada Pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari Kas Umum Negara. Timbulnya kewajiban antara lain diakibatkan penerimaan manfaat ekonomi dari pihak lain yang belum dibayarkan atau akibat perjanjian dengan pihak lain atau karena ketentuan peraturan perundang – undangan. Contohnya adalah diterimanya tagihan rekening telepon dan rekening listrik yang belum dibayar pemerintah.

4. Pengukuran

a. Beban Pegawai

Beban pegawai dicatat sebesar nilai nominal yang terdapat dalam dokumen sumber seperti Dokumen Kepegawaian, Daftar Gaji, peraturan perundang-undangan, dan dokumen lain yang menjadi dasar pengeluaran Negara kepada pegawai dimaksud.

Koreksi dan Pengembalian

Koreksi beban pegawai yang terjadi pada periode yang sama terjadinya beban dimaksud dibukukan sebagai pengurang beban pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya,

koreksi beban pegawai dibukukan dalam pendapatan lain-lain (LO). Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan/pengurangan pada akun ekuitas.

b. Beban Barang dan Jasa

1) Beban Persediaan

Beban persediaan dicatat sebesar pemakaian persediaan. Pencatatan beban persediaan hanya dilakukan pada akhir periode akuntansi. Beban persediaan dihitung berdasarkan hasil inventarisasi fisik, yaitu dengan cara menghitung saldo awal persediaan ditambah pembelian atau perolehan persediaan dikurangi dengan saldo akhir persediaan berdasarkan hasil inventarisasi fisik yang untuk selanjutnya nilainya dikalikan nilai per unit sesuai dengan metode penilaian yang digunakan.

2) Beban Jasa, Pemeliharaan, dan Perjalanan Dinas

Beban jasa, pemeliharaan dan perjalanan dinas dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen tagihan dari Pihak Ketiga sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang telah mendapatkan persetujuan dari Kuasa Pengguna Anggaran/Pejabat Pembuat Komitmen.

Koreksi dan Pengembalian

Penerimaan kembali beban jasa, pemeliharaan dan perjalanan dinas yang telah dibayarkan dan terjadi pada periode terjadinya beban dibukukan sebagai pengurang beban yang bersangkutan pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi/penerimaan kembali beban jasa, pemeliharaan dan perjalanan dinas tersebut dibukukan sebagai pendapatan lain-lain. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan pada akun ekuitas.

c. Beban Bunga Utang

Pengukuran

Beban bunga dicatat sebesar nilai bunga yang telah terjadi atau jatuh tempo seiring dengan berjalannya waktu. Besaran beban bunga biasanya diukur sebagai besaran persentase tertentu atas pokok utang serta periode pembayaran bunga utang serta hal lain jika ada, sebagaimana dinyatakan dalam perjanjian pemberian utang yang telah disepakati sebelumnya. Pada prinsipnya metode pengukuran besaran pengenaan bunga biasanya tercakup pada pasal dalam naskah perjanjian pemberian pinjaman untuk mencegah *dispute*/perselisihan dikemudian hari.

Koreksi dan Pengembalian

Penerimaan kembali beban bunga yang telah dibayarkan pada periode beban dibukukan sebagai pengurang beban bunga pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi/penerimaan kembali beban bunga dibukukan dalam pendapatan lain-lain. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan/pengurangan pada akun ekuitas.

d. Beban Subsidi

Pengukuran

Pengukuran beban subsidi didasarkan pada nilai nominal sesuai dengan dokumen tagihan yang diajukan pihak ketiga yang telah mendapatkan persetujuan dari pejabat perbendaharaan.

Koreksi dan Pengembalian

Penerimaan kembali beban subsidi yang telah dibayarkan pada periode beban dibukukan sebagai pengurang beban subsidi pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi/penerimaan kembali beban subsidi dibukukan dalam pendapatan lain-lain (LO). Dalam hal mengakibatkan penambahan

beban dilakukan dengan pembetulan/pengurangan pada akun ekuitas.

e. Beban Hibah

Pengukuran

Beban hibah dalam bentuk uang dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam nota perjanjian hibah. Beban hibah dalam bentuk barang/jasa dicatat sebesar nilai wajar barang/jasa tersebut saat terjadinya transaksi.

Koreksi dan Pengembalian

Penerimaan kembali beban yang telah dibayarkan pada periode beban dibukukan sebagai pengurang beban hibah pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi/penerimaan kembali beban hibah dibukukan dalam pendapatan lain-lain. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan/pengurangan pada akun ekuitas.

f. Beban Bantuan Sosial

Pengukuran

Beban bantuan sosial dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen keputusan pemberian bantuan sosial berupa uang atau dokumen pengadaan barang/jasa oleh Pihak Ketiga.

Koreksi Dan Pengembalian

Penerimaan kembali beban yang telah dibayarkan pada periode beban dibukukan sebagai pengurang beban bantuan sosial pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi/penerimaan kembali beban bantuan sosial dibukukan dalam pendapatan lain-lain. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan/pengurangan pada akun ekuitas.

g. Beban Lain-Lain

Pengukuran

Beban lain-lain dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen tagihan yang tidak menghasilkan aset tetap/aset lainnya dan telah mendapatkan persetujuan Pejabat Perbendaharaan.

Koreksi Dan Pengembalian

Penerimaan kembali beban yang telah dibayarkan pada periode beban dibukukan sebagai pengurang beban lain-lain pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi/penerimaan kembali beban lain-lain dibukukan dalam pendapatan lain-lain. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan/pengurangan pada akun ekuitas.

h. Beban Murni Akrua

Beban murni akrual antara lain;

1) Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Pengakuan

Beban penyisihan piutang tak tertagih dilakukan dengan metode penyisihan piutang. Metode ini dilakukan dengan cara mengakui Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih.

Pengukuran

Nilai beban penyisihan piutang tak tertagih diukur dengan cara mengestimasi besarnya piutang yang kemungkinan tak tertagih sesuai ketentuan yang berlaku.

i. Beban Transfer

Pengukuran

Beban transfer diukur sebesar nilai nominal yang tercantum dalam dokumen sumber penetapan nilai transfer.

Koreksi Dan Pengembalian

Penerimaan kembali dan koreksi beban transfer yang telah dibayarkan pada periode beban dibukukan sebagai pengurang beban transfer pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi/penerimaan kembali beban transfer dibukukan sebagai pendapatan lain-lain. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan/pengurangan pada akun ekuitas.

5. Penyajian dan Pengungkapan

Beban disajikan dalam laporan operasional entitas akuntansi/pelaporan. Penjelasan secara sistematis mengenai rincian, analisis dan informasi lainnya yang bersifat material harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sehingga menghasilkan informasi yang andal dan relevan

Berikut adalah ilustrasi penyajian Beban pada Laporan Operasional:

PEMERINTAH ABC
LAPORAN OPERASIONAL
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN
31 DESEMBER 20X1

URAIAN	JUMLAH
KEGIATAN OPERASIONAL	
PENDAPATAN	
BEBAN	
Beban Pegawai	Xxxx
Beban Persediaan	Xxxx
Beban Jasa	Xxxx
Beban Pemeliharaan	Xxxx
Beban Perjalanan Dinas	Xxxx
Beban Bunga	Xxxx
Beban Subsidi	Xxxx
Beban Hibah	Xxxx
Beban Bantuan Sosial	Xxxx
Beban Penyusutan	Xxxx
Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	Xxxx
Beban Transfer	Xxxx
Beban Lain-lain	Xxxx

URAIAN	JUMLAH
Jumlah Beban	Xxxx
SURPLUS/DEFISIT	
KEGIATAN NON OPERASIONAL	
POS LUAR BIASA	
SURPLUS/DEFISIT - LO	

6. Ilustrasi Jurnal

Pada saat resume tagihan (SPP dan SPM) selain pengadaan barang modal/persediaan, beban diakui dan KPA menjurnal serta membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
5xxxxx	Beban	999.999	
21211x	Belanja pemerintah pusat yang masih harus dibayar		999.999

B. Belanja

1. Definisi dan Pengakuan

Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.

2. Jenis-Jenis

Berdasarkan klasifikasi ekonomi maka belanja dapat dibagi menjadi 8 jenis yaitu:

- a. Belanja Pegawai;
- b. Belanja Barang;
- c. Belanja Modal;
- d. Belanja Bunga Utang;
- e. Belanja Subsidi;

- f. Belanja Hibah;
- g. Belanja Bantuan Sosial; dan
- h. Belanja Lain-lain.

3. Pengakuan

Secara umum belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara atau pengesahan dari Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara.

Pengembalian belanja atas belanja tahun anggaran berjalan diakui sebagai pengurang belanja tahun anggaran berjalan. Sedangkan, pengembalian belanja atas belanja pada tahun anggaran sebelumnya diakui sebagai pendapatan lain-lain (LRA).

4. Pengukuran

Belanja diukur berdasarkan nilai nominal yang dikeluarkan dan tercantum dalam dokumen sumber pengeluaran yang sah untuk pengeluaran dari Kas Negara (SPM/SP2D) atau pengesahan oleh bendahara umum negara (SPHL/SP3) dan diukur berdasarkan azas bruto.

5. Penyajian dan Pengungkapan

Belanja disajikan dan diungkapkan dalam:

- a. Laporan Realisasi Anggaran sebagai pengeluaran negara;
- b. Laporan Arus Kas Keluar kategori Aktivitas Operasi;
- c. Laporan Arus Kas Keluar kategori Aktivitas Investasi;
- d. CaLK untuk memudahkan pengguna mendapatkan informasi.

6. Ilustrasi Jurnal

Pada saat resume tagihan (SPP dan SPM) selain pengadaan barang modal/persediaan diterbitkan SP2Dnya, belanja diakui dan KPA menjurnal serta membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
21211x	Belanja pemerintah pusat yang masih harus dibayar	999.999	
313111	Ditagihkan ke Entitas Lain		999.999

KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
5xxxxx	Belanja	999.999	
313111	Ditagihkan ke Entitas Lain		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal pengeluaran kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal pengeluaran kas.

7. Perlakuan Khusus

- a. Beban Persediaan tidak memperhitungkan persediaan yang diperoleh dari Belanja Barang yang akan diserahkan kepada masyarakat/PEMDA dan Persediaan yang diperoleh dari Belanja Bantuan Sosial berbentuk barang
- b. Hibah Aset Tetap yang dimiliki pemerintah yang sebelumnya dibeli dengan jenis belanja modal, maka ketika aset tetap tersebut diserahkan kepada masyarakat/pemda tidak dicatat sebagai belanja/beban hibah, melainkan dicatat sebagai beban dari kegiatan non operasional.

C. Transfer

1. Definisi

Transfer adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan, dana otonomi khusus dan dana penyesuaian serta dana bagi hasil milik pemerintah daerah.

Transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat.

2. Jenis-Jenis

Sesuai dengan sifatnya, terdapat dua kelompok transfer yaitu:

1. Transfer Dana Bagi Hasil (DBH).

Kelompok transfer ini mengacu pada hak daerah penghasil yang ditentukan oleh realisasi pendapatan yang diterima. Dana Bagi Hasil dibagikan kepada entitas yang berhak sesuai hasil realisasi pendapatan jenis tertentu yang diterima pemerintah dengan persentase tertentu berdasarkan peraturan perundang-undangan. Entitas yang berhak mendapatkan DBH ini adalah entitas yang menaungi wilayah tempat pendapatan dimaksud dihasilkan dalam hal pendapatan perpajakan dan retribusi serta entitas di sekitar wilayahnya untuk pendapatan yang berasal dari sumber daya alam.

2. Transfer yang dialokasikan dalam anggaran dan direalisasikan tanpa melihat realisasi pendapatan yang diterima entitas.

3. Pengakuan

Pengeluaran transfer diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Kas Negara atau pada saat terbitnya dokumen pengeluaran yang sah (SPM/SP2D).

4. Pengukuran

Pengukuran transfer keluar didasarkan pada nilai nominal yang tercantum dalam dokumen sumber pengeluaran yang sah untuk pengeluaran dari Kas Negara (SP2D). Terhadap pengeluaran transfer yang terdapat potongan maka pengakuan nilai transfer diakui sebesar nilai bruto.

Pengembalian Transfer

Pengembalian transfer keluar jika dilihat berdasarkan waktu kejadiannya dapat diperlakukan dalam dua jenis, yaitu:

- a. Pengembalian transfer keluar atas transfer keluar tahun anggaran berjalan, maka dibukukan sebagai pengurang transfer keluar pada tahun berjalan;
- b. Pengembalian transfer keluar atas transfer keluar tahun anggaran lalu, maka dibukukan sebagai penerimaan negara bukan pajak.

5. Penyajian dan Pengungkapan

Transfer keluar disajikan sebagai berikut:

- a. Laporan Realisasi Anggaran sebagai pengeluaran negara;
- b. Laporan Arus Kas yang dimasukkan dalam kategori Arus Kas Keluar dari Aktivitas Operasi;
- c. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

6. Ilustrasi Jurnal

- a. Pada saat transfer keluar, resume tagihan berdasarkan SPP/SPM KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
6xxxxx	Beban Transfer ke Daerah	999.999	
2121xx	Belanja yang Masih Harus Dibayar		999.999

Saat SP2D atas SPM tersebut terbit, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
2121xx	Belanja yang Masih Harus Dibayar	999.999	
313111	Ditagihkan ke Entitas Lain		999.999

Pada Buku Besar Kas KPA menjurnal dan membukukan dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
6xxxxx	Belanja Transfer ke Daerah	999.999	
313111	Ditagihkan ke Entitas Lain		999.999

Kemudian Kuasa BUN menjurnal pengeluaran kas dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual sesuai jurnal pengeluaran kas.

- b. Pada saat transfer keluar ditetapkan untuk dikembalikan ke Rekening Kas Umum Negara karena adanya perhitungan atas kelebihan pembayaran transfer keluar, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
115xxx	Piutang Jangka Pendek	999.999	
4xxxxx	Pendapatan Negara dan Hibah		999.999

Soal Latihan

1. Definisi beban dalam akuntansi adalah...
 - a. Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa termasuk potensi pendapatan yang hilang, atau biaya yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode pelaporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran, konsumsi aset atau timbulnya kewajiban
 - b. Kenaikan manfaat ekonomi atau potensi jasa termasuk potensi pendapatan yang hilang, atau biaya yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode pelaporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran, konsumsi aset atau timbulnya kewajiban
 - c. Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa termasuk potensi kewajiban yang hilang, atau pendapatan yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode pelaporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran, konsumsi aset atau timbulnya kewajiban
 - d. Kenaikan manfaat ekonomi atau potensi jasa termasuk potensi pendapatan yang timbul, atau aset yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode pelaporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran, konsumsi aset atau timbulnya kewajiban

2. Berikut ini adalah beberapa jenis beban, kecuali...
 - a. Beban Pegawai
 - b. Beban Barang dan Jasa
 - c. Beban subsidi
 - d. Beban Historis

3. Beban diakui pada saat...
 - a. Terjadi kenaikan manfaat ekonomi atau potensi jasa
 - b. Terjadi kondisi break-event point

- c. Terjadinya konsumsi aset
- d. Hilangnya kewajiban

4. Belanja memiliki definisi sebagai berikut...

- a. Setengah pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah
- b. Semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah
- c. Sisa pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah
- d. Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa termasuk potensi pendapatan yang hilang, atau biaya yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode pelaporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran

5. Definisi transfer adalah...

- a. Penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan, dana otonomi khusus, dan dana penyesuaian serta dana bagi hasil milik pemerintah daerah.
- b. Penerimaan yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
- c. Penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang tidak berasal dari pendapatan pajak pusat dan/atau pendapatan hibah yang diakui sebagai penambah SAL yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali.
- d. Jumlah uang yang akan diterima oleh pemerintah dan/atau hak pemerintah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat perjanjian, kewenangan pemerintah, berdasarkan petauran perundang-undangan yang berlaku.

BAB XIV

KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMBIAYAAN

1. Definisi

Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.

2. Jenis-Jenis

Jenis-jenis pembiayaan terdiri dari:

e. Penerimaan Pembiayaan

Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara yang perlu dibayar kembali yang antara lain berasal dari penerimaan pinjaman, penjualan obligasi pemerintah, hasil privatisasi perusahaan negara, penerimaan kembali pinjaman yang diberikan kepada pihak ketiga, penjualan investasi permanen lainnya, dan pencairan dana cadangan.

f. Pengeluaran Pembiayaan

Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran Rekening Kas Umum Negara yang akan diterima kembali yang antara lain berupa pemberian pinjaman kepada pihak ketiga, penyertaan modal pemerintah, pembayaran kembali pokok pinjaman dalam periode tahun anggaran tertentu, dan pembentukan dana cadangan.

3. Pengakuan

Penerimaan Pembiayaan diakui pada saat kas diterima pada Rekening Kas Umum Negara atau pada saat terjadi pengesahan penerimaan pembiayaan oleh Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara.

Sedangkan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara atau pada saat terjadi pengesahan pengeluaran pembiayaan oleh Bendahara Umum Negara/Kuasa bendahara Umum Negara.

4. Pengukuran

Penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dicatat sebesar nilai nominal. Apabila penerimaan dan pengeluaran pembiayaan tersebut dalam bentuk mata uang asing maka harus dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

Hal-hal yang diketahui dalam penggunaan kurs di penerimaan pembiayaan adalah :

- a. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang langsung digunakan untuk membayar dalam mata uang yang sama dibukukan dalam rupiah dengan kurs tengah;
- b. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang langsung untuk membayar transaksi dalam rupiah dibukukan dengan kurs transaksi dari BI/Bank Umum bersangkutan.
- c. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang sesuai dengan komitmennya dalam mata uang asing yang diterima dalam rekening milik Bendahara Umum Negara dibukukan dengan kurs tengah BI/Bank Umum bersangkutan;
- d. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang tidak sesuai dengan komitmennya yang diterima dalam rekening milik Bendahara Umum Negara dibukukan dengan kurs transaksi.

Sedangkan ketentuan yang terkait dengan penggunaan kurs di pengeluaran pembiayaan adalah :

- a. Dalam hal tersedia dana dalam mata uang asing yang sama dengan yang digunakan dalam transaksi, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dengan menjabarkannya ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

- b. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan dalam transaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan rupiah, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs transaksi, yaitu sebesar rupiah yang digunakan untuk memperoleh valuta asing tersebut.
- c. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan untuk bertransaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan mata uang asing lainnya, maka:
 - i. Transaksi mata uang asing ke mata uang asing lainnya dijabarkan dengan menggunakan kurs transaksi;
 - ii. Transaksi dalam mata uang asing lainnya tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

Penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).

5. Penyajian dan Pengungkapan

Penerimaan Pembiayaan dan Pengeluaran Pembiayaan disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Arus Kas (Aktivitas Investasi atau Aktivitas Pendanaan), serta diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Hal – hal terkait pembiayaan yang diungkapkan di CaLK antara lain:

- a. Informasi tentang rincian penerimaan pembiayaan;
- b. Informasi tentang rincian pengeluaran pembiayaan;
- c. Penjelasan mengenai selisih apabila nilai penerimaan/pengeluaran pembiayaan berbeda.

Berikut adalah ilustrasi penyajian transaksi pembiayaan pada LAK:

PEMERINTAH ABC
LAPORAN ARUS KAS

Untuk Periode yang Berakhir tanggal 31 Desember 20X1 dan 20X0

URAIAN	20X1	20X0
ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI		
ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI		
Arus Kas Masuk		
....		
Penerimaan dari Divestasi	xxxx	xxxx
Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	xxxx	xxxx
Jumlah Arus Masuk Kas	xxxx	xxxx
Arus Kas Keluar		
....		
Pengeluaran Penyertaan Modal Negara	xxxx	xxxx
Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	xxxx	xxxx
Jumlah Arus Keluar Kas	xxxx	xxxx
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi	xxxx	xxxx
ARUS KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN		
Arus Masuk Kas		
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Sektor Perbankan	xxxx	xxxx
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	xxxx	xxxx
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	xxxx	xxxx
Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	xxxx	xxxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Daerah	xxxx	xxxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxxx	xxxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada	xxxx	xxxx

URAIAN	20X1	20X0
Perusahaan Daerah		
Jumlah Arus Masuk Kas	xxxx	xxxx
Arus Keluar Kas		
Pembayaran Pokok Pinj. Dalam Negeri-Sektor Perbankan	xxxx	xxxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Obligasi	xxxx	xxxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lainnya	xxxx	xxxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	xxxx	xxxx
Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxxx	xxxx
Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxxx	xxxx
Jumlah Arus Keluar Kas	xxxx	xxxx
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan	xxxx	xxxx
ARUS KAS DARI AKTIVITAS TRANSITORIS		
Total Kenaikan (Penurunan) Kas		
Saldo Awal Kas di BUN & Bendahara Pengeluaran		
Saldo Akhir Kas di BUN & Bendahara Pengeluaran		
.....		
Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan		
Saldo Akhir Kas di		
SALDO AKHIR KAS		

6. Perlakuan Khusus

- (1) Penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus dimana Penerimaan NoD mendahului Penerimaan Kas.

Pengakuan penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus adalah pada saat diterimanya NoD dari lender dan dibukukan berdasarkan tanggal valuta NoD

Dalam hal NoD diterima lebih dulu daripada kas, maka perlakuannya adalah sebagai berikut:

Pada saat NoD diterima,

Buku Besar Kas

Kuasa BUN menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111511	Kas dalam Transito BUN	999.999	
313121	Diterima dari Entitas Lain		999.999

Kemudian KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
71xxxx	Penerimaan Pembiayaan		999.999

Buku Besar Akrua

Kuasa BUN

Kuasa BUN menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111511	Kas dalam Transito BUN	999.999	

313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999
--------	----------------------------	---------

KPA

Pada saat utang jangka panjang diakui, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
22xxxx	Kewajiban Jangka Panjang		999.999

Pada saat Kas diterima,

Buku Besar Kas

KUASA BUN

Kuasa BUN menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111xxx	Kas di Rekening Khusus dalam Rupiah/Valas	999.999	
111511	Kas dalam Transito BUN		999.999

Buku Besar Akrual

KUASA BUN

Kuasa BUN menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111xxx	Kas di Rekening Khusus dalam Rupiah/Valas	999.999	
111511	Kas dalam Transito BUN		999.999

Dalam hal terjadi selisih kurs akibat perbedaan tanggal NoD dengan Penerimaan Kasnya, maka Kuasa BUN mengakui adanya selisih

kurs (*unrealized*). Jurnal pengakuan selisih kurs dimaksud adalah sebagai berikut:

- Dalam hal pada saat kas diterima, nilai tukar rupiah melemah terhadap valas, maka diakui keuntungan selisih kurs (*unrealized*) dengan jurnal pada Buku Besar Kas dan buku Besar AkruaI sebagai berikut:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111xxx	Kas di Rekening Khusus dalam Rupiah/Valas	999.999	
311711	Selisih Kurs (<i>unrealized</i>)		999.999
111511	Kas dalam Transito BUN		999.999

- Dalam hal pada saat kas diterima, nilai tukar rupiah menguat terhadap valas, maka diakui kerugian selisih kurs (*unrealized*) dengan jurnal pada Buku Besar Kas dan buku Besar AkruaI sebagai berikut:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111xxx	Kas di Rekening Khusus dalam Rupiah/Valas	999.999	
311711	Selisih Kurs (<i>unrealized</i>)	999.999	
111511	Kas dalam Transito BUN		999.999

(2) Penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus (Penerimaan Kas mendahului Penerimaan NoD).

Pengakuan penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus dimana kas diterima sebelum diterimanya NoD adalah pada saat diterimanya NoD dari lender dan dibukukan berdasarkan tanggal valuta NoD. Namun, pengakuan penerimaan kas tersebut digunakan pasangan akun

Penerimaan Pembiayaan Ditangguhkan, dengan jurnal sebagai berikut:

Pada saat Kas diterima.

Kuasa BUN menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
111xxx	Kas di Rekening Khusus dalam Rupiah/Valas	999.999	
219981	Pembiayaan yang diterima RKUN yang ditangguhkan		999.999

Pada saat NoD diterima,

Buku Besar Kas

Kuasa BUN menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
219981	Pembiayaan yang diterima RKUN yang ditangguhkan	999.999	
313121	Diterima dari entitas lain		999.999

Kemudian KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
71xxxx	Penerimaan Pembiayaan		999.999

Buku Besar Akrual

Kuasa BUN

Kuasa BUN menjurnal dan membukukan di Buku Besar Kas dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
------	-------------	-------	--------

219981	Pembiayaan yang diterima RKUN yang ditangguhkan	999.999
--------	---	---------

313121	Diterima dari entitas lain	999.999
--------	----------------------------	---------

KPA

Pada saat utang jangka panjang diakui, KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar Akrual dengan jurnal:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
313121	Diterima dari Entitas Lain	999.999	
22xxxx	Kewajiban Jangka Panjang		999.999

Dalam hal terjadi selisih kurs akibat perbedaan tanggal NoD dengan Penerimaan Kasnya, maka Kuasa BUN mengakui adanya selisih kurs (*unrealized*). Jurnal pengakuan selisih kurs dimaksud adalah sebagai berikut:

- Dalam hal nilai tukar rupiah pada tanggal NoD lebih rendah dari pada nilai tukar rupiah pada saat penerimaan kas, maka diakui keuntungan selisih kurs (*unrealized*) dengan jurnal pada Buku Besar Kas dan buku Besar Akrual sebagai berikut:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
219981	Pembiayaan yang diterima RKUN yang ditangguhkan	999.999	
311711	Selisih Kurs (<i>unrealized</i>)		999.999
313121	Diterima dari entitas lain		999.999

- Dalam hal nilai tukar rupiah pada tanggal NoD lebih tinggi dari pada nilai tukar rupiah pada saat penerimaan kas, maka diakui kerugian selisih kurs (*unrealized*) dengan jurnal pada Buku Besar Kas dan buku Besar Akrual sebagai berikut:

Akun	Uraian Akun	Debit	Kredit
219981	Pembiayaan yang diterima RKUN	999.999	

yang ditangguhkan		
311711	Selisih Kurs (<i>unrealized</i>)	
313121	Diterima dari entitas lain	999.999

(3) Perlakuan khusus penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus (Penerimaan Kas mendahului Penerimaan NoD) pada akhir tahun anggaran diatur dalam peraturan tersendiri.

(4) Penerimaan pembiayaan atas obligasi yang diterbitkan dengan premium atau diskon.

Pada saat penerbitan obligasi, jumlah kas yang diterima dapat lebih besar atau lebih kecil dari nilai nominalnya. Dalam hal nilai kas yang diterima lebih besar dari pada nilai nominal obligasi maka diakui adanya premium. Sedangkan apabila nilai kas yang diterima lebih kecil dari pada nilai nominal obligasi maka diakui adanya diskon.

Penerimaan pembiayaan atas obligasi yang diterbitkan dengan premium atau diskon diakui sebesar jumlah kas yang diterima. Premium atau diskon disajikan di neraca dalam kelompok pos kewajiban.

Amortisasi atas premium dan diskon dilakukan secara periodik dan menggunakan metode garis lurus terhadap pembayaran bunga atau kupon atas obligasi tersebut.

Soal Latihan

1. Setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dimaksudkan untuk menutup deficit atau memanfaatkan surplus anggaran adalah pengertian dari
 - a. Pembiayaan
 - b. Pendapatan
 - c. Penerimaan
 - d. Belanja
 - e. Hibah

2. Yang bukan termasuk transaksi pengeluaran pembiayaan adalah
 - a. Pemberian pinjaman pada pihak ketiga
 - b. Penyertaan modal pemerintah
 - c. Penjualan investasi permanen lainnya
 - d. Pembentukan dana cadangan
 - e. Pembayaran kembali pokok pinjaman

3. Dalam pengukuran penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam mata uang asing, maka harus dijabarkan dalam
 - a. Kurs Jual
 - b. Kurs Beli
 - c. Kurs Transaksi
 - d. Kurs Tengah BI
 - e. Kurs Pajak

BAB XV

KEBIJAKAN AKUNTANSI SiLPA/SiKPA/SAL

SiLPA/SiKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan LRA dan belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBN selama satu periode pelaporan.

SAL adalah gunggung saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan.

SiLPA/SiKPA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Sedangkan SAL disajikan pada Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. SAL dipengaruhi oleh SiLPA/SiKPA dan koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih hanya dilaporkan pada Laporan Konsolidasian BUN dan LKPP.

Transaksi-transaksi yang mengoreksi SiLPA/SiKPA antara lain:

- b. Pengembalian pendapatan tahun anggaran sebelumnya yang bersifat *non - recurring*.
- c. Selisih kurs terealisasi atas kas di Bendahara Umum Negara (BUN) dan kas di bendahara pengeluaran (dalam bentuk valas).
- d. Koreksi pengembalian penerimaan pembiayaan tahun anggaran sebelumnya.

Transaksi-transaksi yang mengoreksi SAL antara lain adalah koreksi kesalahan saldo Kas di BUN, Kas di KPPN, Kas di BLU , Kas di Bendahara Pengeluaran dan Kas Hibah Langsung yang telah disahkan tahun anggaran sebelumnya.

Soal Latihan

1. Di bawah ini adalah transaksi yang dapat mengoreksi SAL antara lain, kecuali
 - a. Kesalahan saldo Kas di BUN.
 - b. Kesalahan saldo Kas di KPPN.
 - c. Kesalahan saldo Kas di BLU.
 - d. Kesalahan saldo Kas di Bendahara Pengeluaran.
 - e. Selisih kurs terealisasi atas Kas di BUN dan Kas di Bendahara Pengeluaran.

2. Di bawah ini adalah transaksi yang dapat mengoreksi SiLPA/SiKPA antara lain, kecuali
 - a. Selisih kurs terealisasi atas Kas di BUN dan Kas di Bendahara Pengeluaran.
 - b. Kesalahan saldo Kas Hibah Langsung.
 - c. Pengembalian pendapatan tahun anggaran sebelumnya yang bersifat non – recurring.
 - d. Koreksi pengembalian penerimaan pembiayaan tahun anggaran sebelumnya.

3. Laporan perubahan Saldo Anggaran Lebih dapat kita temui dalam
 - a. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
 - b. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
 - c. Laporan Konsolidasi Bendahara Umum Negara
 - d. Laporan Konsolidasi BUN dan LKPP
 - e. Laporan Konsolidasi Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah

BAB XVI

KEBIJAKAN AKUNTANSI TRANSITORIS

1. Definisi

Transaksi Transitoris (non anggaran) adalah transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, belanja, dan pembiayaan pemerintah.

2. Jenis-jenis

Transaksi non anggaran/transitoris dapat diklasifikasikan menjadi empat yaitu:

a. Transaksi transitio

Transaksi transitio adalah transfer uang baik pemberian atau penerimaan kembali uang persediaan kepada/ dari bendahara pengeluaran.

b. Transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)

Transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK) adalah transaksi kas yang berasal dari potongan langsung gaji pokok dan tunjangan keluarga pegawai negeri/pejabat negara, dan iuran asuransi kesehatan yang disetor oleh pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota, serta tabungan perumahan Pegawai Negeri Sipil Pusat/Daerah untuk disalurkan/dikembalikan kepada Pihak Ketiga.

c. Transaksi pemindahbukuan dan kiriman uang

Transaksi pemindahbukuan/kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar rekening Bendahara Umum Negara. Dalam hal terjadi pemindahbukuan antar rekening dari rekening valas ke rekening rupiah atau rekening valas lainnya maka perlu diakui adanya selisih kurs terealisasi. Selisih kurs terealisasi tersebut dilaporkan dalam LRA dan Laporan Operasional.

d. Transaksi koreksi kesalahan pemindahbukuan pada Rekening BUN

Transaksi koreksi kesalahan pemindahbukuan pada Rekening BUN merupakan transaksi antara rekening BUN dengan rekening pihak ketiga yang disebabkan karena kesalahan pemindahbukuan.

Transaksi transitoris disajikan dalam Laporan Arus Kas sebagai Aktivitas Transitoris dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Hal-hal yang diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) antara lain:

- a. Rincian jenis transaksi transitoris;
- b. Pengaruh transaksi transitoris terhadap aset atau kewajiban.

Soal Latihan

1. Definisi dari Transaksi Transitoris (non anggaran) yang paling benar adalah
 - a. Transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas neto yang tidak mempengaruhi pendapatan, belanja dan pembiayaan pemerintah.
 - b. Transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan belanja dan pembiayaan pemerintah.
 - c. Transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan pemerintah.
 - d. Transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas neto yang tidak mempengaruhi belanja pemerintah.
 - e. Transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pembiayaan pemerintah.

2. Jenis- jenis transaksi non anggaran terdiri dari
 - a. Transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
 - b. Transaksi pemindahbukuan dan kiriman uang
 - c. Transaksi koreksi kesalahan pemindahbukuan pada Rekening BUN
 - d. Opsi (b) dan (c) benar
 - e. Opsi (a), (b) dan (c) benar

3. Selisih kurs yang terealisasi dalam hal pemindahbukuan antar rekening dalam transaksi transitoris pemindahbukuan dan kiriman uang dilaporkan dalam
 - a. LRA
 - b. LO
 - c. LRA dan LO
 - d. Neraca dan LRA
 - e. Neraca dan LO

4. Hal-hal yang diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) antara lain...
- a. Rincian jenis transaksi operasional dan pengaruh transaksi transitoris terhadap pendapatan
 - b. Rincian jenis transaksi transitoris dan pengaruh transaksi operasional terhadap kewajiban
 - c. Rincian jenis transaksi transitoris dan pengaruh transaksi transitoris terhadap aset atau kewajiban
 - d. Rincian jenis transaksi ekuitas dan pengaruh transaksi ekuitas terhadap ekuitas
 - e. Opsi (a), (b), (c), dan (d) salah

BAB XVII

KESIMPULAN DAN PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan materi pada bab-bab di atas, dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa dalam rangka persiapan implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual secara penuh yang harus dilaksanakan mulai tahun 2015, Pemerintah melalui KSAP telah melakukan penyesuaian terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang dituangkan dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010, menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005 yang berbasis kas menuju akrual.

Selanjutnya, untuk memberikan pedoman teknis dan metode/prosedur yang lebih detail kepada entitas akuntansi dan entitas pelaporan pada pemerintah pusat dalam menyusun laporan keuangan yang berkualitas, ditetapkanlah kebijakan akuntansi pemerintah pusat yang mencakup aturan-aturan dan praktik-praktik spesifik bagi tiap elemen (aset, kewajiban, dan ekuitas) dalam laporan keuangan.

Kebijakan akuntansi dirumuskan dengan mengacu pada berbagai ketentuan dan peraturan terkait akuntansi dan pelaporan keuangan. Dengan demikian, beberapa kebijakan dimungkinkan berlaku bagi subjek yang sama. Dalam hal terdapat beberapa kebijakan yang tidak konsisten atau saling bertolak belakang bagi suatu subjek, maka diberlakukan azas perundang-undangan sebagai berikut:

1. Peraturan/ketentuan yang lebih tinggi kedudukannya secara hukum mengalahkan peraturan/ketentuan yang lebih rendah (*lex superiori derogat legi inferiori*).
2. Peraturan/ketentuan yang lebih khusus mengalahkan peraturan/ketentuan yang lebih umum (*lex specialis derogat legi generalis*).
3. Peraturan/ketentuan yang terbaru mengalahkan peraturan/ketentuan yang lama (*lex posteriori derogat legi priori*).

B. Penutup

Demikian modul ini disusun bagi para peserta diklat Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah, dengan harapan dapat membantu proses pembelajaran baik di dalam kelas maupun belajar mandiri oleh para peserta diklat.

Penyusun berharap semoga modul ini bermanfaat bagi peserta dalam memenuhi kompetensi terkait penyajian dan penyusunan laporan keuangan, khususnya pada satuan kerja kementerian negara/lembaga.

Penyusun mengharapkan kritik, saran, dan masukan dari berbagai pihak demi kesempurnaan modul ini. Selain itu, perubahan dan perkembangan peraturan serta kebijakan baru terkait akuntansi pemerintahan senantiasa akan menjadi bahan perbaikan dan pemutakhiran modul ini.

Kumpulan Soal dan Jawaban

Sumber: PMK NO. 219/PMK.05/2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat.

Ketentuan Soal:

Soal terdiri dari 2 (dua) bagian: Pilihan Ganda, dan esai.

A. Soal Pilihan Ganda terdiri dari 20 soal yang terdiri dari 3 (tiga) jenis bagian, yaitu:

I. 10 (sepuluh) soal Pilihan Ganda A, B, C, D, dan E. Pilihlah salah satu jawaban yang menurut Anda paling benar.

II. 5 (lima) soal PERNYATAAN, ALASAN, dan SEBAB AKIBAT yang disusun secara berurutan.

Pilihlah:

A. Jika PERNYATAAN benar, ALASAN benar, dan keduanya menunjukkan hubungan SEBAB AKIBAT.

B. Jika PERNYATAAN benar, ALASAN benar, tetapi keduanya tidak menunjukkan hubungan SEBAB AKIBAT.

C. Jika PERNYATAAN benar, ALASAN salah.

D. Jika PERNYATAAN salah, ALASAN benar.

E. Jika PERNYATAAN dan ALASAN, keduanya salah.

III. 5 (lima) soal terdapat Empat Pernyataan (1), (2), (3), dan (4).

Pilihlah:

A. Jika jawaban (1), (2), dan (3) benar

B. Jika jawaban (1) dan (3) benar

C. Jika jawaban (2) dan (4) benar

D. Jika jawaban (4) benar

E. Jika semua jawaban (1), (2), (3), dan (4) benar.

B. Soal esai Terdiri dari 5 soal.

A. Pilihan Ganda

1. Apakah yang dimaksud dengan kebijakan akuntansi pemerintah pusat?
 - A. Prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah pusat.
 - B. Prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah pusat.
 - C. Prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan entitas pelaporan.
 - D. Prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan entitas pelaporan.
 - E. Semua jawaban benar.

2. Pada pasal berapakah dalam UU No.17 tahun 2003 dan UU No.1 tahun 2004 yang mendukung bahwa pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja menggunakan basis akrual?
 - A. Pasal 36 ayat (2) dan Pasal 70 ayat (1)
 - B. Pasal 70 ayat (1) dan Pasal 36 ayat (2)
 - C. Pasal 36 ayat (1) dan Pasal 70 ayat (1)
 - D. Pasal 36 ayat (2) dan Pasal 70 ayat (2)
 - E. Pasal 36 ayat (1) dan Pasal 70 ayat (2)

3. Laporan keuangan pemerintah yang lengkap terdiri dari: Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Untuk Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL) dibuat pada tingkat?
 - A. Tingkat Pemerintah Pusat.
 - B. Tingkat Kementerian Negara/Lembaga.
 - C. Tingkat Konsolidasian BUN dan Tingkat Konsolidasian Pemerintah Pusat.

- D. Tingkat Konsolidasian Kementerian Negara/Lembaga dan Tingkat Konsolidasian Pemerintah Pusat.
- E. Tingkat Konsolidasian BUN dan Tingkat Konsolidasian Kementerian Negara/Lembaga.
4. Kas dan setara kas dapat dibagi menjadi dua, yaitu: kas dan setara kas yang dikelola oleh BUN dan kas dan setara kas yang dikelola oleh Non BUN (K/L dan BLU). Berikut merupakan kas dan setara kas yang dikelola oleh Non BUN, kecuali:
- A. Kas di Bendahara Penerimaan.
- B. Kas di Bendahara Pengeluaran.
- C. Kas di Rekening Operasional BLU.
- D. Kas di Rekening Dana Kelolaan BLU.
- E. Kas dan setara kas lainnya yang dikelola Kementerian Negara/Lembaga (KL) dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan.
5. Berikut ini merupakan cakupan pendapatan bukan pajak pemerintah pusat, kecuali ...
- A. Pendapatan sumber daya alam.
- B. Pendapatan BLU.
- C. Pendapatan bagian pemerintah atas laba BUMN.
- D. Pendapatan negara bukan pajak.
- E. Pendapatan negara bukan pajak lainnya.
6. Aset lainnya adalah aset pemerintah selain aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan piutang jangka panjang. Yang termasuk ke dalam klasifikasi aset lainnya yaitu ...
- A. Aset tetap renovasi.
- B. Konstruksi dalam pengerjaan.
- C. Irigasi dan jaringan.
- D. Mesin dan peralatan.
- E. Kas yang dibatasi penggunaannya.
7. Barang dalam proses produksi yang dimaksud untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, misalnya konstruksi dalam pengerjaan

yang akan diserahkan kepada masyarakat, termasuk contoh klasifikasi dari ...

- A. Persediaan.
 - B. Aset tetap.
 - C. Konstruksi dalam Penyelesaian.
 - D. Aset tetap lainnya.
 - E. Aset lainnya.
8. Suatu aset dinyatakan selesai dan siap digunakan setelah adanya ...
- A. Berita Acara Serah Terima (BAST).
 - B. Berita Acara Penyelesaian (BAP).
 - C. Jaminan garansi bank.
 - D. Berita Acara Penyelesaian Pemeliharaan (BAPP).
 - E. Persetujuan sah dari pihak yang berwenang.
9. Investasi jangka panjang disajikan pada neraca menurut jenisnya, baik yang bersifat non permanen maupun yang bersifat permanen. Investasi non permanen yang diragukan tertagih/terrealisasi disajikan sebagai ...
- A. Pengurang jumlah investasi jangka panjang.
 - B. Pengurang investasi jangka pendek non permanen.
 - C. Pengurang investasi jangka panjang non permanen.
 - D. Penambah investasi jangka panjang.
 - E. Penambah investasi jangka pendek.
10. Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara yang perlu dibayar kembali yang antara lain berasal dari ...
- A. Pembayaran kembali pokok pinjaman dalam periode tahun anggaran tertentu.
 - B. Penjualan obligasi pemerintah.
 - C. Pencairan dana kelola.
 - D. Pembentukan dana cadangan.
 - E. Penyertaan modal pemerintah.

11. Transaksi pengeluaran kas untuk perolehan investasi jangka pendek dicatat sebagai reklasifikasi kas menjadi investasi jangka pendek oleh BUN dan BLU.

Sebab

Tidak dilaporkan dalam LRA.

12. Pembelian obligasi atau surat utang jangka panjang merupakan salah satu investasi non permanen.

Sebab

Dimaksudkan untuk dimiliki sampai dengan tanggal jatuh tempo.

13. Diterimanya tagihan rekening telepon dan rekening listrik yang belum dibayar pemerintah merupakan bagian dari pengakuan belanja.

Sebab

Saat timbulnya kewajiban adalah saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain kepada Pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari Kas Umum Negara.

14. Aset tetap renovasi termasuk ke dalam klasifikasi aset tetap lainnya.

Sebab

Biaya renovasi atas aset tetap bukan milik entitas, sepanjang memenuhi syarat-syarat kapitalisasi aset.

15. Satuan kerja diperbolehkan melakukan investasi jangka pendek.

Sebab

Investasi bertujuan untuk pemanfaatan kas yang menganggur (*idle cash*).

16. Berikut merupakan kebijakan akuntansi pemerintah pusat yang diatur dalam PMK 219/PMK.05/2013:

1. Kebijakan Pelaporan Keuangan.
2. Kebijakan Akuntansi Kas dan Setara Kas.
3. Kebijakan Akuntansi SiLPA/SiKPA/SAL.

4. Kebijakan Akuntansi Daerah.

17. Kewajiban jangka pendek dapat muncul antara lain karena:

1. Jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara handal.
2. kewajiban kepada entitas lainnya sebagai konsekuensi alokasi/realokasi pendapatan atau anggaran
3. Tidak terdapat kemungkinan besar (*not probable*) suatu entitas mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomis untuk menyelesaikan kewajibannya.
4. Kewajiban kepada wajib bayar PNBPN yang timbul karena Pemerintah telah menerima uang dari wajib bayar namun Pemerintah belum dapat menyelenggarakan jasa/pelayanan kepada wajib bayar sampai dengan tanggal pelaporan.

18. Kebijakan akuntansi disusun untuk memastikan bahwa laporan keuangan dapat menyajikan informasi yang:

1. Relevan.
2. Dapat diandalkan
3. Netral.
4. Mencakup semua hal yang material.

19. Berikut adalah pernyataan yang benar:

1. Transaksi transitoris adalah transaksi kas yang mencerminkan penerimaan kas bruto yang mempengaruhi pendapatan, dan belanja pemerintah.
2. Transaksi transitoris adalah transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang mempengaruhi pendapatan, dan belanja pemerintah.
3. Transaksi transitoris adalah transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, dan belanja pemerintah.

4. Transaksi transitoris adalah transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, belanja, dan pembiayaan pemerintah.
20. Penyusunan kebijakan akuntansi didasarkan pada:
1. Kerangka konseptual akuntansi pemerintah, pernyataan standar akuntansi pemerintah, dan interpretasi pernyataan standar akuntansi pemerintah.
 2. Ketentuan yang dikeluarkan oleh Pemerintah Daerah di bidang akuntansi dan pelaporan keuangan.
 3. Peraturan perundang-undangan yang relevan dengan laporan keuangan.
 4. Semua jawaban benar.

B. Essai

1. Pada saat pelepasan/penjualan investasi, apakah yang harus dilakukan apabila terjadi perbedaan antara hasil pelepasan investasi dengan nilai tercatatnya?
2. Bagaimana azas dalam pendapatan-LO dilaksanakan?
3. Bagaimana KPA menjurnal dan membukukan di Buku Besar AkruaI karena adanya perhitungan atas kelebihan pembayaran transfer keluar yang harus dikembalikan ke Rekening Kas Umum Negara?
4. Bagaimana metode perhitungan atas piutang dalam neraca yang diperkirakan tidak dapat tertagih, serta perlakuannya dalam akhir periode pelaporan?
5. Jelaskan hubungan antara SiLPA/SiKPA dan SAL dalam penyajian laporan keuangan, serta perbedaan transaksi-transaksi yang dapat mengoreksi keduanya!

DAFTAR PUSTAKA

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 238/PMK.05/2011 tentang Pedoman Umum Sistem Akuntansi Pemerintahan

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 219/PMK.05/2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat