

Daftar Buletik Teknis (Bultek) Standar Akuntansi Pemerintahan

1. Buletin Teknis 01 tentang Neraca Awal Pemerintah Pusat
2. Buletin Teknis 02 tentang Neraca Awal Pemerintah Daerah
3. Buletin Teknis 03 tentang Penyajian Laporan keuangan Pemerintah Daerah Sesuai Dengan SAP dengan Konversi
4. Buletin Teknis 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah
5. Buletin Teknis 05 tentang Akuntansi Penyusutan (telah diganti dengan bultek 18)
6. Buletin Teknis 06 tentang Akuntansi Piutang (telah diganti dengan bultek 16)
7. Buletin Teknis 07 tentang Akuntansi Dana Bergulir
8. Buletin Teknis 08 tentang Akuntansi Utang (telah diganti dengan bultek 22)
9. Buletin Teknis 09 tentang Akuntansi Aset Tetap (telah diganti dengan bultek 15)
10. Buletin Teknis 10 tentang Akuntansi Belanja Bantuan Sosial
11. Buletin Teknis 11 tentang Akuntansi Aset Tak Berwujud (telah diganti dengan bultek 17)
12. Buletin Teknis 12 tentang Transaksi Dalam Mata Uang Asing
13. Buletin Teknis 13 tentang Akuntansi Hibah
14. Buletin Teknis 14 tentang Akuntansi Kas
15. Buletin Teknis 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua
16. Buletin Teknis 16 tentang Akuntansi Piutang Berbasis Akrua
17. Buletin Teknis 17 tentang Akuntansi Aset Tak Berwujud Berbasis Akrua
18. Buletin Teknis 18 tentang Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrua
19. Buletin Teknis 19 tentang Akuntansi Bantuan Sosial Berbasis Akrua
20. Buletin Teknis 20 tentang Akuntansi Kerugian Negara/Daerah
21. Buletin Teknis 21 tentang Akuntansi Transfer Berbasis Akrua
22. Buletin Teknis 22 tentang Akuntansi Utang berbasis Akrua
23. Buletin Teknis 23 tentang Akuntansi Pendapatan Nonperpajakan
24. Buletin Teknis 24 tentang Akuntansi Pendapatan Perpajakan

1
2 **Komite Standar Akuntansi Pemerintahan**
3 **(KSAP)**
4
5

6 Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005
7 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:
8

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

13
14 dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 01 Tahun 2005 tentang
15 Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Pusat sebagai pedoman bagi instansi
16 pemerintah pusat dalam menyusun neraca awal sesuai dengan SAP.
17
18
19

20 Jakarta, 27 September 2005
21 Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
22

23 Binsar H. Simanjuntak	Ketua
24 Ilya Avianti	Wakil Ketua
25 Sonny Loho	Sekretaris
26 Sugijanto	Anggota
27 Hekinus Manao	Anggota
28 Jan Hoesada	Anggota
29 A. B. Triharta	Anggota
30 Soepomo Prodjoharjono	Anggota
31 Gatot Supiartono	Anggota
32	
33	
34	
35	
36	
37	
38	
39	
40	
41	
42	
43	
44	
45	
46	
47	

DAFTAR ISI

1
2
3
4 **PENETAPAN**..... i
5 **DAFTAR ISI** ii
6 **BAB I PENDAHULUAN**..... 1
7 **BAB II NERACA**..... 2
8 A. PERSAMAAN DASAR AKUNTANSI..... 2
9 B. STRUKTUR NERACA..... 3
10 **BAB III PENYUSUNAN NERACA AWAL**..... 4
11 **BAB IV ASET LANCAR**..... 5
12 A. KAS DAN SETARA KAS..... 5
13 B. INVESTASI JANGKA PENDEK..... 8
14 C. PIUTANG 9
15 D. PERSEDIAAN 12
16 **BAB V INVESTASI**..... 14
17 A. INVESTASI JANGKA PENDEK..... 14
18 B. INVESTASI JANGKA PANJANG..... 16
19 C. INVESTASI PERMANEN..... 19
20 **BAB VI ASET TETAP**..... 21
21 A. TANAH 21
22 B. PERALATAN DAN MESIN..... 22
23 C. GEDUNG DAN BANGUNAN..... 22
24 D. JALAN, IRIGASI, DAN JARINGAN..... 24
25 E. ASET TETAP LAINNYA 24
26 F. KONTRUKSI DALAM Pengerjaan..... 25
27 **BAB VII DANA CADANGAN**..... 26
28 **BAB VIII ASET LAINNYA**..... 28
29 A. ASET TAK BERWUJUD..... 28
30 B. TAGIHAN PENJUALAN ANGSURAN..... 29
31 C. TUNTUTAN PERBENDAHARAAN (TP) DAN TUNTUTAN GANTI RUGI (TGR) 30
32 D. KEMITRAAN DENGAN PIHAK KETIGA..... 31
33 E. ASET LAIN-LAIN..... 33
34 **BAB IX KEWAJIBAN** 35
35 A. KEWAJIBAN JANGKA PENDEK..... 35
36 B. KEWAJIBAN JANGKA PANJANG..... 40
37 **BAB X EKUITAS DANA**..... 45
38 A. EKUITAS DANA LANCAR..... 45
39 B. EKUITAS DANA INVESTASI..... 45
40 C. EKUITAS DANA CADANGAN..... 46
41 **CONTOH FORMAT NERACA**..... 47
42
43
44

BAB I PENDAHULUAN

1
2
3
4 Dengan terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang
5 Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), pemerintah pusat maupun pemerintah
6 daerah wajib menyajikan laporan keuangan dengan mengacu kepada SAP
7 dimaksud. Laporan keuangan yang wajib disusun terdiri atas Laporan Realisasi
8 Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
9

10 Dalam rangka implementasi SAP, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
11 (KSAP) memandang perlu memberikan panduan untuk mengatasi berbagai
12 masalah yang dihadapi. Salah satu permasalahan yang dihadapi adalah belum
13 tersusunnya neraca awal.
14

15 Neraca awal merupakan titik tolak dan akan menjadi dasar untuk
16 memulai pencatatan transaksi akuntansi periode berikutnya. Dengan adanya
17 neraca awal, penyusunan laporan keuangan periode berikutnya akan lebih
18 mudah. Tujuan Buletin Teknis ini untuk membantu entitas pelaporan dalam
19 menyusun neraca awal yang sesuai dengan SAP.
20

21 Buletin teknis ini merupakan informasi yang diterbitkan oleh KSAP yang
22 memberikan arahan/pedoman bagi entitas akuntansi dan entitas pelaporan
23 untuk mengatasi permasalahan akuntansi yang timbul dalam penyusunan
24 Neraca Awal. Buletin teknis ini disusun dengan mengacu pada dan diterapkan
25 dalam lingkup Kerangka konseptual dan Pernyataan Standar Akuntansi
26 Pemerintahan. Buletin teknis ini disusun dengan sistematika menurut pos-pos
27 neraca, meliputi: Aset Lancar, Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap, Aset
28 Lainnya, Kewajiban dan Ekuitas Dana. Dalam setiap pos dijelaskan mengenai
29 definisi, klasifikasi, uraian ringkas (termasuk pengakuan, penilaian, dan
30 pengungkapan), dan kasus-kasus yang berhubungan dengan masing-masing
31 komponen dan pemecahannya. Dari setiap pos sebagaimana disebutkan di
32 atas, buletin teknis ini menguraikan tentang cara menetapkan saldo awal setiap
33 akun. Buletin Teknis ini juga dilengkapi dengan jurnal agar dapat dihasilkan saldo
34 awal buku besar untuk masing-masing akun untuk pos-pos neraca awal. Pada
35 bagian akhir diberikan contoh format neraca awal.
36
37
38
39
40
41
42
43
44

BAB II NERACA

Neraca adalah salah satu komponen laporan keuangan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan pada tanggal tertentu. Yang dimaksud dengan posisi keuangan adalah posisi aset, kewajiban, dan ekuitas dana.

Aset adalah sumber daya yang dapat memberikan manfaat ekonomi dan/atau sosial yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah, dan dapat diukur dalam satuan uang. Sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya juga termasuk dalam pengertian aset. Contoh aset antara lain kas, piutang, persediaan, dan bangunan.

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban mencakup utang yang berasal dari pinjaman, utang biaya, dan utang lainnya yang masih harus dibayar. Contoh kewajiban antara lain utang kepada entitas pemerintah lain, utang kepada lembaga keuangan, dan utang perhitungan pihak ketiga.

Ekuitas Dana adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah. Contoh ekuitas dana antara lain Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran dan ekuitas dana yang diinvestasikan.

A. PERSAMAAN DASAR AKUNTANSI

Neraca mencerminkan persamaan akuntansi yang umum dikenal yaitu:

$$\text{Aset} = \text{Kewajiban} + \text{Ekuitas}$$

Ekuitas pemerintah disebut ekuitas dana. Ekuitas dana pemerintah berbeda dengan ekuitas sektor komersial. Ekuitas di sektor komersial mencerminkan sumber dari sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan, sedangkan ekuitas dana pemerintah merupakan selisih aset dengan kewajiban, sehingga persamaan akuntansinya menjadi:

$$\text{Aset} - \text{Kewajiban} = \text{Ekuitas dana}$$

Akun-akun neraca dikembangkan secara berpasangan. Akun-akun aset dan kewajiban berpasangan dengan akun-akun yang ada dalam ekuitas dana. Contoh: Kas berpasangan dengan SiLPA, Persediaan berpasangan dengan Cadangan Persediaan, Piutang berpasangan dengan Cadangan Piutang, Investasi Jangka Panjang berpasangan dengan Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap berpasangan dengan Diinvestasikan dalam Aset Tetap, Utang Jangka Pendek berpasangan dengan Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek.

B. STRUKTUR NERACA

Neraca menyajikan posisi aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Aset diklasifikasikan menjadi aset lancar dan aset nonlancar. Aset lancar terdiri dari kas atau aset lainnya yang dapat diuangkan atau dapat dipakai habis dalam waktu 12 bulan mendatang. Aset nonlancar terdiri dari investasi jangka panjang, aset tetap, dan aset lainnya.

Kewajiban dikelompokkan ke dalam kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang akan jatuh tempo dalam waktu kurang atau sama dengan 12 bulan setelah tanggal pelaporan, sedangkan kewajiban jangka panjang akan jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 bulan.

Sedangkan ekuitas dana diklasifikasikan menjadi ekuitas dana lancar dan ekuitas dana investasi.

Pemerintah Pusat
Neraca
Per 31 Desember 200X

ASET		Kewajiban	
Aset Lancar	XXX	Kewajiban Jangka Pendek	XXX
		Kewajiban Jangka Panjang	XXX
		Jumlah Kewajiban	XXX
Investasi Jangka Panjang	XXX		
Aset Tetap	XXX	Ekuitas Dana	
		Ekuitas Dana Lancar	XXX
Aset Lainnya	XXX	Diinvestasikan dalam Investasi	
		Jangka Panjang	XXX
		Diinvestasikan dalam	
		Aset Tetap	XXX
		Diinvestasikan dalam	
		Aset Lainnya	XXX
		Dana yang Harus Disediakan	
		Untuk Pembayaran Utang	
		Jangka Panjang	(XXX)
		Jumlah Ekuitas Dana	XXX
Jumlah Aset	XXX	Jumlah Kewajiban dan	
		Ekuitas Dana	XXX

Sumber : PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan

BAB III PENYUSUNAN NERACA AWAL

1
2
3
4 Neraca awal adalah neraca yang disusun pertama kali oleh
5 pemerintah. Neraca awal menunjukkan nilai aset, kewajiban, dan ekuitas dana
6 pada tanggal neraca awal.

7
8 Sistem pencatatan yang digunakan selama ini tidak memungkinkan
9 suatu entitas menghasilkan neraca, sehingga perlu dilakukan pendekatan untuk
10 menentukan nilai yang akan disajikan dalam neraca. Pendekatan yang
11 dimaksud adalah dengan melakukan identifikasi atas pos-pos neraca dengan
12 cara inventarisasi fisik, catatan, laporan, atau dokumen sumber lainnya.

13
14 Kebijakan akuntansi perlu disiapkan untuk penyusunan neraca awal.
15 Kebijakan akuntansi ini mencerminkan ketentuan-ketentuan yang digunakan
16 dalam penyusunan neraca awal seperti pengertian, pengukuran, dan hal
17 penting lainnya yang perlu diungkapkan dalam neraca. Apabila neraca awal
18 yang disusun pertama kali ini belum dapat memenuhi ketentuan-ketentuan
19 yang diatur dalam PSAP maka terhadap pos-pos neraca tersebut dapat
20 dilakukan koreksi sebagaimana mestinya di kemudian hari.
21

BAB IV ASET LANCAR

Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika:

- diharapkan segera dapat direalisasikan, dipakai, atau dimiliki untuk dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan, atau
- berupa kas dan setara kas.

Aset lancar sebagaimana dimaksud dalam pengertian di atas meliputi:

1. kas dan setara kas;
2. investasi jangka pendek;
3. piutang; dan
4. persediaan.

A. KAS DAN SETARA KAS

Kas adalah uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan. Setiap entitas pemerintah wajib menyajikan saldo kasnya pada saat diminta menyusun neraca awal. Uang tunai terdiri atas uang kertas dan koin. Kas juga meliputi seluruh Uang Yang Harus Dipertanggungjawabkan (UYHD)/Uang Persediaan (UP) yang belum dipertanggungjawabkan hingga tanggal neraca awal termasuk kwitansi pembelian barang dan penyerahan uang muka yang belum dipertanggungjawabkan sebagai belanja hingga tanggal neraca awal. Saldo simpanan di bank yang dapat dikategorikan sebagai kas adalah saldo simpanan atau rekening di bank yang setiap saat dapat ditarik atau digunakan untuk melakukan pembayaran. Dalam pengertian kas ini juga termasuk setara kas yaitu investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dicairkan menjadi kas, serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, yang mempunyai masa jatuh tempo yang pendek misalnya 3 (tiga) bulan atau kurang dari tanggal perolehannya.

Kas yang sudah diterima oleh bank operasional, yaitu bank yang ditunjuk oleh pemerintah sebagai bank penerima atau pengeluaran, merupakan bagian dari kas negara. Kas dicatat sebesar nilai nominal artinya disajikan sebesar nilai rupiahnya. Apabila terdapat kas dalam valuta asing, dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

Dalam penyusunan neraca awal, kendala yang biasa dihadapi adalah sumber data kas yang tersebar dan masing-masing berada di bawah tanggung jawab yang berbeda. Sebagaimana diketahui, pada saat ini pengelolaan kas pemerintah masih tersebar di beberapa penanggung jawab. Dalam jangka

panjang, sesuai dengan Undang-Undang Keuangan Negara dan Undang-Undang Perbendaharaan Negara, semestinya diterapkan sistem *treasury single account* (TSA) dan pengelolaannya dilakukan oleh Bendahara Umum Negara (BUN).

Untuk pemerintah pusat, dilihat dari sisi penanggungjawabnya, kas dapat dikelompokkan dalam kas yang berada dalam penguasaan dan tanggung jawab Bendahara Umum Negara dan kas yang berada dalam penguasaan dan tanggung jawab selain Bendahara Umum Negara.

Kas pemerintah yang dikuasai dan dibawah tanggung jawab Bendahara Umum Negara atau Kuasa Bendahara Umum Negara terdiri atas:

1. Kas di Bank Sentral;
2. Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (rekening penerimaan dan rekening pengeluaran pada bank umum/persepsi); dan
3. Setara kas di Bendahara Umum Negara atau Kuasa Bendahara Umum Negara.

Untuk menentukan nilai saldo awal kas di Bank Sentral dan kas di KPPN, pemerintah pusat dapat menggunakan saldo rekening koran pemerintah pada bank sentral dan bank umum/persepsi yang dikeluarkan oleh bank bersangkutan per tanggal neraca.

Saldo kas pemerintah belum tentu seluruhnya merupakan hak pemerintah. Apabila dari jumlah kas di pemerintah pusat masih terdapat tagihan pihak ketiga yang belum dibayarkan yang berasal dari potongan yang dilakukan oleh pemerintah pusat misalnya potongan untuk Askes, Taspen, Taperum, maka jumlah potongan tersebut merupakan Utang Perhitungan Pihak Ketiga (Utang PFK).

Jurnal untuk mencatat saldo awal Kas adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bank Indonesia	XXX	
XXXX	Kas di KPPN	XXX	
XXXX	Utang PFK		XXX
XXXX	SAL		XXX

Ket: Akun Sisa Anggaran Lebih (SAL) merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar.

Kas di Bank Indonesia antara lain terdiri dari Kas di Rekening 502, Kas di Rekening 500, dan Kas untuk Penerimaan Minyak. Rincian Kas di Bank Indonesia tersebut diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Kas pemerintah pusat yang dikuasai dan dibawah tanggung jawab selain Bendahara Umum Negara terdiri dari:

1. Kas di Bendahara Pengeluaran;
2. Kas di Bendahara Penerimaan; dan
3. Saldo kas lainnya yang diterima Kementerian Negara/Lembaga karena penyelenggaraan pemerintahan.

1 Kas di Bendahara Pengeluaran merupakan kas yang dikuasai, dikelola,
 2 dan di bawah tanggung jawab Bendahara Pengeluaran yang berasal dari sisa
 3 UYHD/UP yang belum dipertanggungjawabkan atau disetorkan kembali ke Kas
 4 Negara per tanggal neraca. Kas di Bendahara Pengeluaran mencakup seluruh
 5 saldo rekening bendahara pengeluaran, uang logam, uang kertas, dan lain-lain
 6 kas (termasuk bukti pengeluaran yang belum dipertanggungjawabkan) yang
 7 sumbernya berasal dari dana kas kecil (UYHD/UP) yang belum
 8 dipertanggungjawabkan atau belum disetor kembali ke Kas Negara per tanggal
 9 neraca. Apabila terdapat bukti-bukti pengeluaran yang belum
 10 dipertanggungjawabkan, maka hal ini harus diungkapkan dalam Catatan atas
 11 Laporan Keuangan. Kas di Bendahara Pengeluaran disajikan sebesar nilai
 12 rupiahnya. Apabila terdapat kas dalam valuta asing dikonversi menjadi rupiah
 13 menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

14
 15 Untuk mendapatkan saldo Kas di Bendahara Pengeluaran perlu
 16 dilakukan:

- 17 1. Inventarisasi fisik untuk menentukan saldo kas per tanggal neraca atas
 18 seluruh uang kartal (uang kertas dan logam) yang ada di tangan seluruh
 19 Bendahara Pengeluaran yang berasal dari sisa UYHD/UP, termasuk bukti-
 20 bukti pengeluaran yang belum dipertanggungjawabkan.
- 21 2. Inventarisasi untuk menentukan saldo rekening koran seluruh Bendahara
 22 Pengeluaran per tanggal neraca sehingga diketahui saldo seluruh uang
 23 giral yang menjadi tanggung jawab seluruh Bendahara Pengeluaran
 24 yang berasal dari sisa UYHD/UP.
- 25 3. Rekonsiliasi catatan yang ada di Bendahara Pengeluaran dengan seluruh
 26 saldo rekening koran sehingga diketahui sisa uang muka kerja yang
 27 seharusnya dengan benar.

28
 29 Jurnal untuk mencatat saldo awal Kas di Bendahara Pengeluaran adalah
 30 sebagai berikut:

31 Di kementerian negara/lembaga :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	
XXXX	Uang Muka dari Kas Umum Negara		XXX

32 *Ket: Akun Uang Muka dari Kas Umum Negara merupakan bagian dari pos Kewajiban Jangka*
 33 *Pendek.*

34 Di Pemerintah Pusat :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	
XXXX	SAL		XXX

35 *Ket: Akun SAL merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar.*

36
 37 Kas di Bendahara Penerimaan mencakup seluruh kas, baik itu saldo
 38 rekening di bank maupun saldo uang tunai, yang berada di bawah tanggung
 39 jawab bendahara penerimaan yang sumbernya berasal dari pelaksanaan
 40 tugas pemerintahan (Penerimaan Negara Bukan Pajak). Saldo kas ini
 41 mencerminkan saldo yang berasal dari pungutan yang sudah diterima oleh
 42 bendahara penerimaan selaku wajib pungut yang belum disetorkan ke kas
 43 negara. Akun Kas di Bendahara Penerimaan yang disajikan dalam Neraca harus

mencerminkan kas yang benar-benar ada pada tanggal neraca. Kas di Bendahara Penerimaan disajikan sebesar nilai rupiahnya. Apabila terdapat kas dalam valuta asing dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

Saldo Kas di Bendahara Penerimaan diperoleh dari Laporan Keadaan Kas (LKK) bendahara penerimaan yang dilampiri bukti penerimaan kas dari wajib pungut. Menurut peraturan perundangan yang berlaku, pada akhir tahun tidak boleh ada kas di bendahara penerimaan, tetapi apabila memang ada harus dilaporkan dalam neraca.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Kas di Bendahara Penerimaan adalah sebagai berikut:

Di kementerian negara/lembaga :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	
XXXX	Utang Jangka Pendek Lainnya.		XXX

Di Pemerintah Pusat:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	
XXXX	Pendapatan Yang Ditangguhkan		XXX

Pendapatan yang ditangguhkan merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar.

Contoh:

- Bagaimana perlakuan akuntansi untuk saldo kas di beberapa Kementerian Negara/Lembaga yang mempunyai rekening tersendiri untuk menampung penerimaan yang spesifik Kementerian Negara/Lembaga dan selama ini dikelola oleh kementerian negara/lembaga yang bersangkutan? Seharusnya rekening tersebut dikelola dan atas nama Menteri Keuangan. Saldo kas yang harus dilaporkan dalam neraca awal pemerintah mencakup seluruh saldo kas yang bersumber dari pelaksanaan kegiatan pemerintahan yaitu penerimaan pajak dan penerimaan bukan pajak. Meskipun dalam ketentuannya setiap bendahara wajib menyetor seluruh penerimaan ke Kas Umum Negara, namun tidak tertutup kemungkinan terdapat saldo penerimaan yang diendapkan dalam rekening bendahara yang bersangkutan. Dalam keadaan ini, maka saldo kas tersebut harus dilaporkan sebagai bagian dari kas pemerintah dalam akun Kas di Bendahara Penerimaan, misalnya Dana Reboisasi.

B. INVESTASI JANGKA PENDEK

Investasi pemerintah yang segera dapat dikonversi menjadi kas disebut dengan investasi jangka pendek. Pos-pos investasi jangka pendek antara lain deposito berjangka 3 (tiga) sampai dengan 12 (dua belas) bulan dan surat berharga yang mudah diperjualbelikan. Investasi jangka pendek diakui pada saat kepemilikan terjadi yakni pada saat menerima bukti investasi. Investasi jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai yang tertera pada sertifikat (bukti Investasi). Penatausahaan dan pencatatan investasi jangka pendek dilakukan oleh Kementerian Keuangan.

1 Untuk mendapatkan saldo investasi jangka pendek diperlukan informasi
2 mengenai deposito berjangka 3 (tiga) sampai dengan 12 (dua belas) serta
3 surat berharga yang mudah diperjualbelikan dari pihak yang menangani hal
4 tersebut.

5
6 Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Jangka Pendek adalah
7 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Jangka Pendek	XXX	
XXXX	SAL		XXX

8 *Ket: Akun SAL merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar*

9
10 Investasi jangka pendek Pemerintah timbul sebagai akibat dari
11 pemanfaatan kas. Kas pemerintah diperoleh dari selisih lebih pembiayaan
12 (SiLPA). Pemerintah tidak mencatat perolehan investasi jangka pendek sebagai
13 belanja, tetapi hanya perpindahan kas menjadi investasi jangka pendek.
14 Sebagai konsekuensinya, jika investasi jangka pendek dikonversi menjadi kas,
15 maka penerimaan kas tersebut tidak diperlakukan sebagai pendapatan, tetapi
16 hanya sebagai perpindahan investasi jangka pendek menjadi kas.
17 Untuk penjelasan lebih lanjut tentang investasi jangka pendek dapat dilihat
18 pada Bab V mengenai Investasi.

19 20 **C. PIUTANG**

21
22 Piutang adalah hak pemerintah untuk menerima pembayaran dari
23 entitas lain termasuk wajib pajak/bayar. Piutang dikelompokkan menjadi Bagian
24 Lancar Tagihan Penjualan Angsuran, Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/D
25 dan Lembaga Internasional, Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan
26 Ganti Rugi, Piutang Pajak, dan Piutang Lainnya.

27 28 **C. 1. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran**

29
30 Pemerintah Pusat seringkali melakukan penjualan aset tetap yang tidak
31 dipisahkan pengelolannya, misalnya lelang kendaraan roda empat atau
32 penjualan angsuran rumah dinas. Biasanya penjualan dilakukan kepada
33 pegawai dengan cara mengangsur. Penjualan aset yang tidak dipisahkan
34 pengelolannya dan biasanya diangsur lebih dari 12 (dua belas) bulan disebut
35 sebagai Tagihan Penjualan Angsuran. Bagian Lancar Tagihan Penjualan
36 Angsuran merupakan reklasifikasi tagihan penjualan angsuran jangka panjang
37 ke dalam piutang jangka pendek. Reklasifikasi ini dilakukan karena adanya
38 tagihan angsuran jangka panjang yang jatuh tempo pada satu tahun
39 berikutnya sesudah tanggal neraca awal. Reklasifikasi ini mengurangi akun
40 Tagihan Penjualan Angsuran. Seluruh tagihan penjualan angsuran yang jatuh
41 tempo dalam kurun waktu satu tahun atau kurang diakui sebagai Bagian
42 Lancar Tagihan Penjualan Angsuran. Bagian lancar Tagihan penjualan Angsuran
43 dicatat sebesar nilai nominal yaitu sejumlah tagihan penjualan angsuran yang
44 harus diterima dalam waktu satu tahun.

1 Untuk mendapatkan saldo Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran,
 2 pada saat penyusunan neraca perlu dihitung berapa bagian dari Tagihan
 3 Penjualan Angsuran yang akan jatuh tempo dalam tahun depan, yang datanya
 4 dapat diperoleh di unit yang mengelola keuangan Kementerian
 5 Negara/Lembaga.

6
 7 Jurnal untuk mencatat saldo awal Bagian Lancar Tagihan Penjualan
 8 Angsuran adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

9 *Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar*

10 11 **C. 2. Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara/Perusahaan** 12 **Daerah/Pemerintah Daerah**

13
 14 Piutang yang berasal dari pinjaman yang diberikan pemerintah kepada
 15 pihak lain dimasukkan dalam kelompok investasi dalam akun Pinjaman kepada
 16 Perusahaan Negara/Perusahaan Daerah/Pemerintah Daerah. Pinjaman tersebut
 17 pada umumnya diterima kembali atau dibayar dalam jangka waktu lebih dari
 18 satu tahun.

19
 20 Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara/Perusahaan
 21 Daerah/Pemerintah Daerah merupakan reklasifikasi piutang Pinjaman kepada
 22 Perusahaan Negara/Perusahaan Daerah/Pemerintah Daerah yang jatuh tempo
 23 dalam tahun anggaran berikutnya. Reklasifikasi ini akan mengurangi perkiraan
 24 Pinjaman kepada Perusahaan Negara/Perusahaan Daerah/Pemerintah Daerah.
 25 Bagian lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara/Perusahaan
 26 Daerah/Pemerintah Daerah dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai
 27 rupiah jumlah bagian lancar piutang.

28
 29 Untuk mendapatkan saldo Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan
 30 Negara/Perusahaan Daerah/Pemerintah Daerah, pada saat penyusunan
 31 neraca perlu dihitung berapa bagian dari Pinjaman kepada Perusahaan
 32 Negara/Perusahaan Daerah/Pemerintah Daerah yang akan jatuh tempo dalam
 33 tahun depan. Penatausahaan Pinjaman kepada Perusahaan
 34 Negara/Perusahaan Daerah/Pemerintah Daerah dilakukan oleh Kementerian
 35 Keuangan.

36
 37 Jurnal untuk mencatat saldo awal Bagian Lancar Pinjaman kepada
 38 Perusahaan Negara/Perusahaan Daerah/Pemerintah Daerah adalah sebagai
 39 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara / Perusahaan Daerah / Pemerintah Daerah	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

40 *Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar*

C. 3. Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi

Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pihak lain yang karena perbuatannya melanggar hukum atau lalai yang mengakibatkan kerugian keuangan negara, wajib mengganti kerugian tersebut. Kewajiban untuk mengganti kerugian yang dikenakan kepada bendahara dikenal dengan istilah Tuntutan Perbendaharaan (TP), dan kewajiban untuk mengganti kerugian yang dikenakan kepada non bendahara dikenal dengan istilah Tuntutan Ganti Rugi (TGR). Biasanya TP/TGR ini diselesaikan pembayarannya selambat-lambatnya 24 bulan (2 tahun) sehingga di neraca termasuk dalam aset lainnya.

Bagian Lancar TP/TGR merupakan reklasifikasi lain-lain aset yang berupa TP/TGR ke dalam aset lancar disebabkan adanya TP/TGR jangka panjang yang jatuh tempo tahun berikutnya. Reklasifikasi ini dilakukan hanya untuk tujuan penyusunan neraca karena penerimaan kembali dari TP/TGR akan mengurangi akun Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi bukan Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi. Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi dicatat sebesar nilai nominal yaitu sejumlah rupiah Tuntutan Ganti Rugi yang akan diterima dalam waktu satu tahun.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

Ket : Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar

C. 4. Piutang Pajak

Basis Kas menuju akrual menghendaki adanya pengakuan akun-akun akrual antara lain utang dan piutang. Oleh sebab itu, Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang sampai pada tanggal neraca belum dibayar oleh WP harus dilaporkan sebagai Piutang Pajak dalam neraca. Piutang Pajak dicatat sebesar nilai nominal seluruh SKP yang belum dibayar oleh WP pada tanggal neraca.

Informasi mengenai saldo Piutang Pajak dapat diperoleh dari Direktorat Jenderal Pajak. Jurnal untuk mencatat saldo awal Piutang Pajak adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Piutang Pajak	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar

C. 5. Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak

Basis kas menuju akrual menghendaki adanya pengakuan akun-akun akrual antara lain utang dan piutang. Oleh sebab itu, Surat Penagihan (SPN)

1 dan/atau Surat Pemindahan Penagihan Piutang Negara (SP3N) PNBPN yang
 2 sampai pada tanggal neraca belum dibayar oleh wajib bayar harus dilaporkan
 3 sebagai Piutang PNBPN dalam neraca. Piutang PNBPN dicatat sebesar nilai
 4 nominal seluruh tagihan yang belum dibayar oleh wajib bayar pada tanggal
 5 neraca.

6
 7 Informasi mengenai saldo piutang PNBPN dapat diperoleh dari satuan kerja
 8 yang mengelola PNBPN.

9
 10 Jurnal untuk mencatat saldo awal Piutang PNBPN adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Piutang PNBPN	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

11 *Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar*

12 13 C. 6. Piutang Lainnya

14
 15 Akun Piutang Lainnya digunakan untuk mencatat transaksi yang
 16 berkaitan dengan pengakuan piutang di luar Bagian Lancar Tagihan Penjualan
 17 Angsuran, Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/BUMD dan Lembaga
 18 Internasional, Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi,
 19 Piutang Pajak dan Piutang PNBPN.

20
 21 Piutang Lainnya dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai rupiah
 22 yang belum dilunasi. Informasi mengenai piutang lain-lain dapat diperoleh dari
 23 seluruh satuan kerja.

24
 25 Jurnal untuk mencatat saldo awal Piutang Lainnya adalah sebagai
 26 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Piutang Lainnya	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

27 *Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar*

28 29 D. PERSEDIAAN

30
 31 Persediaan adalah aset lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan
 32 (*supplies*) yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional
 33 pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau
 34 diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. Persediaan dicatat
 35 sebesar biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian, biaya standar
 36 apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri dan nilai wajar apabila
 37 diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan.

38
 39 Jurnal untuk mencatat saldo awal Persediaan adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Persediaan	XXX	
XXXX	Cadangan Persediaan		XXX

40 *Ket: Akun Cadangan Persediaan merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Lancar*

1 Contoh:

- 2 • Pada tanggal 31 Desember 2004 Kementerian Negara/Lembaga XYZ
 3 melakukan inventarisasi fisik atas persediaan ATK yang dimiliki berupa kertas
 4 sebanyak 100 rim. Kertas tersebut terdiri dari :
 5 o 70 rim dari pembelian tanggal 1 Juni 2004 dengan harga @
 6 Rp25.000,00
 7 o 30 rim dari pembelian tanggal 1 Desember 2004 dengan harga @
 8 Rp30.000,00
 9 Nilai persediaan tersebut akan dicantumkan dalam neraca sebesar
 10 Rp3.000.000,00 [100 X Rp30.000,00 (harga pembelian terakhir)].
 11 Jurnal untuk mencatat persediaan tersebut adalah :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Persediaan	3.000.000	
XXXX	Cadangan Persediaan		3.000.000

- 12
 13 • Pada tanggal 31 Desember 2004 Pemerintah membeli buku cetak 3.000
 14 eksemplar dengan tujuan untuk diserahkan kepada masyarakat dan 2.000
 15 eksemplar untuk tujuan koleksi perpustakaan. Penyajian perolehan buku
 16 dimaksud dalam neraca adalah buku cetak 3.000 eksemplar disajikan
 17 sebagai Persediaan, sedangkan buku cetak 2.000 eksemplar disajikan
 18 sebagai Aset Tetap Lainnya.
 19
 20
 21
 22
 23
 24
 25
 26
 27
 28
 29
 30

BAB V INVESTASI

Investasi adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomik seperti bunga, dividen, dan royalti, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan pada masyarakat. Investasi pemerintah dibagi atas dua yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang. Investasi jangka pendek termasuk dalam kelompok aset lancar sedangkan investasi jangka panjang masuk dalam kelompok aset nonlancar.

A. INVESTASI JANGKA PENDEK

Investasi jangka pendek adalah investasi yang dapat segera dicairkan dan dimaksudkan untuk dimiliki selama 12 (dua belas) bulan atau kurang. Investasi jangka pendek pemerintah harus memenuhi karakteristik sebagai berikut:

1. Dapat segera diperjualbelikan/dicairkan;
2. Ditujukan dalam rangka manajemen kas; dan
3. Berisiko rendah.

Investasi yang dapat digolongkan sebagai investasi jangka pendek, antara lain terdiri atas:

1. Deposito berjangka waktu 3 (tiga) sampai 12 (dua belas) bulan;
2. Pembelian Obligasi/Surat Utang Negara (SUN) pemerintah jangka pendek oleh pemerintah pusat; dan
3. Investasi jangka pendek lainnya.

A. 1. Deposito Jangka Pendek

Deposito adalah simpanan berjangka waktu tertentu yang hanya dapat dicairkan pada tanggal jatuh tempo. Dalam hal ini yang dimaksud dengan investasi jangka pendek adalah deposito yang jatuh temponya antara 3(tiga) sampai dengan 12(dua belas) bulan.

Investasi dalam bentuk deposito jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal deposito tersebut.

Pada pemerintah pusat, investasi jangka pendek dikelola oleh Kementerian Keuangan, atau unit kerja lain yang ditunjuk untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan deposito antara lain berbentuk sertifikat deposito.

Apabila dalam pengelolaan kas pemerintah terdapat dana yang ditanamkan dalam deposito jangka pendek maka harus dipisahkan deposito yang berjangka waktu kurang dari 3 (tiga) bulan dengan deposito yang berjangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan tetapi kurang dari 12 (dua belas) bulan. Untuk deposito berjangka waktu kurang dari 3 (tiga) bulan diklasifikasikan

1 dalam akun kas dan setara kas, sedangkan deposito berjangka waktu lebih dari
 2 3 (tiga) bulan tetapi kurang dari 12 (dua belas) bulan diklasifikasikan dalam
 3 investasi jangka pendek.

4
 5 Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Jangka Pendek - Deposito
 6 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Jangka Pendek - Deposito	XXX	
XXXX	SAL		XXX

7 *Ket: Akun SAL merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar*

9 **A. 2. Obligasi Jangka Pendek**

10
 11 Investasi jangka pendek dalam Obligasi/SUN adalah investasi yang
 12 dilakukan oleh pemerintah dengan membeli Obligasi/SUN yang diterbitkan oleh
 13 Pemda, Negara/Lembaga Internasional lainnya. Obligasi/SUN dimaksud adalah
 14 Investasi negara kepada pihak ketiga yang berjangka waktu kurang dari 12
 15 (dua belas) bulan.

16
 17 Investasi jangka pendek dalam bentuk pembelian obligasi/SUN jangka
 18 pendek dicatat sebesar nilai nominal.

19
 20 Pada pemerintah pusat, manajemen kas terhadap investasi jangka
 21 pendek dikelola oleh Kementerian Keuangan atau unit kerja lain yang ditunjuk
 22 untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan adalah Sertifikat
 23 Surat Utang Negara/Obligasi.

24
 25 Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Jangka Pendek - Obligasi
 26 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Jangka Pendek - Obligasi	XXX	
XXXX	SAL		XXX

27 *Ket: Akun SAL merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar*

28
 29 Jika terjadi perbedaan antara nilai nominal dengan harga perolehan,
 30 maka perbedaan tersebut (premi atau diskonto, biaya lainnya untuk
 31 memperoleh obligasi) harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan
 32 Keuangan.

34 **A. 3. Investasi Jangka Pendek Lainnya**

35
 36 Investasi Jangka Pendek Lainnya adalah investasi yang dilakukan oleh
 37 pemerintah dalam bentuk selain dari deposito dan obligasi yang berjangka
 38 waktu kurang dari 12 (dua belas) bulan. Investasi jangka pendek ini dicatat
 39 sebesar nilai nominalnya.

Pada pemerintah pusat, manajemen kas terhadap investasi jangka pendek dikelola oleh Departemen Keuangan atau unit kerja lain yang ditunjuk untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan adalah Surat Perintah Membayar (SPM).

Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Jangka Pendek - Lainnya adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Jangka Pendek – Lainnya	XXX	
XXXX	SAL		XXX

Ket: Akun SAL merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar

B. INVESTASI JANGKA PANJANG

Investasi Jangka Panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 (dua belas) bulan. Investasi jangka panjang dibagi menurut sifat penanaman investasinya, yaitu nonpermanen dan permanen.

B. 1. Investasi Nonpermanen

Investasi Nonpermanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan. Investasi jenis ini diharapkan akan berakhir dalam jangka waktu tertentu, seperti pemberian pinjaman kepada perusahaan negara/daerah, pinjaman kepada pemerintah daerah, investasi dalam bentuk dana bergulir, penyertaan modal dalam proyek pembangunan, dan investasi non permanen lainnya.

B. 1. 1. Pinjaman Kepada Perusahaan Negara

Pinjaman kepada perusahaan negara merupakan investasi yang timbul dari pemberian pinjaman kepada perusahaan negara yang dimaksudkan untuk ditagih kembali pada tanggal jatuh tempo. Nilai pinjaman pada perusahaan negara dicatat sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Dalam hal pemerintah tidak dapat menetapkan nilai bersih yang dapat direalisasikan, maka digunakan nilai nominal.

Pinjaman kepada perusahaan negara dikelola oleh Departemen Keuangan atau unit kerja lain yang ditunjuk untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan adalah perjanjian pinjaman, bukti pengeluaran kas dari kas negara, atau dokumen lainnya yang sah.

Jurnal untuk mencatat saldo awal pinjaman kepada perusahaan negara adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pinjaman Kepada Perusahaan Negara	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Jangka Panjang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.

B. 1. 2. Pinjaman Kepada Perusahaan Daerah

Pinjaman kepada perusahaan daerah merupakan investasi yang timbul dari pemberian pinjaman kepada perusahaan daerah yang dimaksudkan untuk ditagih kembali pada tanggal jatuh tempo. Nilai pinjaman pada perusahaan daerah dicatat sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Dalam hal pemerintah tidak dapat menetapkan nilai bersih yang dapat direalisasikan, maka digunakan nilai nominal.

Pinjaman kepada perusahaan daerah dikelola oleh Kementerian Keuangan atau unit kerja lain yang ditunjuk untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan adalah perjanjian pinjaman, bukti pengeluaran kas dari kas negara, atau dokumen lainnya yang sah.

Jurnal untuk mencatat saldo awal pinjaman kepada perusahaan daerah adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pinjaman Kepada Perusahaan Daerah	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Jangka Panjang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.

B. 1. 3. Pinjaman Kepada Pemerintah Daerah

Pinjaman kepada pemerintah daerah merupakan investasi yang timbul dari pemberian pinjaman kepada pemerintah daerah yang dimaksudkan untuk ditagih kembali pada tanggal jatuh tempo. Nilai pinjaman pada pemerintah daerah dicatat sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Dalam hal pemerintah tidak dapat menetapkan nilai bersih yang dapat direalisasikan, maka digunakan nilai nominal.

Pinjaman kepada pemerintah daerah dikelola oleh Kementerian Keuangan atau unit kerja lain yang ditunjuk untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan adalah perjanjian pinjaman, bukti pengeluaran kas dari kas negara, atau dokumen lainnya yang sah.

Jurnal untuk mencatat saldo awal pinjaman kepada pemerintah daerah adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pinjaman kepada Pemerintah Daerah	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Jangka Panjang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.

B. 2. Dana Bergulir

Dana bergulir adalah dana yang dipinjamkan kepada sekelompok masyarakat, perusahaan negara/daerah, untuk ditarik kembali setelah jangka waktu tertentu, dan kemudian disalurkan kembali.

Nilai investasi dalam bentuk dana bergulir dinilai sejumlah nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*), yaitu sebesar nilai kas yang dipegang unit pengelola ditambah jumlah yang diharapkan dapat tertagih.

Data dana bergulir dapat diperoleh pada unit yang disertai tugas untuk menyalurkannya. Unit penyalur dana bergulir antara lain adalah Departemen Keuangan, Departemen Koperasi dan UKM.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Dana Bergulir adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Nama Akun	Debet	Kredit
XXXX	Dana Bergulir	XXX	
XXXX	Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Jangka Panjang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.

B. 3. Investasi dalam Penyertaan Modal dalam Proyek Pembangunan

Penyertaan modal dalam proyek pembangunan adalah akumulasi dana yang dikeluarkan untuk proyek yang dilaksanakan dengan maksud untuk mengalihkan sepenuhnya atau sebagian kepemilikan proyek tersebut kepada pihak ketiga setelah proyek mencapai tingkat penyelesaian tertentu. Contoh proyek pembangunan adalah Proyek Perkebunan Inti Rakyat.

Penyertaan modal dalam proyek pembangunan dibukukan berdasarkan harga perolehan termasuk biaya tambahan lainnya yang terjadi untuk memperoleh kepemilikan yang sah atas investasi tersebut. Harga perolehan investasi dalam valuta asing harus dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah Bank Sentral) yang berlaku pada tanggal transaksi.

Pengumpulan data tentang penyertaan modal dalam proyek pembangunan dapat diperoleh pada unit kerja yang menangani proyek pembangunan.

1 Jurnal untuk mencatat saldo awal Penyertaan Modal dalam Proyek
2 Pembangunan adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Nama Akun	Debet	Kredit
XXXX	Penyertaan Modal dalam Proyek Pembangunan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

3 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Jangka Panjang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana*
4 *Investasi.*

6 C. INVESTASI PERMANEN

8 Investasi permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan
9 untuk dimiliki secara berkelanjutan yang mempunyai masa investasi lebih dari 12
10 (duabelas bulan). Investasi permanen antara lain :

- 11 1. Penyertaan Modal Pemerintah pada perusahaan negara/daerah,
12 lembaga keuangan Negara, BHMN, badan-badan internasional seperti
13 IMF, ADB, serta badan hukum lainnya.
- 14 2. Investasi permanen lainnya, yaitu jenis investasi pemanen yang tidak
15 tercakup di atas.

17 C. 1. Penyertaan Modal Pemerintah

18 Untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, pemerintah dapat
19 membentuk perusahaan yang pengelolaan asetnya dilakukan secara terpisah.
20 Pada pembentukan perusahaan, pemerintah menyetorkan modal tertentu dan
21 hal tersebut dinyatakan dalam akte pendirian perusahaan. Penyertaan modal
22 pemerintah menggambarkan jumlah yang dibayar oleh pemerintah untuk
23 penyertaan modal dalam perusahaan negara/daerah, baik di dalam dan di
24 luar negeri. Suatu perusahaan dapat disebut sebagai perusahaan
25 negara/daerah jika pemerintah memiliki mayoritas atau lebih dari 51% saham
26 perusahaan dimaksud. Akan tetapi walaupun dalam kepemilikan pemerintah
27 hanya sebagian kecil saja tapi punya hak yang memberi kendali secara
28 mayoritas, maka kepemilikan pemerintah dapat dikategorikan dalam investasi
29 jenis ini. Termasuk dalam penyertaan modal pemerintah adalah penyertaan
30 modal pada badan-badan internasional seperti IMF, ADB dan World Bank, serta
31 penyertaan modal pada badan usaha lainnya yang bukan milik pemerintah.

34 Penyertaan modal pemerintah dicatat sebesar *harga perolehan* jika
35 kepemilikan pemerintah kurang dari 20% dan tidak memiliki kendali yang
36 signifikan. Apabila kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki kendali yang
37 signifikan atau kepemilikan lebih dari 20%, maka penyertaan modal pemerintah
38 dicatat secara proporsional dari nilai ekuitas yang tercantum dalam laporan
39 keuangan perusahaan/lembaga yang dimaksud.

41 Data penyertaan modal pemerintah dapat diketahui dari akte
42 pendirian beserta perubahan perusahaan beserta bukti setoran modal yang
43 telah dilakukan oleh pemerintah. Informasi mengenai penyertaan modal

pemerintah dapat diperoleh di unit yang menangani penyertaan modal pemerintah pada Kementerian Keuangan dan Kementerian Negara BUMN.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Penyertaan Modal Pemerintah adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Penyertaan Modal Pemerintah	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Jangka Panjang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.

Hal-hal yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan berkaitan dengan penyertaan modal pemerintah antara lain adalah nilai dan jenis masing-masing penyertaan serta kebijakan akuntansi yang diterapkan.

Contoh:

- Berdasarkan akta pendirian perusahaan A, Pemerintah Pusat memiliki saham sebesar 60%. Laporan keuangan perusahaan tersebut pada tanggal disusunnya neraca awal, menyajikan ekuitas sebesar Rp 500.000.000,00 Dengan demikian, nilai Penyertaan Modal Pemerintah tersebut, berdasarkan metode ekuitas adalah sebesar $60\% \times \text{Rp } 500.000.000,00 = \text{Rp } 300.000.000,00$ Pencatatannya adalah sebagai berikut :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Penyertaan Modal Pemerintah	300.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		300.000.000

C. 2. Investasi Permanen Lainnya

Investasi Permanen yang tidak dapat dimasukkan ke dalam kategori Penyertaan Modal Pemerintah, diklasifikasikan sebagai Investasi Permanen Lainnya. Investasi ini dicatat sebesar harga perolehan ditambah biaya lainnya yang dikeluarkan untuk Investasi Permanen Lainnya.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Permanen Lainnya adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Permanen Lainnya	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Jangka Panjang merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.

BAB VI ASET TETAP

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

Aset tetap terdiri dari :

1. Tanah;
2. Peralatan dan Mesin;
3. Gedung dan Bangunan;
4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan;
5. Aset Tetap Lainnya dan;
6. Konstruksi dalam Pengerjaan.

A. TANAH

Tanah yang dikelompokkan dalam aset tetap adalah tanah yang dimiliki atau diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap digunakan. Termasuk dalam akun tanah adalah tanah yang digunakan untuk bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan.

Untuk keperluan penyusunan neraca awal suatu entitas, nilai tanah yang dicantumkan dalam neraca awal adalah nilai wajar pada tanggal neraca awal. Nilai wajar yang dimaksud adalah harga perolehan jika tanah tersebut dibeli setahun atau kurang dari tanggal neraca awal.

Jika tanah diperoleh lebih dari satu tahun sebelum tanggal neraca awal, maka nilai wajar tanah ditentukan dengan menggunakan rata-rata harga jual beli tanah antar pihak-pihak independen di sekitar tanggal neraca tersebut, untuk jenis tanah yang sama di wilayah yang sama. Apabila tidak terdapat banyak transaksi jual beli tanah pada sekitar tanggal neraca, sebuah transaksi antar pihak independen dapat mewakili harga pasar.

Apabila tidak terdapat nilai pasar, entitas dapat menggunakan Nilai Jual Obyek Pajak (NJOP) terakhir. Jika terdapat alasan untuk tidak menggunakan NJOP maka dapat digunakan nilai dari perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilai yang kompeten (*appraisal*).

Dalam penentuan nilai wajar, perlu dipertimbangkan antara manfaat dan biaya dalam rangka penentuan nilai wajar tersebut.

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan tanah yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk akuisisi tanah apabila ada.

1 Jurnal untuk mencatat saldo awal Tanah adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tanah	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

2 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

3 4 **B. PERALATAN DAN MESIN**

5
6 Peralatan dan mesin mencakup antara lain: alat berat; alat angkutan;
7 alat bengkel dan alat ukur; alat pertanian; alat kantor dan rumah tangga; alat
8 studio, komunikasi, dan pemancar; alat kedokteran dan kesehatan; alat
9 laboratorium; alat persenjataan; komputer; alat eksplorasi; alat pemboran; alat
10 produksi, pengolahan, dan pemurnian; alat bantu eksplorasi; alat keselamatan
11 kerja; alat peraga; dan unit peralatan proses produksi yang masa manfaatnya
12 lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap digunakan.

13
14 Untuk keperluan penyusunan neraca awal, nilai wajar untuk peralatan
15 dan mesin adalah harga perolehan jika peralatan dan mesin tersebut dibeli
16 setahun atau kurang dari tanggal neraca awal atau membandingkannya
17 dengan harga pasar peralatan dan mesin sejenis dan dalam kondisi yang sama.
18 Apabila harga pasar tidak tersedia maka digunakan nilai dari perusahaan jasa
19 penilai resmi atau tim penilai yang kompeten (*appraisal*) dengan
20 memperhitungkan faktor penyusutan. Jika hal tersebut terlalu mahal biayanya
21 dan memakan waktu lama karena tingkat kerumitan perhitungan yang tinggi
22 maka dapat dipakai standar harga yang dikeluarkan oleh instansi pemerintah
23 yang berwenang dengan memakai perhitungan teknis.

24
25 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian
26 yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan peralatan dan
27 mesin yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk akuisisi
28 peralatan dan mesin apabila ada.

29
30 Jurnal untuk mencatat saldo awal Peralatan dan Mesin adalah sebagai
31 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Peralatan dan Mesin	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

32 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

33 34 **C. GEDUNG DAN BANGUNAN**

35
36 Gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan yang
37 dibeli atau dibangun dengan maksud untuk digunakan dalam kegiatan
38 operasional pemerintah dan dalam kondisi siap digunakan. Gedung dan
39 bangunan di neraca meliputi antara lain bangunan gedung; monumen;
40 bangunan menara; rambu-rambu; dan tugu titik kontrol/pasti.

1 Untuk keperluan penyusunan neraca awal, nilai wajar gedung dan
 2 bangunan adalah harga perolehan jika gedung dan bangunan tersebut dibeli
 3 atau dibangun setahun atau kurang dari tanggal neraca awal.

4
 5 Jika gedung dan bangunan diperoleh lebih dari satu tahun sebelum
 6 tanggal neraca awal, nilai wajar gedung dan bangunan ditentukan dengan
 7 menggunakan NJOP terakhir. Jika terdapat alasan untuk tidak menggunakan
 8 NJOP, maka dapat digunakan nilai dari perusahaan jasa penilai resmi atau
 9 membentuk tim penilai yang kompeten (*appraisal*).

10
 11 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian
 12 yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan gedung dan
 13 bangunan yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk
 14 akuisisi gedung dan bangunan apabila ada.

15
 16 Jurnal untuk mencatat saldo awal Gedung dan Bangunan adalah
 17 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Gedung dan Bangunan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

18 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

19
 20
 21 Contoh :

- 22
- 23 • Suatu kontrak konstruksi yang pembayarannya lebih dari satu termin yang
 24 aset tetapnya sudah selesai dibangun dan sudah diserahkan sebelum
 25 masa kontrak tersebut selesai, tetapi dengan syarat pemerintah tetap
 26 mengangsur pembayarannya melalui termin yang disepakati dari awal.
 27 Meskipun pembiayaan pendahuluan oleh pihak lain dalam perolehan suatu
 28 aset tetap seperti ini menurut peraturan tidak diperkenankan, tetapi apabila
 29 memang terjadi, maka aset tetap yang diserahkan tersebut sudah
 30 harus dicatat sebagai hak milik dalam neraca pemerintah sebesar harga
 31 kontrak keseluruhan pada periode serah terima, dan untuk sisa pembayaran
 32 termin yang belum dilakukan diakui sebagai kewajiban dalam neraca. Misal
 33 Pemerintah mengadakan suatu kontrak konstruksi dengan PT Pembangunan
 34 pada tahun 2003 dengan nilai kontrak Rp1.000.000.000,00 dan diperkirakan
 35 akan diselesaikan pembangunannya pada 31 Maret 2005 dengan melalui 5
 36 termijn pembayaran. Pada tanggal 31 Desember 2004 ternyata
 37 pembangunan telah selesai dan aset tetap telah diserahkan,
 38 sedangkan pembayaran termijn terakhir sebesar Rp200.000.000,00 tetap
 39 akan dilaksanakan pada tanggal 31 Maret 2005. Atas transaksi tersebut
 40 maka pada neraca awal tanggal 1 Januari 2005 harus disajikan aset tetap
 41 sebesar Rp1.000.000.000,00 dan utang sebesar Rp200.000.000,00.

1 Jurnal untuk neraca awal per tanggal 1 Januari 2005 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Gedung dan Bangunan	1.000.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		1.000.000.000
XXXX	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	200.000.000	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		200.000.000

2 3 D. JALAN, IRIGASI, DAN JARINGAN

4
5 Jalan, irigasi, dan jaringan mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang
6 dibangun oleh pemerintah serta dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi
7 siap digunakan. Jalan, irigasi, dan jaringan di neraca antara lain meliputi jalan
8 dan jembatan; bangunan air; instalasi; dan jaringan. Akun ini tidak mencakup
9 tanah yang diperoleh untuk pembangunan jalan, irigasi dan jaringan. Tanah
10 yang diperoleh untuk keperluan dimaksud dimasukkan dalam akun tanah.

11
12 Untuk keperluan penyusunan neraca awal, nilai wajar jalan, irigasi, dan
13 jaringan ditentukan oleh perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilai yang
14 kompeten dengan menggunakan standar biaya atau perhitungan teknis (yang
15 antara lain memperhitungkan fungsi dan kondisi aset) dari instansi pemerintah
16 yang berwenang yang diterbitkan setahun atau kurang dari tanggal neraca.

17
18 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian
19 yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan jalan, irigasi,
20 dan jaringan yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk
21 akuisisi jalan, irigasi, dan jaringan apabila ada.

22
23 Jurnal untuk mencatat saldo awal Jalan, Irigasi, dan Jaringan adalah
24 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

25 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

26 27 E. ASET TETAP LAINNYA

28
29 Aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat
30 dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap di atas, yang diperoleh dan
31 dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap
32 digunakan. Aset tetap lainnya di neraca antara lain meliputi koleksi
33 perpustakaan/buku dan barang bercorak seni/budaya/olah raga.

34
35 Untuk keperluan penyusunan neraca awal, aset tetap lainnya dinilai
36 dengan menggunakan nilai wajar jika aset tersebut dibeli pada tanggal neraca.
37

1 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian
2 yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan aset tetap
3 lainnya yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk
4 akuisisi aset tetap lainnya apabila ada.

5
6 Jurnal untuk mencatat saldo awal Aset Tetap Lainnya adalah sebagai
7 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tetap Lainnya	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

8 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

10 F. KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan

11
12 Konstruksi dalam pengerjaan mencakup aset tetap yang sedang dalam
13 proses pembangunan, yang pada tanggal neraca belum selesai dibangun
14 seluruhnya.

15
16 Konstruksi dalam pengerjaan dicatat senilai seluruh biaya yang
17 diakumulasikan sampai dengan tanggal neraca dari semua jenis aset tetap
18 dalam pengerjaan yang belum selesai dibangun. Untuk keperluan neraca awal,
19 dokumen sumber untuk mencatat nilai konstruksi dalam pengerjaan ini adalah
20 akumulasi seluruh nilai SPM yang telah dikeluarkan untuk aset tetap yang
21 bersangkutan sampai dengan tanggal neraca.

22
23 Konstruksi dalam pengerjaan ini apabila telah selesai dibangun dan
24 sudah diserahterimakan akan direklasifikasi menjadi aset tetap sesuai dengan
25 kelompok asetnya.

26
27 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan yang perlu diungkapkan untuk
28 masing-masing konstruksi dalam pengerjaan yang tercantum di neraca awal
29 antara lain dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat
30 (carrying amount), kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi, dan jumlah
31 pengeluaran pada setiap pos aset tetap dalam konstruksi.

32
33 Jurnal untuk mencatat saldo awal Konstruksi Dalam Pengerjaan adalah
34 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Konstruksi dalam Pengerjaan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

35 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

BAB VII DANA CADANGAN

Apabila pemerintah memerlukan biaya yang relatif besar untuk keperluan tertentu, maka pemerintah dapat membentuk dana cadangan. Dana Cadangan adalah dana yang disisihkan untuk menampung kebutuhan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran. Dana cadangan dibentuk berdasarkan kebijakan pemerintah yang sumbernya adalah dari hasil penyisihan sebagian kelebihan realisasi pendapatan untuk digunakan sebagai Cadangan Anggaran Pembangunan. Dana cadangan merupakan *restricted cash* pemerintah yang akan digunakan apabila terjadi defisit dalam tahun anggaran berikutnya.

Pembentukan maupun peruntukan dana cadangan harus diatur dengan peraturan perundang-undangan, sehingga dana cadangan yang sudah ditetapkan peruntukannya tersebut tidak dapat digunakan untuk peruntukan yang lain. Pembentukan dan penggunaan dana cadangan tersebut dilakukan dengan persetujuan dewan legislatif. Apabila terdapat lebih dari satu dana cadangan, maka dana cadangan harus diungkapkan dan dirinci menurut peruntukannya.

Dana cadangan dinilai sebesar nilai nominal dana cadangan yang dibentuk. Jika terdapat hasil yang diperoleh dari dana cadangan diperlakukan sebagai penambah nilai dana cadangan tersebut. Misalnya dana cadangan tersebut disimpan dalam bentuk deposito maka bunga deposito yang diperoleh akan dicatat sebagai penambah dana cadangan, sebaliknya seluruh biaya yang timbul atas pengelolaan dana cadangan akan mengurangi dana cadangan yang bersangkutan, misalnya biaya administrasi deposito.

Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk membukukan dana cadangan dalam menyusun neraca awal adalah rekening dana cadangan.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Dana Cadangan adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana Cadangan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Dana Cadangan		XXX

Akun Diinvestasikan dalam Dana Cadangan merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Cadangan.

Contoh :

- Pemerintah telah menyisihkan dana untuk percepatan pembayaran utang sebesar Rp1.730.000.000.000,00 yang selama ini disebut Cadangan Anggaran Pembangunan (CAP).

1 Jurnal untuk mencatat dana cadangan tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana Cadangan	1.730.000.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Dana Cadangan		1.730.000.000.000

- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25
- 26
- 27
- 28
- 29
- 30
- 31

BAB VIII ASET LAINNYA

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

Aset lainnya antara lain terdiri dari :

1. Aset Tak Berwujud
2. Tagihan Penjualan Angsuran
3. Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR)
4. Kemitraan dengan Pihak Ketiga
5. Aset Lain-lain

A. ASET TAK BERWUJUD

Aset tak berwujud adalah aset nonkeuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau digunakan untuk tujuan lainnya termasuk hak atas kekayaan intelektual.

Aset tak berwujud meliputi :

1. Software komputer;
2. Lisensi dan *franchise*;
3. Hak cipta (*copyright*), paten, dan hak lainnya; dan
4. Hasil Kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang.

Lisensi adalah izin yang diberikan oleh pemegang paten kepada pihak lain berdasarkan perjanjian pemberian hak untuk menikmati manfaat ekonomi dari suatu paten yang diberi perlindungan dalam jangka waktu dan syarat tertentu.

Hak Cipta adalah hak eksklusif bagi pencipta atau penerima hak untuk mengumumkan atau memperbanyak ciptaannya atau memberikan izin untuk itu dengan tidak mengurangi pembatasan-pembatasan menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada inventor (penemu) atas hasil invensi (temuan) di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk melaksanakannya.

Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau penelitian yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial di masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud.

1 Aset tak berwujud dinilai sebesar pengeluaran yang terjadi dengan SPM
2 belanja modal non fisik yang melekat pada aset tersebut.

3
4 Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk menentukan nilai aset
5 tak berwujud adalah SPM untuk belanja modal non fisik (setelah dikurangi
6 dengan biaya-biaya lain yang tidak dapat dikapitalisir).

7
8 Jurnal untuk mencatat saldo awal Aset Tak Berwujud adalah sebagai
9 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tak Berwujud	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

10 *Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

11
12 Contoh :

- 13 • Pada tahun 2003 Kementerian Keuangan mengembangkan Program Aplikasi
14 Komputer untuk Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat yang bertujuan untuk
15 menyusun laporan keuangan secara komputerisasi. Biaya yang dikeluarkan
16 untuk menghasilkan program tersebut sebesar Rp 500.000.000,00

17
18 Jurnal untuk mencatat aset tak berwujud adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tak Berwujud	500.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		500.000.000

19
20 **B. TAGIHAN PENJUALAN ANGSURAN**

21
22 Tagihan penjualan angsuran menggambarkan jumlah yang dapat
23 diterima dari penjualan aset pemerintah secara angsuran kepada pegawai
24 pemerintah. Contoh tagihan penjualan angsuran antara lain adalah penjualan
25 rumah dinas dan penjualan kendaraan dinas.

26
27 Tagihan penjualan angsuran dinilai sebesar nilai nominal dari
28 kontrak/berita acara penjualan aset yang bersangkutan setelah dikurangi
29 dengan angsuran yang telah dibayarkan oleh pegawai ke kas negara.

30
31 Dalam menyusun neraca awal, dokumen sumber yang dapat digunakan
32 untuk menentukan nilai tagihan penjualan angsuran adalah daftar saldo
33 tagihan penjualan angsuran yang nilainya menggambarkan nilai yang
34 ditetapkan dalam berita acara penjualan aset setelah dikurangi dengan
35 angsuran yang telah dibayarkan oleh pegawai ke kas negara. Dokumen
36 mengenai tagihan penjualan angsuran dapat diperoleh di biro/bagian
37 keuangan yang mengelola tagihan penjualan angsuran dimaksud.

38
39 Jurnal untuk mencatat saldo awal Tagihan Penjualan Angsuran adalah
40 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.

Contoh :

- Berdasarkan berita acara penjualan aset nomor BA-456/XYZ/2003 diketahui bahwa Kementerian Pekerjaan Umum telah menjual rumah dinas kepada para pegawai dengan harga 500.000.000 secara angsuran. Pada akhir Desember 2004, angsuran yang telah dibayar oleh pegawai adalah sebesar Rp 50.000.000,00

Jurnal untuk mencatat tagihan penjualan angsuran rumah dinas tersebut sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tagihan Penjualan Angsuran	450.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		450.000.000

C. TUNTUTAN PERBENDAHARAAN (TP) DAN TUNTUTAN GANTI RUGI (TGR)

Tuntutan perbendaharaan merupakan suatu proses 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.

Tuntutan perbendaharaan dinilai sebesar nilai nominal dalam Surat Keputusan Pembebanan setelah dikurangi dengan setoran yang telah dilakukan oleh bendahara yang bersangkutan ke kas negara.

Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk menentukan nilai tuntutan perbendaharaan adalah Surat Keputusan Pembebanan dan surat tanda setoran (SSBP atau STS lainnya). Dokumen mengenai TP dan TGR dapat diperoleh di biro/bagian keuangan yang mengelola TP dan TGR dimaksud.

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.

Tuntutan ganti rugi dinilai sebesar nilai nominal dalam Surat Keterangan Tanggungjawab Mutlak (SKTM) setelah dikurangi dengan setoran yang telah dilakukan oleh pegawai yang bersangkutan ke kas negara.

Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk menentukan nilai tuntutan ganti rugi adalah Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak dan bukti setor berupa STS atau SSBP.

1 Jurnal untuk mencatat saldo awal Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan
2 Ganti Rugi adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tuntutan Perbendaharaan	XXX	
XXXX	Tuntutan Ganti Rugi	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

3 *Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

4
5 Contoh :

- 6 • Berdasarkan Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTM) nomor SK -
7 01/SKTM/XYZ/2003 diperoleh informasi bahwa Kementerian Koperasi dan UKM
8 memiliki piutang kepada pegawai atas hilangnya aset berupa kendaraan
9 dinas seharga Rp 100.000.000,00 Pegawai yang bersangkutan
10 menyanggupi untuk membayar tuntutan ganti rugi tersebut dengan
11 mengangsur secara bulanan. Sampai dengan akhir Desember 2004 cicilan
12 pembayaran TGR yang telah dilakukan oleh pegawai tersebut adalah
13 sebesar Rp 3.000.000,00

14
15 Jurnal untuk mencatat saldo tuntutan ganti rugi tersebut adalah sebagai
16 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tuntutan Ganti Rugi	97.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		97.000.000

17 D. KEMITRAAN DENGAN PIHAK KETIGA

18
19
20 Kemitraan adalah perjanjian antara dua pihak atau lebih yang
21 mempunyai komitmen untuk melaksanakan kegiatan yang dikendalikan
22 bersama dengan menggunakan aset dan/atau hak usaha yang dimiliki.

23
24 Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk membukukan kemitraan
25 dengan pihak ketiga adalah kontrak kerjasama dengan pihak ketiga yang
26 bersangkutan.

27
28 Bentuk kemitraan tersebut antara lain berupa Bangun, Kelola, Serah (BKS)
29 dan Bangun, Serah, Kelola (BSK).

30 D. 1. Bangun, Kelola, Serah (BKS)

31
32
33 Bangun, Kelola, Serah adalah suatu bentuk kerjasama berupa
34 pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak
35 ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut
36 fasilitasnya serta mendayagunakannya dalam jangka waktu tertentu, untuk
37 kemudian menyerahkan kembali bangunan dan atau sarana lain berikut
38 fasilitasnya kepada pemerintah setelah berakhirnya jangka waktu yang
39 disepakati (masa konsesi). Dalam perjanjian ini pencatatannya dilakukan
40 terpisah oleh masing-masing pihak.

Pada akhir masa konsesi ini, penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah sebagai pemilik aset, biasanya tidak disertai dengan pembayaran oleh pemerintah. Kalaupun disertai pembayaran oleh pemerintah, pembayaran tersebut dalam jumlah yang sangat rendah. Penyerahan dan pembayaran aset BKS ini harus diatur dalam perjanjian/kontrak kerjasama.

BKS dicatat sebesar nilai aset yang diserahkan oleh pemerintah kepada pihak ketiga/investor untuk membangun aset BKS tersebut. Aset yang berada dalam BKS ini disajikan terpisah dari Aset Tetap.

Jurnal untuk mencatat saldo awal BKS adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.

Contoh :

- Dalam rangka peningkatan pelayanan kepada masyarakat, Pemerintah telah mengikat kerjasama BKS (bangun, kelola, serah) dengan PT Abadi Jaya untuk membangun gedung olahraga. Total nilai aset yang diserahkan pemerintah dalam kemitraan tersebut adalah sebesar RP 100.000.000,00

Jurnal untuk mencatat kemitraan dengan pihak ketiga dengan pola BKS tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	100.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		100.000.000

D. 2. Bangun, Serah, Kelola (BSK)

Bangun, Serah, Kelola (BSK) adalah 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 sesuai dengan tujuan pembangunan aset tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah disertai dengan kewajiban pemerintah untuk melakukan pembayaran kepada pihak ketiga/investor. Pembayaran oleh pemerintah ini dapat juga dilakukan secara bagi hasil.

BSK dicatat sebesar nilai perolehan aset yang dibangun yaitu sebesar nilai aset yang diserahkan pemerintah ditambah dengan jumlah aset yang dikeluarkan oleh pihak ketiga/investor untuk membangun aset tersebut.

1 Jurnal untuk mencatat saldo awal BSK adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kemitraan dengan pihak ketiga	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX
XXXX	Dana yg hrs disediakan utk pembayaran utang	XXX	
XXXX	Utang Jangka Panjang Lainnya		XXX

2 *Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

3
4 Contoh :

- 5 • Dalam rangka peningkatan pelayanan kepada masyarakat, Pemerintah
6 telah mengikat kerjasama BSK (bangun, serah, kelola) dengan PT
7 Ranggataksaka untuk membangun rumah sakit. Untuk menyelesaikan
8 pembangunan rumah sakit tersebut, investor telah mengeluarkan dana
9 sebesar Rp500.000.000,00 sedangkan tanah yang diserahkan oleh
10 Pemerintah untuk pembangunan rumah sakit tersebut adalah senilai
11 Rp100.000.000,00 Aset BSK tersebut telah selesai dibangun dan telah
12 diserahkan kepada pemerintah. Pemerintah telah memberikan bagi hasil
13 kepada investor sebesar Rp50.000.000,00 yang mengurangi nilai utang
14 kemitraan dengan pihak ketiga tersebut.

15
16 Jurnal untuk mencatat kemitraan dengan pihak ketiga dengan pola BSK
17 tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	600.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		600.000.000
XXXX	Dana yg hrs disediakan utk pembayaran utang jangka panjang	450.000.000	
XXXX	Utang Kemitraan dengan pihak ketiga		450.000.000

18
19 **E. ASET LAIN-LAIN**

20
21 Pos Aset Lain-Lain digunakan untuk mencatat aset lainnya yang tidak
22 dapat dikelompokkan ke dalam Aset Tak Berwujud, Tagihan Penjualan
23 Angsuran, Tuntutan Perbendaharaan, Tuntutan Ganti Rugi dan Kemitraan
24 dengan Pihak Ketiga. Contoh dari aset lain-lain adalah aset tetap yang
25 dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah.

26
27 Jurnal untuk mencatat saldo awal Aset Lain-lain adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Lain-lain	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

28 *Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi.*

1 Contoh :

- 2 • Berdasarkan catatan di bagian umum & perlengkapan diketahui bahwa
3 terdapat aset tetap (peralatan dan mesin) senilai Rp. 50.000.000,00 yang
4 sudah dihentikan penggunaannya dikarenakan rusak, tetapi belum ada
5 Surat Keputusan Penghapusan.

6

7 Jurnal untuk mencatat aset lain-lain tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Lain-lain	50.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		50.000.000

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

BAB IX KEWAJIBAN

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggung jawab untuk bertindak yang terjadi di masa lalu. Kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak yang mengikat atau peraturan perundang-undangan. Praktik yang terjadi selama ini, pada umumnya kewajiban yang dicatat dalam pembukuan pemerintah hanya utang yang berasal dari pinjaman. Oleh karena itu untuk dapat menyajikan secara lengkap seluruh utang yang dimilikinya, pada saat penyusunan neraca pertama kali pemerintah harus melaksanakan kegiatan inventarisasi atas seluruh utang yang ada pada tanggal neraca tersebut.

Penyajian utang pemerintah di neraca diklasifikasikan menjadi kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Utang pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang untuk memberikan informasi yang lebih baik mengenai kewajiban pemerintah. Utang dicatat sebesar nilai nominal. Pada setiap tanggal neraca, utang dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

A. KEWAJIBAN JANGKA PENDEK

Kewajiban jangka pendek merupakan kewajiban yang diharapkan akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca. Kewajiban ini mencakup utang yang berasal dari pinjaman (bagian lancar utang jangka panjang dan utang kepada pihak ketiga), utang bunga, utang perhitungan pihak ketiga (PFK), serta utang jangka pendek lainnya.

A. 1. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang merupakan bagian 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 tanggal neraca. Akun ini biasanya muncul pada unit yang berfungsi sebagai pengelola keuangan/pinjaman. Oleh karena itu, inventarisasi utang ini biasanya dilakukan di satuan kerja pengelola keuangan.

Akun ini diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang pada setiap akhir periode akuntansi. 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 tanggal neraca.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		XXX

Ket: Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan bagian dari Ekuitas Dana Lancar (pengurang ekuitas dana lancar)

Contoh :

- Pada tahun 2000 Pemerintah menerima pinjaman dari ADB sejumlah Rp 1.000.000.000,00 yang dituangkan dalam Naskah Perjanjian Pinjaman No. 111/DDDD/04/2000. Pinjaman ini akan dicicil 10% per tahun selama 10 tahun mulai tahun 2004. Dengan demikian pada tanggal 31 Desember 2003 jumlah utang yang jatuh tempo pada tahun 2004 sejumlah Rp 100.000.000,00 disajikan dalam bagian lancar utang jangka panjang dalam kelompok kewajiban jangka pendek. Sisanya sejumlah Rp 900.000.000,00 disajikan sebagai utang jangka panjang.

Jurnal untuk mencatat Bagian Lancar Utang kepada Pemerintah Pusat adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	100.000.000	
XXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		100.000.000

A. 2. Utang kepada Pihak Ketiga (*accounts payable*)

Utang kepada Pihak Ketiga berasal dari kontrak atau perolehan barang/jasa yang belum dibayar sampai dengan tanggal neraca awal. Akun ini pada umumnya muncul di satuan kerja pengguna anggaran karena pengguna anggaranlah yang melakukan kegiatan perolehan barang/jasa. Oleh karena itu, inventarisasi utang kepada pihak ketiga dilakukan di setiap satuan kerja.

Apabila pihak ketiga/kontraktor membangun fasilitas atau peralatan sesuai dengan spesifikasi yang ada pada kontrak perjanjian dengan pemerintah, kemungkinan terdapat realisasi pekerjaan yang telah diserahkan tetapi belum dibayar penuh oleh pemerintah sampai tanggal neraca. Nilai yang dicantumkan dalam neraca sebagai Utang kepada Pihak Ketiga adalah sebesar jumlah yang belum dibayar untuk barang tersebut pada tanggal neraca.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang kepada Pihak Ketiga adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		XXX

1 *Ket: Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan*
 2 *bagian dari Ekuitas Dana Lancar (pengurang ekuitas dana lancar)*

3
 4 Contoh:

- 5 • Pada bulan Desember 2003, Pemerintah meminta PT Inti Karya untuk
 6 melakukan pemeliharaan gedung Sekretariat Negara dengan Surat Perintah
 7 Kerja No. 250/12/SETNEG/2003 tanggal 1 Desember 2003 dengan nilai
 8 pekerjaan Rp 10.000.000,00. Pekerjaan tersebut telah diselesaikan oleh PT Inti
 9 Karya dalam bulan Desember 2003 dan telah diserahkan ke
 10 Sekretariat Negara pada tanggal 28 Desember 2003 dengan Berita Acara
 11 Serah Terima Pekerjaan No. 260/12/SETNEG/2003. Terhadap pekerjaan yang
 12 telah diselesaikan tersebut sampai dengan 31 Desember 2003 belum dibayar
 13 oleh Pemerintah.

14 Berhubung pekerjaan pemeliharaan gedung telah selesai dan telah
 15 diserahkan ke pemerintah namun sampai dengan 31 Desember 2003
 16 belum dibayar, berarti bahwa pemerintah mempunyai utang kepada PT Inti
 17 Karya sejumlah Rp 10.000.000,00. Utang kepada Pihak Ketiga pada
 18 umumnya merupakan utang jangka pendek yang harus segera dibayar
 19 setelah barang/jasa diterima. Oleh karena itu terhadap utang biaya
 20 semacam ini disajikan di neraca dengan klasifikasi Kewajiban Jangka
 21 Pendek.

22 Berdasarkan dokumen sumber yang berupa Surat Perintah Kerja, Berita
 23 Acara Serah Terima Pekerjaan, dan bukti pendukung lainnya dibuat jurnal
 24 untuk mengakui utang biaya ini, yaitu:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	10.000.000	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		10.000.000

25
 26 **A. 3. Utang Bunga**

27
 28 Utang Bunga timbul karena pemerintah mempunyai pinjaman, baik yang
 29 berasal dari dalam negeri maupun luar negeri, termasuk penerbitan sekuritas
 30 pemerintah yang diterbitkan pemerintah pusat dalam bentuk Surat Utang
 31 Negara (SUN). Akun ini pada umumnya ada di unit kerja yang berfungsi sebagai
 32 pengelola keuangan/pinjaman. Oleh karena itu, inventarisasi atas utang bunga
 33 dilakukan bersamaan dengan inventarisasi utang. Nilai yang dicantumkan
 34 dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar biaya bunga yang telah terjadi
 35 tetapi belum dibayar oleh pemerintah.

36
 37 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Bunga adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Utang Bunga		XXX

38 *Ket: Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan*
 39 *bagian dari Ekuitas Dana Lancar (pengurang ekuitas dana lancar)*

Contoh :

- Pemerintah menerima pinjaman dari Pemerintah Daerah sebesar Rp 1.000.000.000,00 dengan tingkat bunga 4% per tahun dan dibayar setiap tanggal 1 April dan 1 Oktober. Per 31 Desember 2004 berarti terdapat bunga terutang untuk periode Oktober s/d Desember 2004 atau 3 bulan. Dengan demikian jumlah bunga terutang adalah Rp 1.000.000.000,00 X 3/12 X 4% = Rp 10.000.000,00. Jumlah ini akan dibayar pada tanggal 1 April 2005, berarti masuk dalam kelompok kewajiban jangka pendek.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Bunga adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	10.000.000	
XXXX	Utang Bunga		10.000.000

A. 4. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)

Utang PFK merupakan utang yang timbul akibat pemerintah belum menyetor kepada pihak lain atas pungutan/potongan PFK dari Surat Perintah Membayar (SPM) atau dokumen lain yang dilakukannya. Pungutan/potongan PFK dapat berupa potongan 10% gaji, 2% pensiun, dan PFK lainnya. Bagi pemerintah pusat PFK antara lain terdiri dari potongan/pungutan iuran Taspen, Bapertarum, dan Askes, sedangkan pajak pusat tidak termasuk karena langsung diakui sebagai pendapatan.

Pungutan/potongan PFK tersebut seharusnya diserahkan kepada pihak lain (PT Taspen, Bapertarum, dan PT Askes) sejumlah yang sama dengan jumlah yang dipungut/dipotong. Akun ini pada umumnya muncul di unit yang berfungsi sebagai pengelola keuangan/pinjaman. Oleh karena itu, inventarisasi utang PFK dilakukan di satuan kerja pengelola keuangan.

Nilai yang dicantumkan di neraca untuk akun ini adalah sebesar saldo pungutan/potongan yang belum disetorkan kepada pihak lain sampai dengan tanggal neraca.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang PFK adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di KPPN	XXX	
XXXX	Utang PFK		XXX

Contoh :

- KPPN membayar gaji pegawai Departemen Kesehatan dengan SPM. Dari gaji yang dibayarkan ini dipotong untuk Pajak Penghasilan Pasal 21 Rp1.000.000,00, Askes Rp500.000,00 dan Taperum Rp100.000,00. Apabila sampai dengan 31 Desember uang pungutan ini belum disetor ke pihak ketiga yang berhak, maka jumlah ini disajikan di neraca sebagai utang PFK dalam kelompok kewajiban jangka pendek.

1 Jurnal untuk mencatat utang PFK adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di KPPN	600.000	
XXXX	Utang PFK		600.000

2

3 **A. 5. Uang Muka dari Kas Umum Negara (KUN)**

4

5 Uang Muka dari KUN merupakan utang yang timbul akibat bendahara
6 Kementerian/Lembaga belum menyetor sisa UYHD/UP sampai dengan tanggal
7 neraca. Akun ini pada umumnya muncul di satuan kerja pengguna anggaran.
8 Bendahara satuan kerja pengguna anggaranlah yang melakukan kegiatan
9 perolehan barang/jasa dengan uang muka kerja, maka inventarisasi atas uang
10 muka dari KUN dilakukan di setiap satuan kerja. Akun ini hanya muncul pada
11 Neraca Kementerian/Lembaga/Satker dan akan tereliminasi pada saat
12 konsolidasi Neraca Pemerintah Pusat.

13

14 Nilai yang dicantumkan di neraca untuk akun ini adalah sebesar saldo
15 uang muka yang belum disetorkan ke kas negara pada tanggal neraca.

16

17 Jurnal untuk mencatat saldo awal Uang Muka dari KUN adalah sebagai
18 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	
XXXX	Uang Muka dari Kas Umum Negara		XXX

19

20 Contoh :

- 21 • Pada tanggal 31 Desember 2003 Bendahara Pengeluaran pada Kantor
22 Departemen Agama Surabaya masih menyimpan sisa UYHD yang diterima
23 dari KPNK sejumlah Rp 5.000.000,00. Sisa UYHD tersebut disetor pada tanggal
24 15 Januari 2004. Berdasarkan ketentuan yang berlaku sisa UYHD ini selambat-
25 lambatnnya harus disetor kembali ke kas negara pada tanggal 10 Januari
26 2004. Dengan demikian berarti bendahara pengeluaran di kantor ini masih
27 mempunyai kewajiban jangka pendek yang harus diselesaikan bulan Januari
28 2004 dan harus melaporkannya di neraca.

29

30 Jurnal untuk mencatat Uang Muka dari KUN adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	5.000.000	
XXXX	Uang Muka dari KUN		5.000.000

31

32 **A. 6. Utang Jangka Pendek Lainnya**

33

34 Utang jangka pendek lainnya merupakan utang selain bagian lancar
35 utang jangka panjang, utang kepada pihak ketiga (*account payable*), utang
36 perhitungan pihak ketiga (PFK), utang bunga, dan uang muka dari KUN.

37

38

1 B. KEWAJIBAN JANGKA PANJANG

2
3 Kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang diharapkan akan
4 dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan
5 setelah tanggal neraca. Kewajiban ini mencakup utang yang berasal dari
6 pinjaman baik dari dalam negeri maupun luar negeri dan dari penerbitan
7 sekuritas pemerintah.
8

9 B. 1. Utang Luar Negeri

10
11 Utang luar negeri merupakan utang jangka panjang yang timbul akibat
12 pemerintah melakukan pinjaman kepada negara/lembaga keuangan
13 internasional. Utang luar negeri antara lain terdiri dari Utang Luar Negeri-Utang
14 Lama, Utang Luar Negeri-Bilateral, Utang Luar Negeri-Multilateral, Utang Luar
15 Negeri-Fasilitas Kredit Ekspor (FKE), Utang Luar Negeri Komersial, Utang Luar
16 Negeri-Sewa Beli (leasing), dan Utang Luar Negeri Lain-Lain. Akun ini pada
17 umumnya ada di unit yang berfungsi sebagai pengelola keuangan/pinjaman.
18 Oleh karena itu, inventarisasi atas utang luar negeri dilakukan di satuan kerja
19 pengelola keuangan.
20

21 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk utang luar negeri adalah
22 sebesar jumlah yang belum dibayar pemerintah yang akan jatuh tempo dalam
23 waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca.
24

25 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Luar Negeri adalah sebagai
26 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Utang Luar Negeri		XXX

27 *Ket: Akun Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang merupakan*
28 *bagian dari Ekuitas Dana Investasi (pengurang Ekuitas Eana Investasi)*
29

30 Contoh :

- 31 • Berdasarkan Naskah Perjanjian Pinjaman Luar Negeri no. 110/WB/12/2003
32 tanggal 5 Januari 2003, Pemerintah RI memperoleh pinjaman dari Bank Dunia
33 sejumlah US\$ 1,000,000 dengan kurs Rp 8.000,00 per US\$ 1 atau Rp
34 8.000.000.000,00 untuk masa 20 tahun, yang baru akan dibayar mulai tahun
35 2013. Pada tanggal 31 Desember 2003 kurs rata-rata Bank Indonesia adalah
36 Rp 8.500,00 per US\$1. Dengan demikian nilai konversi utang tersebut per 31
37 Desember 2003 adalah sebesar Rp 8.500.000.000,00. Selisih kurs yang terjadi
38 adalah Rp 8.500.000.000,00 – Rp 8.000.000.000,00 = Rp 500.000.000,00.
39 Utang tersebut di neraca disajikan sebesar Rp 8.500.000.000,00 dengan
40 pasangan Ekuitas Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang
41 Jangka Panjang sebesar Rp 8.000.000.000,00 dan Selisih kurs sebesar Rp
42 500.000.000,00.

1 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Luar Negeri adalah sebagai
2 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang	8.500.000.000	
XXXX	Utang Luar Negeri		8.500.000.000

3

4 **B. 2. Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan**

5

6 Utang dalam negeri sektor perbankan merupakan utang jangka panjang
7 yang berasal dari perbankan dan diharapkan akan dibayar dalam waktu dua
8 belas bulan setelah tanggal neraca. Akun ini pada umumnya ada di unit yang
9 berfungsi sebagai pengelola keuangan/pinjaman. Oleh karena itu, inventarisasi
10 atas utang dalam negeri sektor perbankan dilakukan di satuan kerja pengelola
11 keuangan.

12

13 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk utang dalam negeri sektor
14 perbankan adalah sebesar jumlah yang belum dibayar pemerintah yang akan
15 akan jatuh tempo dalam waktu lebih dari duabelas bulan setelah tanggal
16 neraca.

17

18 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan
19 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan		XXX

20

21 *Ket: Akun Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang merupakan*

22 *bagian dari Ekuitas Dana Investasi (pengurang Ekuitas Eana Investasi)*

23

23 Contoh :

24

- 25 • Pada tahun 2000 Pemerintah menarik pinjaman dari sektor perbankan dalam
26 negeri sebesar Rp 5.000.000.000,00. Pinjaman ini akan dicicil selama 5 tahun
27 mulai tahun 2010. Per 31 Desember 2003 Pemerintah bermaksud menyusun
28 neraca, oleh karena utang ini jatuh tempo lebih dari 12 bulan maka disajikan
29 dalam kelompok kewajiban jangka panjang sebesar nilai nominal pinjaman.
30 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan
31 adalah sebagai berikut:

31

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	5.000.000.000	
XXXX	Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan		5.000.000.000

32

1 B. 3. Utang Dalam Negeri Obligasi

2
3 Utang dalam negeri obligasi merupakan utang jangka panjang yang
4 timbul akibat pemerintah menerbitkan sekuritas dalam bentuk Surat Utang
5 Negara (SUN) yang diterbitkan oleh pemerintah pusat dalam bentuk dan
6 substansi yang sama dengan SUN. Utang dalam negeri obligasi diharapkan
7 akan dibayar dalam waktu lebih dari dua belas bulan setelah tanggal neraca.
8 Akun ini pada umumnya ada di unit yang berfungsi sebagai pengelola
9 keuangan/pinjaman, dalam hal ini Direktorat Jenderal Perbendaharaan
10 Departemen Keuangan.

11
12 Nilai yang dicantumkan di neraca untuk utang dalam negeri obligasi
13 adalah sebesar nilai nominal, yaitu jumlah yang akan dibayar pemerintah pada
14 saat obligasi tersebut jatuh tempo. Apabila sekuritas utang pemerintah dijual di
15 bawah nilai pari (dengan diskon), maupun di atas nilai pari (dengan premium),
16 maka nilai pokok utang obligasi adalah sebesar nilai nominal dari obligasi.
17 Diskonto atau premium disajikan pada neraca awal sejumlah nilai yang belum
18 diamortisasi sampai dengan tanggal disusunnya neraca.

19
20 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Dalam Negeri Obligasi adalah
21 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Utang Dalam Negeri Obligasi		XXX

22 *Ket: Akun Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang merupakan*
23 *bagian dari Ekuitas Dana Investasi (pengurang Ekuitas Eana Investasi)*

24 Contoh :

- 25
- 26 • Utang Dalam Negeri Obligasi dengan harga jual sebesar nilai pari.
27 Pada tanggal 5 Januari 2003 Pemerintah menerbitkan 1.000 lembar obligasi
28 dengan nilai pari Rp1.000,00 per lembar yang akan dibayar pada tanggal 5
29 Januari 2013. Obligasi ini dijual dengan harga Rp1.000,00 atau sebesar nilai
30 pari. Hal ini berarti bahwa tidak ada premium atau diskonto. Untuk
31 memasukkan saldo akun ini di neraca yang pertama kali disusun dilakukan
32 dengan membuat jurnal berikut:

33

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang	1.000.000	
XXXX	Utang Dalam Negeri Obligasi		1.000.000

- 34
- 35 • Utang Dalam Negeri Obligasi dengan Penjualan diatas nilai pari (Premium)
36 Pada tanggal 5 Januari 2003 Pemerintah menerbitkan 1.000 lembar obligasi
37 dengan nilai pari Rp 1.000,00 per lembar yang akan dibayar pada tanggal 5
38 Januari 2013. Obligasi ini dijual dengan harga Rp 1.100,00. Dari penjualan ini
39 tampak bahwa terdapat premium sejumlah $(1.000 \times 1.100) - (1.000 \times 1.000) =$

1 Rp 100.000,00. Apabila premium obligasi ini diamortisasikan dengan metode
 2 garis lurus maka amortisasi premium per tahun Rp 10.000,00. Jadi saldo
 3 premium pada akhir tahun pertama, per 31 Desember 2003 adalah Rp
 4 100.000,00 – Rp 10.000,00 = Rp 90.000,00. Dana yang harus disediakan untuk
 5 pembayaran utang jangka panjang turun menjadi Rp 1.100.000,00 – Rp
 6 10.000,00 = Rp 1.090.000,00. Untuk memasukkan saldo akun ini di neraca
 7 yang pertama kali 31 Desember 2003 disusun dilakukan dengan membuat
 8 jurnal berikut:
 9

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang	1.090.000	
XXXX	Premium Obligasi		90.000
XXXX	Utang Dalam Negeri Obligasi		1.000.000

10

11 • Utang Dalam Negeri Obligasi dengan Penjualan di bawah Pari (Diskonto)
 12 Pada tanggal 5 Januari 2003 Pemerintah menerbitkan 1.000 lembar obligasi
 13 dengan nilai pari Rp 1.000,00 per lembar yang akan dibayar pada tanggal 5
 14 Januari 2013. Obligasi ini dijual dengan harga Rp 900,00. Dari penjualan ini
 15 tampak bahwa terdapat diskonto sejumlah $(1.000 \times 900) - (1.000 \times 1.000) =$ Rp
 16 100.000,00. Apabila diskonto obligasi ini diamortisasikan dengan metode
 17 garis lurus maka amortisasi diskonto per tahun Rp Rp 10.00,00. Jadi saldo
 18 diskonto pada akhir tahun pertama, per 31 Desember 2003 adalah Rp
 19 100.000,00 – Rp 10.000,00 = Rp 90.000,00. Dana yang harus disediakan untuk
 20 pembayaran utang jangka panjang naik menjadi Rp 900.000,00 + Rp
 21 10.000,00 = Rp 910.000,00. Utang obligasi disajikan sebesar nilai nominal Rp
 22 1.000.000,00. Untuk memasukkan saldo utang ini di neraca yang pertama kali
 23 disusun dilakukan dengan membuat jurnal berikut:
 24

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang	910.000	
XXXX	Diskonto Obligasi	90.000	
XXXX	Utang Dalam Negeri Obligasi		1.000.000

25

26 B. 4. Utang Jangka Panjang Lainnya

27

28 Utang jangka panjang lainnya adalah utang jangka panjang yang tidak
 29 termasuk pada kelompok Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan, Utang Dalam
 30 Negeri Obligasi dan Utang Luar Negeri, misalnya Utang Kemitraan. Utang
 31 Kemitraan merupakan utang yang berkaitan dengan adanya kemitraan
 32 pemerintah dengan pihak ketiga dalam bentuk Bangun, Serah, Kelola (BSK). BSK
 33 merupakan pemanfaatan aset pemerintah berupa aset oleh pihak
 34 ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan
 35 bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya kemudian menyerahkan
 36 aset yang dibangun tersebut kepada pemerintah untuk dikelola sesuai dengan
 37 tujuan pembangunan aset tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor

1 kepada pemerintah disertai dengan pembayaran kepada investor sekaligus
 2 atau secara bagi hasil.

3
 4 Utang Kemitraan dengan Pihak Ketiga timbul apabila pembayaran
 5 kepada investor dilakukan secara angsuran atau secara bagi hasil pada saat
 6 penyerahan aset kemitraan. Utang Kemitraan disajikan pada neraca sebesar
 7 dana yang dikeluarkan investor untuk membangun aset tersebut. Apabila
 8 pembayaran dilakukan dengan bagi hasil, utang kemitraan disajikan sebesar
 9 dana yang dikeluarkan investor setelah dikurangi dengan nilai bagi hasil yang
 10 dibayarkan.

11
 12 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Kemitraan dengan Pihak Ketiga
 13 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Utang Jangka Panjang Lainnya		XXX

14 *Ket: Akun Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang merupakan*
 15 *bagian dari Ekuitas Dana Investasi (pengurang Ekuitas Eana Investasi)*

16
 17 Contoh :

- 18 • Pada tanggal 12 Pebruari 2001, dalam rangka peningkatan pelayanan
 19 kepada masyarakat, Pemerintah telah mengikat kerjasama BSK (bangun,
 20 serah, kelola) dengan PT Ranggataksaka untuk membangun Rumah Sakit
 21 dengan system bagi hasil melalui kontrak perjanjian No. 123/KSO/1/2001.
 22 Untuk menyelesaikan pembangunan Rumah Sakit tersebut, investor telah
 23 mengeluarkan dana sebesar Rp500.000.000,00. sedangkan tanah yang
 24 diserahkan oleh Pemerintah untuk pembangunan Rumah Sakit tersebut
 25 adalah senilai Rp100.000.000,00. Aset BSK tersebut telah selesai dibangun
 26 dan telah diserahkan kepada pemerintah. Sampai dengan 31 Desember
 27 2003, pemerintah telah membayar bagi hasil kepada investor sebesar
 28 Rp50.000.000,00.

29 Dari transaksi tersebut terlihat bahwa pada saat penyerahan aset BSK, timbul
 30 utang sebesar dana yang dikeluarkan investor, yaitu sebesar
 31 Rp500.000.000,00. Bagi hasil yang telah dibayar mengurangi jumlah utang,
 32 sehingga pada tanggal neraca awal, utang kemitraan dengan pihak ketiga
 33 = Rp500.000.000,00 – Rp50.000.000,00 = Rp450.000.000,00. Jurnal untuk
 34 mencatat transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

35

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	450.000.000	
XXXX	Utang Jangka Panjang Lainnya		450.000.000

36
 37
 38

BAB X EKUITAS DANA

Ekuitas Dana merupakan pos pada neraca pemerintah yang menampung selisih antara aset dan kewajiban pemerintah. Pos Ekuitas Dana terdiri dari tiga kelompok, yaitu:

- a) Ekuitas Dana Lancar;
- b) Ekuitas Dana Investasi; dan
- c) Ekuitas Dana Cadangan.

Dalam bab ini dibahas masing-masing kelompok ekuitas dana. Oleh karena contoh jurnal sudah diberikan pada saat pembahasan masing-masing kelompok aset dan kewajiban, maka bab ini tidak diberikan contoh jurnal.

A. EKUITAS DANA LANCAR

Ekuitas Dana Lancar merupakan selisih antara aset lancar dengan kewajiban jangka pendek/lancar. Kelompok Ekuitas Dana Lancar antara lain terdiri dari Saldo Anggaran Lebih (SAL), Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA), Pendapatan yang Ditangguhkan, Cadangan Piutang, Cadangan Persediaan dan Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek.

SAL dan SiLPA merupakan akun lawan yang menampung kas dan setara kas serta investasi jangka pendek. Sedang Pendapatan yang Ditangguhkan adalah akun lawan untuk menampung Kas di Bendahara Penerimaan. Cadangan Piutang adalah akun lawan yang dimaksudkan untuk menampung piutang lancar. Selain itu pada kelompok Aset Lancar terdapat Persediaan. Akun lawan dari persediaan adalah Cadangan Persediaan.

Pada sisi kewajiban jangka pendek, selain Utang PFK yang merupakan pengurang SiLPA seperti disebutkan di atas, ada akun kewajiban jangka pendek lainnya. Akun lawan dari kewajiban jangka pendek lainnya ini adalah Dana yang Disediakan Untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek.

B. EKUITAS DANA INVESTASI

Ekuitas Dana Investasi mencerminkan kekayaan pemerintah yang tertanam dalam investasi jangka panjang, aset tetap, dan aset lainnya, dikurangi dengan kewajiban jangka panjang. Pos ini terdiri dari:

- a) Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang, yang merupakan akun lawan dari Investasi Jangka Panjang.
- b) Diinvestasikan dalam Aset Tetap, yang merupakan akun lawan dari Aset Tetap.
- c) Diinvestasikan dalam Aset Lainnya, yang merupakan akun lawan Aset Lainnya.
- d) Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang, yang merupakan akun lawan dari seluruh Utang Jangka Panjang.

1 **C. EKUITAS DANA CADANGAN**

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

Ekuitas Dana Cadangan mencerminkan kekayaan pemerintah yang dicadangkan untuk tujuan tertentu sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Akun ini merupakan akun lawan dari Dana Cadangan.

1

CONTOH FORMAT NERACA
NERACA
PEMERINTAH PUSAT
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(Dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
1	ASET		
2	ASET LANCAR		
3	Kas di Bank Indonesia	xxx	xxx
4	Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara	xxx	xxx
5	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
6	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
7	Investasi Jangka Pendek	xxx	xxx
8	Piutang Pajak	xxx	xxx
9	Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak	xxx	xxx
10	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
11	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
12	Bagian Lancar Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx
13	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
14	Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan	xxx	xxx
15	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
16	Piutang Lainnya	xxx	xxx
17	Persediaan	xxx	xxx
18	Jumlah Aset Lancar (3 s/d 17)	xxx	xxx
19	INVESTASI JANGKA PANJANG		
20	Investasi Nonpermanen		
21	Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
22	Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
23	Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx
24	Dana Bergulir	xxx	xxx
25	Investasi dalam Obligasi	xxx	xxx
26	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	xxx
27	Investasi Nonpermanen Lainnya	xxx	xxx
28	Jumlah Investasi Nonpermanen (21 s/d 27)	xxx	xxx

1

29	Investasi Permanen		
30	Penyertaan Modal Pemerintah	xxx	xxx
31	Investasi Permanen Lainnya	xxx	xxx
32	Jumlah Investasi Permanen (30 s/d 31)	xxx	xxx
33	Jumlah Investasi Jangka Panjang (28 + 32)	xxx	xxx
34	ASET TETAP		
35	Tanah	xxx	xxx
36	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
37	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
38	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
39	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
40	Konstruksi Dalam Pengerjaan	xxx	xxx
41	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
42	Jumlah Aset Tetap (35 s/d 41)	xxx	xxx
43	ASET LAINNYA		
44	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
45	Tuntutan Perbendaharaan	xxx	xxx
46	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
47	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
48	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
49	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
50	Jumlah Aset Lainnya (44 s/d 49)	xxx	xxx
51	JUMLAH ASET (18+33+42+50)	xxxx	xxxx
52			
53	KEWAJIBAN		
54	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK		
55	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
56	Utang Bunga	xxx	xxx
57	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
58	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
59	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (55 s/d 58)	xxx	xxx
60	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
61	Utang Luar Negeri	xxx	xxx
62	Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
63	Utang Dalam Negeri – Obligasi	xxx	xxx
64	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
65	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (61 s/d 64)	xxx	xxx
66	JUMLAH KEWAJIBAN (59+65)	xxx	xxx

1

67			
68	EKUITAS DANA		
69	EKUITAS DANA LANCAR		
70	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA)	xxx	xxx
71	Pendapatan yang Ditangguhkan	xxx	xxx
72	Cadangan Piutang	xxx	xxx
73	Cadangan Persediaan	xxx	xxx
74	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	(xxx)	(xxx)
75	Jumlah Ekuitas Dana Lancar (70 s/d 74)	xxx	xxx
76	EKUITAS DANA INVESTASI		
77	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	xxx	xxx
78	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	xxx	xxx
79	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	xxx	xxx
80	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	(xxx)	(xxx)
81	Jumlah Ekuitas Dana Investasi (77 s/d 80)	xxx	xxx
82	JUMLAH EKUITAS DANA (75+81)	xxx	xxx
	JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS	xxxx	xxxx
83	DANA (66+82)		

Sumber: PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan

2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Komite Konsultatif :

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

Komite Kerja :

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

Sekretariat :

1. Margustienny OA, Ak., MBA, Ketua
2. Mulat Handayani, SE, Ak., Wakil Ketua
3. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
4. Edward UP Nainggolan, Ak., Anggota
5. Yulia Chandra Kusumarini SE, S. Sos., Anggota
6. Joko Supriyanto, SST, Ak., Anggota
7. Sumarno, SE, Ak., Anggota.

Kelompok Kerja :

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

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP)

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

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

dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 02 Tahun 2005 tentang Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Daerah sebagai pedoman bagi instansi pemerintah daerah dalam menyusun neraca awal sesuai dengan SAP.

Jakarta, 27 September 2005
Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

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

DAFTAR ISI

1		
2		
3	PENETAPAN	i
4	DAFTAR ISI	ii
5	BAB I PENDAHULUAN	1
6	A. REFORMASI MANAJEMEN KEUANGAN DAERAH.....	1
7	B. NERACA	2
8	BAB II NERACA	3
9	A. PENGERTIAN.....	3
10	B. PERSAMAAN DASAR AKUNTANSI.....	3
11	C. STRUKTUR NERACA.....	4
12	BAB III PENYUSUNAN NERACA AWAL	5
13	BAB IV ASET LANCAR	7
14	A. KAS DAN SETARA KAS.....	7
15	B. INVESTASI JANGKA PENDEK	10
16	C. PIUTANG.....	10
17	D. PERSEDIAAN.....	13
18	BAB V INVESTASI	15
19	A. INVESTASI JANGKA PENDEK.....	15
20	B. INVESTASI JANGKA PANJANG.....	17
21	BAB VI ASET TETAP	21
22	A. TANAH.....	21
23	B. PERALATAN DAN MESIN.....	22
24	C. GEDUNG DAN BANGUNAN.....	22
25	D. JALAN, IRIGASI, DAN JARINGAN	24
26	E. ASET TETAP LAINNYA.....	24
27	F. KONTRUKSI DALAM Pengerjaan.....	25
28	BAB VII DANA CADANGAN	26
29	BAB VIII ASET LAINNYA	28
30	A. ASET TAK BERWUJUD.....	28
31	B. TAGIHAN PENJUALAN ANGSURAN.....	29
32	C. TUNTUTAN PERBENDAHARAAN (TP) DAN TUNTUTAN GANTI RUGI (TGR)	30
33	D. KEMITRAAN DENGAN PIHAK KETIGA.....	31
34	E. ASET LAIN-LAIN.....	33
35	BAB IX KEWAJIBAN	35
36	A. KEWAJIBAN JANGKA PENDEK.....	35
37	B. KEWAJIBAN JANGKA PANJANG.....	38
38	BAB X EKUITAS DANA	41
39	A. EKUITAS DANA LANCAR	41
40	B. EKUITAS DANA INVESTASI	41
41	C. EKUITAS DANA CADANGAN	42
42	CONTOH FORMAT NERACA	43

BAB I PENDAHULUAN

A. REFORMASI MANAJEMEN KEUANGAN DAERAH

Pemerintah Indonesia telah mencanangkan reformasi manajemen keuangan negara baik pada pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dengan ditetapkannya satu paket undang-undang bidang keuangan negara, yaitu UU 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Sebelum paket undang-undang di bidang keuangan negara tersebut ditetapkan, Pemerintah telah melakukan usaha-usaha pengembangan bidang keuangan daerah dengan menetapkan UU 22 tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah, UU 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah, dan PP 105 tahun 2000 tentang Pokok-pokok Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah yang dalam implementasinya mengalami berbagai permasalahan. Permasalahan tersebut antara lain karena pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah belum dilengkapi dengan ketentuan atau pedoman lebih lanjut.

Sehubungan dengan itu, Menteri Keuangan telah membentuk Tim Evaluasi dan Percepatan Pelaksanaan Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah, dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor :355/KMK.07/2001. Kelompok Kerja Evaluasi Pembiayaan dan Informasi Keuangan Daerah dari tim tersebut telah menghasilkan suatu Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, sebagai *prototype* sistem akuntansi pemerintah daerah. Selanjutnya, Menteri Dalam Negeri telah berupaya mengisi kekosongan peraturan tersebut dengan menerbitkan Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.

Dengan ditetapkannya paket undang-undang di bidang keuangan negara, maka pemerintah daerah mempunyai landasan hukum yang memadai dan andal untuk melakukan reformasi manajemen keuangan daerah. Selanjutnya dalam tahun 2004 telah ditetapkan pula UU 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan UU 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah sebagai pengganti UU 22 tahun 1999 dan UU 25 tahun 1999.

Peraturan perundang-undangan tersebut menyatakan bahwa Pemerintah Daerah menyampaikan pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah dalam bentuk laporan keuangan, yang terdiri dari Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Laporan keuangan dimaksud disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

1 Buletin teknis ini merupakan informasi yang diterbitkan oleh KSAP yang
2 memberikan arahan/pedoman bagi entitas akuntansi dan entitas pelaporan
3 untuk mengatasi permasalahan akuntansi yang timbul dalam penyusunan
4 Neraca Awal. Buletin teknis ini disusun dengan mengacu pada dan diterapkan
5 dalam lingkup Kerangka konseptual dan Pernyataan Standar Akuntansi
6 Pemerintahan. Buletin teknis ini disusun dengan sistematika menurut pos-pos
7 neraca, meliputi: Aset Lancar, Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap, Aset
8 Lainnya, Kewajiban dan Ekuitas Dana. Dalam setiap pos dijelaskan mengenai
9 definisi, klasifikasi, uraian ringkas (termasuk pengakuan, penilaian, dan
10 pengungkapan), dan kasus-kasus yang berhubungan dengan masing-masing
11 komponen dan pemecahannya. Dari setiap pos sebagaimana disebutkan di
12 atas, buletin teknis ini menguraikan tentang cara menetapkan saldo awal setiap
13 akun. Buletin Teknis ini juga dilengkapi dengan jurnal agar dapat dihasilkan saldo
14 awal buku besar untuk masing-masing akun untuk pos-pos neraca awal. Pada
15 bagian akhir diberikan contoh format neraca awal.

16 17 **B. NERACA**

18
19 Neraca merupakan laporan yang menyajikan posisi keuangan
20 pemerintah pada tanggal tertentu. Yang dimaksud dengan posisi keuangan
21 adalah posisi tentang aset, kewajiban, dan ekuitas. Aset mencakup seluruh
22 sumber daya yang memberikan manfaat ekonomi dan/atau sosial yang dimiliki
23 dan/atau dikuasai oleh Pemerintah Daerah. Kewajiban merupakan utang yang
24 harus diselesaikan oleh Pemerintah Daerah di masa yang akan datang. Ekuitas
25 mencerminkan kekayaan bersih Pemerintah Daerah, yaitu selisih antara aset
26 dan kewajiban.

27
28 Aset, kewajiban, dan ekuitas yang disajikan di neraca Pemerintah
29 Daerah berasal dari perolehan sejak Pemerintah Daerah tersebut berdiri.
30 Pencatatan aset dan kewajiban selama ini dilakukan melalui sistem pencatatan
31 tunggal yang tidak dapat menghasilkan neraca secara langsung. Di samping itu
32 pencatatan aset pada umumnya juga dilakukan dalam berbagai subsistem
33 yang terpecah-pecah dan tidak terintegrasi. Dengan demikian informasi yang
34 dihasilkan kurang dapat diyakini keandalannya. Oleh karena itu, untuk
35 keperluan penyusunan neraca pertama kali, Pemerintah Daerah perlu
36 menyiapkan suatu pendekatan tertentu dan melakukan inventarisasi terhadap
37 aset dan kewajibannya.

38
39 Keandalan informasi tentang aset, kewajiban, dan ekuitas dalam
40 neraca awal sangat penting dalam membangun sistem akuntansi pemerintah
41 daerah, karena jumlah-jumlah yang disajikan dalam neraca awal ini akan
42 menjadi saldo awal, yang akan terus terbawa dalam sistem akuntansi pada
43 periode berikutnya.

44
45
46

BAB II NERACA

A. PENGERTIAN

Neraca adalah salah satu komponen laporan keuangan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan pada tanggal tertentu. Yang dimaksud dengan posisi keuangan adalah posisi aset, kewajiban, dan ekuitas dana.

Aset adalah sumber daya yang dapat memberikan manfaat ekonomi dan/atau sosial yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah, dan dapat diukur dalam satuan uang. Sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya juga termasuk dalam pengertian aset. Contoh aset antara lain kas, piutang, persediaan, dan bangunan.

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban mencakup utang yang berasal dari pinjaman, utang biaya, dan utang lainnya yang masih harus dibayar. Contoh kewajiban antara lain utang kepada pemerintah pusat, utang kepada entitas pemerintah lain, dan utang perhitungan pihak ketiga.

Ekuitas Dana adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah. Contoh ekuitas dana antara lain Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran dan ekuitas dana yang diinvestasikan.

B. PERSAMAAN DASAR AKUNTANSI

Neraca mencerminkan persamaan akuntansi yang umum dikenal yaitu:

$$\text{Aset} = \text{Kewajiban} + \text{Ekuitas}$$

Ekuitas pemerintah disebut ekuitas dana. Ekuitas dana pemerintah berbeda dengan ekuitas sektor komersial. Ekuitas di sektor komersial mencerminkan sumber dari sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan, sedangkan ekuitas dana pemerintah merupakan selisih aset dengan kewajiban, sehingga persamaan akuntansinya menjadi:

$$\text{Aset} - \text{Kewajiban} = \text{Ekuitas dana}$$

Akun-akun neraca dikembangkan secara berpasangan. Akun-akun aset dan kewajiban berpasangan dengan akun-akun yang ada dalam ekuitas dana.

Contoh: Kas berpasangan dengan SiLPA, Persediaan berpasangan dengan Cadangan Persediaan, Piutang berpasangan dengan Cadangan Piutang, Investasi Jangka Panjang berpasangan dengan Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang, Aset Tetap berpasangan dengan Diinvestasikan dalam Aset

1 Tetap, Utang Jangka Pendek berpasangan dengan Dana yang Harus
 2 Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek.

3
 4 **C. STRUKTUR NERACA**

5
 6 Neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Aset
 7 diklasifikasikan menjadi lancar dan nonlancar. Aset lancar terdiri dari kas atau
 8 aset lainnya yang dapat diuangkan atau dapat dipakai habis dalam waktu 12
 9 bulan mendatang. Aset nonlancar terdiri dari investasi jangka panjang, aset
 10 tetap, dan aset lainnya.

11
 12 Kewajiban diklasifikasikan menjadi jangka pendek dan jangka panjang.
 13 Kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang akan jatuh tempo dalam
 14 waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan, sedangkan kewajiban jangka
 15 panjang akan jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 bulan.

16
 17 Sedangkan ekuitas dana diklasifikasikan menjadi ekuitas dana lancar,
 18 ekuitas dana investasi, dan ekuitas dana cadangan.

19
 20 **Pemerintah Daerah XX**
 21 **Neraca**
 22 **Per 31 Desember 200X**

ASET		KEWAJIBAN	
Aset Lancar	XXX	Kewajiban Jangka Pendek	XXX
Investasi Jangka Panjang	XXX	Kewajiban jangka Panjang	XXX
Aset Tetap	XXX	Jumlah Kewajiban	XXX
Dana Cadangan	XXX		
Aset Lainnya	XXX	EKUITAS DANA	
		Ekuitas Dana Lancar	XXX
		Ekuitas Dana Investasi	XXX
		Ekuitas Dana Cadangan	XXX
		Jumlah Ekuitas Dana	XXX
Jumlah Aset	XXX	Jumlah Kewajiban dan	XXX
		Ekuitas Dana	

23 Sumber : PSAP No. 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan
 24

BAB III PENYUSUNAN NERACA AWAL

1
2
3 Neraca awal adalah neraca yang disusun pertama kali oleh
4 pemerintah. Neraca awal menunjukkan jumlah-jumlah aset, kewajiban, dan
5 ekuitas dana pada tanggal neraca awal. Sistem pencatatan yang digunakan
6 selama ini tidak memungkinkan suatu entitas menghasilkan neraca, oleh karena
7 itu perlu dilakukan pendekatan untuk menentukan jumlah-jumlah yang akan
8 disajikan dalam neraca. Pendekatan yang dapat digunakan adalah
9 inventarisasi atas pos-pos neraca. Inventarisasi tersebut dapat dilakukan dengan
10 cara inventarisasi fisik, catatan, laporan, atau dokumen sumber lainnya.

11
12 Kebijakan akuntansi perlu disiapkan untuk penyusunan neraca awal.
13 Kebijakan akuntansi ini mencerminkan ketentuan-ketentuan yang digunakan
14 dalam penyusunan neraca awal seperti pengertian, pengukuran, dan hal
15 penting lainnya yang perlu diungkapkan dalam neraca. Apabila neraca awal
16 yang disusun pertama kali ini belum dapat memenuhi ketentuan-ketentuan
17 yang diatur dalam PSAP maka terhadap pos-pos neraca tersebut dapat
18 dilakukan koreksi sebagaimana mestinya di kemudian hari.

19
20 Penyusunan dan penyajian laporan keuangan harus sesuai dengan
21 Standar Akuntansi Pemerintahan sebagaimana diamanatkan dalam pasal 32
22 ayat (1) Undang-Undang No. 17 tahun 2003. Amanat Undang-Undang seperti
23 disebutkan di atas tidak segera diikuti dengan terbitnya Peraturan Pemerintah
24 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Ketiadaan Standar Akuntansi
25 Pemerintahan menimbulkan berbagai permasalahan dalam penyusunan
26 neraca. Dalam menyikapi hal ini, pemerintah daerah pada umumnya berusaha
27 menggunakan suatu ketentuan atau acuan tertentu dalam menyusun neraca
28 awal. Sebagai hasilnya, neraca pemerintah daerah beraneka ragam, yang
29 penyajiannya belum sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Standar
30 Akuntansi Pemerintahan.

31 Berbagai ketentuan atau pedoman yang menjadi acuan dalam penyusunan
32 neraca pemerintah daerah antara lain Pernyataan Standar Akuntansi
33 Keuangan yang berlaku untuk komersial, Draf Publikasian Standar Akuntansi
34 Pemerintahan, Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 29 tahun 2002 tentang
35 Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan
36 Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja
37 Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan
38 Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, dan *International*
39 *Public Sector Accounting Standard (IPSAS)*.

40
41 Selain acuan yang sangat beragam sebagaimana diuraikan di atas,
42 penyusunan neraca awal ini juga banyak dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak
43 mempunyai kompetensi yang memadai di bidang akuntansi. Banyak
44 Pemerintah Daerah menggunakan jasa konsultan atau bekerja sama dengan
45 pihak lain, namun diantara para konsultan atau pihak yang membantu
46 Pemerintah Daerah belum memahami akuntansi pemerintahan dengan baik.
47 Pemahaman dan interpretasi terhadap ketentuan yang digunakan sebagai
48 acuan berbeda-beda antara pihak yang satu dengan yang lainnya. Dengan

1 demikian dari satu acuan atau pedoman dapat dihasilkan neraca yang
2 berbeda-beda.

3
4 Berhubung dengan kondisi pencatatan aset dan kewajiban yang pada
5 umumnya kurang andal, baik dari aspek kelengkapan, keberadaan, dan
6 penilaian, maka untuk penyusunan neraca awal, Pemerintah Daerah perlu
7 menyusun langkah-langkah yang terstruktur, bertahap, jelas, mudah dipahami,
8 dan dapat dilaksanakan. Langkah-langkah tersebut antara lain :

- 9 1. Menentukan ruang lingkup pekerjaan
- 10 2. Menyiapkan formulir-formulir berikut petunjuk pengisiannya
- 11 3. Memberikan penjelasan kepada tim yang akan melakukan penyusunan
12 neraca awal
- 13 4. Melaksanakan kegiatan pengumpulan data dan inventarisasi aset dan
14 kewajiban
- 15 5. Melakukan pengolahan data dan klasifikasi aset dan kewajiban sesuai
16 dengan Standar Akuntansi Pemerintahan
- 17 6. Melakukan penilaian aset dan kewajiban
- 18 7. Menyajikan akun-akun aset, kewajiban dan ekuitas berikut jumlahnya
19 dalam format neraca

20
21 Langkah-langkah yang dimaksud di atas dapat disusun dengan
22 mengacu pada Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintahan ini. Buletin teknis
23 ini meliputi pengidentifikasian akun-akun neraca, cakupan, pengumpulan data
24 dan dokumen sumber, pencatatan, penilaian, penyajian, dan pengungkapan
25 akun-akun neraca. Dengan demikian diharapkan Pemerintah Daerah yang
26 belum mempunyai neraca awal dapat menggunakan buletin teknis ini sebagai
27 panduan, sedangkan bagi Pemerintah Daerah yang telah mempunyai neraca
28 yang disusun sebelum terbitnya Peraturan Pemerintah tentang Standar
29 Akuntansi Pemerintahan dapat melakukan koreksi dan perbaikan dengan
30 mengacu pada buletin teknis ini. Dengan demikian, Pemerintah Daerah dapat
31 menyajikan neraca yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

BAB IV ASET LANCAR

Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika:

- diharapkan segera untuk direalisasikan, dipakai, atau dimiliki untuk dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan, atau
- berupa kas dan setara kas.

Aset lancar meliputi:

1. kas dan setara kas;
2. investasi jangka pendek;
3. piutang; dan
4. persediaan.

A. KAS DAN SETARA KAS

Kas adalah uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan. Setiap entitas pemerintah wajib menyajikan saldo kasnya pada saat menyusun neraca. Uang tunai terdiri atas uang kertas dan logam. Kas juga meliputi seluruh Uang Yang Harus Dipertanggungjawabkan (UYHD)/Uang Untuk Dipertanggungjawabkan (UUDP)/Uang Persediaan (UP) yang belum dipertanggungjawabkan hingga tanggal neraca awal. Saldo simpanan di bank yang dapat dikategorikan sebagai kas adalah saldo simpanan atau rekening di bank yang setiap saat dapat ditarik atau digunakan untuk melakukan pembayaran. Dalam pengertian kas ini juga termasuk setara kas yaitu investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dicairkan menjadi kas yang mempunyai masa jatuh tempo yang pendek, yaitu 3 (tiga) bulan atau kurang dari tanggal perolehannya.

Kas pemerintah daerah mencakup kas yang dikuasai, dikelola dan di bawah tanggung jawab bendahara umum daerah dan kas yang dikuasai, dikelola dan di bawah tanggung jawab selain bendahara umum daerah.

Kas pemerintah daerah yang dikuasai dan di bawah tanggung jawab bendahara umum daerah terdiri dari:

1. Saldo rekening kas daerah, yaitu saldo rekening-rekening pada bank yang ditentukan oleh gubernur, bupati/walikota untuk menampung penerimaan dan pengeluaran;
2. Setara kas, antara lain berupa surat utang negara (SUN)/obligasi dan deposito kurang dari 3 bulan, yang dikelola oleh bendahara umum daerah;
3. Uang tunai di bendahara umum daerah.

1 Untuk menentukan nilai saldo awal kas di rekening kas daerah,
 2 pemerintah daerah dapat meminta bank terkait untuk mengirim rekening koran
 3 pemerintah per tanggal neraca. Nilai setara kas ditentukan sebesar nilai nominal
 4 deposito atau surat utang negara. Menurut Undang-undang No. 1/2004,
 5 pemerintah daerah dalam rangka manajemen kas hanya dapat melakukan
 6 investasi dalam bentuk SUN. Namun demikian, dalam praktiknya ada
 7 kemungkinan pemerintah daerah telah menanamkan saldo kas berlebih dalam
 8 bentuk deposito berjangka. Dengan demikian saldo awal kas pemerintah
 9 daerah juga termasuk deposito berjangka dengan jangka waktu kurang dari 3
 10 bulan. Rincian Kas di Kas Daerah diungkapkan dalam Catatan atas Laporan
 11 Keuangan.

12
 13 Kas dicatat sebesar nilai nominal artinya disajikan sebesar nilai
 14 rupiahnya. Apabila terdapat kas dalam valuta asing, dikonversi menjadi rupiah
 15 menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

16
 17 Dalam saldo kas juga termasuk penerimaan yang harus disetorkan
 18 kepada pihak ketiga berupa Utang PFK. Oleh karena itu jurnal untuk Utang PFK
 19 disatukan dalam jurnal kas daerah.

20
 21 Jurnal untuk mencatat saldo awal Kas di Kas Daerah adalah sebagai
 22 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Kas Daerah	XXX	
XXXX	Utang PFK		XXX
XXXX	SiLPA		XXX

23 *Ket: Akun SiLPA merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar*

24
 25 Contoh:

26 Kas Daerah hasil inventarisasi fisik dan perhitungan saldo rekening koran
 27 diperoleh nilai sebesar Rp 5.000.000.000. Dari Jumlah tersebut diketahui bahwa
 28 masih terdapat potongan Pajak Penghasilan Pasal 21 Rp1.000.000,00, Askes
 29 Rp500.000,00 dan Taperum Rp 100.000,00 belum disetor ke pihak ketiga. Jumlah
 30 potongan sebesar Rp 1.600.000 disajikan di neraca sebagai utang PFK dalam
 31 kelompok kewajiban jangka pendek. Selisih sebesar Rp 4.998.400.000 merupakan
 32 SiLPA.

33
 34 Jurnal untuk mencatat hasil inventarisasi di atas adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Kas Daerah	5.000.000.000	
XXXX	Utang PFK		1.600.000
XXXX	SiLPA		4.998.400.000

35
 36 Penjelasan lebih lanjut mengenai Utang PFK dijelaskan pada Bab IX tentang
 37 Kewajiban.

38
 39 Kas pemerintah daerah yang dikuasai dan dibawah tanggung jawab
 40 selain bendahara umum daerah terdiri dari:

- 41 1. Kas di Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas/Pemegang Kas,

2. Kas di Bendahara Penerimaan.

Kas di Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas/Pemegang Kas merupakan kas yang menjadi tanggung jawab/dikelola oleh Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas yang berasal dari sisa uang muka kerja (UYHD/UUDP/UP) yang belum disetor ke kas daerah per tanggal neraca. Kas di Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas mencakup seluruh saldo rekening Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas, uang logam, uang kertas, dan lain-lain kas. Akun Kas di Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas yang disajikan dalam neraca pemerintah daerah harus mencerminkan kas yang benar-benar ada pada tanggal neraca. Apabila terdapat kas dalam valuta asing dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

Untuk mendapatkan saldo Kas di Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas perlu dilakukan:

1. Inventarisasi fisik kas untuk mendapatkan saldo kas per tanggal neraca atas seluruh uang kartal (uang kertas dan logam) yang ada di tangan seluruh Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas (sisa UYHD/UUDP/UP).
2. Kumpulkan saldo rekening koran seluruh Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas per tanggal neraca awal sehingga diketahui saldo seluruh uang giral yang menjadi tanggung jawab seluruh Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas yang berasal dari sisa UYHD/UUDP/UP.
3. Lakukan rekonsiliasi hasil pada butir 1 & 2 dengan catatan yang ada di Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas sehingga diketahui sisa uang muka kerja yang seharusnya dengan benar.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Kas di Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran/ Pemegang Kas	XXX	
XXXX	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran/SiLPA		XXX

Ket: Akun SiLPA merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar

Kas di Bendahara Penerimaan mencakup seluruh kas, baik itu saldo rekening di bank maupun saldo uang tunai, yang berada di bawah tanggung jawab bendahara penerimaan yang sumbernya berasal dari pelaksanaan tugas pemerintahan dari bendahara penerimaan yang bersangkutan. Saldo kas ini mencerminkan saldo yang berasal dari pungutan yang sudah diterima oleh bendahara penerimaan dari setoran para wajib pajak yang belum disetorkan ke kas daerah. Akun Kas di Bendahara Penerimaan yang disajikan dalam neraca harus mencerminkan kas yang benar-benar ada pada tanggal neraca. Apabila terdapat kas dalam valuta asing dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

Meskipun dalam ketentuannya para bendahara penerimaan wajib menyetor seluruh penerimaan dalam waktu 24 (dua puluh empat) jam, namun

1 tidak tertutup kemungkinan terdapat saldo penerimaan yang belum disetorkan
2 dalam rekening bendahara penerimaan.

3 Saldo Kas di Bendahara Penerimaan diperoleh dari laporan keadaan
4 kas bendahara penerimaan

5
6 Jurnal untuk mencatat saldo awal Kas di Bendahara Penerimaan
7 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	
XXXX	Pendapatan yang ditangguhkan		XXX

8 *Ket: Akun Pendapatan yang Ditangguhkan merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana*
9 *Lancar.*

10 B. INVESTASI JANGKA PENDEK

11
12
13 Investasi pemerintah dalam investasi yang segera dapat dicairkan
14 disebut dengan investasi jangka pendek. Pos-pos investasi jangka pendek
15 antara lain deposito berjangka 3 (tiga) sampai dengan 12 (dua belas) bulan
16 dan surat berharga yang mudah diperjualbelikan. Investasi jangka pendek
17 diakui berdasarkan bukti investasi dan dicatat sebesar nilai perolehan. Informasi
18 tersebut dapat diperoleh dari pihak yang menangani investasi jangka pendek
19 tersebut.

20
21 Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Jangka Pendek adalah
22 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Jangka Pendek	XXX	
XXXX	SiLPA		XXX

23 *Ket: Akun SiLPA merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar*

24
25 Penjelasan lebih lanjut tentang investasi jangka pendek, lihat Bab V mengenai
26 Investasi.

27 C. PIUTANG

28
29
30 Piutang adalah hak pemerintah untuk menerima pembayaran dari
31 entitas lain termasuk wajib pajak/bayar atas kegiatan yang dilaksanakan oleh
32 pemerintah. Piutang dikelompokkan menjadi Bagian Lancar Tagihan Penjualan
33 Angsuran, Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/D, Bagian Lancar Tuntutan
34 Perbendaharaan/ Tuntutan Ganti Rugi, Piutang Pajak, Piutang Retribusi, Piutang
35 Denda, dan Piutang Lainnya.

36 C. 1. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran

37
38
39 Pemerintah daerah seringkali melakukan penjualan aset tetap yang
40 dimiliki, misalnya lelang kendaraan roda empat atau penjualan angsuran rumah
41 dinas. Biasanya penjualan dilakukan kepada pegawai dengan cara
42 mengangsur. Penjualan aset yang tidak dipisahkan pengelolaannya dan
43 biasanya diangsur lebih dari 12 (dua belas) bulan disebut sebagai Tagihan

1 Penjualan Angsuran. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran merupakan
 2 reklasifikasi tagihan penjualan angsuran jangka panjang ke dalam piutang
 3 jangka pendek. Reklasifikasi ini karena adanya tagihan angsuran jangka
 4 panjang yang jatuh tempo pada tahun berjalan. Reklasifikasi ini dilakukan
 5 hanya untuk tujuan penyusunan neraca karena pembayaran atas tagihan
 6 penjualan angsuran akan mengurangi akun Tagihan Penjualan Angsuran bukan
 7 Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran. Seluruh tagihan penjualan
 8 angsuran yang jatuh tempo dalam kurun waktu satu tahun atau kurang diakui
 9 sebagai Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran. Bagian lancar Tagihan
 10 penjualan Angsuran dicatat sebesar nilai nominal yaitu sejumlah tagihan
 11 penjualan angsuran yang harus diterima dalam waktu satu tahun.

12
 13 Untuk mendapatkan saldo Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran,
 14 pada saat penyusunan neraca perlu dihitung berapa bagian dari Tagihan
 15 Penjualan Angsuran yang akan jatuh tempo dalam tahun depan. Data ini
 16 biasanya terdapat di Biro Keuangan atau Bagian Perlengkapan pemerintah
 17 daerah.

18
 19 Jurnal untuk mencatat saldo awal Bagian Lancar Tagihan Penjualan
 20 Angsuran adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

21 *Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar.*

22 23 **C. 2. Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/D**

24
 25 Piutang pinjaman yang diberikan pemerintah kepada BUMN/D
 26 dimasukkan dalam kelompok investasi dalam akun Pinjaman kepada BUMN/D.
 27 Pinjaman tersebut dikembalikan atau dibayar dalam jangka panjang.

28
 29 Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/D merupakan reklasifikasi
 30 piutang Pinjaman kepada BUMN/D yang jatuh tempo dalam tahun berikutnya.
 31 Reklasifikasi ini dilakukan hanya untuk tujuan penyusunan neraca karena
 32 penerimaan kembali dari Pinjaman kepada BUMN/D akan mengurangi
 33 perkiraan Pinjaman kepada BUMN/D bukan Bagian Lancar Pinjaman kepada
 34 BUMN/D. Bagian lancar Pinjaman kepada BUMN/D dicatat sebesar nilai nominal
 35 yaitu sebesar nilai rupiah yang jatuh tempo tahun berikutnya.

36
 37 Untuk mendapatkan saldo Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/D,
 38 pada saat penyusunan neraca perlu dihitung berapa bagian dari Pinjaman
 39 kepada BUMN/D yang akan jatuh tempo dalam tahun berikutnya. Data ini
 40 biasanya terdapat di Biro Keuangan pemerintah daerah.

41
 42 Jurnal untuk mencatat saldo awal Bagian Lancar Pinjaman kepada
 43 BUMN/D adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/D	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

C. 3. Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan dan Tuntutan Ganti Rugi

Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang dibebankan kepadanya secara langsung merugikan keuangan negara/daerah, wajib mengganti kerugian tersebut. Sejumlah kewajiban untuk mengganti kerugian tersebut dikenal dengan istilah Tuntutan Perbendaharaan (TP) dan Tuntutan Ganti Rugi (TGR). Biasanya TP/TGR ini diselesaikan pembayarannya selambat-lambatnya 24 bulan (2 tahun) sehingga di neraca termasuk dalam aset lainnya.

Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi merupakan reklasifikasi lain-lain aset yang berupa TP/TGR ke dalam aset lancar disebabkan adanya TP/TGR jangka panjang yang jatuh tempo tahun berikutnya. Reklasifikasi ini dilakukan hanya untuk tujuan penyusunan neraca karena penerimaan kembali dari TP/TGR akan mengurangi akun Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi bukan Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi. TP/TGR yang harus diterima dalam waktu satu tahun diakui sebagai Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi. Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi dicatat sebesar nilai nominal yaitu sejumlah rupiah Tuntutan Ganti Rugi yang akan diterima dalam waktu satu tahun.

Untuk mendapatkan saldo Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi, pada saat penyusunan neraca perlu dihitung berapa bagian dari Tuntutan Ganti Rugi yang akan jatuh tempo dalam tahun depan.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar

C. 4. Piutang Pajak

Piutang pajak dicatat berdasarkan surat ketetapan pajak yang pembayarannya belum diterima. Dalam penyusunan neraca, surat ketetapan pajak yang pembayarannya belum diterima dicatat sebagai Piutang Pajak. sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai rupiah pajak-pajak yang belum dilunasi.

Informasi mengenai saldo piutang pajak dapat diperoleh dari dinas pendapatan atau unit yang menerbitkan surat ketetapan pajak.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Piutang Pajak adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Piutang Pajak	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar

C.5. Piutang Lainnya

Akun Piutang Lainnya digunakan untuk mencatat transaksi yang berkaitan dengan pengakuan piutang di luar Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran, Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/BUMD, Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan, Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi, dan Piutang Pajak.

Piutang Lainnya dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai rupiah piutang yang belum dilunasi.

Informasi mengenai Piutang Lainnya dapat diperoleh dari seluruh satuan kerja yang berhubungan.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Piutang Lainnya adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Piutang Lainnya	XXX	
XXXX	Cadangan Piutang		XXX

Ket: Akun Cadangan Piutang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar

D. PERSEDIAAN

Persediaan adalah aset dalam bentuk barang atau perlengkapan (*supplies*) yang diperoleh dengan maksud untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat dalam waktu 12 (dua belas) bulan dari tanggal pelaporan. Persediaan dicatat sebesar biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian, biaya standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri dan nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan.

Biaya perolehan persediaan meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya penanganan dan biaya lainnya yang secara langsung dapat dibebankan pada perolehan persediaan. Nilai pembelian yang digunakan adalah biaya perolehan persediaan yang terakhir diperoleh.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Persediaan adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Persediaan	XXX	
XXXX	Cadangan Persediaan		XXX

Ket: Akun Cadangan Persediaan merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar.

1 Contoh :

- 2 • Pada tanggal 31 Desember 2003 Pemda XYZ melakukan inventarisasi fisik
 3 atas persediaan ATK yang dimiliki berupa kertas sebanyak 100 rim. Kertas
 4 tersebut terdiri dari :
 5 o 70 rim dari pembelian tanggal 1 Juni 2003 dengan harga @
 6 Rp25.000,00
 7 o 30 rim dari pembelian tanggal 1 Desember 2003 dengan harga @
 8 Rp30.000,00
 9

10 Nilai persediaan tersebut akan dicantumkan dalam neraca sebesar
 11 Rp3.000.000,00 [100 X Rp30.000,00 (harga pembelian terakhir)].
 12

13 Jurnal untuk mencatat persediaan tersebut adalah :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Persediaan	3.000.000	
XXXX	Cadangan Persediaan		3.000.000

- 14
 15 • Pada tanggal 31 Desember 2004 Pemerintah Daerah membeli buku cetak
 16 3.000 eksemplar seharga @ Rp. 1.500,00 dengan tujuan untuk diserahkan
 17 kepada masyarakat dan 2.000 eksemplar untuk tujuan koleksi perpustakaan.
 18 Penyajian perolehan buku dimaksud dalam neraca adalah buku cetak 3.000
 19 eksemplar disajikan sebagai Persediaan, sedangkan buku cetak 2.000
 20 eksemplar disajikan sebagai Aset Tetap Lainnya.
 21

22 Jurnal untuk mencatat persediaan tersebut adalah :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Persediaan	4.500.000	
XXXX	Cadangan Persediaan		4.500.000

23
 24 Jurnal untuk mencatat aset tetap lainnya adalah :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tetap Lainnya	3.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dlm Aset Tetap lainnya		3.000.000

BAB V INVESTASI

Investasi adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomik seperti bunga, dividen, dan royalty, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan pada masyarakat. Investasi pemerintah dibagi atas dua yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang. Investasi jangka pendek termasuk dalam kelompok aset lancar sedangkan investasi jangka panjang masuk dalam kelompok aset nonlancar.

Pada pemerintah daerah pengelolaan seluruh investasi pemerintah berada di bawah unit pengelola keuangan daerah.

A. INVESTASI JANGKA PENDEK

Investasi jangka pendek adalah investasi yang dapat segera dicairkan dan dimaksudkan untuk dimiliki selama 12 (dua belas) bulan atau kurang. Investasi jangka pendek pemerintah harus memenuhi karakteristik sebagai berikut:

1. Dapat segera diperjualbelikan/dicairkan;
2. Ditujukan dalam rangka manajemen kas; dan
3. Berisiko rendah.

Investasi yang dapat digolongkan sebagai investasi jangka pendek, antara lain terdiri atas:

1. Deposito berjangka waktu 3 (tiga) sampai 12 (dua belas) bulan.
2. Pembelian Obligasi/Surat Utang Negara (SUN) pemerintah jangka pendek oleh pemerintah pusat maupun daerah.
3. Investasi jangka pendek lainnya.

A. 1. Deposito Jangka Pendek

Deposito adalah simpanan berjangka yang hanya dapat dicairkan pada tanggal jatuh tempo. Dalam hal ini yang dimaksud dengan investasi jangka pendek adalah deposito yang jatuh temponya antara 3(tiga) sampai dengan 12(dua belas) bulan.

Investasi jangka pendek dalam bentuk deposito jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal deposito tersebut.

Pada pemerintah daerah investasi jangka pendek dikelola oleh Sekretariat Daerah atau unit kerja lain yang ditunjuk untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan deposito antara lain berbentuk sertifikat deposito.

Apabila dalam pengelolaan kas pemerintah terdapat dana yang ditanamkan dalam deposito jangka pendek maka harus dipisahkan deposito yang berjangka waktu kurang dari 3 (tiga) bulan dengan deposito yang berjangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan tetapi kurang dari 12 (dua belas)

1 bulan. Untuk deposito berjangka waktu kurang dari 3 (tiga) bulan diklasifikasikan
2 dalam setara kas, sedangkan deposito berjangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan
3 tetapi kurang dari 12 (dua belas) bulan diklasifikasikan dalam investasi jangka
4 pendek.

5
6 Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Jangka Pendek - Deposito
7 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Jangka Pendek - Deposito	XXX	
XXXX	SILPA		XXX

8 *Ket: AkunSiLPA merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar*

9 10 **A. 2. Obligasi Jangka Pendek**

11
12 Investasi jangka pendek dalam obligasi/Surat Perbendaharaan Negara
13 (SPN) adalah investasi yang dilakukan oleh pemerintah daerah yang membeli
14 obligasi/SUN pemerintah pusat. Obligasi/SPN dimaksud adalah surat utang
15 negara kepada pihak ketiga yang berjangka waktu kurang dari 12 (dua belas)
16 bulan.

17
18 Investasi jangka pendek dalam bentuk pembelian obligasi/SPN dicatat
19 sebesar nilai perolehan. Pada pemerintah daerah manajemen kas terhadap
20 investasi jangka pendek dikelola oleh sekretariat daerah atau unit kerja lain
21 yang ditunjuk untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan
22 adalah Sertifikat Surat Perbendaharaan Negara.

23
24 Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Jangka Pendek - Obligasi
25 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Jangka Pendek – Obligasi/SUN	XXX	
XXXX	SILPA		XXX

26 *Ket: AkunSiLPA merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar*

27 28 **A. 3. Investasi Jangka Pendek Lainnya**

29
30 Investasi Jangka Pendek Lainnya adalah Investasi yang dilakukan oleh
31 pemerintah dalam bentuk selain dari deposito dan obligasi yang berjangka
32 waktu kurang dari 12 (dua belas) bulan. Investasi jangka pendek ini dicatat
33 sebesar nilai perolehan.

34
35 Pada pemerintah daerah, manajemen kas terhadap investasi jangka
36 pendek dikelola oleh sekretariat daerah atau unit kerja lain yang ditunjuk untuk
37 itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan adalah Surat Perintah
38 Membayar (SPM).

39
40 Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Jangka Pendek - Lainnya
41 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Jangka Pendek – Lainnya	XXX	
XXXX	SiLPA		XXX

Ket: Akun SiLPA merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar

B. INVESTASI JANGKA PANJANG

Investasi Jangka Panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 (dua belas) bulan. Investasi jangka panjang dibagi menurut maksud/sifat penanaman investasinya, yaitu nonpermanen dan permanen.

B. 1. INVESTASI NONPERMANEN

Investasi Nonpermanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan. Investasi jenis ini diharapkan akan berakhir dalam jangka waktu tertentu, seperti investasi dalam bentuk dana bergulir, obligasi atau surat utang, penyertaan modal dalam proyek pembangunan.

B. 1. 1. Investasi dalam Dana Bergulir

Dana bergulir adalah dana yang dipinjamkan kepada sekelompok masyarakat, unit usaha kecil dan menengah, perusahaan daerah, untuk ditarik kembali setelah jangka waktu tertentu, dan kemudian disalurkan kembali.

Nilai investasi dalam bentuk dana bergulir dinilai sejumlah nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*), yaitu sebesar nilai kas yang dipegang ditambah saldo yang bisa tertagih.

Data dana bergulir dapat diperoleh pada unit yang disertai tugas untuk menyalurkannya. Unit penyalur dana bergulir pada pemerintah daerah antara lain adalah Dinas Koperasi dan Usaha Kecil Menengah.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Dana Bergulir adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Nama Akun	Debet	Kredit
XXXX	Dana Bergulir	XXX	
XXXX	Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Investasi.

B. 1. 2. Investasi dalam Obligasi/Surat Utang Negara

Investasi dalam obligasi yang dimaksud disini adalah pembelian obligasi yang dimaksudkan untuk dimiliki dalam jangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan, misalnya suatu pemerintah daerah membeli obligasi yang diterbitkan oleh pemerintah pusat, maka pemerintah daerah yang bersangkutan mempunyai investasi pada pemerintah pusat sebesar nilai nominal obligasi.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi dalam Obligasi/Surat Utang Negara adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Nama Akun	Debet	Kredit
XXXX	Investasi dalam Obligasi/Surat Utang Negara	XXX	
XXXX	Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Investasi.

B. 1. 3. Investasi dalam Penyertaan Modal pada Proyek Pembangunan

Penyertaan modal dalam proyek pembangunan adalah akumulasi dana yang dikeluarkan untuk proyek yang dilaksanakan dengan maksud untuk mengalihkan sepenuhnya atau sebagian kepemilikan proyek tersebut kepada pihak ketiga setelah proyek mencapai tingkat penyelesaian tertentu. Contoh proyek pembangunan adalah proyek perkebunan inti rakyat.

Penyertaan modal dalam proyek pembangunan dibukukan berdasarkan harga perolehan termasuk biaya tambahan lainnya yang terjadi untuk memperoleh kepemilikan yang sah atas investasi tersebut. Harga perolehan investasi dalam valuta asing harus dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah BI) yang berlaku pada tanggal transaksi.

Pengumpulan data tentang penyertaan modal dalam proyek pembangunan dapat diperoleh pada unit kerja yang menangani proyek pembangunan.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Penyertaan Modal dalam Proyek Pembangunan adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Nama Akun	Debet	Kredit
XXXX	Penyertaan Modal dalam Proyek Pembangunan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

B. 2. INVESTASI PERMANEN

Investasi permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan. Bentuk investasi permanen antara lain:

1. Penyertaan Modal Pemerintah Daerah pada perusahaan negara/daerah, lembaga keuangan negara, atau badan hukum lainnya.
2. Investasi permanen lainnya, yaitu jenis investasi permanen yang tidak tercakup di atas.

B. 2. 1. Penyertaan Modal Pemerintah Daerah

Untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, pemerintah daerah dapat membentuk perusahaan daerah yang asetnya dikelola secara terpisah. Pada pembentukan perusahaan, pemerintah menyetorkan modal tertentu dan hal tersebut dinyatakan dalam akte pendirian perusahaan. Penyertaan modal pemerintah menggambarkan jumlah yang dibayar oleh pemerintah untuk penyertaan modal dalam perusahaan negara/daerah. Suatu perusahaan dapat disebut sebagai perusahaan daerah jika pemerintah daerah memiliki mayoritas atau lebih dari 51% saham perusahaan dimaksud. Walau kepemilikan pemerintah hanya sebagian kecil saja namun punya hak yang memberi kendali secara mayoritas, maka kepemilikan pemerintah daerah dapat dikategorikan dalam investasi jenis ini. Penyertaan modal pemerintah dicatat sebesar harga perolehan jika kepemilikan kurang dari 20% dan tidak memiliki kendali yang signifikan. Kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki kendali yang signifikan dan kepemilikan 20% atau lebih dicatat secara proporsional dari nilai ekuitas yang tercantum dalam laporan keuangan perusahaan/lembaga yang dimaksud.

Nilai penyertaan modal pemerintah daerah dapat diketahui dari peraturan daerah, akte pendirian perusahaan beserta perubahannya, beserta bukti setoran modal yang telah dilakukan oleh pemerintah. Untuk pencatatan dengan metode ekuitas, nilai penyertaan modal pemerintah daerah dihitung dari nilai ekuitas yang ada di laporan keuangan perusahaan yang bersangkutan dikalikan dengan persentase kepemilikan. Informasi mengenai penyertaan modal ini pada pemerintah daerah dapat diperoleh di unit yang menangani penyertaan modal pemerintah daerah.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Penyertaan Modal Pemerintah Daerah adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Investasi.

Hal-hal yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan berkaitan dengan penyertaan modal pemerintah daerah antara lain adalah nilai dan jenis masing-masing penyertaan serta kebijakan akuntansi yang diterapkan.

Contoh :

Berdasarkan akta pendirian perusahaan, Pemerintah Daerah A memiliki kepemilikan saham sebesar 60%. Dari laporan keuangan perusahaan pada tanggal disusunnya neraca awal, diketahui nilai disetor Rp 500.000.000,00 laba ditahan Rp 100.000.000,00

Dari data tersebut dapat dihitung nilai Penyertaan Modal Pemerintah Daerah berdasarkan metode ekuitas sebesar $60\% \times (\text{Rp } 500.000.000,00 + \text{Rp } 100.000.000,00) = \text{Rp } 360.000.000,00$

1 Pencatatannya adalah sebagai berikut :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	360.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		360.000.000

2

3

B. 2. 2. Investasi Permanen Lainnya

4

5

6

7

8

9

Investasi Permanen yang tidak dapat dimasukkan ke dalam kategori Penyertaan Modal Pemerintah diklasifikasikan sebagai Investasi Permanen Lainnya. Investasi ini dicatat sebesar harga perolehan termasuk biaya tambahan lainnya yang terjadi untuk memperolehnya.

10

11

12

Data investasi permanen lainnya dapat diperoleh di unit yang menangani investasi pada pemerintah daerah.

13

14

Jurnal untuk mencatat saldo awal Investasi Permanen Lainnya adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Investasi Permanen Lainnya	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		XXX

15

16

Ket: Akun Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Investasi.

BAB VI ASET TETAP

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

Aset tetap terdiri dari :

1. Tanah;
2. Peralatan dan Mesin;
3. Gedung dan Bangunan;
4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan;
5. Aset Tetap Lainnya; dan
6. Konstruksi dalam Pengerjaan.

A. TANAH

Tanah yang dikelompokkan dalam aset tetap adalah tanah yang dimiliki atau diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap digunakan. Dalam akun tanah termasuk tanah yang digunakan untuk bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan.

Untuk keperluan penyusunan neraca awal suatu entitas, nilai tanah yang dicantumkan dalam neraca awal adalah nilai wajar pada tanggal neraca awal. Nilai wajar yang dimaksud adalah harga perolehan jika tanah tersebut dibeli setahun atau kurang dari tanggal neraca awal.

Jika tanah diperoleh lebih dari satu tahun sebelum tanggal neraca awal, maka nilai wajar tanah ditentukan dengan menggunakan rata-rata harga jual beli tanah antar pihak-pihak independen di sekitar tanggal neraca tersebut, untuk jenis tanah yang sama di wilayah yang sama. Apabila tidak terdapat banyak transaksi jual beli tanah pada sekitar tanggal neraca, sebuah transaksi antar pihak independen dapat mewakili harga pasar.

Apabila tidak terdapat nilai pasar, entitas dapat menggunakan Nilai Jual Obyek Pajak (NJOP) terakhir. Jika terdapat alasan untuk tidak menggunakan NJOP maka dapat digunakan nilai appraisal dari perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilai yang kompeten.

Dalam penentuan nilai wajar, perlu dipertimbangkan antara manfaat dan biaya dalam rangka penentuan nilai wajar tersebut.

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan tanah yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk akuisisi tanah apabila ada.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Tanah adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tanah	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

1 Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana
2 Investasi.

3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31

B. PERALATAN DAN MESIN

6 Peralatan dan mesin mencakup antara lain: alat berat; alat angkutan;
7 alat bengkel dan alat ukur; alat pertanian; alat kantor dan rumah tangga; alat
8 studio, komunikasi, dan pemancar; alat kedokteran dan kesehatan; alat
9 laboratorium; alat persenjataan; komputer; alat eksplorasi; alat pemboran; alat
10 produksi, pengolahan, dan pemurnian; alat bantu eksplorasi; alat keselamatan
11 kerja; alat peraga; dan unit peralatan proses produksi yang masa manfaatnya
12 lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap digunakan.

14 Untuk keperluan penyusunan neraca awal, nilai wajar untuk peralatan
15 dan mesin adalah harga perolehan jika peralatan dan mesin tersebut dibeli
16 setahun atau kurang dari tanggal neraca awal atau membandingkannya
17 dengan harga pasar peralatan dan mesin sejenis dan dalam kondisi yang sama.
18 Apabila harga pasar tidak tersedia maka digunakan nilai appraisal dari
19 perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilai yang kompeten dengan
20 memperhitungkan faktor penyusutan. Jika hal tersebut terlalu mahal biayanya
21 dan memakan waktu lama karena tingkat kerumitan perhitungan yang tinggi
22 maka dapat dipakai standar harga yang dikeluarkan oleh instansi pemerintah
23 yang berwenang dengan memakai perhitungan teknis.

25 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian
26 yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan peralatan dan
27 mesin yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk akuisisi
28 peralatan dan mesin apabila ada.

30 Jurnal untuk mencatat saldo awal Peralatan dan Mesin adalah sebagai
31 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Peralatan dan Mesin	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

32 Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana
33 Investasi.

34 35 36 37 38 39 40 41 42

C. GEDUNG DAN BANGUNAN

37 Gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan
38 yang dibeli atau dibangun dengan maksud untuk digunakan dalam kegiatan
39 operasional pemerintah dan dalam kondisi siap digunakan. Gedung dan
40 bangunan di neraca meliputi antara lain bangunan gedung; monumen;
41 bangunan menara; dan rambu-rambu.

1 Untuk keperluan penyusunan neraca awal, nilai wajar gedung dan
 2 bangunan adalah harga perolehan jika gedung dan bangunan tersebut dibeli
 3 atau dibangun setahun atau kurang dari tanggal neraca awal.

4
 5 Jika gedung dan bangunan diperoleh lebih dari satu tahun sebelum
 6 tanggal neraca awal, nilai wajar gedung dan bangunan ditentukan dengan
 7 menggunakan NJOP terakhir. Jika terdapat alasan untuk tidak menggunakan
 8 NJOP, maka dapat digunakan nilai appraisal dari perusahaan jasa penilai resmi
 9 atau membentuk tim penilai yang kompeten.

10
 11 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian
 12 yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan gedung dan
 13 bangunan yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk
 14 akuisisi gedung dan bangunan apabila ada.

15
 16 Jurnal untuk mencatat saldo awal Gedung dan Bangunan adalah
 17 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Gedung dan Bangunan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

18 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana*
 19 *Investasi.*

20
 21 Contoh :

22 Suatu kontrak konstruksi yang pembayarannya lebih dari satu termin yang
 23 aset tetapnya sudah selesai dibangun dan sudah diserahkan sebelum
 24 masa kontrak tersebut selesai, tetapi dengan syarat pemerintah tetap
 25 mengangsur pembayarannya melalui termin yang disepakati dari awal.
 26 Meskipun pembiayaan pendahuluan oleh pihak lain dalam perolehan suatu
 27 aset tetap seperti ini menurut peraturan tidak diperkenankan, tetapi apabila
 28 memang terjadi, maka aset tetap yang diserahkan tersebut sudah
 29 harus dicatat sebagai hak milik dalam neraca pemerintah sebesar harga
 30 kontrak keseluruhan pada periode serah terima, dan untuk sisa pembayaran
 31 termin yang belum dilakukan diakui sebagai kewajiban dalam neraca. Misal
 32 Pemerintah Daerah XX mengadakan suatu kontrak konstruksi dengan PT
 33 Pembangunan pada tahun 2003 dengan nilai kontrak Rp1.000.000.000,00
 34 dan diperkirakan akan diselesaikan pembangunannya pada 31 Maret 2005
 35 dengan melalui 5 termijn pembayaran. Pada tanggal 31 Desember 2004
 36 ternyata pembangunan telah selesai dan aset tetap telah diserahkan,
 37 sedangkan pembayaran termijn terakhir sebesar Rp200.000.000,00 tetap
 38 akan dilaksanakan pada tanggal 31 Maret 2005. Atas transaksi tersebut
 39 maka pada neraca awal tanggal 1 Januari 2005 harus disajikan aset tetap
 40 sebesar Rp1.000.000.000,00 dan utang sebesar Rp200.000.000,00.

41
 42 Jurnal untuk neraca awal per tanggal 1 Januari 2005 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Gedung dan Bangunan	1.000.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		1.000.000.000
XXXX	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	200.000.000	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		200.000.000

Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Lancar (sebagai pengurang Ekuitas Dana Lancar.)

D. JALAN, IRIGASI, DAN JARINGAN

Jalan, irigasi, dan jaringan mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap digunakan. Jalan, irigasi, dan jaringan di neraca antara lain meliputi jalan dan jembatan; bangunan air; instalasi; dan jaringan. Akun ini tidak mencakup tanah yang diperoleh untuk pembangunan jalan, irigasi dan jaringan. Tanah yang diperoleh untuk keperluan dimaksud dimasukkan dalam akun tanah.

Untuk keperluan penyusunan neraca awal, nilai wajar jalan, irigasi, dan jaringan ditentukan oleh perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilai yang kompeten dengan menggunakan standar biaya atau perhitungan teknis (yang antara lain memperhitungkan fungsi dan kondisi aset) dari instansi pemerintah yang berwenang yang diterbitkan setahun atau kurang dari tanggal neraca.

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan jalan, irigasi, dan jaringan yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk akuisisi jalan, irigasi, dan jaringan apabila ada.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Jalan, Irigasi, dan Jaringan adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Investasi.

E. ASET TETAP LAINNYA

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 digunakan. Aset tetap lainnya di neraca antara lain meliputi koleksi perpustakaan/buku dan barang bercorak seni/budaya/olah raga.

1 Untuk keperluan penyusunan neraca awal, aset tetap lainnya dinilai
2 dengan menggunakan nilai wajar jika aset tersebut dibeli pada tanggal neraca.

3
4 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, diungkapkan dasar penilaian
5 yang digunakan, informasi penting lainnya sehubungan dengan aset tetap
6 lainnya yang tercantum dalam neraca awal, serta jumlah komitmen untuk
7 akuisisi aset tetap lainnya apabila ada.

8
9 Jurnal untuk mencatat saldo awal Aset Tetap Lainnya adalah sebagai
10 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tetap Lainnya	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

11 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana*
12 *Investasi.*

13 14 **F. KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan**

15
16 Konstruksi dalam pengerjaan mencakup aset tetap yang sedang dalam
17 proses pembangunan, yang pada tanggal neraca belum selesai dibangun
18 seluruhnya.

19
20 Konstruksi dalam pengerjaan dicatat senilai seluruh biaya yang
21 diakumulasikan sampai dengan tanggal neraca dari semua jenis aset tetap
22 dalam pengerjaan yang belum selesai dibangun. Untuk keperluan neraca awal,
23 dokumen sumber untuk mencatat nilai konstruksi dalam pengerjaan ini adalah
24 akumulasi seluruh nilai Surat Perintah Membayar (SPM) yang telah dikeluarkan
25 untuk aset tetap yang bersangkutan sampai dengan tanggal neraca.

26
27 Konstruksi dalam pengerjaan ini apabila telah selesai dibangun dan
28 sudah diserahkan akan direklasifikasi menjadi aset tetap sesuai dengan
29 kelompok asetnya.

30
31 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan yang perlu diungkapkan untuk
32 masing-masing konstruksi dalam pengerjaan yang tercantum di neraca awal
33 antara lain dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat
34 (*carrying amount*), kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi, dan jumlah
35 pengeluaran pada setiap pos aset tetap dalam konstruksi.

36
37 Jurnal untuk mencatat saldo awal Konstruksi Dalam Pengerjaan adalah
38 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Konstruksi dalam Pengerjaan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

39 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana*
40 *Investasi.*

BAB VII DANA CADANGAN

Apabila pemerintah merencanakan akan membangun suatu aset yang memerlukan dana relatif besar yang tidak memungkinkan dibiayai dengan APBD satu tahun anggaran, maka pemerintah daerah dapat membentuk dana cadangan. Dana Cadangan merupakan dana yang disisihkan beberapa tahun anggaran untuk kebutuhan belanja pada masa datang.

Pembentukan maupun peruntukan dana cadangan harus diatur dengan peraturan daerah, sehingga dana cadangan tidak dapat digunakan untuk peruntukan yang lain. Peruntukan dana cadangan biasanya digunakan untuk pembangunan aset, misalnya rumah sakit, pasar induk, atau gedung olah raga.

Dana cadangan dapat dibentuk untuk lebih dari satu peruntukan. Apabila terdapat lebih dari satu peruntukan, maka dana cadangan harus diungkapkan dan dirinci menurut peruntukannya.

Dana cadangan dinilai sebesar nilai nominal dana cadangan yang dibentuk. Jika terdapat hasil-hasil pada periode sebelumnya akan menambah nilai dana cadangan tersebut.

Seluruh hasil yang diperoleh dari pengelolaan dana cadangan akan menambah dana cadangan yang bersangkutan. Misalnya dana cadangan tersebut disimpan dalam bentuk deposito maka bunga deposito yang diperoleh akan dicatat sebagai penambah dana cadangan, sebaliknya seluruh biaya yang timbul atas pengelolaan dana cadangan akan mengurangi dana cadangan yang bersangkutan, misalnya biaya administrasi deposito.

Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk membukukan dana cadangan dalam menyusun neraca awal adalah rekening dana cadangan.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Dana Cadangan adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana Cadangan	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Dana Cadangan		XXX

Diinvestasikan dalam Dana Cadangan merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Cadangan.

Contoh :

Berdasarkan Peraturan Daerah Kabupaten XYZ ditetapkan bahwa Pemda XYZ membentuk dana cadangan sebesar Rp 3.000.000.000,00 untuk pembangunan Rumah Sakit Umum Daerah XYZ. Pembentukan dana cadangan tersebut akan dilakukan selama 3 tahun masing-masing Rp 1.000.000.000,00 Pada tahun 2004 Pemda XYZ membentuk Dana Cadangan dan disimpan dalam bentuk Deposito pada Bank BNI cabang XYZ sebesar Rp 1.000.000.000,00 Bunga deposito yang diperoleh sampai akhir 2004 sebesar Rp 30.000.000,00

- 1 Jurnal untuk mencatat dana cadangan tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana Cadangan	1.030.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Dana Cadangan		1.030.000.000

BAB VIII ASET LAINNYA

Aset lainnya adalah aset pemerintah yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadangan.

Aset lainnya antara lain terdiri dari :

1. Aset Tak Berwujud
2. Tagihan Penjualan Angsuran
3. Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR)
4. Kemitraan dengan Pihak Ketiga
5. Aset Lain-lain

A. ASET TAK BERWUJUD

Aset tak berwujud adalah aset nonkeuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau digunakan untuk tujuan lainnya termasuk hak atas kekayaan intelektual.

Aset tak berwujud meliputi :

1. *Software* komputer;
2. Lisensi dan *franchise*;
3. Hak cipta (*copyright*), paten, dan hak lainnya; dan
4. Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang.

Lisensi adalah izin yang diberikan oleh pemegang paten kepada pihak lain berdasarkan perjanjian pemberian hak untuk menikmati manfaat ekonomi dari suatu paten yang diberi perlindungan dalam jangka waktu dan syarat tertentu.

Hak Cipta adalah hak eksklusif bagi pencipta atau penerima hak untuk mengumumkan atau memperbanyak ciptaannya atau memberikan izin untuk itu dengan tidak mengurangi pembatasan-pembatasan menurut peraturan perundang-undangan.

Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada inventor (penemu) atas hasil invensi (temuan) di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk melaksanakannya.

Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau penelitian yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial di masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud.

Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk menentukan nilai aset tak berwujud adalah Surat Perintah Membayar (SPM) untuk belanja modal non fisik (setelah dikurangi dengan biaya-biaya lain yang tidak dapat dikapitalisir).

Jurnal untuk mencatat saldo awal Aset Tak Berwujud adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tak Berwujud	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset lainnya merupakan bagian dari pos Ekuitas Dana Investasi

Contoh:

Pada tahun 2003 Pemda XYZ mengembangkan Program Aplikasi Komputer untuk administrasi Kependudukan yang bisa menghasilkan Kartu Keluarga dan KTP secara terkomputerisasi. Biaya yang dikeluarkan untuk membuat program tersebut sebesar Rp 50.000.000,00

Jurnal untuk mencatat aset tak berwujud adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tak Berwujud	50.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		50.000.000

B. TAGIHAN PENJUALAN ANGSURAN

Tagihan penjualan angsuran menggambarkan jumlah yang dapat diterima dari penjualan aset pemerintah secara angsuran kepada pegawai pemerintah. Contoh tagihan penjualan angsuran antara lain adalah penjualan rumah dinas dan penjualan kendaraan dinas.

Tagihan penjualan angsuran dinilai sebesar nilai nominal dari kontrak/berita acara penjualan aset yang bersangkutan setelah dikurangi dengan angsuran yang telah dibayarkan oleh pegawai ke kas negara/kas daerah atau daftar saldo tagihan penjualan angsuran.

Dalam menyusun neraca awal, dokumen sumber yang dapat digunakan untuk menentukan nilai tagihan penjualan angsuran adalah daftar saldo tagihan penjualan angsuran yang nilainya menggambarkan nilai yang ditetapkan dalam berita acara penjualan aset setelah dikurangi dengan angsuran yang telah dibayarkan oleh pegawai ke kas daerah. Dokumen mengenai tagihan penjualan angsuran dapat diperoleh di satuan kerja pengelola keuangan daerah atau unit lain yang ditunjuk.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Tagihan Penjualan Angsuran adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Investasi.

Contoh:

Berdasarkan berita acara penjualan aset nomor BA-456/XYZ/2003 diketahui bahwa Pemda XYZ telah menjual rumah dinas kepada para pegawai Pemda XYZ dengan harga Rp 500.000.000,00 secara angsuran. Pada akhir Desember 2004, angsuran yang telah dibayar oleh pegawai adalah sebesar Rp 50.000.000,00.

Jurnal untuk mencatat tagihan penjualan angsuran rumah dinas tersebut sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tagihan Penjualan Angsuran	450.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		450.000.000

C. TUNTUTAN PERBENDAHARAAN(TP) DAN TUNTUTAN GANTI RUGI (TGR)

Tuntutan perbendaharaan merupakan suatu proses 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.

Tuntutan perbendaharaan dinilai sebesar nilai nominal dalam Surat Keputusan Pembebanan setelah dikurangi dengan setoran yang telah dilakukan oleh bendahara yang bersangkutan ke kas negara.

Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk menentukan nilai tuntutan perbendaharaan adalah Surat Keputusan Pembebanan dan Surat Setoran Bukan Pajak (SSBP) atau Surat Tanda Setoran (STS). Dokumen mengenai TP dan TGR dapat diperoleh di biro/bagian keuangan yang mengelola TP dan TGR dimaksud.

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.

Tuntutan ganti rugi dinilai sebesar nilai nominal dalam Surat Keterangan Tanggungjawab Mutlak (SKTM) setelah dikurangi dengan setoran yang telah dilakukan oleh pegawai yang bersangkutan ke kas negara.

Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk menentukan nilai tuntutan ganti rugi adalah Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak dan bukti setor berupa STS atau SSBP.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tuntutan Perbendaharaan	XXX	
XXXX	Tuntutan Ganti Rugi	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Investasi.

Contoh:

Berdasarkan Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTM) nomor SK - 01/SKTM/XYZ/2003 diperoleh informasi Pemda XYZ memiliki piutang kepada pegawai atas hilangnya aset Pemda berupa kendaraan dinas seharga Rp 100.000.000,00 Pegawai yang bersangkutan menyanggupi untuk membayar tuntutan ganti rugi tersebut dengan mengangsur bulanan. Sampai dengan akhir Desember 2004 cicilan pembayaran TGR yang telah dilakukan oleh pegawai tersebut adalah sebesar Rp 3.000.000,00

Jurnal untuk mencatat tuntutan ganti rugi tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Tuntutan Ganti Rugi	97.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		97.000.000

D. KEMITRAAN DENGAN PIHAK KETIGA

Kemitraan adalah perjanjian antara dua pihak atau lebih yang mempunyai komitmen untuk melaksanakan kegiatan yang dikendalikan bersama dengan menggunakan aset dan/atau hak usaha yang dimiliki.

Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk membukukan kemitraan dengan pihak ketiga dapat berbentuk kontrak kerjasama dengan pihak ketiga yang bersangkutan.

Bentuk kemitraan tersebut antara lain berupa Bangun, Kelola, Serah (BKS) dan Bangun, Serah, Kelola (BSK).

D. 1. Bangun, Kelola, Serah (BKS)

Bangun, Kelola, Serah adalah suatu bentuk kerjasama berupa pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya serta mendayagunakannya dalam jangka waktu tertentu, untuk

1 kemudian menyerahkan kembali bangunan dan atau sarana lain berikut
 2 fasilitasnya kepada pemerintah setelah berakhirnya jangka waktu yang
 3 disepakati (masa konsesi). Dalam perjanjian ini pencatatannya dilakukan
 4 terpisah oleh masing-masing pihak.

5
 6 Pada akhir masa konsesi ini, penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor
 7 kepada pemerintah sebagai pemilik aset, biasanya tidak disertai dengan
 8 pembayaran oleh pemerintah. Kalaupun disertai pembayaran oleh pemerintah,
 9 pembayaran tersebut dalam jumlah yang sangat rendah. Penyerahan dan
 10 pembayaran aset BKS ini harus diatur dalam perjanjian/kontrak kerjasama.

11
 12 BKS dicatat sebesar nilai aset yang diserahkan oleh pemerintah kepada
 13 pihak ketiga/investor untuk membangun aset BKS tersebut. Aset yang berada
 14 dalam BKS ini disajikan terpisah dari Aset Tetap.

15
 16 Jurnal untuk mencatat saldo awal BKS adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

17 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana*
 18 *Investasi.*

19
 20 Contoh :

21 Dalam rangka peningkatan pelayanan kepada masyarakat, Pemerintah
 22 Daerah Kabupaten XYZ telah mengikat kerjasama BKS (bangun, kelola, serah)
 23 dengan PT Abadi Jaya untuk membangun gedung olahraga. Total nilai
 24 kas/nonkas yang diserahkan pemerintah dalam kemitraan tersebut adalah
 25 sebesar RP 100.000.000,00

26
 27 Jurnal untuk mencatat kemitraan dengan pihak ketiga dengan pola BKS
 28 tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	100.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		100.000.000

29
 30 **D. 2. Bangun, Serah, Kelola (BSK)**

31
 32 Bangun, Serah, Kelola (BSK) adalah pemanfaatan aset pemerintah oleh
 33 pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan
 34 bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya kemudian menyerahkan
 35 aset yang dibangun tersebut kepada pemerintah untuk dikelola sesuai dengan
 36 tujuan pembangunan aset tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor
 37 kepada pemerintah disertai dengan kewajiban pemerintah untuk melakukan
 38 pembayaran kepada pihak ketiga/investor. Pembayaran oleh pemerintah ini
 39 dapat juga dilakukan secara bagi hasil.

1 BSK dicatat sebesar nilai perolehan aset yang dibangun yaitu sebesar
2 nilai aset yang diserahkan pemerintah ditambah dengan jumlah aset yang
3 dikeluarkan oleh pihak ketiga/investor untuk membangun aset tersebut.

4
5 Jurnal untuk mencatat saldo awal BSK adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kemitraan dengan pihak ketiga	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX
XXXX	Dana yg hrs disediakan utk pembayaran utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Utang Jangka Panjang Lainnya		XXX

6 *Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana*
7 *Investasi.*

8
9 Contoh :

10 Dalam rangka peningkatan pelayanan kepada masyarakat, Pemerintah
11 Daerah Kabupaten ABC telah mengikat kerjasama BSK (bangun, serah, kelola)
12 dengan PT Ranggataksaka untuk membangun rumah sakit. Untuk
13 menyelesaikan pembangunan rumah sakit tersebut, investor telah
14 mengeluarkan dana sebesar Rp. 500.000.000,00 sedangkan tanah yang
15 diserahkan oleh Pemerintah Daerah untuk pembangunan rumah sakit tersebut
16 adalah senilai Rp. 100.000.000,00 Aset BSK tersebut telah selesai dibangun dan
17 telah diserahkan kepada pemerintah. Pemerintah telah memberikan bagi hasil
18 kepada investor sebesar Rp. 50.000.000,00 yang mengurangi nilai utang
19 kemitraan dengan pihak ketiga tersebut.

20
21 Jurnal untuk mencatat kemitraan dengan pihak ketiga dengan pola BSK
22 tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	600.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		600.000.000
XXXX	Dana yg hrs disediakan utk pembayaran utang jangka panjang	450.000.000	
XXXX	Utang Kemitraan dengan pihak ketiga		450.000.000

23
24
25 **E. ASET LAIN-LAIN**

26
27 Pos Aset Lain-Lain digunakan untuk mencatat aset lainnya yang tidak
28 dapat dikelompokkan ke dalam Aset Tak Berwujud, Tagihan Penjualan
29 Angsuran, Tuntutan Perbendaharaan, Tuntutan Ganti Rugi, dan Kemitraan
30 dengan Pihak Ketiga. Contoh dari aset lain-lain adalah aset tetap yang
31 dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah.

32
33 Jurnal untuk mencatat saldo awal Aset Lain-lain adalah sebagai berikut:
34

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Lain-lain	XXX	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		XXX

Ket: Akun Diinvestasikan dalam Aset Lainnya merupakan bagian dari Pos Ekuitas Dana Investasi.

Contoh :

Berdasarkan catatan di bagian umum & perlengkapan Pemerintah Daerah XYZ diketahui bahwa terdapat aset tetap (peralatan dan mesin) senilai Rp. 50.000.000,00 yang sudah dihentikan penggunaannya dikarenakan rusak, tetapi belum ada Surat Keputusan Penghapusan.

Jurnal untuk mencatat aset lain-lain tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Lain-lain	50.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		50.000.000

BAB IX KEWAJIBAN

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah daerah. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggung jawab untuk bertindak di masa lalu. Kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak yang mengikat atau peraturan perundang-undangan. Praktik yang terjadi selama ini, pada umumnya kewajiban yang dicatat dalam pembukuan pemerintah hanya utang yang berasal dari pinjaman. Oleh karena itu untuk dapat menyajikan secara lengkap seluruh utang yang dimilikinya, pada saat penyusunan neraca pertama kali pemerintah harus melaksanakan kegiatan inventarisasi atas seluruh utang yang ada pada tanggal neraca tersebut.

Penyajian utang pemerintah di neraca dapat diklasifikasikan menjadi kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Utang pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang untuk memberikan informasi yang lebih baik mengenai kewajiban pemerintah. Utang dicatat sebesar nilai nominal. Pada setiap tanggal neraca, utang dalam mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

A. KEWAJIBAN JANGKA PENDEK

Kewajiban jangka pendek merupakan kewajiban yang diharapkan akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca. Kewajiban ini mencakup utang yang berasal dari pinjaman (bagian lancar utang jangka panjang dan utang kepada pihak ketiga), utang bunga, maupun utang perhitungan pihak ketiga (PFK).

A. 1. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang merupakan bagian utang jangka panjang yang akan jatuh tempo dan diharapkan akan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca. Pada umumnya akun ini berkaitan dengan utang yang berasal dari pinjaman jangka panjang. Akun ini biasanya muncul di unit yang berfungsi sebagai pengelola keuangan/pinjaman. Oleh karena itu, inventarisasi utang ini biasanya dilakukan di satuan kerja pengelola keuangan.

Akun ini diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang pada setiap akhir periode akuntansi. 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 tanggal neraca.

Jurnal untuk mencatat saldo awal Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan unt Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		XXX

1 Ket: Akun Dana yang harus disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan
2 bagian dari pos ekuitas Dana Lancar (sebagai pengurang Ekuitas Dana Lancar).
3

4 Contoh:

5 Utang pemerintah yang berasal dari pinjaman pada umumnya berjangka
6 panjang, artinya periode pengembaliannya lebih dari 12 (dua belas) bulan.
7 Sebagai contoh Pemerintah Daerah Kabupaten Pantura pada tahun 2000
8 menerima pinjaman dari Pemerintah Pusat sejumlah Rp 1.000.000.000,00 yang
9 dituangkan dalam Naskah Perjanjian Pinjaman No. 111/DDDD/04/2000.
10 Pinjaman ini akan dicicil 10% per tahun selama 10 tahun mulai tahun 2004.
11 Dengan demikian pada tanggal 31 Desember 2003 jumlah utang yang jatuh
12 tempo pada tahun 2004 sejumlah Rp 100.000.000,00 disajikan dalam bagian
13 lancar utang jangka panjang dalam kelompok kewajiban jangka pendek.
14 Sisanya sejumlah Rp 900.000.000,00 disajikan sebagai utang jangka panjang.
15

16 Jurnal untuk mencatat Bagian Lancar Utang kepada Pemerintah Daerah
17 adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	100.000.000	
XXXX	Bagian Lancar Utang kepada Pemerintah Pusat		100.000.000

18 **A. 2. Utang kepada Pihak Ketiga (*accounts payable*)**

19 Utang kepada Pihak Ketiga berasal dari kontrak atau perolehan
20 barang/jasa yang belum dibayar sampai dengan saat neraca awal. Akun ini
21 pada umumnya muncul di satuan kerja pengguna anggaran karena pengguna
22 anggaranlah yang melakukan kegiatan perolehan barang/jasa. Oleh karena
23 itu, inventarisasi utang kepada pihak ketiga dilakukan di setiap satuan kerja.
24
25

26 Apabila pihak ketiga/kontraktor membangun fasilitas atau peralatan
27 sesuai dengan kontrak perjanjian dengan pemerintah, kemungkinan terdapat
28 realisasi pekerjaan yang telah diserahterimakan tetapi belum dibayar penuh
29 oleh pemerintah sampai tanggal neraca. Nilai yang dicantumkan dalam
30 neraca sebagai Utang kepada Pihak Ketiga adalah sebesar jumlah yang belum
31 dibayar untuk barang tersebut pada tanggal neraca.
32
33

34 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang kepada Pihak Ketiga adalah
35 sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		XXX

1 Ket: Akun Dana yang harus disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka
 2 Pendek merupakan bagian dari pos ekuitas Dana Lancar (sebagai pengurang
 3 Ekuitas Dana Lancar).

4
 5 Contoh:

6 Pada bulan Desember 2003, Pemerintah Kabupaten XYZ meminta PT DEF untuk
 7 melakukan pemeliharaan gedung Sekretariat Daerah dengan Surat Perintah
 8 Kerja No. 250/12/SETDA/2003 tanggal 1 Desember 2003 dengan nilai pekerjaan
 9 Rp 10.000.000,00. Pekerjaan tersebut telah diselesaikan oleh PT DEF dalam bulan
 10 Desember 2003 dan telah diserahkan ke Pemda pada tanggal 28
 11 Desember 2003 dengan Berita Acara Serah Terima Pekerjaan No.
 12 260/12/SETDA/2003. Terhadap pekerjaan yang telah diselesaikan tersebut
 13 sampai dengan 31 Desember 2003 belum dibayar oleh Pemkab XYZ.

14
 15 Berhubung pekerjaan pemeliharaan gedung telah selesai dan telah
 16 diserahkan ke pemerintah daerah namun sampai dengan 31 Desember
 17 2003 belum dibayar, berarti bahwa pemerintah daerah mempunyai utang
 18 kepada PT DEF sejumlah Rp 10.000.000,00. Utang kepada Pihak Ketiga pada
 19 umumnya merupakan utang jangka pendek yang harus segera dibayar setelah
 20 barang/jasa diterima. Oleh karena itu terhadap utang biaya semacam ini
 21 disajikan di neraca dengan klasifikasi Kewajiban Jangka Pendek.

22
 23 Berdasarkan dokumen sumber yang berupa Surat Perintah Kerja, Berita Acara
 24 Serah Terima Pekerjaan, dan bukti pendukung lainnya dibuat jurnal untuk
 25 mengakui utang biaya ini, yaitu:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	10.000.000	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		10.000.000

27
 28 **A. 3. Utang Bunga**

29
 30 Utang Bunga timbul karena pemerintah daerah mempunyai kewajiban
 31 untuk membayar beban bunga atas utang, misalnya bunga utang dari
 32 perbankan, utang obligasi. Akun ini dikelola oleh satuan kerja pengelola
 33 pengelola keuangan daerah. Oleh karena itu, inventarisasi atas utang bunga
 34 dilakukan bersamaan dengan inventarisasi utang. Nilai yang dicantumkan
 35 dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar biaya bunga yang telah terjadi
 36 tetapi belum dibayar oleh pemerintah daerah pada tanggal penyusunan
 37 neraca awal.

38
 39 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Bunga adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Utang Bunga		XXX

40 Ket: Akun Dana yang harus disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan
 41 bagian dari pos ekuitas Dana Lancar (sebagai pengurang Ekuitas Dana Lancar).

1 Contoh :

2 Pemerintah Kabupaten XYZ menerima pinjaman dari Pemerintah Pusat sebesar
3 Rp 1.000.000.000,00 dengan tingkat bunga 4% per tahun dan dibayar setiap
4 tanggal 1 April dan 1 Oktober. Per 31 Desember berarti terdapat bunga
5 terutang untuk periode Oktober s/d Desember 2003 atau 3 bulan. Dengan
6 demikian jumlah bunga terutang adalah Rp 1.000.000.000,00 X 3/12 X 4% = Rp
7 10.000.000,00. Jumlah ini akan dibayar pada tanggal 1 April 2004, berarti masuk
8 dalam kelompok kewajiban jangka pendek.

9

10 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Bunga adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	10.000.000	
XXXX	Utang Bunga		10.000.000

11

12 **A. 4. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)**

13

14 Utang PFK merupakan utang yang timbul akibat pemerintah belum
15 menyetor kepada pihak lain atas pungutan/potongan PFK dari Surat Perintah
16 Membayar Uang (SPMU) atau dokumen lain yang dipersamakan.
17 Pungutan/potongan PFK dapat berupa potongan 10% gaji, 2% pensiun,
18 potongan PPh pasal 21 dan PFK lainnya. Bagi pemerintah daerah PFK antara
19 lain terdiri dari potongan/pungutan iuran Taspen, Bapertarum, Askes, juga
20 termasuk pajak pusat.

21

22 Pungutan/potongan PFK tersebut seharusnya diserahkan kepada pihak
23 lain (PT Taspen, Bapertarum, PT Askes, dan KPPN) sejumlah yang sama dengan
24 jumlah yang dipungut/dipotong. Akun ini pada umumnya muncul di unit yang
25 berfungsi sebagai pengelola keuangan/pinjaman. Oleh karena itu, inventarisasi
26 utang PFK dilakukan di satuan kerja pengelola keuangan.

27

28 Nilai yang dicantumkan di neraca untuk akun ini adalah sebesar saldo
29 pungutan/potongan yang belum disetorkan kepada pihak lain sampai dengan
30 tanggal neraca. Penerimaan-penerimaan PFK ini sudah termasuk dalam saldo
31 Kas di Kas Daerah. Dengan demikian Pemerintah Daerah harus mengakui
32 adanya utang PFK.

33

34 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang PFK dilakukan bersamaan
35 pada saat membuat jurnal kas (lihat contoh jurnal kas di kas daerah pada Bab II
36 tentang Aset Lancar).

37

38 **B. KEWAJIBAN JANGKA PANJANG**

39

40 Kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang diharapkan
41 akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 (dua belas)
42 bulan setelah tanggal neraca.

43

44

45

1 B. 1. Utang Dalam Negeri Perbankan

2
3 Utang dalam negeri perbankan merupakan utang jangka panjang
4 yang berasal dari perbankan dan diharapkan akan dibayar dalam waktu dua
5 belas bulan setelah tanggal neraca. Akun ini pada umumnya ada di satuan
6 kerja pengelola keuangan daerah. Oleh karena itu, inventarisasi atas utang
7 dalam negeri sektor perbankan dilakukan di satuan kerja pengelola keuangan
8 daerah.

9
10 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk utang dalam negeri
11 perbankan adalah sebesar jumlah yang belum dibayar pemerintah yang akan
12 akan jatuh tempo dalam waktu lebih dari duabelas bulan setelah tanggal
13 neraca.

14
15 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Dalam Negeri Perbankan
16 adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Utang Dalam Negeri Perbankan		XXX

17 *Ket: Akun Dana yang harus disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang*
18 *merupakan bagian dari pos ekuitas Dana Investasi (sebagai pengurang Ekuitas Dana*
19 *Investasi).*

20 B. 2. Utang Jangka Panjang Lainnya

21
22
23 Utang jangka panjang lainnya adalah utang jangka panjang yang tidak
24 termasuk pada kelompok Utang Dalam Negeri Perbankan dan Utang Dalam
25 Negeri Obligasi, misalnya Utang Kemitraan. Utang Kemitraan merupakan utang
26 yang berkaitan dengan adanya kemitraan pemerintah dengan pihak ketiga
27 dalam bentuk Bangun, Serah, Kelola (BSK). BSK merupakan pemanfaatan aset
28 pemerintah berupa kas dan/atau non kas oleh pihak ketiga/investor, dengan
29 cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain
30 berikut fasilitasnya kemudian menyerahkan aset yang dibangun tersebut
31 kepada pemerintah untuk dikelola sesuai dengan tujuan pembangunan aset
32 tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah
33 disertai dengan pembayaran kepada investor sekaligus atau secara bagi hasil.

34
35 Utang Kemitraan dengan Pihak Ketiga timbul apabila pembayaran
36 kepada investor dilakukan secara angsuran atau secara bagi hasil pada saat
37 penyerahan aset kemitraan. Utang Kemitraan disajikan pada neraca sebesar
38 dana yang dikeluarkan investor untuk membangun aset tersebut. Apabila
39 pembayaran dilakukan dengan bagi hasil, utang kemitraan disajikan sebesar
40 dana yang dikeluarkan investor setelah dikurangi dengan nilai bagi hasil yang
41 dibayarkan.

1 Jurnal untuk mencatat saldo awal Utang Kemitraan dengan Pihak
 2 Ketiga adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Utang Jangka Panjang Lainnya		XXX

3 *Ket: Akun Dana yang harus disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang*
 4 *merupakan bagian dari pos ekuitas Dana Investasi (sebagai pengurang Ekuitas Dana*
 5 *Investasi).*

6
 7 Contoh:

8 Pada tanggal 12 Pebruari 2001, dalam rangka peningkatan pelayanan kepada
 9 masyarakat, Pemerintah Kabupaten XYZ telah mengikat kerjasama BSK
 10 (bangun, serah, kelola) dengan ABC untuk membangun Rumah Sakit dengan
 11 system bagi hasil melalui kontrak perjanjian No. 123/KSO/1/2001. Untuk
 12 menyelesaikan pembangunan Rumah Sakit tersebut, investor telah
 13 mengeluarkan dana sebesar Rp500.000.000,00. sedangkan tanah yang
 14 diserahkan oleh Pemerintah Daerah untuk pembangunan Rumah Sakit tersebut
 15 adalah senilai Rp100.000.000,00. Aset BSK tersebut telah selesai dibangun dan
 16 telah diserahkan kepada pemerintah. Sampai dengan 31 Desember 2003,
 17 pemerintah telah membayar bagi hasil kepada investor sebesar
 18 Rp50.000.000,00.

19
 20 Dari transaksi tersebut terlihat bahwa pada saat penyerahan aset BSK, timbul
 21 utang sebesar dana yang dikeluarkan investor, yaitu sebesar Rp500.000.000,00.
 22 Bagi hasil yang telah dibayar mengurangi jumlah utang, sehingga pada tanggal
 23 neraca awal, utang kemitraan dengan pihak ketiga = Rp500.000.000,00 –
 24 Rp50.000.000,00 = Rp450.000.000,00.

25
 26 Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	450.000.000	
XXXX	Utang Jangka Panjang Lainnya		450.000.000

27

BAB X EKUITAS DANA

Ekuitas Dana merupakan pos pada neraca pemerintah yang menampung selisih antara aset dan kewajiban pemerintah. Pos Ekuitas Dana terdiri dari tiga kelompok, yaitu:

- a) Ekuitas Dana Lancar;
- b) Ekuitas Dana Investasi; dan
- c) Ekuitas Dana Cadangan.

Dalam bab ini dibahas masing-masing kelompok ekuitas dana. Oleh karena contoh jurnal sudah diberikan pada saat pembahasan masing-masing kelompok aset dan kewajiban, maka dalam bab ini tidak diberikan contoh jurnal.

A. EKUITAS DANA LANCAR

Ekuitas Dana Lancar merupakan selisih antara aset lancar dengan kewajiban jangka pendek. Kelompok Ekuitas Dana Lancar antara lain terdiri dari Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran/SiLPA, Pendapatan yang Ditangguhkan, Cadangan Piutang, Cadangan Persediaan, dan Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek.

SiLPA merupakan akun lawan yang menampung kas dan setara kas serta investasi jangka pendek. Sedang Pendapatan yang Ditangguhkan adalah akun lawan untuk menampung Kas di Bendahara Penerimaan. Cadangan Piutang adalah akun lawan yang dimaksudkan untuk menampung piutang lancar. Selain itu pada kelompok Aset Lancar terdapat Persediaan. Akun lawan dari persediaan adalah Cadangan Persediaan.

Pada sisi kewajiban jangka pendek, selain Utang PFK yang merupakan pengurang SiLPA seperti disebutkan di atas, ada akun kewajiban jangka pendek lainnya. Akun lawan dari kewajiban jangka pendek lainnya ini adalah Dana yang Disediakan Untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek.

B. EKUITAS DANA INVESTASI

Ekuitas Dana Investasi mencerminkan kekayaan pemerintah yang tertanam dalam investasi jangka panjang, aset tetap, dan aset lainnya, dikurangi dengan kewajiban jangka panjang. Pos ini terdiri dari:

- a) Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang, yang merupakan akun lawan dari Investasi Jangka Panjang.
- b) Diinvestasikan dalam Aset Tetap, yang merupakan akun lawan dari Aset Tetap.
- c) Diinvestasikan dalam Aset Lainnya, yang merupakan akun lawan Aset Lainnya.
- d) Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang, yang merupakan akun lawan dari seluruh Utang Jangka Panjang.

1 **C. EKUITAS DANA CADANGAN**

2

3

4

5

6

Ekuitas Dana Cadangan mencerminkan kekayaan pemerintah yang dicadangkan untuk tujuan tertentu sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Akun ini merupakan akun lawan dari Dana Cadangan.

1
2**CONTOH FORMAT NERACA**

NERACA			
PEMERINTAH PROVINSI/KABUPATEN /KOTA			
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0			
(Dalam Rupiah)			
No.	Uraian	20X1	20X0
1	ASET		
2			
3	ASET LANCAR		
4	Kas di Kas Daerah	xxx	xxx
5	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
6	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
7	Investasi Jangka Pendek	xxx	xxx
8	Piutang Pajak	xxx	xxx
9	Piutang Retribusi	xxx	xxx
10	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
11	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
12	Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Pusat	xxx	xxx
13	Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx
14	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
15	Bagian lancar Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
16	Piutang Lainnya	xxx	xxx
17	Persediaan	xxx	xxx
18	Jumlah Aset Lancar (4 s/d 17)	xxx	xxx
19			
20	INVESTASI JANGKA PANJANG		
21	Investasi Nonpermanen		
22	Pinjaman Jangka Panjang	xxx	xxx
23	Investasi dalam Surat Utang Negara	xxx	xxx
24	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	xxx
25	Investasi Nonpermanen Lainnya	xxx	xxx
26	Jumlah Investasi Nonpermanen (22 s/d 25)	xxx	xxx
27	Investasi Permanen		
28	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	xxx
29	Investasi Permanen Lainnya	xxx	xxx
30	Jumlah Investasi Permanen (28 s/d 29)	xxx	xxx
31	Jumlah Investasi Jangka Panjang (26 + 30)	xxx	xxx
32			

3

33	ASET TETAP		
34	Tanah	xxx	xxx
35	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
36	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
37	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
38	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
39	Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx	xxx
40	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
41	Jumlah Aset Tetap (34 s/ d 40)	xxx	xxx
42			
43	DANA CADANGAN		
44	Dana Cadangan	xxx	xxx
45	Jumlah Dana Cadangan (44)	xxx	xxx
46			
47	ASET LAINNYA		
48	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
49	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
50	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
51	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
52	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
53	Jumlah Aset Lainnya (48 s/ d 52)	xxx	xxx
54			
55	JUMLAH ASET (18+31+41+45+53)	xxxx	xxxx
56			
57	KEWAJIBAN		
58			
59	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK		
60	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
61	Utang Bunga	xxx	xxx
62	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
63	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
64	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (60 s/ d 63)	xxx	xxx
65			

66	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
67	Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
68	Utang Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
69	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
70	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (67 s/d 69)	xxx	xxx
71	JUMLAH KEWAJIBAN (64+70)	xxx	xxx
72			
73	EKUITAS DANA		
74			
75	EKUITAS DANA LANCAR		
76	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA)	xxx	xxx
77	Pendapatan yang Ditangguhkan	xxx	xxx
78	Cadangan Piutang	xxx	xxx
79	Cadangan Persediaan	xxx	xxx
80	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	(xxx)	(xxx)
81	Jumlah Ekuitas Dana Lancar (76 s/d 80)	xxx	xxx
82			
83	EKUITAS DANA INVESTASI		
84	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	xxx	xxx
85	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	xxx	xxx
86	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	xxx	xxx
87	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	(xxx)	(xxx)
88	Jumlah Ekuitas Dana Investasi (84 s/d 87)	xxx	xxx
89			
90	EKUITAS DANA CADANGAN		
91	Diinvestasikan dalam Dana Cadangan	xxx	xxx
92	Jumlah Ekuitas Dana Cadangan (91)	xxx	xxx
93	JUMLAH EKUITAS DANA (81+88+92)	xxx	xxx
94			
95	JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (71+93)	xxxx	xxxx

Sumber: PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Komite Konsultatif :

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

Komite Kerja :

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

Sekretariat :

1. Margustienny OA, Ak., MBA, Ketua
2. Mulat Handayani, SE, Ak., Wakil Ketua
3. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
4. Edward UP Nainggolan, Ak., Anggota
5. Yulia Chandra Kusumarini SE, S. Sos., Anggota
6. Joko Supriyanto, SST, Ak., Anggota
7. Sumarno, SE, Ak., Anggota.

Kelompok Kerja :

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

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
(KSAP)**

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

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

dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 03 tentang Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan Konversi.

Jakarta, 1 Maret 2006
Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

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

DAFTAR ISI

1		
2		
3		
4	PENETAPAN	i
5	DAFTAR ISI	ii
6	BABI PENDAHULUAN	1
7	A. LATAR BELAKANG.....	1
8	B. STRATEGI KONVERSI PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN TAHUN	
9	ANGGARAN 2005	2
10	BAB II KEBIJAKAN AKUNTANSI YANG PENTING	4
11	A. PENGAKUAN PENDAPATAN DAN BELANJA.....	4
12	B. PENGAKUAN ASET.....	5
13	C. PENGAKUAN KEWAJIBAN.....	5
14	D. PENILAIAN ASET.....	5
15	BAB III LAPORAN REALISASI ANGGARAN : STRUKTUR APBD DAN	
16	KLARIFIKASI APBD	7
17	A. STRUKTUR APBD.....	7
18	B. KLASIFIKASI PENDAPATAN.....	7
19	C. KLASIFIKASI BELANJA.....	8
20	BAB IV POS-POS NERACA	18
21	A. STUKTUR NERACA.....	18
22	B. POS-POS ASET.....	18
23	C. POS-POS KEWAJIBAN.....	23
24	D. POS-POS EKUITAS	24
25	BAB V POS-POS LAPORAN ARUS KAS	26
26	A. STRUKTUR LAPORAN ARUS KAS	26
27	B. ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI.....	28
28	C. ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI NONKEUANGAN	29
29	D. ARUS KAS DARI AKTIVITAS PEMBIAYAAN.....	29
30	E. ARUS KAS DARI AKTIVITAS NONANGGARAN	30
31	F. SALDO KAS.....	30
32	BAB VI CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN	31
33	A. INFORMASI UMUM.....	31
34	B. KEBIJAKAN AKUNTANSI	31
35	C. PENJELASAN POS-POS NERACA, LAPORAN REALISASI ANGGARAN,	
36	DAN LAPORAN ARUS KAS.....	31
37	D. PENGUNGKAPAN LAIN.....	34
38	E. INFORMASI TAMBAHAN BILA DIPERLUKAN.....	34
39	CONTOH FORMAT LAPORAN KEUANGAN	35
40	A. FORMAT LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN	
41	BELANJA DAERAH (APBD)	35
42	B. FORMAT NERACA	39
43	C. FORMAT LAPORAN ARUS KAS.....	41

BAB I PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG

Pemerintah Indonesia telah menggulirkan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal sejak tahun 1999. Dalam rangka otonomi ini telah dikeluarkan berbagai peraturan perundang-undangan yang mengatur berbagai aspek penyelenggaraan pemerintahan, antara lain Undang-undang No. 22/1999 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-undang No. 25/1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah.

Dalam rangka menindaklanjuti peraturan peundang-undangan tersebut, Pemerintah telah mengeluarkan Peraturan Pemerintah No. 105/2000 yang mengatur Pokok-pokok Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah. Dalam Peraturan Pemerintah ini telah diletakkan prinsip-prinsip pengelolaan keuangan daerah yang menuju pada terselenggaranya tata kelola pemerintahan yang baik. Namun demikian timbul kesulitan dalam implementasinya karena belum ada ketentuan yang mengatur setiap aspek penyelenggaraan pengelolaan keuangan daerah secara cukup. Untuk mengatasi kekosongan peraturan tersebut, Menteri Dalam Negeri mengeluarkan Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 29/2002 tentang Pedoman Penyusunan Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah. Kepmendagri No. 29/2002 tersebut pada umumnya telah mulai diimplementasikan mulai tahun anggaran 2003.

Reformasi manajemen keuangan pemerintah merupakan salah satu agenda yang terus dilaksanakan Pemerintah Indonesia, termasuk pembaharuan landasan hukum. Pembaharuan ini dimulai dengan dikeluarkannya satu paket peraturan perundang-undangan di bidang keuangan, yaitu Undang-undang No. 17/2003 tentang Keuangan Negara, Undang-undang No. 1/2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-undang No. 15/2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab dan Pengelolaan Keuangan Negara. Selanjutnya juga dilakukan revisi terhadap UU No. 22/1999 dan UU No. 25/1999, yaitu digantikan dengan UU No. 32/2004 tentang Pemerintahan Daerah dan UU No. 33/2004 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.

Undang-undang di bidang keuangan tersebut mengamanatkan agar gubernur/bupati/walikota menyampaikan laporan pertanggungjawaban yang berupa laporan keuangan yang telah diaudit BPK selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Laporan keuangan disusun dan disajikan sesuai dengan SAP. SAP telah diatur dengan Peraturan Pemerintah No. 24/2005 tentang SAP. Peraturan Pemerintah ini mulai berlaku untuk penyusunan laporan keuangan tahun anggaran 2005.

1 Penyusunan dan penyajian laporan keuangan tahun anggaran 2005 akan
2 mengalami kesulitan karena pemerintah daerah telah menyusun APBD dan
3 melaksanakannya berdasarkan Kepmendagri 29/2002 atau sistem yang lain.
4 Untuk itu perlu ada cara atau mekanisme yang dapat digunakan oleh
5 pemerintah daerah untuk dapat mengkonversi laporan keuangan yang
6 dihasilkannya, sehingga pemerintah daerah dapat menyajikan laporan
7 keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan berdasarkan
8 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Dalam rangka memfasilitasi
9 pemerintah daerah yang telah menyusun laporan keuangan berdasarkan
10 Kepmendagri No. 29/2002 untuk dapat menyajikan laporan keuangan sesuai
11 SAP, maka Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) perlu menyusun **Buletin**
12 **Teknis Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Sesuai dengan SAP**
13 **dengan Konversi.**

14 15 **B. STRATEGI KONVERSI PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN TAHUN ANGGARAN** 16 **2005**

17
18 Berhubung PP No. 24/2005 mengamanatkan penyusunan dan penyajian
19 laporan keuangan tahun anggaran 2005 sesuai dengan Standar Akuntansi
20 Pemerintahan, sedangkan APBD masih disusun dilaksanakan berdasarkan
21 Kepmendagri 29/2002, maka pemerintah daerah perlu menyusun strategi
22 implementasi penyajian laporan keuangan tahun anggaran 2005. Strategi
23 implementasi tersebut perlu dituangkan dalam bentuk peraturan kepala
24 daerah. Untuk tahun anggaran 2005, berarti pemerintah daerah menyajikan
25 laporan keuangan dalam dua versi, yaitu berdasarkan Kepmendagri No.
26 29/2002 dan sesuai dengan PP No. 24/2005 untuk memenuhi ketentuan
27 pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah sesuai dengan
28 peraturan perundang-undangan yang berlaku.

29
30 Penyajian laporan keuangan tahun anggaran 2005 dapat dilakukan
31 dengan teknik memetakan atau konversi ketentuan-ketentuan di Kepmendagri
32 No. 29/2002 ke dalam ketentuan-ketentuan SAP. Konversi mencakup jenis
33 laporan, basis akuntansi, pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan pos-pos
34 laporan keuangan, struktur APBD, klasifikasi anggaran, aset, kewajiban, ekuitas,
35 arus kas, serta catatan atas laporan keuangan.

36
37 Konversi dilakukan dengan cara mentrasir kembali (*trace back*) sebagai
38 berikut:

- 39
40 1. Pos-pos laporan keuangan menurut Kepmendagri No. 29/2002 dengan
41 pos-pos laporan keuangan menurut SAP;
42 2. Apabila angka 1 belum menyelesaikan konversi, maka konversi buku
43 besar/pos/rekening menurut Kepmendagri No. 29/2002 ke buku besar
44 menurut SAP, dengan memperhatikan cakupan masing-masing buku
45 besar;
46 3. Apabila angka 2 belum menyelesaikan konversi, maka lakukan konversi
47 dari buku pembantu/rekening menurut Kepmendagri No. 29/2002 ke
48 buku besar menurut SAP;

- 1 4. Apabila angka 3 belum menyelesaikan konversi, maka lakukan konversi
2 buku jurnal atau dokumen sumber ke buku besar menurut SAP.

3
4 Strategi konversi tersebut di atas dilakukan dengan terlebih dahulu
5 menyusun lembar muka (*face*) laporan keuangan menurut Kepmendagri No.
6 29/2002 yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus
7 Kas. Konversi dilakukan dengan menggunakan kertas kerja yang
8 menggambarkan proses konversi dari laporan keuangan berdasarkan
9 Kepmendagri 29/2002 ke laporan keuangan berdasarkan SAP. Konversi untuk
10 Laporan Realisasi Anggaran dilaksanakan baik untuk anggaran maupun
11 realisasinya. Proses konversi ini disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
12 Kertas kerja konversi disajikan sebagai lampiran laporan keuangan sesuai
13 dengan SAP.

BAB II KEBIJAKAN AKUNTANSI YANG PENTING

A. PENGAKUAN PENDAPATAN DAN BELANJA

PP SAP menggunakan basis kas untuk pengakuan pendapatan dan belanja. Pendapatan diakui setelah penerimaan uang disetor dan masuk ke Rekening Kas Umum Daerah. Belanja diakui setelah uang dikeluarkan secara definitif dari Rekening Kas Umum Daerah dan/atau telah dipertanggungjawabkan. Kepmendagri No, 29/2002 menyatakan bahwa basis akuntansi yang digunakan untuk mengakui pendapatan dan belanja adalah basis kas modifikasian.

Dengan adanya perbedaan basis akuntansi tersebut, setiap pemerintah daerah perlu memperhatikan basis pengakuan pendapatan dan belanja yang digunakan dalam APBD masing-masing. Apabila Pemda telah menggunakan basis kas modifikasian, maka besarnya pendapatan dan belanja yang berasal dari selisih yang terjadi karena penggunaan basis yang berbeda tersebut dieliminasi.

Sebagai contoh, terdapat Pemda yang menerapkan basis kas modifikasian. Pemda tersebut mengakui kas yang berada di tangan Bendahara Penerimaan per 31 Desember sebagai pendapatan. Berdasarkan SAP, jumlah tersebut belum termasuk sebagai pendapatan karena belum disetor ke Rekening Kas Umum Daerah tetapi diakui sebagai Kas di Bendahara Penerimaan. Oleh karena itu pendapatan yang telah diakui berdasarkan basis kas modifikasian perlu disesuaikan dengan mengeliminasi pendapatan tersebut dan menambahkan akun pendapatan yang ditangguhkan di pos kewajiban pada neraca. Namun bagi Pemda yang menggunakan basis kas, berarti belum mengakui kas yang berada di tangan Bendahara Penerimaan/Pemegang kas yang berasal dari penerimaan pendapatan tersebut sebagai pendapatan tahun anggaran yang bersangkutan, oleh karena itu tidak perlu melakukan penyesuaian.

Demikian pula halnya dengan belanja, pemerintah daerah perlu memperhatikan pengakuan belanja di pemerintah daerah masing-masing. SAP mengatur bahwa belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah. Khusus pengeluaran melalui Bendahara Pengeluaran, pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan. Oleh karena itu apabila terdapat Pemda yang mengakui belanja pada saat uang dikeluarkan dari rekening Kas Umum Daerah, maka Pemda tersebut perlu memperhatikan substansi pengeluaran uang tersebut.

Dalam sistem pembayaran untuk pengeluaran belanja dikenal adanya dua sistem pembayaran, yaitu pembayaran yang dilakukan secara langsung kepada pihak ketiga (SPMU LS atau BT) dan pembayaran melalui uang muka kerja atau dana kas kecil (SPMU BS, SPM PK atau SPM UP) yang diberikan kepada Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas. Apabila pembayaran

1 dilakukan dengan SPM LS kepada pihak ketiga untuk barang dan/atau jasa
2 yang telah diterima, dan pemerintah daerah mengakui pengeluaran belanja
3 tersebut sebagai belanja, pengakuan belanja ini sudah benar. Akan tetapi jika
4 pembayaran dilakukan melalui Bendahara Pengeluaran atau Pemegang Kas
5 (SPM BS, SPM PK atau SPM UP), maka uang yang diberikan kepada Bendahara
6 Pengeluaran/Pemegang Kas belum dapat diakui sebagai belanja. Jumlah
7 tersebut merupakan uang muka kerja atau dana kas kecil di satuan kerja
8 perangkat daerah. Jumlah tersebut baru diakui sebagai belanja setelah
9 dipertanggungjawabkan ke satuan kerja pengelola keuangan daerah. Dengan
10 demikian apabila Pemda mengakui belanja berdasarkan SPMU-BS, SPM PK atau
11 SPM UP perlu melakukan penyesuaian dengan mengeliminasi belanja tersebut
12 dari Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas.

13
14 Saldo kas yang berasal dari sisa uang muka kerja, yang berada di
15 Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas merupakan aset pemerintah daerah.
16 Oleh karena itu jumlah tersebut disajikan pada akun Kas di Bendahara
17 Pembayar di neraca pemerintah daerah.

18 19 **B. PENGAKUAN ASET**

20
21 Kepmendagri No. 29/2002 mengatur bahwa pengakuan aset dilakukan
22 pada akhir periode. Sementara SAP menyatakan bahwa aset diakui pada saat
23 diterima dan/atau hak kepemilikan berpindah. Dengan demikian selama tahun
24 berjalan terdapat perbedaan waktu pengakuan aset namun pada akhir
25 periode akuntansi akan diperoleh saldo aset yang sama.

26 27 **C. PENGAKUAN KEWAJIBAN**

28
29 Kepmendagri 29/2002 menyatakan bahwa utang diakui pada akhir
30 periode. SAP menyatakan bahwa kewajiban diakui pada saat pinjaman
31 diterima atau kewajiban timbul. Bagi Pemda yang telah mengimplementasikan
32 ketentuan pengakuan kewajiban sebagaimana diatur dalam Kepmendagri
33 29/2002, perlu menginventarisasi seluruh utang yang ada per 31 Desember untuk
34 disajikan di neraca.

35
36 Kewajiban yang disajikan di neraca mencakup utang yang berasal dari
37 pinjaman, utang biaya, seperti biaya yang masih harus dibayar, dan utang PFK.
38 Oleh karena itu pada akhir tahun, setiap satuan kerja perangkat daerah perlu
39 menginventarisasi utang-utang di unitnya masing-masing untuk disajikan di
40 neraca.

41 42 **D. PENILAIAN ASET**

43
44 Pengaturan penilaian aset untuk penyusunan neraca awal berdasarkan
45 Kepmendagri 29/2002, yaitu Kepala Daerah dapat secara bertahap melakukan
46 penilaian seluruh aset Daerah yang dilakukan oleh Lembaga Independen
47 bersertifikat bidang pekerjaan penilaian aset dengan mengacu pada Pedoman
48 penilaian Aset Daerah yang dikeluarkan oleh Menteri Dalam Negeri. SAP
49 mengatur bahwa aset dinilai berdasarkan harga perolehan. Ketentuan ini

1 berlaku untuk transaksi yang terjadi setelah penyusunan neraca awal (neraca
2 yang pertama kali disusun). Sedangkan untuk aset yang sudah dimiliki pada
3 saat penyusunan neraca pertama kali (neraca awal) dinilai berdasarkan nilai
4 wajar pada tanggal penyusunan neraca tersebut.

5
6 Untuk keperluan penyusunan neraca awal, termasuk penilaian asetnya,
7 KSAP telah menerbitkan Buletin Teknis Penyusunan Neraca Awal Pemda. Dalam
8 Buletin Teknis tersebut tersedia berbagai alternatif penilaian aset yang dapat
9 dipilih oleh Pemda dalam penyusunan neraca awal. Oleh karena itu bagi
10 Pemda yang belum menyajikan pos-pos neraca sesuai dengan ketentuan-
11 ketentuan dalam SAP, yang selanjutnya diilustrasikan melalui Buletin Teknis
12 tersebut dapat melakukan penyesuaian. Sebagai contoh: tanah dapat dinilai
13 berdasarkan Nilai Jual Obyek Pajak, Bangunan dapat dinilai berdasarkan
14 standar biaya yang disusun oleh Departemen Pekerjaan Umum.

BAB III LAPORAN REALISASI ANGGARAN: STRUKTUR APBD DAN KLASIFIKASI APBD

A. STRUKTUR APBD

Laporan Realisasi Anggaran merupakan istilah baru yang digunakan dalam pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan negara/daerah. Selama ini istilah yang digunakan adalah Laporan Perhitungan Anggaran.

Kepmendagri 29/2002 dan SAP menggunakan struktur APBD yang sama, yaitu APBD terdiri dari Anggaran Pendapatan, Anggaran Belanja, dan Anggaran Pembiayaan. Perbedaan terjadi dalam struktur anggaran belanja. SAP mengatur penyajian Laporan Realisasi Anggaran pada lembar muka berdasarkan karakter belanja dan jenis belanja, sedangkan Kepmendagri 29/2002 mengklasifikasikan belanja ke dalam Belanja Aparatur dan Belanja Publik. Selanjutnya baik pada Belanja Aparatur maupun Belanja Publik, belanja diklasifikasikan menjadi Belanja Administrasi Umum, Belanja Operasi dan Pemeliharaan, dan Belanja Modal.

B. KLASIFIKASI PENDAPATAN

Pada prinsipnya struktur pendapatan yang digunakan dalam SAP dan Kepmendagri 29/2002 sama. SAP mengatur klasifikasi pendapatan berdasarkan sumbernya, yaitu Pendapatan Asli Daerah, Transfer yang berasal dari Pemerintah Pusat dan Pemda lain, serta Lain-lain Pendapatan yang Sah. Sedangkan Kepmendagri 29/2002 mengatur klasifikasi pendapatan menjadi tiga, yaitu Pendapatan Asli Daerah, Dana Perimbangan, dan Lain-lain Pendapatan Yang Sah.

Dengan adanya perbedaan tersebut maka perlu adanya reklasifikasi pendapatan. Bagi Pemda yang menerima Pendapatan Bagi Hasil dari Pusat/Provinsi serta Dana dari APBN selain Dana Perimbangan, misalnya Dana Otonomi Khusus dan Dana Kontinjensi/Dana Penyesuaian/Dana Adhoc, yang berdasarkan Kepmendagri 29/2002 diklasifikasikan dalam Lain-lain pendapatan yang sah, perlu direklasifikasi dari Lain-lain Pendapatan Yang Sah ke kelompok Pendapatan Transfer.

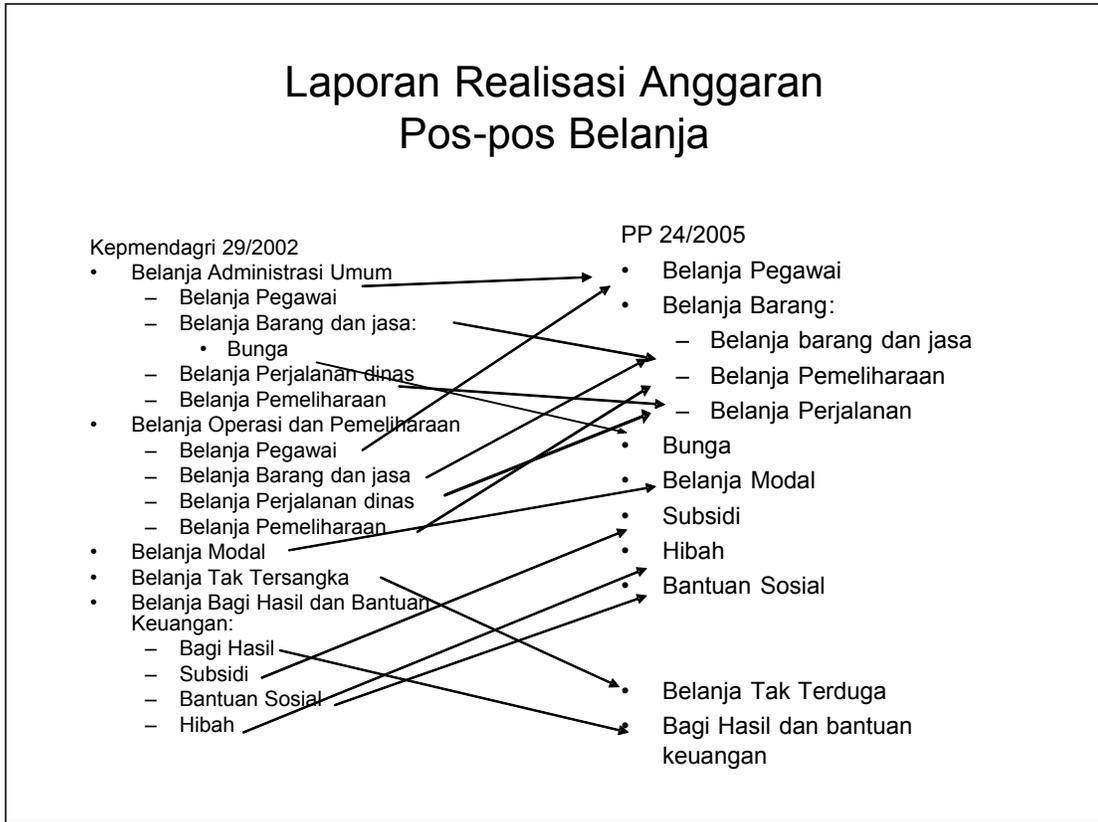
Skema Konversi Pendapatan adalah sebagai berikut:

KEPMENDAGRI 29/2002	SAP
Pajak Hotel	
Pajak Restoran	
Pajak Hiburan	
Pajak Reklame	→ Pendapatan Pajak Daerah
Pajak Penerangan Jalan	
Pajak Pengambilan Bahan Galian Gol. C	
Pajak Parkir	
Pajak Burung Walet	
Retribusi Pelayanan Kesehatan	
Retribusi Pelayanan Persampahan/kebersihan	
Retribusi Penggantian Biaya Cetak KTP	
Retribusi Penggantian Biaya Cetak Akte Catatan Sipil	
Retribusi Pelayanan Pemakaman	
Retribusi Pengabuan Mayat	
Retribusi Pelayanan Parkir Di Tepi Jalan Umum	
Retribusi Pelayanan Pasar	
Retribusi Pengujian Kendaraan Bermotor	
Retribusi Pemeriksaan Alat Pemadam Kebakaran	
Retribusi Penggantian Biaya Cetak Peta	
Retribusi Pengujian Kapal Perikanan	
Retribusi Jasa Usaha Pemakaian Kekayaan Daerah	
Retribusi Jasa Usaha Pasar Grosir Dan Atau Pertokoan	
Retribusi Jasa Usaha Tempat Pelelangan	→ Pendapatan Retribusi Daerah
Retribusi Jasa Usaha Terminal	
Retribusi Jasa Usaha Tempat Khusus Parkir	
Retribusi Jasa Usaha Tempat Penginapan/pesanggrahan/villa	
Retribusi Jasa Usaha Penyedotan Kakus	
Retribusi Jasa Usaha Rumah Potong Hewan	
Retribusi Jasa Usaha Pelayanan Pelabuhan Kapal	
Retribusi Jasa Usaha Tempat Rekreasi Dan Olah Raga	
Retribusi Jasa Usaha Penyebrangan Di Atas Air	
Retribusi Jasa Usaha Pengelolaan Limbah Cair	
Retribusi Jasa Usaha Penjualan Produksi Usaha Daerah	
Retribusi Izin Pendirian Bangunan	
Retribusi Izin Tempat Penjualan Minuman Beralkohol	
Retribusi Izin Gangguan	
Retribusi Izin Trayek	
Bagian Laba Perusahaan Milik Daerah	
Bagian Laba Lembaga Keuangan Bank	
Bagian Laba Lembaga Keuangan Non Bank	→ Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan
Bagian Laba Atas Penyertaan Modal/investasi Kepada Pihak Tiga	
Denda Keterlambatan Pelaksanaan Pekerjaan	
Penerimaan Ganti Rugi Atas Kekayaan Daerah (Tp/tgr)	
Penerimaan Bunga Deposito	
Hasil Penjualan Aset Daerah Yang Tidak Di Pisahkan	→ Lain-lain PAD yang sah
Penerimaan Jasa Giro	
Penerimaan Lain-lain	
Bagi Hasil Pajak	Dana Bagi Hasil Pajak
Bagi Hasil Bukan Pajak /sumber Daya Alam Iuran Hak Pengusahaan Hutan (hph)	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam
Dana Alokasi Umum	→ Dana Alokasi Umum
Dana Alokasi Khusus Reboisasi	→ Dana Alokasi Khusus
Dana Alokasi Khusus Non Reboisasi	→ Dana Alokasi Khusus
Bagi Hasil Pajak Propinsi	→ Pendapatan Bagi Hasil Pajak
Bantuan Keuangan Dari Propinsi	→ Pendapatan Hibah
Hibah	→ Pendapatan Hibah
Bantuan Dana Kontijensi Penyeimbang	→ Dana Penyesuaian
Dana Darurat	→ Pendapatan Dana Darurat

1
2
3
4
5
6

C. KLASIFIKASI BELANJA

Apabila dilakukan konversi belanja dari Kepmendagri 29/2002 ke SAP sebagaimana diuraikan dapat digambarkan sebagai berikut:



1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11

SAP mengklasifikasikan belanja menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi. Penyajian belanja dalam lembar muka Laporan Realisasi Anggaran dilakukan berdasarkan klasifikasi ekonomi (jenis belanja). SAP tidak membedakan belanja ke dalam Belanja Aparatur dan Belanja Publik sebagaimana diatur dalam Kepmendagri 29/2002. Oleh karena itu untuk menyajikan Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan jenis belanja, Belanja Aparatur dan Belanja Publik digabung untuk setiap jenis belanjanya. Ilustrasi penggabungan Belanja Aparatur dan Belanja Publik adalah sebagai berikut:

BELANJA:	Belanja Aparatur	Belanja Publik	Total Belanja
Belanja Administrasi Umum			
Belanja Pegawai	400.000.000.000	400.000.000.000	800.000.000.000
Belanja Barang dan Jasa	200.100.000.000	185.100.000.000	385.200.000.000
Belanja Perjalanan Dinas	5.600.000.000	5.500.000.000	11.100.000.000
Belanja Pemeliharaan	2.000.000.000	20.000.000.000	22.000.000.000
Jumlah BAU	607.700.000.000	610.600.000.000	1.218.300.000.000

BELANJA:	Belanja Aparatur	Belanja Publik	Total Belanja
Belanja Operasi dan Pemeliharaan:			-
Belanja Pegawai	100.000.000.000	100.000.000.000	200.000.000.000
Belanja Barang dan Jasa	200.000.000.000	200.000.000.000	400.000.000.000
Belanja Perjalanan Dinas	4.400.000.000	4.000.000.000	8.400.000.000
Belanja Pemeliharaan	30.000.000.000	30.000.000.000	60.000.000.000
Jumlah BOP	334.400.000.000	334.000.000.000	668.400.000.000
Jumlah BAU dan BOP	942.100.000.000	944.600.000.000	1.886.700.000.000
Belanja Modal	365.000.000.000	350.000.000.000	715.000.000.000

Setelah Belanja Aparatur dan Belanja Publik tersebut digabung, maka jumlah angka hasil penjumlahan per jenis belanja siap dikonversikan ke dalam Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan SAP.

1. Klasifikasi Berdasarkan Jenis Belanja

Belanja dibedakan menjadi dua, yaitu Belanja Operasi dan Belanja Modal. Belanja Operasi merupakan belanja yang memberikan manfaat atau akan terpakai habis dalam menjalankan kegiatan operasional pemerintahan selama tahun berjalan. Sedangkan Belanja Modal adalah belanja yang memberikan manfaat lebih dari 1 tahun dan nilainya material. Penentuan tingkat materialitas belanja perlu dituangkan dalam Peraturan Kepala Daerah.

a. Belanja Operasi

Belanja Operasi dalam Kepmendagri 29/2002 dibagi menjadi 2 kelompok, yaitu Belanja Administrasi Umum dan Belanja Operasi dan Pemeliharaan. Masing-masing kelompok belanja tersebut terdiri dari Belanja Pegawai, Belanja Barang dan Jasa, Belanja Perjalanan Dinas, dan Belanja Pemeliharaan. Dengan demikian maka belanja yang telah digabung sebagaimana diilustrasikan pada tabel terdahulu, selanjutnya digabung ke dalam satu kelompok, yang disebut Belanja Operasi. Sebelum penggabungan dilakukan perlu diyakini bahwa setiap jenis belanja telah digunakan secara benar, baik cakupan pengeluarannya maupun jumlahnya, yaitu sesuai dengan basis pengakuan belanja sebagaimana diuraikan pada bagian terdahulu.

Belanja pegawai pada dasarnya mencakup seluruh imbalan yang diberikan kepada pegawai pemerintah dan anggota DPRD, seperti gaji, tunjangan, dan kompensasi sosial.

1
2 Belanja Barang mencakup belanja barang dan jasa, belanja
3 perjalanan, dan belanja pemeliharaan. Ketiga jenis belanja tersebut
4 di dalam Kepmendagri 29/2002 berdiri sendiri, dimasukkan dalam 3
5 buku besar/akun tersendiri, sedangkan penyajian di Laporan Realisasi
6 Anggaran sesuai dengan SAP, ketiga jenis belanja tersebut
7 dimasukkan dalam satu akun, yaitu Belanja Barang. Rincian dari setiap
8 jenis belanja barang dapat disajikan pada Catatan atas Laporan
9 Keuangan.

10
11 Belanja untuk membayar bunga ini dalam Kepmendagri 29/2002
12 masuk dalam kelompok Belanja Administrasi Umum pada akun
13 Belanja Barang dan Jasa. Sementara itu, menurut SAP, biaya bunga
14 merupakan akun yang berdiri sendiri yaitu Belanja Bunga. Bagi
15 pemerintah daerah yang menyajikan belanja Bunga sesuai dengan
16 Kepmendagri 29/2002 harus mengeluarkan belanja Bunga dari
17 Belanja Barang dan Jasa untuk disajikan secara terpisah dalam akun
18 Bunga.

19
20 Ilustrasi pengelompokan belanja administrasi umum dan belanja
21 operasi dan pemeliharaan sesuai dengan Kepmendagri 29/2002 ke
22 belanja operasi sesuai SAP sebagai berikut:
23

BELANJA VERSI KEPMENDAGRI 29/2002		BELANJA VERSI SAP	
Belanja Administrasi Umum	Jumlah Belanja	Belanja Operasi	Jumlah Belanja
Belanja Pegawai	800.000.000.000	Belanja Pegawai	1.000.000.000.000
Belanja Barang dan Jasa	385.200.000.000	Belanja Barang	886.500.000.000
Belanja Perjalanan Dinas	11.100.000.000	Bunga	200.000.000
Belanja Pemeliharaan	11.100.000.000		
Jumlah BAU	1.218.300.000.000		
Belanja Operasi dan Pemeliharaan:			
Belanja Pegawai	200.000.000.000		
Belanja Barang dan Jasa	400.000.000.000		
Belanja Perjalanan Dinas	8.400.000.000		
Belanja Pemeliharaan	60.000.000.000		
Jumlah BOP	668.400.000.000		
Jumlah Belanja Operasi	1.886.700.000.000	Jumlah Belanja Operasi	1.886.700.000.000

24
25 Keterangan:

26 Belanja Pegawai sesuai SAP di atas merupakan penggabungan belanja
27 Pegawai dari kelompok Belanja Administrasi Umum dan Belanja Operasi
28 dan Pemeliharaan. Belanja Barang sesuai SAP merupakan
29 penggabungan Belanja Barang dan Jasa dari kelompok Belanja
30 Administrasi Umum dan Belanja Operasi dan Pemeliharaan sesudah

1 dikeluarkan belanja Bunga. Belanja Bunga yang dimasukkan dalam akun
2 Belanja Barang dan Jasa di kelompok Belanja Administrasi Umum sesuai
3 Kepmendagri 29/2002 menjadi akun yang berdiri sendiri yaitu akun
4 Bunga sesuai SAP.

5

6 **b. Belanja Modal**

7

8 Belanja Modal dalam format Laporan Perhitungan APBD sesuai dengan
9 Kepmendagri No. 29/2002 disajikan dalam satu akun gabungan,
10 sedangkan dalam SAP belanja modal dirinci sesuai dengan klasifikasi aset
11 tetap di neraca, yaitu Belanja modal tanah, Belanja modal peralatan
12 dan mesin, Belanja modal gedung dan bangunan, Belanja modal jalan,
13 irigasi dan jaringan, Belanja modal aset tetap lainnya, dan Belanja modal
14 aset lainnya. Oleh karena itu Belanja Modal yang menurut Laporan
15 Perhitungan APBD versi Kepmendagri 29/2002 tidak bisa langsung
16 dikonversi ke dalam Laporan Realisasi Anggaran versi SAP perlu dilihat ke
17 rekening-rekening dalam buku besar.

18

19 Penyajian belanja modal dalam Laporan Realisasi Anggaran menurut SAP
20 dilakukan dengan melakukan konversi rekening Belanja modal versi
21 Kepmendagri No. 29/2002 ke masing-masing belanja modal menurut SAP.
22 Konversi rekening Belanja modal ke masing-masing Belanja modal dapat
23 dilihat skema berikut:

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

41

42

43

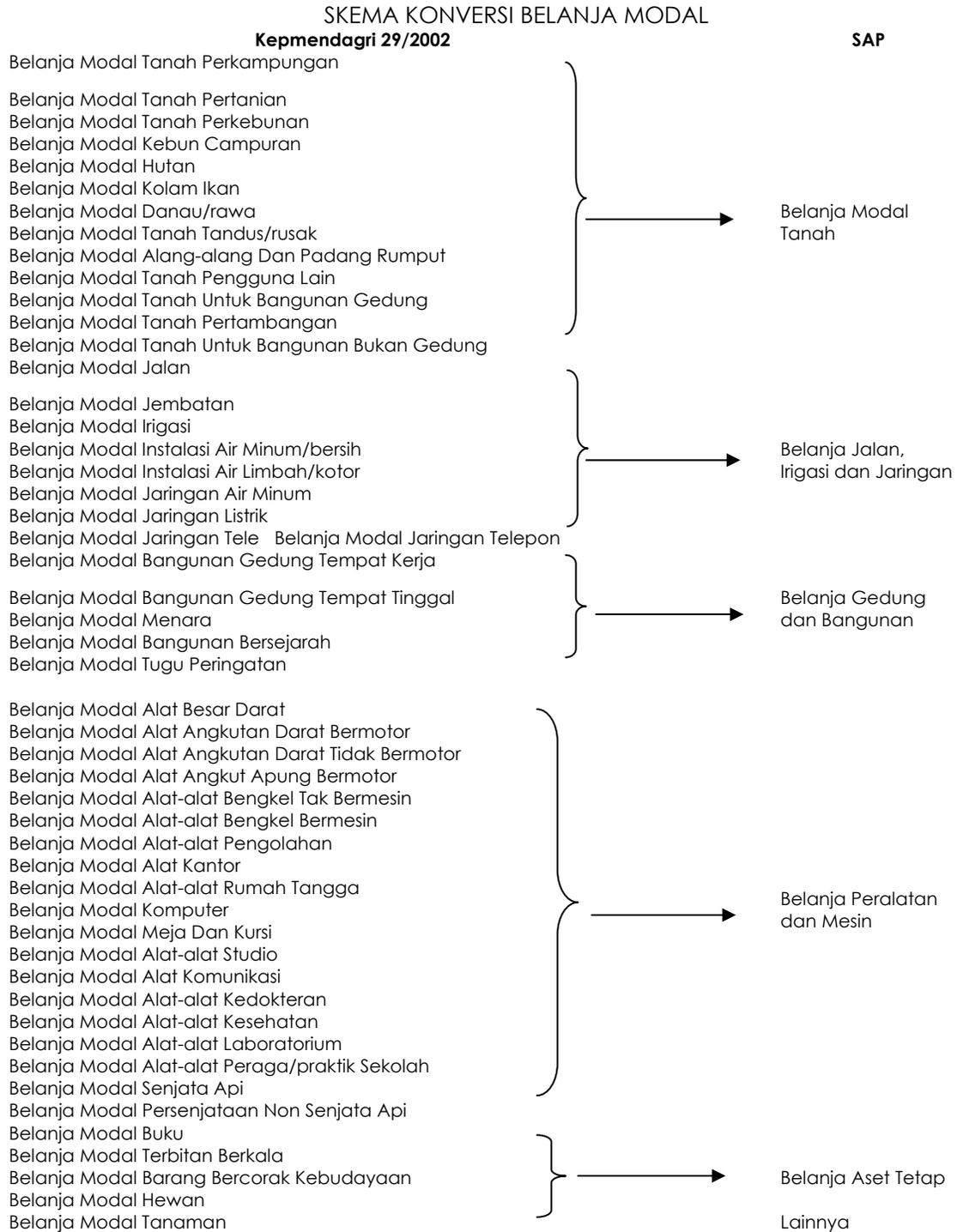
44

45

46

47

1



2
3
4
5
6
7
8
9

Contoh: Dalam ilustrasi sebelumnya di halaman 16, jumlah belanja modal adalah Rp 715.000.000.000,00. Belanja tersebut menurut SAP harus dirinci sesuai klasifikasi aset di neraca menjadi:

Belanja Modal – Tanah	200.000.000.000
Belanja Modal - Gedung dan Bangunan	200.000.000.000
Belanja Modal – Peralatan dan Mesin	115.000.000.000
Belanja Modal - Jalan, Irigasi, dan Jaringan	100.000.000.000
Belanja Modal - Aset Tetap Lainnya	100.000.000.000

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

c. Belanja Bagi Hasil dan Bantuan Keuangan

Belanja Bagi Hasil dan Bantuan Keuangan menurut Kepmendagri No. 29/2002 merupakan belanja yang dibayarkan kepada pemerintah bawahan/desa/lembaga keagamaan/lembaga sosial/organisasi profesi. Berdasarkan SAP belanja Bagi Hasil dan Bantuan Keuangan ini dapat diklasifikasikan ke dalam salah jenis belanja yaitu Hibah, Subsidi, Bantuan Sosial, dan Transfer, tergantung pada substansi dari setiap belanja Bagi Hasil dan Bantuan Sosial yang dimaksud.

Belanja yang diperuntukkan kepada instansi vertikal (jika ada) atau sumbangan yang diberikan kepada pihak lain, yang sifatnya sukarela dan tidak mengikat direklasifikasi ke akun **Hibah**, Contoh: Pemerintah Provinsi DKI Jakarta memberikan sejumlah uang kepada Pemerintah Provinsi Nangroe Aceh Darussalam secara sukarela dan tidak mengikat. Pemerintah Provinsi DKI Jakarta akan mengelompokkan pemberian uang kepada Provinsi Nangroe Aceh Darussalam sebagai belanja Hibah.

Belanja yang diberikan kepada produsen yang menghasilkan barang/jasa untuk kepentingan publik, yang bersifat *public service obligation*, untuk menutup selisih antara harga jual dan biaya produksi, agar harganya terjangkau oleh publik diklasifikasikan ke dalam akun **Subsidi**. Contoh: Subsidi ke PDAM, Subsidi untuk maskapai penerbangan perintis, dan Subsidi untuk maskapai pelayaran.

Belanja yang dibayarkan untuk kepentingan sosial masyarakat diklasifikasikan ke dalam akun **Bantuan Sosial**. Contoh: bantuan untuk pembangunan masjid, bantuan kesehatan, dan bantuan untuk panti asuhan.

Bagi hasil yang diberikan kepada pemerintah bawahan/desa yang dibayarkan berdasarkan peraturan perundang-undangan diklasifikasi dalam **Belanja Bagi Hasil** dalam kelompok Belanja Transfer. Contoh untuk pemerintah provinsi, misalnya Bagi Hasil Pajak Kendaraan Bermotor yang diberikan ke pemerintah kabupaten/kota, contoh untuk pemerintah kabupaten, misalnya Bagi Hasil Pajak ke Desa.

d. Belanja Tak Terduga

Belanja Tak Tersangka dalam SAP diberi nama Belanja Tak Terduga. Berdasarkan Kepmendagri 29/2002 dalam jumlah ini juga tercakup pengembalian pendapatan tahun lalu. Jika terdapat pengembalian

1 pendapatan tahun lalu, maka untuk penyajiannya dalam Laporan
2 Realisasi Anggaran perlu diteliti kembali. Jika pengembalian
3 pendapatan tersebut normal dan berulang (*recurring*) baik atas
4 pendapatan periode berjalan maupun sebelumnya, berdasarkan SAP,
5 pengembalian belanja tersebut disajikan sebagai pengurang
6 pendapatan yang bersangkutan. Oleh sebab itu pemerintah daerah
7 yang memasukkan pengeluaran tersebut dalam Belanja Tak Tersangka
8 sesuai dengan Kepmendagri 29/2002 harus mengeluarkan
9 pengembalian pendapatan tersebut dari Belanja Tak Tersangka.

10
11 Pengembalian pendapatan bersifat tidak berulang (*non recurring*) atas
12 penerimaan pendapatan yang terjadi pada periode penerimaan
13 pendapatan, berdasarkan SAP pengembalian tersebut dibukukan
14 sebagai pengurang pendapatan. Oleh sebab itu pemerintah daerah
15 yang memasukkan pengeluaran tersebut dalam Belanja Tak Tersangka
16 sesuai dengan Kepmendagri 29/2002 harus mengeluarkan
17 pengembalian pendapatan tersebut dari Belanja Tak Tersangka.

18
19 Pengembalian pendapatan bersifat tidak berulang (*non recurring*) atas
20 penerimaan pendapatan yang terjadi pada periode sebelumnya,
21 menurut SAP pengembalian tersebut dibukukan sebagai pengurang
22 SiLPA. Oleh sebab itu pemerintah daerah yang memasukkan
23 pengeluaran tersebut dalam Belanja Tak Tersangka sesuai dengan
24 Kepmendagri 29/2002 harus mengeluarkan pengembalian pendapatan
25 tersebut dari Belanja Tak Tersangka.

27 **2. KLASIFIKASI BERDASARKAN ORGANISASI**

28
29 Klasifikasi berdasarkan organisasi artinya anggaran diklasifikasikan
30 menurut pengguna anggaran (satuan kerja perangkat daerah). Baik
31 Kepmendagri 29/2002 maupun SAP mengatur hal yang sama. Klasifikasi
32 berdasarkan organisasi disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

34 **3. KLASIFIKASI BERDASARKAN FUNGSI**

35
36 Terdapat 10 fungsi pengelolaan keuangan negara yang diatur dalam
37 SAP, yaitu:

- 38 1. Pelayanan Umum
- 39 2. Ketertiban dan Keamanan
- 40 3. Ekonomi
- 41 4. Lingkungan Hidup
- 42 5. Perumahan dan Permukiman
- 43 6. Kesehatan
- 44 7. Pariwisata dan Budaya
- 45 8. Agama
- 46 9. Pendidikan
- 47 10. Perlindungan Sosial
- 48

- 1 Fungsi pemerintahan ini seharusnya dirinci lebih lanjut menjadi Sub Fungsi
2 dan Sub-sub fungsi. Di Pemerintah Pusat, rincian baru sampai Sub Fungsi
3 sebagaimana diatur dalam PP No. 21/2004 tentang Rencana Kerja dan
4 Anggaran Kementerian/Lembaga. Di Pemerintah Daerah, sampai saat ini
5 belum ada ketentuan lebih lanjut tentang rincian fungsi pemerintahan.
6 Oleh karena itu, untuk pelaporan keuangan tahun 2005 dapat dirinci
7 sampai level fungsi.
8
- 9 Klasifikasi belanja menurut fungsi berdasarkan urusan pemerintahan
10 disesuaikan menurut kewenangan pemerintahan provinsi dan
11 pemerintahan kabupaten/kota; yang meliputi klasifikasi belanja menurut
12 belanja urusan wajib dan belanja urusan pilihan.
13
- 14 Klasifikasi belanja menurut urusan wajib mencakup:
- 15 a. pendidikan;
 - 16 b. kesehatan;
 - 17 c. pekerjaan umum;
 - 18 d. perumahan rakyat;
 - 19 e. penataan ruang;
 - 20 f. perencanaan pembangunan;
 - 21 g. perhubungan;
 - 22 h. lingkungan hidup;
 - 23 i. pertanahan;
 - 24 j. kependudukan dan catatan sipil;
 - 25 k. pemberdayaan perempuan;
 - 26 l. keluarga berencana dan keluarga sejahtera;
 - 27 m. sosial;
 - 28 n. tenaga kerja dan transmigrasi;
 - 29 o. koperasi dan usaha kecil dan menengah;
 - 30 p. penanaman modal;
 - 31 q. kebudayaan dan pariwisata;
 - 32 r. pemuda dan olah raga;
 - 33 s. kesatuan bangsa dan politik dalam negeri;
 - 34 t. pemerintahan umum dan kepegawaian;
 - 35 u. pemberdayaan masyarakat dan desa;
 - 36 v. statistik;
 - 37 w. arsip;
 - 38 x. komunikasi dan informatika;
- 39
- 40 Klasifikasi belanja menurut urusan pilihan mencakup:
- 41 a. pertanian;
 - 42 b. kehutanan;
 - 43 c. energi dan sumber daya mineral;
 - 44 d. kelautan dan perikanan;
 - 45 e. perdagangan; dan
 - 46 f. perindustrian
- 47

1 Klasifikasi belanja berdasarkan fungsi pengelolaan keuangan negara
2 maupun menurut fungsi berdasarkan urusan pemerintahan ini dapat
3 dilakukan pemetaan dari program/kegiatan ke fungsi.
4

5 Contoh:

- 6 1. Program Pemberantasan Buta Huruf masuk fungsi Pendidikan
- 7 2. Program Imunisasi untuk Balita masuk fungsi Kesehatan
- 8 3. Program Pengembangan Perumahan Sederhana masuk fungsi
9 Perumahan dan Permukiman
- 10 4. Program Optimalisasi PAD masuk fungsi Pelayanan Umum
- 11 5. Program Pengembangan Tanaman Pangan masuk fungsi Ekonomi

14 **4. KLASIFIKASI PEMBIAYAAN**

15
16 Klasifikasi pembiayaan antara Kepmendagri 29/2002 dengan SAP
17 adalah sama, dengan demikian tidak perlu ada proses konversi.
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46

BAB IV POS-POS NERACA

A. STRUKTUR NERACA

Struktur neraca berdasarkan Kepmendagri 29/2002 dan SAP pada dasarnya adalah sama. Keduanya menggunakan klasifikasi lancar-nonlancar. Sedikit perbedaan terjadi dalam penggunaan istilah dan klasifikasi ekuitas.

B. POS-POS ASET

Aset dan aktiva mempunyai pengertian yang sama. Oleh karena itu istilah ini dapat saling dipertukarkan. Aset merupakan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial masa depan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dengan satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

1. Aset Lancar

Yang dimaksud dengan aset lancar dalam SAP dan aktiva lancar dalam Kepmendagri 29/2002 adalah sama. Aset lancar antara lain berupa kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan. Perbedaan terjadi di akun Belanja Dibayar Di muka. Belanja Dibayar Di muka berdasarkan SAP merupakan uang yang dibayarkan kepada pihak ketiga, di mana sampai tanggal neraca belum diterima prestasi kerja, yang berupa barang/jasa dari pihak ketiga yang bersangkutan. Di dalam Kepmendagri 29/2002 dalam Biaya Dibayar Di muka termasuk uang untuk dipertanggungjawabkan yang berada di tangan para pemegang kas/Bendahara Pengeluaran.

Dengan demikian terdapat perbedaan yang perlu disesuaikan. Uang kas yang berada di tangan Pemegang Kas/Bendahara Pengeluaran merupakan saldo kas. Oleh karena itu jumlah ini dikeluarkan dari Belanja Dibayar Di muka dan disajikan dalam pos Kas di Bendahara Pengeluaran/Pemegang Kas dalam kelompok Aset Lancar.

Skema Mapping Pos Aset Lancar adalah sebagai berikut:

Bank A	}	/		
Bank B				
Deposit Berjangka (Lebih dari 3 Bulan)				
Bank A	}	/		
Bank B				
Piutang Pajak				
Piutang Pajak Kendaraan Bermotor	}			
Sedan, Station dan Sejenisnya				
Bus, Micro Bus				
Piutang Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor				
Piutang Pajak Hotel		→	Piutang Pajak	
Piutang Pajak Restoran				
Piutang Pajak Hiburan				
Piutang Pajak Reklame				
Piutang Retribusi				
Piutang Retribusi Pelayanan Kesehatan	}			
Piutang Retribusi Pelayan Pemakaman				
Piutang Retribusi Pengujian Kendaraan Bermotor			→	Piutang Retribusi
Piutang Retribusi Pemakaian Kekayaan Daerah				
Piutang Retribusi Penjualan Produksi Usaha Daerah				
Piutang Retribusi Ijin trayek kendaraan penumpang				
			Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	
			Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	
			Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Pusat	
			Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	
			Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	
			Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan	
			Bagian lancar Tuntutan Ganti Rugi	
Piutang Dana Perimbangan				
Piutang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)	}			
Piutang Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21				
Piutang Fasos/Fasum				
Piutang Lain-lain				
Piutang Cicilan Kendaraan Bermotor		→	Piutang Lainnya	
Piutang Hasil Penjualan Barang Milik Daerah	}			
Piutang Ganti Rugi atas Kekayaan Daerah				
Piutang Deviden Perusahaan				
Piutang Bagi Hasil Laba Usaha Perusahaan Daerah				
Piutang Bagi Hasil PM Daerah Pada Pihak Ketiga				
Persediaan Bahan Pakai Habis/Material	}			
Persediaan Obat-obatan				
Persediaan Bibit Tanaman			→	Persediaan
Persediaan Hewan Ternak				
Belanja Dibayar Di muka				
Uang untuk Dipertanggungjawabkan - Dropping		→	Kas di Bendahara Pengeluaran	
Uang Muka Pembelian Barang dan Jasa		→	Belanja Dibayar Di muka	

1
2
3
4
5
6
7

2. Investasi Jangka Panjang

Investasi Jangka Panjang menurut Kepmendagri No. 29/2002 diklasifikasikan menjadi investasi dalam saham dan investasi dalam obligasi, sementara investasi jangka panjang menurut SAP dibedakan

1 menjadi investasi nonpermanen dan permanen, dengan demikian
 2 konversi dilakukan pada level rekening seperti berikut:

KEPMENDAGRI 29/2002	SAP
INVESTASI JANGKA PANJANG	INVESTASI JANGKA PANJANG
	Investasi Nonpermanen
Investasi dalam Saham	Pinjaman Kepada Perusahaan Negara
Penyertaan pada BUMD	Pinjaman Kepada Perusahaan Daerah
Investasi dalam Obligasi	Pinjaman Kepada Pemerintah Daerah Lainnya
	Investasi dalam Surat Utang Negara
	Investasi dalam Proyek Pembangunan
	Investasi Nonpermanen Lainnya
	Investasi Permanen
	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah
	Investasi Permanen Lainnya

3
4
5
6
7
8
9

Perbedaan lainnya adalah dalam hal penilaian. Berdasarkan
 Kepmendagri 29/2002, Investasi Jangka Panjang di neraca dinilai
 berdasarkan harga perolehan, sedangkan berdasarkan SAP terdapat
 aturan penilaian yang berbeda untuk setiap jenis investasi.

10
11
12
13

Berdasarkan SAP, terdapat 3 metode penilaian investasi jangka panjang,
 yaitu metode biaya, metode ekuitas, dan metode nilai bersih yang dapat
 direalisasikan. Ketentuan pemberlakuan ketiga metode penilaian
 investasi jangka panjang adalah:

14
15
16
17
18
19
20

- Kepemilikan saham kurang dari 20% menggunakan metode biaya;
- Kepemilikan lebih besar atau sama dengan 20% sampai 50% atau kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan menggunakan metode ekuitas;
- Kepemilikan lebih dari 50% menggunakan metode ekuitas; dan
- kepemilikan non permanen menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan.

21
22
23
24
25
26
27

Dengan demikian terdapat selisih nilai yang terjadi karena penggunaan
 metode penilaian yang berbeda antara SAP dan Kepmendagri 29/2002.
 Dengan demikian nilai investasi jangka panjang, khususnya kepemilikan
 saham diatas 20% oleh Pemda harus dihitung kembali nilai investasinya
 berdasarkan laporan keuangan BUMD yang bersangkutan dan investasi
 nonpermanen harus dinilai berdasarkan nilai yang diharapkan dapat
 diterima.

28
29

Sebagai contoh:

30
31
32
33
34
35
36
37
38
39

Pemda mempunyai saham pada Bank Pembangunan Daerah sebanyak
 40%. Harga perolehan investasi tersebut Rp 20 milyar. Jumlah laba
 ditahan pada laporan keuangan tahun 2005 sejumlah Rp 5 milyar. Jadi
 nilai penyertaan modal pemda per 31 Desember 2005 menjadi Rp 20
 milyar + (40% x 5 milyar) = Rp 22 milyar. Sebaliknya kalau Pemda hanya
 memiliki investasi sebesar Rp 5 milyar atau sebesar 5 % dari saham
 perusahaan, maka Pemda tersebut akan tetap menyajikan Investasi
 Jangka Panjang sebesar Rp 5 milyar, tidak dipengaruhi adanya laba/rugi
 perusahaan tersebut.

1 Dari contoh pertama, kalau Pemda mengikuti Kepmendagri 29/2002
2 akan menyajikan Investasi jangka panjang di neraca sejumlah Rp 20
3 milyar, tetapi berdasarkan SAP seharusnya disajikan di neraca sejumlah
4 Rp 22 milyar. Sebaliknya untuk contoh kedua, Pemda tetap menyajikan
5 Investasi Jangka Panjang sebesar Rp 5 milyar. Oleh karena itu pada saat
6 melakukan konversi, Pemda harus berhati-hati, tidak hanya
7 memperhatikan susunan akunnya tetapi juga metode penilaiannya.

8 9 **3. Aset Tetap**

10
11 Pengaturan aset tetap berdasarkan SAP dan Kepmendagri 29/2002 pada
12 dasarnya adalah sama. Terdapat sedikit perbedaan pada rincian aset
13 tetap. Rincian aset tetap di neraca sejalan dengan rincian belanja modal
14 di Laporan Realisasi Anggaran. Hal ini dimaksudkan untuk menjaga
15 kontrol hubungan antar akun. Klasifikasi aset tetap di neraca berdasarkan
16 Kepmendagri 29/2002 lebih rinci dibandingkan ketentuan SAP. Oleh
17 karena itu untuk keperluan penyajian di neraca, pos-pos aset tetap
18 dapat dikonversi ke dalam struktur aset tetap menurut SAP.

19 Struktur aset tetap menurut SAP adalah:

- 20 • Tanah
- 21 • Gedung dan Bangunan
- 22 • Peralatan dan Mesin
- 23 • Jalan, Irigasi dan Jaringan
- 24 • Aset Tetap Lainnya
- 25 • Konstruksi dalam Pengerjaan

26
27 Konstruksi dalam Pengerjaan dalam Kepmendagri 29/2002 disajikan
28 dalam kelompok Aset Lain-lain, sedangkan berdasarkan SAP, Konstruksi
29 dalam Pengerjaan masuk dalam kelompok Aset Tetap. Oleh karena itu
30 jumlah ini perlu direklasifikasi dari Aset Lain-lain ke Aset Tetap.

31
32 Penilaian aset tetap menggunakan harga perolehan. SAP juga mengatur
33 depresiasi aset tetap selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Hal
34 ini dilakukan untuk mengakui adanya penurunan nilai aset karena
35 pemakaian, keausan, atau kerusakan. Oleh karena itu jika Pemda belum
36 mampu melakukan depresiasi terhadap aset tetapnya, perlu
37 menuangkannya dalam kebijakan akuntansi dan mengungkapkannya
38 dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

39
40 Skema Mapping Pos Aset Tetap sebagai berikut:

41
42
43
44
45
46
47
48
49

KEPMENDAGRI 29/2002	SAP
Tanah	
Tanah Kantor	
Tanah Rumah Sakit	
Tanah Rumah Dinas	
Tanah Gedung Pertemuan	
Tanah Lahan Pertanian	
Tanah Lahan Perkebunan	→ Tanah
Tanah Lahan Perikanan	
Tanah Lahan Peternakan	
Tanah Sekolah	
Tanah Asrama/ Mess/ Pesanggrahan/ Villa	
Tanah Pabrik/ Bengkel/ Studio	
Tanah Panti (Panti Asuhan/Jompo/dst)	
Jalan dan Jembatan	
Jalan Daerah Propinsi	
Jalan Daerah Kabupaten/Kota	
Jembatan Daerah	
Bangunan Air (Irigasi)	→ Jalan, Irigasi, dan Jaringan
Waduk	
Menara Air	
Instalasi	
Air Minum	
Air Limbah	
Bangunan Gedung	
Gedung Kantor	
Gedung Rumah Sakit	
Rumah Dinas	
Gedung Pertemuan	
Tempat Pembibitan Pertanian	
Kandang Peternakan	
Gedung Sekolah	→ Bangunan dan Gedung
Gedung Asrama/ Mess/ Pesanggrahan/ Villa/ Wisma	
Gedung Pabrik/ Bengkel/ Studio	
Gedung Panti (Panti Asuhan/ Jompo/dst)	
Stadion	
Monumen dan Tugu	
Monumen	
Tugu	
Alat-alat Besar	
Alat Angkutan	
Alat Bengkel dan Alat Ukur	
Alat Pertanian	
Alat Kantor dan Rumah Tangga	→ Peralatan dan Mesin
Alat Studio dan Alat Komunikasi	→ Peralatan dan Mesin
Alat Kedokteran	→ Peralatan dan Mesin
Alat Laboratorium	→ Peralatan dan Mesin
Buku/Perpustakaan	
Barang Bercorak Seni dan Budaya	→ Aset Tetap Lainnya
Hewan Ternak dan Tanaman	
Peralatan Keamanan	
AKTIVA LAIN-LAIN	
Piutang Angsuran	→ Aset Lainnya
Built, Operate and Transfer (BOT)	
Bangunan dalam Pengerjaan	
Pembangunan Bangunan Kantor	
Pembangunan Bangunan Rumah Sakit	
Pembangunan Bangunan Rumah Dinas	
Pembangunan Bangunan Pertemuan	
Pembangunan Bangunan Tempat Pembibitan Pertanian	
Pembangunan Kandang Peternakan	→ Konstruksi Dalam Pengerjaan
Pembangunan Bangunan Sekolah	
Pembangunan Bangunan Asrama/ Mess/ Pesanggrahan/ Villa/ Wisma	
Pembangunan Bangunan Pabrik/ Bengkel/ Studio	
Pembangunan Terminal	
Pembangunan Taman	
	Akumulasi Penyusutan

1
2
3

4. Dana Cadangan

Pengaturan Dana Cadangan dalam SAP sama dengan dalam Kepmendagri 29/2002. Dana Cadangan di neraca disajikan sebesar akumulasi nilai dana cadangan.

5. Aset Lainnya

Aset Lainnya mencakup seluruh aset yang tidak dapat dikelompokkan pada kelompok aset yang telah diuraikan terdahulu. Sebagaimana telah diuraikan pada bagian Aset Tetap, Konstruksi dalam Pengerjaan dipindahkan dari Aset Lain-lain ke kelompok Aset Tetap. Di samping sebagaimana diuraikan dalam Kepmendagri 29/2002, jika Pemda memiliki aset tak berwujud juga disajikan dalam kelompok aset lainnya sebesar harga perolehannya.

Skema Mapping Pos Aset Lainnya

KEPMENDAGRI 29/2002	SAP
AKTIVA LAIN-LAIN	
Piutang Angsuran	} → Aset Lainnya
Built, Operate and Transfer (BOT)	
Bangunan dalam Pengerjaan	
Pembangunan Bangunan Kantor	} → Aset Tetap
Pembangunan Bangunan Rumah Sakit	
Pembangunan Bangunan Rumah Dinas	
Pembangunan Bangunan Pertemuan	
Pembangunan Bangunan Tempat Pembibitan Pertanian	
Pembangunan Kandang Peternakan	} → Konstruksi Dalam Pengerjaan
Pembangunan Bangunan Sekolah	
Pembangunan Bangunan Asrama/ Mess/ Pesanggrahan/ Villa/ Wisma	
Pembangunan Bangunan Pabrik/ Bengkel/ Studio	
Pembangunan Terminal	
Pembangunan Taman	

C. POS-POS KEWAJIBAN

Pengaturan kewajiban atau utang antara SAP dan Kepmendagri adalah sama. Kewajiban diklasifikasikan menjadi Kewajiban Jangka Pendek (lancar) dan Kewajiban Jangka Panjang (nonlancar). Penilaian utang dengan menggunakan nilai nominal yang harus dibayar pada tanggal jatuh tempo. Dalam hal ini perlu diperhatikan bahwa utang yang disajikan tidak hanya utang yang berasal atau timbul dari pinjaman tetapi juga utang-utang lain, seperti utang biaya dan utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK). Penyajian utang PFK dapat diperoleh dari pencatatan penerimaan dan pengeluaran Urusan Kas dan Perhitungan (UKP).

1 Skema Mapping Pos Kewajiban adalah sebagai berikut:

KEPMENDAGRI 29/2002	SAP
Kewajiban	Kewajiban
	Kewajiban Jangka Pendek
Bagian lancar Utang Jangka Panjang	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
Utang Belanja	
Utang Pajak	Utang Bunga
Utang Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 21	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang
Utang Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 22	Utang Jangka Pendek Lainnya
Utang Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai	
Pendapatan Diterima Dimuka	
Setoran Kelebihan Pembayaran Kepada Pihak III	
Uang Muka Penjualan Produk Pemda Dari Pihak III	
Uang Muka Lelang Penjualan Aset Daerah	
Utang Lain-lain	
Utang Taspen	
Utang Pemotongan Tabungan Uang Muka Perumahan Pegawai	
Utang Pemotongan Iuran KORPRI	
Utang Jangka Panjang	Kewajiban Jangka Panjang

2

3

4

D. POS-POS EKUITAS

5

6

Pendekatan yang digunakan untuk pengelompokan ekuitas dalam Kepmendagri 29/2002 tidak sama dengan pendekatan yang digunakan dalam SAP. Oleh karena itu untuk penyusunan neraca, pos-pos ekuitas tidak dapat dikonversi ke dalam format SAP.

10

11

Pendekatan yang digunakan untuk menyajikan pos-pos ekuitas ke dalam format neraca berdasarkan SAP, dilakukan dengan pendekatan *self balancing group of accounts*, dimana:

13

14

1. Ekuitas Dana Lancar

15

16

17

Ekuitas dana lancar sama dengan aset lancar dikurangi kewajiban jangka pendek. Oleh karena itu Ekuitas dana lancar mencakup:

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

- SILPA (sebagai pasangan Kas di Kas Daerah, Kas di Bendahara Pengeluaran, dan Investasi jangka pendek)
 - Pendapatan yang ditangguhkan (sebagai pasangan Kas di Bendahara Penerimaan)
 - Cadangan Piutang (sebagai pasangan Piutang)
 - Cadangan Persediaan (sebagai pasangan Persediaan)
- Dikurangi dengan:
- jumlah Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek (sebagai pasangan utang jangka pendek)

1 **2. Ekuitas Dana Investasi**

2
3 Ekuitas Dana Investasi mencerminkan kekayaan bersih pemerintah daerah
4 yang tertanam dalam kekayaan berjangka panjang. Penyajian Ekuitas
5 Dana Investasi di neraca dapat diperoleh dengan menjumlahkan:

- 6 • Investasi Jangka Panjang
7 • Aset Tetap
8 • Aset Lainnya

9 Dikurangi:

- 10 • jumlah Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka
11 Panjang.

12
13 **3. Ekuitas Dana Cadangan**

14
15 Ekuitas Dana Cadangan mencerminkan kekayaan bersih pemerintah
16 daerah yang tertanam dalam Dana Cadangan. Dengan demikian jumlah
17 yang disajikan di neraca adalah sebesar jumlah Dana Cadangan.
18 Pengaturan dalam SAP sama dengan Kepmendagri 29/2002.

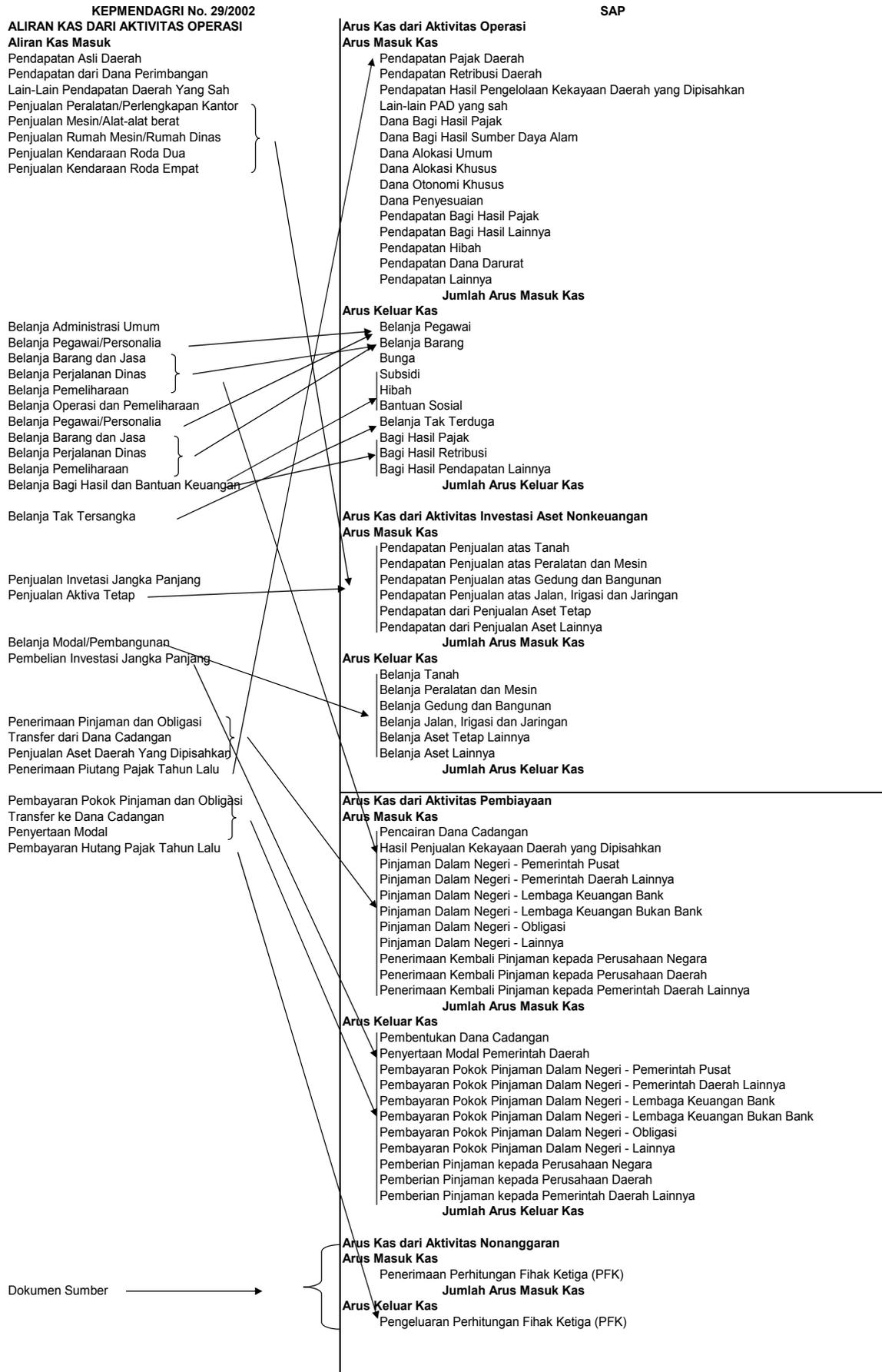
19
20 Dengan memperhatikan susunan akun ekuitas tersebut maka untuk
21 keperluan penyusunan neraca, pos-pos ekuitas tidak perlu dilakukan pemetaan
22 (*mapping*) tetapi langsung disusun sebagai pasangan akun-akun aset dan
23 kewajiban.

BAB V POS-POS LAPORAN ARUS KAS

A. STRUKTUR LAPORAN ARUS KAS

Laporan Arus Kas di dalam Kepmendagri 29/2002 disebut Laporan Aliran Kas. Dengan memperhatikan berbagai peraturan perundang-undangan yang ada sekarang yang dipakai adalah Laporan Arus Kas, maka untuk selanjutnya laporan ini disebut Laporan Arus Kas.

Skema Mapping Pos-pos Laporan Arus Kas adalah sebagai berikut:



1 Dari cakupan arus kas tersebut dapat dilihat bahwa terdapat arus kas yang
2 belum disajikan dalam Laporan Arus Kas Kepmendagri 29/2002 yaitu Arus Kas
3 dari Aktivitas Non Anggaran.

4 5 **B. ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI**

6
7 SAP dan Kepmendagri 29/2002 sama-sama mengatur pelaporan arus kas
8 dari aktivitas operasi. Pada dasarnya bagian ini menyajikan arus kas yang
9 berasal dari aktivitas operasi pemerintah daerah. Dengan demikian yang
10 disajikan adalah pendapatan operasi dan belanja operasi.

11
12 Pendapatan operasi berasal dari Pendapatan Asli Daerah, Pendapatan
13 Transfer dari Pemerintah Pusat maupun dari Pemerintah Daerah lainnya,
14 Pendapatan Dana Darurat, dan Lain-lain Pendapatan yang Sah. Secara garis
15 besar ketentuan di SAP dan Kepmendagri 29/2002 sama. Namun demikian
16 apabila diteliti isi dari setiap sumber pendapatan terdapat pendapatan-
17 pendapatan tertentu yang tidak masuk dalam kelompok pendapatan operasi.

18
19 Pendapatan yang perlu direklasifikasi adalah pendapatan yang berasal
20 dari hasil penjualan aset tetap, baik yang berasal dari penjualan tunai maupun
21 penjualan angsuran, merupakan arus kas masuk yang berasal dari aktivitas
22 investasi.

23
24 Arus keluar kas untuk aktivitas operasi mencakup seluruh pengeluaran kas
25 untuk keperluan operasional pemerintahan. Berdasarkan SAP, pengeluaran ini
26 mencakup belanja pegawai, belanja barang, bunga, subsidi, hibah, bantuan
27 sosial, belanja tak terduga, dan belanja bagi hasil. Sesuai dengan klasifikasi
28 biaya dalam Kepmendagri 29/2002 maka arus keluar kas untuk aktivitas operasi
29 juga diklasifikasikan ke dalam Belanja Administrasi Umum, Belanja Operasi dan
30 Pemeliharaan, Belanja Bagi Hasil dan Bantuan Keuangan, dan Belanja Tak
31 Tersangka.

32
33 Sejalan dengan penyajian Laporan Realisasi Anggaran maka arus kas
34 untuk keperluan aktivitas operasi ini juga direklasifikasi ke dalam klasifikasi
35 belanja berdasarkan SAP dengan pola sebagaimana diuraikan dalam klasifikasi
36 belanja di Bab II.

37
38 Dalam rangka manajemen kas, Bendahara Umum Daerah dapat
39 melakukan penanaman terhadap saldo kas yang menganggur untuk
40 sementara waktu dalam bentuk investasi jangka pendek, seperti deposito yang
41 jangka waktunya kurang dari satu tahun dan pembelian Surat Utang Negara.
42 Berhubung keluar masuknya uang ini terjadi dalam rangka pelaksanaan
43 kegiatan operasional pemerintah maka arus kas ini juga disajikan dalam
44 kelompok arus kas dari aktivitas operasi. Sebagai contoh terdapat pengeluaran
45 uang dari rekening Kas Umum Daerah yang ditanamkan dalam Deposito
46 berjangka 6 bulan sebesar Rp 10 milyar. Pengeluaran ini disajikan sebagai arus
47 keluar kas dari aktivitas operasi. Sebaliknya, misalnya terdapat pencairan
48 deposito berjangka 6 bulan sebesar Rp 5 milyar, maka pencairan ini disajikan
49 dalam arus masuk kas dari aktivitas operasi.

1
2 **C. ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI NONKEUANGAN**
3

4 Arus kas dari Aktivitas Investasi Nonkeuangan yang dimaksud di sini adalah
5 hanya arus kas dari investasi non keuangan, yaitu investasi dalam aset tetap
6 dan/atau aset lainnya. Investasi dalam aset yang termasuk dalam Investasi
7 Jangka Panjang tidak dimasukkan dalam aktivitas investasi melainkan dalam
8 aktivitas pembiayaan.
9

10 Kepmendagri 29/2002 mengatur bahwa arus kas untuk
11 perolehan/penjualan aset tetap maupun penyertaan modal dimasukkan dalam
12 aktivitas investasi. Dengan memperhatikan ketentuan tersebut maka arus kas
13 dari aktivitas investasi berdasarkan Kepmendagri 29/2002 perlu direklasifikasi.
14 Arus kas yang berasal dari penyertaan modal pemda dikeluarkan dari aktivitas
15 investasi dan dipindahkan ke aktivitas pembiayaan.
16

17 Disamping itu juga perlu diingat, sebagaimana diuraikan pada arus kas dari
18 aktivitas operasi bahwa penerimaan kas yang berasal dari hasil penjualan aset
19 tetap dimasukkan dalam arus kas dari aktivitas investasi.
20

21 Selanjutnya dalam rangka menjaga kontrol hubungan antar akun, rincian
22 arus masuk dan arus keluar kas dalam aktivitas investasi disajikan sesuai dengan
23 urutan penyajian aset tetap di neraca. Oleh karena itu penyajian arus kas ini
24 perlu dirinci ke dalam arus masuk/arus keluar untuk Tanah, Gedung dan
25 Bangunan, Peralatan dan Mesin, Jalan, Irigasi, dan jaringan, dan Aset Tetap
26 Lainnya.
27

28 **D. ARUS KAS DARI AKTIVITAS PEMBIAYAAN**
29

30 Arus kas dari Aktivitas Pembiayaan mencakup seluruh penerimaan dan
31 pengeluaran kas dari aktivitas pembiayaan. Pembiayaan adalah setiap
32 penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau setiap pengeluaran yang
33 akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun
34 tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah
35 terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus
36 anggaran.
37

38 Dengan memperhatikan pengertian pembiayaan tersebut maka tampak
39 bahwa terdapat arus masuk kas dan arus keluar kas dalam Kepmendagri yang
40 belum sesuai dengan SAP, yaitu:

- 41 • Penerimaan pajak tahun lalu
- 42 • Pembayaran utang pajak/biaya tahun lalu

43 Jika penerimaan dari piutang pajak atau pembayaran utang tersebut terjadi
44 karena sistem penerimaan yang diatur pemerintah, merupakan transaksi yang
45 normal terjadi, dan bersifat berulang maka disajikan sebagai pendapatan pada
46 tahun terjadinya penerimaan. Dengan demikian dimasukkan dalam kelompok
47 aktivitas operasi. Sebagai contoh: Pendapatan pajak hotel yang berasal dari
48 penetapan tahun berjalan Rp 10 juta, penerimaan piutang pajak hotel tahun

1 lalu Rp 1 juta, maka kedua jumlah tersebut disajikan dalam Pendapatan Pajak
2 Daerah di kelompok Aktivitas Operasi.

3
4 Pembayaran biaya tahun lalu juga merupakan arus kas aktivitas operasi,
5 sepanjang untuk pembayaran belanja operasi. Jika pengeluaran tersebut untuk
6 pembayaran belanja modal maka pengeluaran tersebut diklasifikasikan ke
7 dalam kelompok arus kas dari aktivitas investasi. Perlakuan demikian dilakukan
8 jika substansi transaksi yang menimbulkan utang belanja tersebut bukan karena
9 untuk menutup defisit anggaran.

10
11 Pembayaran utang pajak tahun lalu dalam Kepmendagri 29/2002 dapat
12 diasumsikan sebagai pembayaran utang atas pungutan PPh/PPN/lainnya, sering
13 disebut sebagai uang perhitungan pihak ketiga (PFK), yang telah dilakukan oleh
14 Pemda tetapi sampai dengan berakhirnya tahun anggaran belum disetor ke
15 Kas Negara. Pungutan dan penyetoran uang PFK ini bukan sebagai aktivitas
16 pembiayaan tetapi aktivitas non anggaran. Oleh karena itu apabila Pemda
17 mengelompokkan penerimaan dan pungutan PFK ini dalam aktivitas
18 pembiayaan perlu melakukan reklasifikasi, memindahkannya ke aktivitas
19 nonanggaran.

20 21 **E. ARUS KAS DARI AKTIVITAS NONANGGARAN**

22
23 Arus kas ini ditujukan untuk menyajikan arus masuk kas ke Kas Daerah dan
24 arus keluar kas dari Kas Daerah yang bukan merupakan transaksi APBD. Arus kas
25 non anggaran ini belum diatur dalam Kepmendagri 29/2002, Sedangkan
26 berdasarkan SAP, Arus kas dari aktivitas non anggaran .

27
28 Yang dimasukkan dalam arus masuk kas di sini adalah penerimaan kas
29 untuk Perhitungan Pihak Ketiga (PFK). Demikian pula arus keluar kas di sini juga
30 untuk menyajikan pengeluaran kas untuk penyetoran PFK kepada pihak yang
31 berhak. Yang termasuk dalam PFK antara lain pungutan PPh, PPN, Taspen,
32 Askes, Taperum, dan pungutan lainnya yang harus disetorkan kepada pihak
33 ketiga yang berhak. Penyajian PFK dapat diperoleh dari pencatatan
34 penerimaan dan pengeluaran Urusan Kas dan Perhitungan (UKP).

35 36 **F. SALDO KAS**

37
38 Kepmendagri 29/2002 dan SAP sama-sama memasukkan saldo kas pada
39 awal maupun akhir tahun. Namun demikian yang dimasukkan dalam saldo akhir
40 kas berdasarkan Kepmendagri 29/2002 baru berupa saldo kas di Kas Daerah.
41 Sedangkan berdasarkan SAP, saldo kas yang disajikan di Laporan Arus Kas
42 mencakup saldo kas di Kas Daerah, saldo kas di Bendahara Pengeluaran, dan
43 saldo kas yang ada di Bendahara Penerimaan. Oleh karena itu saldo kas di
44 Bendahara Pengeluaran (sisa uang muka) dan saldo kas di tangan Bendahara
45 Penerimaan (penerimaan pendapatan yang belum disetor ke rekening Kas
46 Umum Daerah) dimasukkan dalam penyajian saldo akhir dalam Laporan Arus
47 Kas.

BAB VI CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

Catatan atas Laporan Keuangan merupakan komponen laporan keuangan yang baru yang kedudukannya menggantikan Nota Perhitungan Anggaran. Catatan atas Laporan Keuangan sebagaimana diatur dalam PSAP No. 04 belum memperoleh porsi pengaturan secara cukup dalam Kepmendagri 29/2002. Oleh karena itu penyusunan Catatan atas Laporan Keuangan dapat langsung mengacu kepada PSAP No. 04 sedangkan materi dari Nota Perhitungan Anggaran digunakan sebagai salah satu bahan.

Catatan atas Laporan Keuangan bertujuan untuk menginformasikan pengungkapan yang diperlukan atas laporan keuangan. Sistematika penyusunan Catatan atas Laporan Keuangan adalah sebagai berikut:

A. INFORMASI UMUM

Informasi umum memuat hal-hal sebagai berikut:

- a. Prosedur penyusunan laporan keuangan.
- b. Sumber dana beserta jumlah yang dikelola oleh entitas yang bersangkutan.
- c. Jumlah entitas akuntansi yang secara struktural berada di bawahnya (termasuk BLU).
- d. Penjelasan atas kinerja keuangan entitas yang bersangkutan.
- e. Penjelasan atas posisi keuangan entitas yang bersangkutan.
- f. Penjelasan singkat atas perusahaan negara/daerah (untuk laporan keuangan pemerintah pusat/daerah).

Informasi laporan keuangan yang dihasilkan, termasuk perbandingannya, dapat disajikan dalam bentuk grafik dan tabel.

B. KEBIJAKAN AKUNTANSI

Kebijakan akuntansi memuat:

- a. Basis akuntansi yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan.
- b. Asumsi dasar yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan.
- c. Pengakuan dan pengukuran atas pos-pos Neraca dan Laporan Realisasi Anggaran.

C. PENJELASAN POS-POS NERACA, LAPORAN REALISASI ANGGARAN, DAN LAPORAN ARUS KAS

1. Laporan Realisasi Anggaran

a. Pendapatan

- Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dengan anggaran pendapatan.

- 1 - Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase)
2 atas selisih antara pendapatan periode ini dengan pendapatan
3 periode yang lalu.
4 - Penjelasan atas masing-masing jenis pendapatan.

5 **b. Belanja**

- 6 - Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase)
7 atas selisih lebih/kurang antara realisasi dengan anggaran
8 belanja.
9 - Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase)
10 atas selisih antara belanja periode ini dengan belanja periode
11 yang lalu.
12 - Penjelasan atas masing-masing jenis belanja.

13 **c. Transfer**

- 14 - Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase)
15 atas selisih lebih/kurang antara realisasi dengan anggaran
16 transfer.
17 - Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase)
18 atas selisih antara transfer periode ini dengan transfer periode
19 yang lalu.
20 - Penjelasan atas masing-masing jenis transfer.

21 **d. Pembiayaan**

- 22 - Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase)
23 atas selisih lebih/kurang antara realisasi dengan anggaran
24 pembiayaan.
25 - Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan prosentase)
26 atas selisih antara pembiayaan periode ini dengan pembiayaan
27 periode yang lalu.
28 - Penjelasan atas masing-masing jenis pembiayaan.

29
30 **2. Neraca**

31
32 Pengungkapan akun-akun neraca:

33 **a. Aset Lancar**

34 Menjelaskan akun-akun yang terdapat pada pos aset lancar, seperti
35 Kas di Bendahara Pengeluaran, Kas di Bendahara Penerimaan,
36 Investasi Jangka Pendek, Piutang, dan Persediaan.

37 **b. Investasi Jangka Panjang**

38 Menjelaskan akun-akun yang terdapat pada pos Investasi Jangka
39 Panjang, seperti Penyertaan Modal Pemerintah, Investasi dalam
40 Obligasi, dan Pinjaman kepada Perusahaan Daerah.

41 **c. Aset Tetap**

42 Untuk seluruh akun yang ada dalam kelompok aset tetap,
43 diungkapkan dasar pembukuannya. Diungkapkan pula (apabila
44 ada) perbedaan pencatatan perolehan aset tetap yang terjadi
45 antara unit keuangan dengan unit yang mengelola/mencatat aset

- 1 tetap. Daftar aset tetap juga disertakan sebagai lampiran laporan
2 keuangan.
- 3 **d. Dana Cadangan**
4 Menjelaskan dana cadangan yang ada di Pemda, seperti Perda
5 pembentukannya, tujuan, jumlah, bentuk penanaman dana
6 cadangan, dan rencana penggunaannya.
- 7 **e. Aset Lainnya**
8 Menjelaskan akun-akun yang terdapat pada pos aset lainnya,
9 seperti Tagihan Penjualan Angsuran, Tuntutan Ganti Rugi, dan
10 Kemitraan dengan Pihak Ketiga.
- 11 **f. Kewajiban Jangka Pendek**
12 Menjelaskan akun-akun yang terdapat pada pos Kewajiban Jangka
13 Pendek, seperti Utang PFK, Utang biaya kepada pihak lain, Bagian
14 Lancar Utang Jangka Panjang, dan Utang Bunga.
- 15 **g. Kewajiban Jangka Panjang**
16 Menjelaskan akun-akun yang terdapat pada pos Kewajiban Jangka
17 Panjang, seperti Utang kepada Pemerintah Pusat dan Utang
18 kepada Bank.
- 19 **h. Ekuitas Dana Lancar**
20 Menjelaskan akun-akun yang terdapat pada pos Ekuitas Dana
21 Lancar, seperti SILPA, Cadangan Piutang dan Cadangan
22 Persediaan.
- 23 **i. Ekuitas Dana Investasi**
24 Menjelaskan akun-akun yang terdapat pada pos Ekuitas Dana
25 Investasi, seperti Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang dan
26 Diinvestasikan dalam Aset Tetap.
- 27
- 28 **3. Laporan Arus Kas**
- 29
- 30 **a. Arus Kas dari Aktivitas Operasi**
31 Menjelaskan arus masuk kas dan arus keluar kas dari aktivitas
32 operasi, seperti Pendapatan Pajak dan Belanja Pegawai.
- 33 **b. Arus Kas dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan**
34 Menjelaskan arus masuk kas dan arus keluar kas dari aktivitas
35 investasi aset nonkeuangan, seperti Pendapatan Penjualan Aset
36 Tetap dan Belanja Modal untuk perolehan aset tetap.
- 37 **c. Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan**
38 Menjelaskan arus masuk kas dan arus keluar kas dari aktivitas
39 pembiayaan, seperti Penyertaan Modal Pemda pada BUMD,
40 Penerimaan Pinjaman dan Pembayaran Pokok Pinjaman.
- 41 **d. Arus Kas dari Aktivitas Nonanggaran**
42 Menjelaskan arus masuk kas dan arus keluar kas dari aktivitas
43 nonanggaran, seperti Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga dan
44 Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga.

1 **D. PENGUNGKAPAN LAIN**

2
3 Berisi hal-hal yang mempengaruhi laporan keuangan, antara lain:

4 **a. Kontinjensi**

5 Kontinjensi merupakan suatu kondisi atau situasi yang belum memiliki
6 kepastian pada tanggal neraca. Misalnya, jika ada tuntutan hukum
7 yang substansial dan hasil akhirnya bisa diperkirakan. Kontinjensi ini
8 harus diungkapkan dalam catatan atas neraca.

9 **b. Komitmen**

10 Komitmen merupakan bentuk perjanjian dengan pihak ketiga yang
11 harus diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

12 **c. Kejadian penting setelah tanggal neraca (subsequent event)** yang
13 berpengaruh secara signifikan terhadap akun-akun yang disajikan
14 dalam neraca atau komponen laporan keuangan lainnya
15

16 **E. INFORMASI TAMBAHAN BILA DIPERLUKAN**

17
18 Untuk menguraikan hal-hal yang dianggap perlu yang belum diungkapkan
19 sebelumnya.
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46

CONTOH FORMAT LAPORAN KEUANGAN

A. Format Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)

Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Provinsi						
PEMERINTAH PROVINSI						
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH						
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0						
(Dalam Rupiah)						
NO.	URAIAN	Anggaran n 20X1	Realisasi i 20X1	(%)	Realisasi 20X0	
1	PENDAPATAN					
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH					
3	Pendapatan Pajak Daerah	XXX	XXX	XX	XXX	
4	Pendapatan Retribusi Daerah	XXX	XXX	XX	XXX	
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX	
6	Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX	XX	XXX	
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	XXXX	XXXX	XX	XXXX	
8						
9	PENDAPATAN TRANSFER					
10	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - DANA PERIMBANGAN					
11	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX	
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	XXX	XXX	XX	XXX	
13	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX	XX	XXX	
14	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX	
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (13 s/d 12)	XXXX	XXXX	XX	XXXX	
16						
17	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - LAINNYA					
18	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX	
19	Dana Penyesuaian	XXX	XXX	XX	XXX	
20	Jumlah Pendapatan Transfer Lainnya (18 s/d 19)	XXXX	XXXX	XX	XXXX	
21	Total Pendapatan Transfer (15 + 20)	XXXX	XXXX	XX	XXXX	
22						
23	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH					
24	Pendapatan Hibah	XXX	XXX	XX	XXX	
25	Pendapatan Dana Darurat	XXX	XXX	XX	XXX	
26	Pendapatan Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX	
27	Jumlah Pendapatan Lain-lain yang Sah (24 s/d 26)	XXX	XXX	XX	XXX	
28	JUMLAH PENDAPATAN (7 + 21 + 27)	XXXX	XXXX	XX	XXXX	

1

29	BELANJA				
30	BELANJA OPERASI				
31	Belanja Pegawai	XXX	XXX	XX	XXX
32	Belanja Barang	XXX	XXX	XX	XXX
33	Bunga	XXX	XXX	XX	XXX
34	Subsidi	XXX	XXX	XX	XXX
35	Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
36	Bantuan Sosial	XXX	XXX	XX	XXX
37	Jumlah Belanja Operasi (31 s/d 36)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
38					
39	BELANJA MODAL				
40	Belanja Tanah	XXX	XXX	XX	XXX
41	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX	XX	XXX
42	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
43	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX	XX	XXX
44	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
45	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
46	Jumlah Belanja Modal (40 s/d 45)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
47					
48	BELANJA TAK TERDUGA				
49	Belanja Tak Terduga	XXX	XXX	XX	XXX
50	Jumlah Belanja Tak Terduga (49 s/d 49)	XXX	XXXX	XX	XXXX
51	Jumlah Belanja (37 + 46 + 50)	XXX	XXXX	XX	XXXX
52					
53	TRANSFER				
54	TRANSFER BAGI HASIL PENDAPATAN KE KABUPATEN/KOTA				
55	Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX	XX	XXX
56	Bagi Hasil Retribusi ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX	XX	XXX
57	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX	XX	XXX
58	Jumlah Transfer Bagi Hasil Pendapatan ke Kab./Kota (55 s/d 57)	XXX	XXXX	XX	XXXX
59	JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER (51 + 58)	XXX	XXXX	XX	XXXX
60					
61	SURPLUS/DEFISIT (28 - 59)	XXX	XXX	XXX	XXX

2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22

1

PEMBIAYAAN							
PENERIMAAN PEMBIAYAAN							
	Penggunaan SILPA			XXX	XXX	XX	XXX
	Pencairan Dana Cadangan			XXX	XXX	XX	XXX
	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan			XXX	XXX	XX	XXX
	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat			XXX	XXX	XX	XXX
	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya			XXX	XXX	XX	XXX
	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank			XXX	XXX	XX	XXX
	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank			XXX	XXX	XX	XXX
	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi			XXX	XXX	XX	XXX
	Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya			XXX	XXX	XX	XXX
	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara			XXX	XXX	XX	XXX
	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah			XXX	XXX	XX	XXX
	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya			XXX	XXX	XX	XXX
	Jumlah Penerimaan (66 s/d 77)			XXXX	XXXX	XX	XXXX
PENGELUARAN PEMBIAYAAN							
	Pembentukan Dana Cadangan			XXX	XXX	XX	XXX
	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah			XXX	XXX	XX	XXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat			XXX	XXX	XX	XXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya			XXX	XXX	XX	XXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank			XXX	XXX	XX	XXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank			XXX	XXX	XX	XXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi			XXX	XXX	XX	XXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya			XXX	XXX	XX	XXX
	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara			XXX	XXX	XX	XXX
	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah			XXX	XXX	XX	XXX
	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya			XXX	XXX	XX	XXX
	Jumlah Pengeluaran (81 s/d 91)			XXX	XXX	XX	XXX
	PEMBIAYAAN NETO (78 - 92)			XXXX	XXXX	XX	XXXX
	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (61 + 93)			XXXX	XXXX	XX	XXXX

2

3

Sumber PSAP 02

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

1

Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Kabupaten/Kota					
PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA					
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA					
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0					
(Dalam Rupiah)					
NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
4	Pendapatan Retribusi Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
6	Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX	XX	XXX
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - DANA PERIMBANGAN				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	XXX	XXX	XX	XXX
13	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX	XX	XXX
14	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
16					
17	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - LAINNYA				
18	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
19	Dana Penyesuaian	XXX	XXX	XX	XXX
20	Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya (18 s/d 19)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
21					
22	TRANSFER PEMERINTAH PROVINSI				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
25	Jumlah Transfer Pemerintah Provinsi (23 s/d 24)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
26	Total Pendapatan Transfer (15 + 20 + 25)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
27					
28	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
29	Pendapatan Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
30	Pendapatan Dana Darurat	XXX	XXX	XX	XXX
31	Pendapatan Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
32	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s/d 31)	XXX	XXX	XX	XXX
33	JUMLAH PENDAPATAN (7 + 26 + 32)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
34					

2
3
4
5
6
7

1

35	BELANJA				
36	BELANJA OPERASI				
37	Belanja Pegawai	XXX	XXX	XX	XXX
38	Belanja Barang	XXX	XXX	XX	XXX
39	Bunga	XXX	XXX	XX	XXX
40	Subsidi	XXX	XXX	XX	XXX
41	Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
42	Bantuan Sosial	XXX	XXX	XX	XXX
43	Jumlah Belanja Operasi (37 s/d 42)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
44					
45	BELANJA MODAL				
46	Belanja Tanah	XXX	XXX	XX	XXX
47	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX	XX	XXX
48	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
49	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX	XX	XXX
50	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
51	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
52	Jumlah Belanja Modal (46 s/d 51)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
53					
54	BELANJA TAK TERDUGA				
55	Belanja Tak Terduga	XXX	XXX	XX	XXX
56	Jumlah Belanja Tak Terduga (55 s/d 55)	XXX	XXX	XX	XXX
57	JUMLAH BELANJA (43 + 52 + 56)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
58					
59	TRANSFER				
60	TRANSFER/BAGI HASIL KE DESA				
61	Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
62	Bagi Hasil Retribusi	XXX	XXX	XX	XXX
63	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
64	JUMLAH TRANSFER/BAGI HASIL KE DESA (61 s/d 63)	XXX	XXX	XX	XXX
65					
66	SURPLUS/DEFISIT (33 - 64)	XXX	XXX	XXX	XXX
67					
68	PEMBIAYAAN				
69					
70	PENERIMAAN PEMBIAYAAN				
71	Penggunaan SiLPA	XXX	XXX	XX	XXX
72	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
73	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
74	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
75	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
76	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
77	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
78	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
79	Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
80	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
81	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
82	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
83	Jumlah Penerimaan (71 s/d 82)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
84					
85	PENGELUARAN PEMBIAYAAN				
86	Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
87	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
88	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
89	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
90	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
91	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
92	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
93	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
88	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
89	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
90	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
91	Jumlah Pengeluaran (86 s/d 90)	XXX	XXX	XX	XXX
92	PEMBIAYAAN NETO (83 - 91)	XXXX	XXXX	XX	XXXX
93					
94	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (66 + 92)	XXXX	XXXX	XX	XXXX

2

3

4

5

6

7

8

Sumber PSAP 02

1
2

B. Format Neraca

NERACA

PEMERINTAH PROVINSI/KABUPATEN /KOTA
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(Dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
1	ASET		
2			
3	ASET LANCAR		
4	Kas di Kas Daerah	xxx	xxx
5	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
6	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
7	Investasi Jangka Pendek	xxx	xxx
8	Piutang Pajak	xxx	xxx
9	Piutang Retribusi	xxx	xxx
10	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
11	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
12	Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Pusat	xxx	xxx
13	Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx
14	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
15	Bagian lancar Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
16	Piutang Lainnya	xxx	xxx
17	Persediaan	xxx	xxx
18	Jumlah Aset Lancar (4 s/d 17)	xxx	xxx
19			
20	INVESTASI JANGKA PANJANG		
21	Investasi Nonpermanen		
22	Pinjaman Jangka Panjang	xxx	xxx
23	Investasi dalam Surat Utang Negara	xxx	xxx
24	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	xxx
25	Investasi Nonpermanen Lainnya	xxx	xxx
26	Jumlah Investasi Nonpermanen (22 s/d 25)	xxx	xxx
27	Investasi Permanen		
28	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	xxx
29	Investasi Permanen Lainnya	xxx	xxx
30	Jumlah Investasi Permanen (28 s/d 29)	xxx	xxx
31	Jumlah Investasi Jangka Panjang (26 + 30)	xxx	xxx
32			
33	ASET TETAP		
34	Tanah	xxx	xxx
35	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
36	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
37	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
38	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
39	Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx	xxx
40	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
41	Jumlah Aset Tetap (34 s/d 40)	xxx	xxx
42			
43	DANA CADANGAN		
44	Dana Cadangan	xxx	xxx
45	Jumlah Dana Cadangan (44)	xxx	xxx
46			
47	ASET LAINNYA		
48	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
49	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
50	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
51	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
52	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
53	Jumlah Aset Lainnya (48 s/d 52)	xxx	xxx
54			
55	JUMLAH ASET (18+31+41+45+53)	xxxx	xxxx

3

56			
57	KEWAJIBAN		
58			
59	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK		
60	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
61	Utang Bunga	xxx	xxx
62	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
63	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
64	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (60 s/d 63)	xxx	xxx
65			
66	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
67	Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
68	Utang Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
69	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
70	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (67 s/d 69)	xxx	xxx
71	JUMLAH KEWAJIBAN (64+70)	xxx	xxx
72			
73	EKUITAS DANA		
74			
75	EKUITAS DANA LANCAR		
76	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA)	xxx	xxx
77	Pendapatan yang Ditangguhkan	xxx	xxx
78	Cadangan Piutang	xxx	xxx
79	Cadangan Persediaan	xxx	xxx
80	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	(xxx)	(xxx)
81	Jumlah Ekuitas Dana Lancar (76 s/d 80)	xxx	xxx
82			
83	EKUITAS DANA INVESTASI		
84	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	xxx	xxx
85	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	xxx	xxx
86	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	xxx	xxx
87	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	(xxx)	(xxx)
88	Jumlah Ekuitas Dana Investasi (84 s/d 87)	xxx	xxx
89			
90	EKUITAS DANA CADANGAN		
91	Diinvestasikan dalam Dana Cadangan	xxx	xxx
92	Jumlah Ekuitas Dana Cadangan (91)	xxx	xxx
93	JUMLAH EKUITAS DANA (81+88+92)	xxx	xxx
94			
95	JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (71+93)	xxxx	xxxx

Sumber: PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18

1
2

C. Format Laporan Arus Kas

Contoh Format Laporan Arus Kas Pemerintah Provinsi

LAPORAN ARUS KAS			
PEMERINTAH PROVINSI			
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0			
Metode Langsung			
			(Dalam Rupiah)
No.	Uraian	20X1	20X0
1	Arus Kas dari Aktivitas Operasi		
2	Arus Masuk Kas		
3	Pendapatan Pajak Daerah	XXX	XXX
4	Pendapatan Retribusi Daerah	XXX	XXX
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX
6	Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX
7	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX
8	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	XXX	XXX
9	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX
10	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX
11	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX
12	Dana Penyesuaian	XXX	XXX
13	Pendapatan Hibah	XXX	XXX
14	Pendapatan Dana Darurat	XXX	XXX
15	Pendapatan Lainnya	XXX	XXX
16	Jumlah Arus Masuk Kas (3 s/d 15)	XXX	XXX
17	Arus Keluar Kas		
18	Belanja Pegawai	XXX	XXX
19	Belanja Barang	XXX	XXX
20	Bunga	XXX	XXX
21	Subsidi	XXX	XXX
22	Hibah	XXX	XXX
23	Bantuan Sosial	XXX	XXX
24	Belanja Tak Terduga	XXX	XXX
25	Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX
26	Bagi Hasil Retribusi ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX
27	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX
28	Jumlah Arus Keluar Kas (18 s/d 27)	XXX	XXX
29	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (16 - 28)	XXX	XXX

3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23

1

30	Arus Kas dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan		
31	Arus Masuk Kas		
32	Pendapatan Penjualan atas Tanah	XXX	XXX
33	Pendapatan Penjualan atas Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
34	Pendapatan Penjualan atas Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
35	Pendapatan Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
36	Pendapatan dari Penjualan Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
37	Pendapatan dari Penjualan Aset Lainnya	XXX	XXX
38	Jumlah Arus Masuk Kas (32 s/d 37)	XXX	XXX
39	Arus Keluar Kas		
40	Belanja Tanah	XXX	XXX
41	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
42	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
43	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
44	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
45	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX
46	Jumlah Arus Keluar Kas (40 s/d 45)	XXX	XXX
47	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan (38 - 46)	XXX	XXX
48	Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan		
49	Arus Masuk Kas		
50	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX
51	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX
52	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	XXX	XXX
53	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
54	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
55	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
56	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
57	Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX
58	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
59	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
60	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
61	Jumlah Arus Masuk Kas (50 s/d 60)	XXX	XXX
62	Arus Keluar Kas		
63	Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX
64	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX
65	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	XXX	XXX
66	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
67	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
68	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
69	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
70	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX
71	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
72	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
73	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
74	Jumlah Arus Keluar Kas (63 s/d 73)	XXX	XXX
75	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pembiayaan (61 - 74)	XXX	XXX

2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13

1

76	Arus Kas dari Aktivitas Nonanggaran			
77	Arus Masuk Kas			
78		Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
79		Jumlah Arus Masuk Kas (78 s/d 78)	XXX	XXX
80	Arus Keluar Kas			
81		Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
82		Jumlah Arus Keluar Kas (81 s/d 81)	XXX	XXX
83		Arus Kas Bersih dari Aktivitas Nonanggaran (79 - 82)	XXX	XXX
84		Kenaikan/Penurunan Kas (29 + 47 + 75 + 83)	XXX	XXX
85		Saldo Awal Kas di BUD	XXX	XXX
86		Saldo Akhir Kas di BUD (84 + 85)	XXX	XXX
87		Saldo Akhir Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
88		Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
89		Saldo Akhir Kas (86 + 87 + 88)	XXX	XXX

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

1

Contoh Format Laporan Arus Kas Pemerintah Kabupaten/Kota					
LAPORAN ARUS KAS					
PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA					
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0					
Metode Langsung					
				(Dalam Rupiah)	
No.	Uraian			20X1	20X0
1	Arus Kas dari Aktivitas Operasi				
2	Arus Masuk Kas				
3		Pendapatan Pajak Daerah		XXX	XXX
4		Pendapatan Retribusi Daerah		XXX	XXX
5		Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan		XXX	XXX
6		Lain-lain PAD yang sah		XXX	XXX
7		Dana Bagi Hasil Pajak		XXX	XXX
8		Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam		XXX	XXX
9		Dana Alokasi Umum		XXX	XXX
10		Dana Alokasi Khusus		XXX	XXX
11		Dana Otonomi Khusus		XXX	XXX
12		Dana Penyesuaian		XXX	XXX
13		Pendapatan Bagi Hasil Pajak		XXX	XXX
14		Pendapatan Bagi Hasil Lainnya		XXX	XXX
15		Pendapatan Hibah		XXX	XXX
16		Pendapatan Dana Darurat		XXX	XXX
17		Pendapatan Lainnya		XXX	XXX
18		Jumlah Arus Masuk Kas (3 s/d 17)		XXX	XXX
19	Arus Keluar Kas				
20		Belanja Pegawai		XXX	XXX
21		Belanja Barang		XXX	XXX
22		Bunga		XXX	XXX
23		Subsidi		XXX	XXX
24		Hibah		XXX	XXX
25		Bantuan Sosial		XXX	XXX
26		Belanja Tak Terduga		XXX	XXX
27		Bagi Hasil Pajak		XXX	XXX
28		Bagi Hasil Retribusi		XXX	XXX
29		Bagi Hasil Pendapatan Lainnya		XXX	XXX
30		Jumlah Arus Keluar Kas (20 s/d 29)		XXX	XXX
31		Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (18 - 30)		XXX	XXX

2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18

1

32	Arus Kas dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan			
33	Arus Masuk Kas			
34		Pendapatan Penjualan atas Tanah	XXX	XXX
35		Pendapatan Penjualan atas Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
36		Pendapatan Penjualan atas Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
37		Pendapatan Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
38		Pendapatan dari Penjualan Aset Tetap	XXX	XXX
39		Pendapatan dari Penjualan Aset Lainnya	XXX	XXX
40		Jumlah Arus Masuk Kas (34 s/d 39)	XXX	XXX
41	Arus Keluar Kas			
42		Belanja Tanah	XXX	XXX
43		Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
44		Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
45		Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
46		Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
47		Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX
48		Jumlah Arus Keluar Kas (42 s/d 47)	XXX	XXX
49		Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan (40 - 48)	XXX	XXX
50	Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan			
51	Arus Masuk Kas			
52		Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX
53		Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX
54		Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	XXX	XXX
55		Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
56		Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
57		Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
58		Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
59		Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX
60		Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
61		Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
62		Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
63		Jumlah Arus Masuk Kas (52 s/d 62)	XXX	XXX

2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28

1

64	Arus Keluar Kas			
65		Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX
66		Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX
67		Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	XXX	XXX
68		Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
69		Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
70		Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
71		Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
72		Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	XXX	XXX
73		Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
74		Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
75		Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
76		Jumlah Arus Keluar Kas (65 s/d 75)	XXX	XXX
77		Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pembiayaan (64 - 76)	XXX	XXX
78	Arus Kas dari Aktivitas Nonanggaran			
79	Arus Masuk Kas			
80		Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
81		Jumlah Arus Masuk Kas (80 s/d 80)	XXX	XXX
82	Arus Keluar Kas			
83		Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
84		Jumlah Arus Keluar Kas (83 s/d 83)	XXX	XXX
85		Arus Kas Bersih dari Aktivitas Nonanggaran (81 - 84)	XXX	XXX
86		Kenaikan/Penurunan Kas (31 + 49 + 77 + 85)	XXX	XXX
87		Saldo Awal Kas di BUD	XXX	XXX
88		Saldo Akhir Kas di BUD (86 + 87)	XXX	XXX
89		Saldo Akhir Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
90		Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
91		Saldo Akhir Kas (88 + 89 + 90)	XXX	XXX

2

3

Sumber PSAP 03

4

5

D. Struktur dan isi Catatan atas Laporan Keuangan, dapat dilihat pada PSAP No. 04.

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Komite Konsultatif :

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

Komite Kerja :

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

Sekretariat :

1. Margustienny OA, Ak., MBA, Ketua
2. Mulat Handayani, SE, Ak., Wakil Ketua
3. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
4. Edward UP Nainggolan, Ak., Anggota
5. Yulia Chandra Kusumarini SE, S. Sos., Anggota
6. Joko Supriyanto, SST, Ak., Anggota
7. Sumarno, SE, Ak., Anggota.

Kelompok Kerja :

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

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
(KSAP)**

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

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

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

Jakarta, 29 Desember 2006
Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

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

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

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

BAB I

LATAR BELAKANG

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

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

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

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

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

BAB II

PENTINGNYA KLASIFIKASI BELANJA – TEORI

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

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

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

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

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

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

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

1 **BAB III**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BAB IV**KLASIFIKASI BELANJA MENURUT FUNGSI**

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

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

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

BAB V

KLASIFIKASI MENURUT JENIS BELANJA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

37 **1. Belanja Operasi**

38 Belanja Operasi terdiri dari:

39 **a. Belanja Pegawai**

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

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

6 **b. Belanja Barang**

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

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

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

23 *Contoh:*

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

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

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

41 *Contoh:*

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

44 Instansi tersebut akan mencantumkan belanja pemeliharaan pada APBN/

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

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

9 *Contoh 1:*

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

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

16 *Contoh 2:*

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

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

29 **c. Belanja Bunga**

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

34 *Contoh:*

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

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

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

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

12 **d. Belanja Subsidi**

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

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

23 *Contoh:*

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

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

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

1 pemerintah daerah.

2 *Contoh:*

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

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

22 e. Hibah

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

28 *Contoh:*

29 1) Hibah dalam bentuk uang

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

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

39 2) Hibah berbentuk barang/jasa

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

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

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

13 **f. Bantuan Sosial**

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

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

22 *Contoh:*

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

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

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

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

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

5 **2. Belanja Modal**

6 **a. Kriteria Belanja Modal**

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

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

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

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

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

30 *Contoh:*

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

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

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

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

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

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

19

20 **b. Konsep Nilai Perolehan**

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

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

36 *Contoh:*

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

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

¹ Termasuk aplikasi/program sistem akuntansi pemerintahan

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

4

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

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

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

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

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

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

41 *Contoh 1:*

42 Pemerintah merencanakan untuk menganggarkan di APBN/APBD pengeluaran

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

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

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

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

19 *Contoh 2:*

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

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

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

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

39

40 **c. Jaminan Pemeliharaan**

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

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

14

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

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

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

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

34 *Contoh:*

35 Pada tahun anggaran 2006 Pemda XYZ merencanakan untuk mengalokasikan

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

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

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

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

8

9 **4. Transfer**

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

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

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

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

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

1 **BAB VI**
2 **PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN BELANJA**
3 **PADA LAPORAN KEUANGAN**
4

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

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

12 **A. Penyajian Belanja pada Laporan Realisasi Anggaran**

13 Berdasarkan PSAP Nomor 02, belanja yang disajikan pada LRA pada
14 lembar muka laporan keuangan adalah klasifikasi menurut jenis belanja, yang
15 dikelompokkan menurut Belanja Operasi, Belanja Modal, dan Belanja Lain-
16 lain/Tak Terduga. Sedangkan klasifikasi menurut fungsi, menurut organisasi, dan
17 klasifikasi lainnya yang dibutuhkan sesuai kepentingan manajerial disajikan
18 sebagai lampiran dan diungkapkan dalam CaLK.

19 **B. Penyajian Belanja pada Laporan Arus Kas**

20 Penyajian belanja pada kelompok Arus Kas Keluar dari Aktivitas Operasi
21 dan Aktivitas Investasi Aset Non Keuangan pada Laporan Arus Kas adalah
22 berdasarkan PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas. Berdasarkan Paragraf
23 14 PSAP Nomor 03, Laporan Arus Kas menyajikan informasi penerimaan dan
24 pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan
25 aktivitas operasi, investasi aset non keuangan, pembiayaan dan transaksi non
26 anggaran. Pengeluaran kas untuk aktivitas operasi berhubungan dengan Belanja
27 Operasi, sedangkan pengeluaran kas untuk investasi aset non keuangan
28 berhubungan dengan Belanja Modal. Format Laporan Arus Kas dapat lihat pada
29 Lampiran PSAP Nomor 3.

30 **C. Pengungkapan Belanja pada Catatan atas Laporan Keuangan**

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

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

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

DAFTAR PUSTAKA

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27

Asian Development Bank, Salvatore-Campo- and Daniel Tommasi, *Managing Government Expenditure*, 1991.

Departemen Keuangan Republik Indonesia, *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 54/PMK.02/2005 tentang Petunjuk Teknis Penyusunan dan Penelaahan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga Tahun Anggaran 2006*, Jakarta, 2005.

Departemen Dalam Negeri Republik Indonesia, *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*, Jakarta, 2006.

Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah*, Jakarta, 2004.

Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2004 tentang Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga*, Jakarta, 2004.

Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*, Jakarta, 2005.

Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*, Jakarta, 2005.

Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah*, Jakarta, 2006.

Pemerintah Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*, Jakarta, 2003.

Pemerintah Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*, Jakarta, 2004.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Komite Konsultatif :

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

Komite Kerja :

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

Sekretariat :

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

Kelompok Kerja :

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

The logo for KSAP (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan) is located in the top left corner. It features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a background of a blue grid pattern. To the left of the grid is a vertical bar with a red top section and a white bottom section.

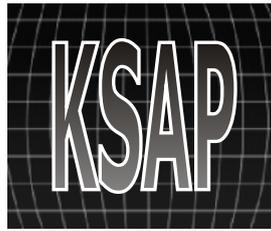
KSAP

Buletin Teknis
**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**
Nomor 05

AKUNTANSI PENYUSUTAN



OMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

**BULETIN TEKNIS 05 TENTANG
AKUNTANSI PENYUSUTAN**

**BULETIN TEKNIS 06 TENTANG
AKUNTANSI PIUTANG**

**BULETIN TEKNIS 07 TENTANG
AKUNTANSI DANA BERGULIR**

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Perbendaharaan II, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
Ksap_info@yahoo.com**

1 **Komite Standar Akuntansi Pemerintahan**
2 **(KSAP)**
3

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

- 6
7 1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dapat dilengkapi dengan
8 Buletin Teknis yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari SAP;
9 2. Buletin Teknis disusun dan ditetapkan oleh KSAP;

10
11 Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 06 tentang Akuntansi
12 Penyusutan.
13

14
15
16 Jakarta, Desember 2007

17 Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

18		
19	Binsar H. Simanjuntak	Ketua
20	Ilya Avianti	Wakil Ketua
21	Sonny Loho	Sekretaris
22	Sugijanto	Anggota
23	Hekinus Manao	Anggota
24	Jan Hoesada	Anggota
25	A.B. Trihartarta	Anggota
26	Soepomo Prodjoharjono	Anggota
27	Gatot Supiartono	Anggota
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
36		
37		
38		
39		
40		

DAFTAR ISI

1	DAFTAR ISI		
2			
3	BAB I	PENDAHULUAN	1
4	BAB II	ARTI PENTING PENYUSUTAN	3
5	BAB III	PRASYARAT PENYUSUTAN	5
6	BAB IV	PROSEDUR PENYUSUTAN DAN CONTOH JURNAL	8
7	1.	Identifikasi Aset Tetap yang Dapat Disusutkan	9
8	2.	Pengelompokan Aset	9
9	3.	Penetapan Nilai Wajar Aset Tetap	10
10	4.	Penetapan Nilai yang Dapat Disusutkan	10
11	5.	Penetapan Metode Penyusutan	10
12	6.	Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan	12
13	7.	Penyajian Penyusutan	15
14	8.	Pengungkapan Penyusutan di dalam Catatan atas Laporan	16
15		Keuangan	18
16	BAB V	HAL-HAL KHUSUS YANG TERKAIT DENGAN PENYUSUTAN	18
17	A.	Penyusutan Pertama Kali	20
18	B.	Pemanfaatan Aset Tetap yang Seluruh Nilainya Sudah Disusutkan	21
19	C.	Penghapusbukuan Aset Tetap	21
20	D.	Penjualan Aset Tetap yanelah Dihapusbukukan	21
21	E.	Tukar-menukar Aset Tetap	
22	F.	Perbaikan Aset Tetap yang Menambah Masa Manfaat atau Kapasitas	22
23		Manfaat	23
24	G.	Penyusutan atas Aset secara Berkelompok	23
25	H.	Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang Diperoleh Tengah Tahun	24
26	I.	Perubahan Estimasi dan Konsekuensinya	26
27		DAFTAR PUSTAKA	
28			
29			
30			
31			

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

BAB I PENDAHULUAN

Penyusutan didefinisikan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP 07) sebagai penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset. Pencatatan penyusutan ini merupakan salah satu penanda pemberlakuan basis akrual dalam SAP.

PSAP 07 mengatur penyusutan pada bagian pengukuran aset tetap dan penyajiannya pada periode-periode setelah pengakuan awal nilai aset tetap. Paragraf 53 hingga 57 PSAP 07 menguraikan perihal penyusutan sebagai berikut:

53. Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap.

54. Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan mengalir ke pemerintah. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap dan Diinvestasikan dalam Aset Tetap. .

55. Masa manfaat aset tetap yang dapat disusutkan harus ditinjau secara periodik dan jika terdapat perbedaan besar dari estimasi sebelumnya, penyusutan periode sekarang dan yang akan datang harus dilakukan penyesuaian.

56. Metode penyusutan yang dapat dipergunakan antara lain: (a) Metode garis lurus (*straight line method*); atau (b) Metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*) (c) Metode unit produksi (*unit of production method*).

57. Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.

33
34
35
36
37
38
39
40
Penyusutan aset tetap bukan merupakan metode alokasi biaya untuk periode yang menerima manfaat aset tetap tersebut sebagaimana diberlakukan di sektor komersial. Penyesuaian nilai ini lebih merupakan upaya untuk menunjukkan pengurangan nilai karena pengkonsumsian potensi manfaat aset oleh karena pemakaian dan atau pengurangan nilai karena keusangan dan lain-lain. Penerapan penyusutan aset tetap dilakukan sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 53 di atas, aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan.

41
42
43
Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*)

1 yang akan mengalir ke pemerintah. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode
2 dicatat pada akun Akumulasi Penyusutan dengan lawan akun Diinvestasikan dalam
3 Aset Tetap dan disajikan sebagai pengurang akun Aset Tetap.

4 Pencatatan penyusutan menghadapi berbagai permasalahan. Masalah dalam
5 akuntansi penyusutan suatu aset tetap adalah penentuan jenis aset yang disusutkan,
6 jumlah yang dapat disusutkan, metode penyusutan dan penentuan masa manfaat
7 keekonomian.

8 Dengan menyadari permasalahan tersebut, dalam mencatat dan menyajikan
9 penyusutan, prasyarat yang harus dipenuhi adalah sebagai berikut :

- 10 1. Harus dapat diidentifikasi aset yang kapasitas dan manfaatnya menurun
- 11 2. Harus ditetapkan nilai yang dapat disusutkan
- 12 3. Harus ditetapkan masa manfaat dan kapasitas aset tetap

13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40

1 **BAB II**
2 **ARTI PENTING PENYUSUTAN**
3

4 Aset tetap merupakan komponen aset operasi pemerintah yang penting dalam
5 menjalankan operasional pemerintahan. Aset tetap memiliki sifat yang rentan
6 terhadap penurunan kapasitas sejalan dengan penggunaan atau pemanfaatannya.
7 Oleh karena itu pemerintah harus menyajikan informasi tentang nilai aset tetap secara
8 memadai agar dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam pengelolaan
9 aset. Pengelolaan aset tersebut meliputi perencanaan, penganggaran, pengadaan,
10 penggunaan, pemanfaatan, pertukaran, pelepasan, dan penghapusan. Untuk
11 memenuhi kebutuhan tersebut, pemerintah membutuhkan informasi tentang nilai
12 aset tetap yang memadai, dan hal tersebut dapat dipenuhi apabila pemerintah
13 menyelenggarakan sistem akuntansi aset tetap yang informatif secara tertib dan
14 tepat waktu.

15 Salah satu informasi yang sangat dibutuhkan dalam pengambilan keputusan
16 yang terkait dalam pengelolaan aset tetap adalah informasi mengenai nilai wajar aset.
17 Dalam rangka penyajian wajar atas nilai aset tetap tersebut, pemerintah dapat
18 melakukannya melalui penetapan kebijakan penyusutan.

19 Mengingat aset tetap memiliki masa manfaat yang panjang, maka aset tetap
20 merupakan suatu unsur laporan keuangan pemerintah yang paling konkrit
21 mengemban asumsi perlunya pemerintah menjaga keseimbangan kepentingan
22 antargenerasi. Adanya penyusutan akan memungkinkan pemerintah untuk setiap
23 tahun memperkirakan sisa manfaat suatu aset tetap yang masih dapat diharapkan
24 dapat diperoleh dalam masa beberapa tahun ke depan.

25 Di samping itu, adanya penyusutan memungkinkan pemerintah mendapat
26 suatu informasi tentang keadaan potensi aset yang dimilikinya. Hal ini akan memberi
27 informasi kepada pemerintah suatu pendekatan yang lebih sistematis dan logis dalam
28 menganggarkan berbagai belanja pemeliharaan atau bahkan belanja modal untuk
29 mengganti atau menambah aset tetap yang sudah dimiliki.

30 Akan tetapi, penerapan akuntansi pemerintah yang lebih dipengaruhi oleh basis
31 kas membuat pencatatan penyusutan sebagai hal yang tidak populer. Padahal,
32 sebagaimana dinyatakan pada bagian sebelumnya, penyusutan adalah salah satu
33 penanda penerapan akuntansi berbasis akrual. Sebagaimana diakui secara umum,
34 dengan akrualisasi ini, akuntansi akan dapat menyajikan potret kejadian ekonomik
35 secara lebih wajar.

36 Uraian di atas menjelaskan arti penting penyusutan bagi penyajian laporan
37 keuangan yang lebih wajar. Arti pentingnya untuk menunjukkan kapasitas yang
38 tersedia tentu saja membuat arti penting penyusutan tidak terlepas dari kondisi aset
39 tetap itu sendiri. Jika aset tetap menghadapi berbagai permasalahan seperti
40 permasalahan mengenai kejelasan nilai yang dapat disusutkan, masa manfaat, atau
41 pengelompokannya, maka penyusutan pun akan terkena dampaknya. Tanpa adanya
42 informasi nilai aset tetap yang dapat disusutkan dan masa manfaatnya, maka
43 penentuan besarnya penyusutan tidak dapat dilakukan.

1 Oleh karena ketergantungan pada kondisi di atas, ketentuan penyusutan yang
2 sudah dituangkan dalam PSAP 07 memerlukan pengaturan lebih teknis untuk dapat
3 diimplementasikan. Buletin teknis ini dimaksudkan untuk menjelaskan lebih lanjut
4 tentang perlakuan terhadap aset tetap yang dapat disusutkan, dengan tujuan agar
5 aset tetap dapat disajikan dengan nilai yang lebih wajar. Untuk mencapai maksud ini,
6 buletin teknis ini mencakup:

- 7 a) penetapan nilai aset tetap yang dapat disusutkan,
- 8 b) umur dan kapasitas manfaat aset tetap yang sesuai dengan karakteristik
9 aset tetap yang bersangkutan,
- 10 c) pemilihan metode penyusutan
- 11 d) cara pencatatan, penyajian dan pengungkapannya

BAB III

PRASYARAT PENYUSUTAN

Penyusutan adalah penyesuaian nilai sehubungan dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset. Kapasitas atau manfaat suatu aset tetap semakin lama semakin menurun karena digunakan dalam kegiatan operasi pemerintah dan sejalan dengan itu maka nilai aset tetap tersebut juga semakin menurun.

Tujuan utama dari penyusutan bukan untuk menumpuk sumber daya bagi pembayaran hutang atau penggantian aset tetap yang disusutkan. Tujuan dasarnya adalah menyesuaikan nilai aset tetap untuk mencerminkan nilai wajarnya. Di samping itu penyusutan juga dimaksudkan untuk menggambarkan penurunan kapasitas dan manfaat yang diakibatkan pemakaian aset tetap dalam kegiatan pemerintahan.

Untuk menerapkan penyusutan, prasyarat yang perlu dipenuhi adalah:

a. Identitas Aset yang Kapasitasnya Menurun

Aset tetap harus dapat diidentifikasi sehingga dapat dibedakan antara aset tetap yang dapat menurun kapasitas dan manfaatnya dengan aset yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya. Aset yang kapasitas dan manfaatnya menurun adalah peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan sebagainya. Sedangkan aset yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya atau bahkan bertambah nilainya adalah tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Aset tetap yang dapat menurun kapasitas dan manfaatnya akan memerlukan penyesuaian nilai, sehingga perlu disusutkan. Sebaliknya, aset tetap yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya tidak perlu disusutkan.

b. Nilai yang Dapat Disusutkan

Nilai aset tetap menjadi prasyarat dalam penyusutan. PSAP menganut nilai historis, sehingga kecuali karena kondisi yang tidak memungkinkan perolehan nilai historis, nilai aset tetap yang diakui secara umum adalah nilai perolehannya. Tanpa mengetahui nilai perolehan aset tetap, maka nilai aset tetap yang dapat disusutkan tidak dapat dihitung. Selain itu, nilai perolehan pun menjadi faktor penentu besarnya nilai buku. Nilai buku diperoleh dari pengurangan nilai perolehan dengan nilai akumulasi penyusutan.

Sebelum penerapan SAP, entitas pemerintah mencatat nilai aset tetap dengan pengukuran yang berbeda dengan berbagai acuan. Dengan berlakunya SAP maka penilaian aset tetap harus disesuaikan dengan pedoman yang diatur dalam Buletin Teknis Penyusunan Neraca Awal. Nilai wajar yang sesuai dengan SAP akan menjadi dasar dalam menentukan nilai aset tetap yang dapat disusutkan.

Di lingkungan pemerintah, aset tetap diniatkan untuk digunakan dalam operasi pemerintahan dan tidak dimaksudkan untuk dijual pada akhir masa manfaatnya. Selain itu, penyusutan aset tetap tidak dimaksudkan dalam rangka penandingan antara biaya dengan pendapatan. Meskipun terhadap suatu aset tetap dapat ditentukan nilai residunya, dengan kedua alasan ini, maka nilai sisa/residu tersebut diabaikan dalam menghitung penyusutan. Aset tetap masih memiliki

1 nilai selama masih dapat dimanfaatkan, sehingga pada prinsipnya tidak dikenal
2 nilai residu. Dengan demikian, nilai perolehan atau nilai wajar aset tetap menjadi
3 nilai yang dapat disusutkan (*depreciable cost*).

4 c. Masa Manfaat dan Kapasitas Aset Tetap

5 Suatu aset disebut sebagai aset tetap adalah karena manfaatnya dapat dinikmati
6 lebih dari satu tahun atau satu periode akuntansi. Ukuran manfaat itu sendiri
7 berbeda-beda. Ada yang dapat diukur dengan indikator yang terkuantifikasi dan
8 ada yang tidak. Suatu kendaraan atau mesin, misalnya, secara teknis dapat
9 dilengkapi dengan keterangan dari produsen tentang potensi total jarak yang
10 dapat ditempuh atau potensi total jam kerja penggunaan. Akan tetapi, unit
11 manfaat dari aset tetap seperti komputer, gedung, atau jalan, misalnya relatif
12 lebih tidak dapat dikuantifikasi. Akibatnya, untuk aset yang tidak mempunyai unit
13 manfaat yang tidak terkuantifikasi dengan spesifik, dipakailah indikator
14 pengganti seperti prakiraan potensi masa manfaat.

15 Terhadap aset tetap yang indikasi potensi manfaatnya dikaitkan dengan panjang
16 masa manfaat, perhitungan penyusutannya secara individual atau secara
17 berkelompok membutuhkan ketetapan prakiraan tentang masa manfaatnya.
18 Masa manfaat ini secara teknis akan bergantung dari karakteristik fisik atau
19 teknologi, cara pemanfaatan, atau intensitas pemanfaatannya. Oleh karena sifat
20 fisiknya dan kerentanannya terhadap perubahan teknologi, misalnya perangkat
21 komputer, akan dianggap memiliki masa manfaat yang lebih pendek daripada
22 gedung dan bangunan. Intensitas dan cara pemakaian bus pegawai
23 dibandingkan dengan lemari pajangan misalnya, akan mengarahkan pada
24 anggapan bahwa masa manfaat bus pegawai lebih pendek daripada masa
25 manfaat lemari pajangan.

26 Terhadap aset tetap yang indikasi potensi manfaatnya dikaitkan dengan indikator
27 total unit manfaat potensial, perhitungan penyusutannya secara individual atau
28 secara berkelompok membutuhkan ketetapan prakiraan tentang total unit
29 manfaat potensial. Manfaat aset dengan indikator manfaat yang spesifik ini
30 secara teknis akan bergantung pada karakteristik fisik atau teknologi, cara
31 pemanfaatan, atau intensitas pemanfaatannya juga. Pada kelompok aset tetap,
32 misalnya peralatan dan mesin, mungkin akan dijumpai bahwa intensitas
33 pemanfaatan kendaraan yang diukur dalam jarak perjalanan yang ditempuh,
34 berbeda satu sama lain. Jumlah jarak yang ditempuh oleh bus pegawai, misalnya
35 akan berbeda dari jarak yang ditempuh oleh mobil dinas kepala kantor.

36 Perbedaan masa manfaat dan intensitas pemanfaatan ini perlu diketahui untuk
37 menetapkan metode penyusutan. Terhadap aset tetap yang indikasi potensi
38 manfaatnya dikaitkan dengan panjang masa manfaat dapat dipilih metode
39 penyusutan garis lurus atau saldo menurun berganda. Dalam hal ini, masa
40 manfaat akan menjadi dasar perhitungan penyusutan.

41 Intensitas pemanfaatan aset akan mempengaruhi pemilihan metode penyusutan
42 unit produksi. Dalam hal ini, intensitas pemanfaatan akan diukur dengan unit
43 kapasitas atau produksi yang termanfaatkan. Pada gilirannya, unit kapasitas atau

1 produksi yang dimanfaatkan ini akan dibandingkan dengan seluruh potensi
2 kapasitas/produksi yang dikandung oleh suatu aset tetap.

3 Hanya dengan terpenuhinya ketiga prasyarat di atas, penyusutan dapat dihitung.
4 Tanpa prasyarat pertama, maka kedua prasyarat terakhir menjadi tidak relevan.
5 Sedangkan perhitungan tiap metode penyusutan memang membutuhkan
6 kuantifikasi prasyarat kedua dan ketiga. Hal ini tampak dari rumusan perhitungan
7 penyusutan tiap metode sebagai berikut:

8
9 a) Metode Garis Lurus

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

11
12 b) Metode Saldo Menurun Berganda

13 Penyusutan per periode =
14 (Nilai yang dapat disusutkan - akumulasi penyusutan periode sebelum) x
15 Tarif Penyusutan*

16 *tarif penyusutan dihitung dengan rumus

17 $\frac{1}{\text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2$

18
19
20 c) Metode Unit Produksi

21
22 Penyusutan per periode =
23 Produksi Periode berjalan X Tarif Penyusutan**

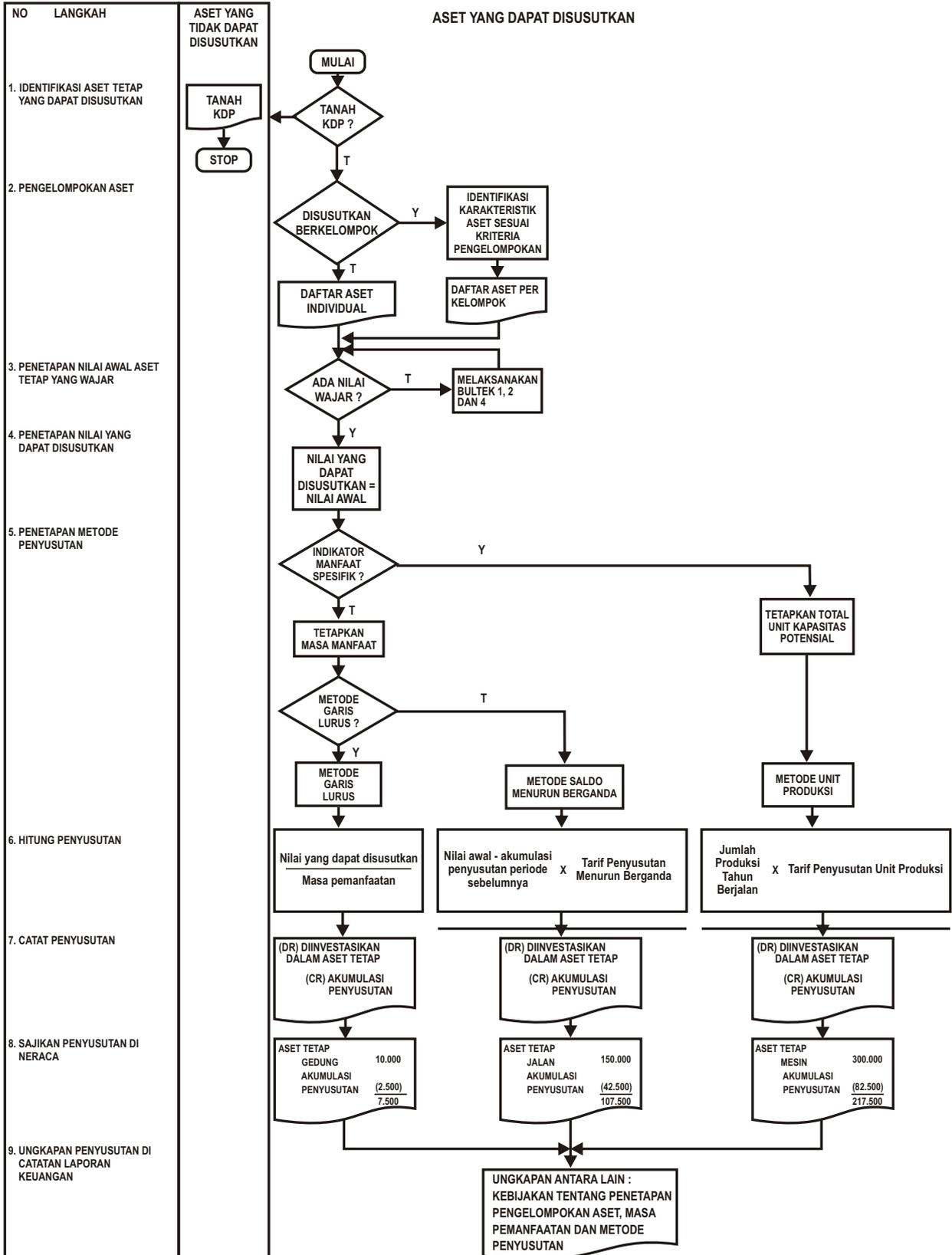
24
25 **tarif penyusutan dihitung dengan : $\frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Perkiraan Total Output}}$

1
2
3
4
5

BAB IV PROSEDUR PENYUSUTAN DAN CONTOH JURNAL

Prosedur penyusutan dapat diringkas dalam diagram berikut:

LANGKAH-LANGKAH PELAKSANAAN PENYUSUTAN



1 Uraian tiap langkah dari diagram di atas adalah sebagai berikut:

2 **1. Identifikasi Aset Tetap yang Dapat Disusutkan**

3 Langkah ini untuk meyakinkan bahwa entitas akuntansi yang akan melaksanakan
4 pencatatan penyusutan tidak akan memasukkan aset tetap berupa tanah dan
5 konstruksi dalam pengerjaan sebagai aset tetap yang akan disusutkan. Langkah-
6 langkah yang harus dilakukan adalah:

- 7 1. Dapatkan daftar aset tetap yang disajikan dalam neraca
- 8 2. Identifikasi apakah Neraca menyajikan pos Tanah dan Konstruksi dalam
9 Pengerjaan
- 10 3. Jika Neraca menyajikan pos Tanah dan Konstruksi dalam Pengerjaan,
11 keluarkan dari daftar aset tetap yang akan disusutkan.

12 **2. Pengelompokan Aset**

13 **a. Aset Berkelompok**

14 Penyusutan dapat dilakukan terhadap aset tetap secara individual. Akan tetapi,
15 penyusutan dapat pula dilakukan terhadap sekelompok aset sekaligus. Hal ini tentu
16 memerlukan pemahaman tentang cara-cara pengelompokan aset. Jika aset yang
17 seyogyanya disusutkan per kelompok tetapi disusutkan secara individual, maka akan
18 menimbulkan permasalahan sebagai berikut:

- 19 (1) Penyusutan adalah pengakuan atas pengonsumsiannya manfaat suatu aset
20 atau berlalunya waktu yang membuat suatu aset menjadi usang atau rusak.
21 Secara teknis, ada aset yang baru bisa dimanfaatkan sekaligus bersamaan
22 dengan aset lain, tetapi ada pula yang bisa dimanfaatkan secara individual.
23 Jika aset yang manfaatnya hanya ada secara berkelompok tetapi dipandang
24 dapat dimanfaatkan secara individual, maka pengertian konsumsi manfaat
25 menjadi dilanggar
- 26 (2) Jika masalah pertama terjadi, maka pengakuan penyusutan menjadi tidak
27 sepadan dengan manfaatnya. Misalnya, kursi tamu dari kayu jati dan meja
28 tamu dari besi dan kaca yang dibeli dengan harga satu set. Seyogyanya
29 keduanya dianggap sebagai aset yang manfaatnya hanya ada secara
30 kelompok. Daya tahan kedua aset secara individual bisa jadi berbeda,
31 karena meja dari besi dan kaca bisa jadi lebih rentan terhadap kerusakan
32 akibat karat dan pecah. Akibatnya secara individual, masa manfaat kedua
33 aset secara individual akan berbeda yang pada gilirannya akan
34 menghasilkan dua angka penyusutan yang bila dijumlah belum tentu sama
35 dengan jika keduanya disusutkan secara berkelompok.

34 Berdasarkan dua permasalahan di atas, langkah-langkah pengelompokan aset yang
35 perlu dilakukan adalah sebagai berikut:

- 37 1). Dapatkan seluruh daftar aset tetap;
- 38 2). Identifikasi aset-aset yang dapat dianggap sebagai aset yang harus disusutkan
39 secara berkelompok dengan kriteria sebagai berikut:

- 1 a) Aset tersebut diperoleh dalam waktu yang bersamaan dan mempunyai masa
2 manfaat yang sama;
- 3 b) Manfaat secara teknis suatu aset sangat bergantung pada aset lain (peralatan
4 kesehatan seperti kamera sinar X dan alat pencetakan film sinar X, dan lain-
5 lain);
- 6 c) Pembelian aset dilakukan secara berpasangan dan harga belinya merupakan
7 keseluruhan harga pasangan (misalnya mesin cetak digital, komputer, dan
8 perangkat lunaknya);
- 9 d) Walaupun pemanfaatannya tidak terlalu bergantung dengan aset lain, tetapi
10 demi kemudahan dan efisiensi biaya administrasi, berbagai aset dapat
11 dikelompokkan karena kedekatan teknik dan konteks pemanfaatannya
12 (misalnya peralatan bedah).
- 13 3). Dapatkan catatan nilai awal seluruh aset dalam kelompoknya;
- 14 4). Susun daftar aset per kelompok dan nilai awalnya.

15 ***b. Aset Individual***

16 Terhadap aset yang tidak memenuhi kriteria yang dibutuhkan langkah 2),
17 misalnya gedung dan bangunan, dapatkan catatan nilai awal tiap individu aset.
18 Kemudian susun daftar aset individual dan nilai awalnya.

19 **3. Penetapan Nilai Aset Tetap yang Wajar**

20 Masalah penyusutan yang paling pokok adalah penetapan nilai aset tetap. Nilai
21 aset tetap adalah prasyarat untuk menentukan nilai yang dapat disusutkan. Akan
22 tetapi, sebagaimana dijumpai dalam penyusunan neraca awal, penilaian aset tetap
23 adalah masalah yang cukup pelik karena hal-hal sebagai berikut:

- 24 (1) Dokumen bukti kepemilikan aset tetap tidak jelas sehingga pengakuan aset
25 sebagai suatu kekayaan entitas akuntansi tidak jelas,
- 26 (2) Akte jual beli, kwitansi pembelian, atau catatan lain yang menunjukkan nilai
27 suatu aset tetap pada saat diperoleh tidak ada atau tidak lengkap. Hal ini
28 bisa disebabkan aset tidak diperoleh dengan cara membeli, atau dokumen
29 bukti nilai perolehan rusak atau hilang.
- 30 (3) Terhadap aset tetap yang tergolong dalam masalah 2) belum dilakukan
31 penilaian oleh penilai yang profesional.

32 **4. Penetapan Nilai yang Dapat Disusutkan**

33 Oleh karena aset tetap milik pemerintah diperoleh bukan untuk tujuan dijual,
34 melainkan untuk sepenuhnya digunakan sesuai tugas dan fungsi instansi pemerintah,
35 maka nilai sisa/residu tidak diakui. Dengan demikian, setiap nilai aset tetap, baik yang
36 bersifat individual maupun kelompok, langsung diakui sebagai nilai yang dapat
37 disusutkan.

38 **5. Penetapan Metode Penyusutan**

39 Penghitungan besarnya penyusutan setiap periode ditentukan menggunakan
40 metode penyusutan. PSAP 07 menyediakan antara lain, tiga metode yang dapat

1 digunakan. Metode penyusutan bebas untuk dipilih. Secara umum ketiga metode
2 selalu diasosiasikan dengan tingkat kerumitan penghitungan penyusutannya. Dalam
3 hal ini, metode garis lurus adalah metode yang paling populer karena dirasakan paling
4 sederhana. Yang paling dirasa rumit, adalah metode saldo menurun berganda.

5 Akan tetapi, di luar dari pertimbangan kerumitan, sebenarnya metode
6 penyusutan dapat dikaitkan dengan karakteristik aset dan cara serta intensitas
7 pemanfaatannya. Jika unit manfaat bersifat spesifik dan terkuantifikasi, maka
8 perhitungan penyusutan yang lebih logis dan proporsional dapat dilakukan dengan
9 memakai metode unit produksi. Jika intensitas pemanfaatan bersifat menurun dalam
10 artian pemanfaatan di masa awal pengabdian aset tetap lebih intensif daripada di
11 akhir, maka perhitungan penyusutan yang lebih logis dan proporsional dapat
12 dilakukan dengan memakai metode saldo menurun berganda. Akan tetapi jika unit
13 masa manfaat kurang spesifik dan tidak terkuantifikasi, atau walaupun spesifik dan
14 terkuantifikasi tetapi perhitungan hendak dilakukan semudah mungkin, maka
15 perhitungan penyusutan yang lebih logis dan proporsional dapat dilakukan dengan
16 memakai metode garis lurus.

17 Dengan pengertian di atas, langkah-langkah penetapan metode penyusutan
18 adalah sebagai berikut:

- 19 (1) Identifikasi karakteristik fisik aset tetap, kespesifikan dan keterukuran total
20 unit manfaat potensialnya, dan cara serta intensitas pemanfaatannya;
- 21 (2) Jika aset tetap memiliki total unit manfaat potensial (perkiraan *output*)
22 maupun jumlah pemanfaatan per periode yang spesifik dan terukur, maka
23 digunakan penyusutan metode unit produksi;
- 24 (3) Dalam hal akan menggunakan penyusutan metode unit produksi, tetapkan
25 perkiraan total *output* (kapasitas manfaat potensial normal). Hal ini dapat
26 ditentukan dengan menggunakan data dari pabrikan atau dengan taksiran
27 pihak yang berkompeten;
- 28 (4) Jika aset tetap dinilai tidak memiliki perkiraan total *output* atau manfaat
29 potensial maupun jumlah pemanfaatan per periode yang spesifik dan
30 terukur, tetapi diyakini bahwa cara dan intensitas pemanfaatannya lebih
31 besar di awal masa manfaat aset, maka digunakan penyusutan metode
32 saldo menurun berganda;
- 33 (5) Jika aset tetap tidak memiliki total unit manfaat potensial maupun jumlah
34 pemanfaatan per periode yang spesifik dan terukur, dan cara serta
35 intensitas pemanfaatannya sepanjang masa manfaat aset juga tidak jelas,
36 serta ditambah dengan keinginan mendapatkan metode penyusutan yang
37 praktis, digunakan metode penyusutan garis lurus;
- 38 (6) Dalam hal menggunakan metode penyusutan garis lurus atau saldo
39 menurun berganda, tetapkan masa manfaat setiap aset tetap;
- 40 (7) Walaupun diketahui perkiraan total *output* atau manfaat aset tetap seperti
41 dimaksud poin 3 atau penurunan intensitas pemanfaatan dapat ditentukan
42 seperti dimaksud poin 4, demi alasan kepraktisan, perhitungan-perhitungan
43 dengan menggunakan metode garis lurus dapat diterapkan;

- 1 (8) Kebijakan yang berhubungan dengan penyusutan dicantumkan dalam
2 Kebijakan Akuntansi;
- 3 (9) Dalam kebijakan akuntansi tersebut minimal berisikan hal-hal sebagai
4 berikut:
- 5 - Identifikasi aset yang dapat disusutkan
 - 6 - Metode penyusutan yang digunakan
 - 7 - Masa manfaat atau tarif penyusutan

8 **6. Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan**

9 Langkah-langkah dalam melakukan perhitungan dan pencatatan penyusutan :

- 10 (1) Hitung dan catat porsi penyusutan untuk tahun berjalan dengan
11 menggunakan rumus untuk metode yang dipilih/ditetapkan.
- 12 (2) Lakukan perhitungan dan pencatatan penyusutan aset tetap tersebut
13 secara konsisten sampai pada akhir masa manfaat aset dengan mendebit
14 akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap dan mengkredit akun Akumulasi
15 Penyusutan
- 16 (3) Susun Daftar Penyusutan guna memfasilitasi perhitungan penyusutan
17 tahun-tahun berikutnya.

18 **Ilustrasi Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan Menurut Metode** 19 **Penyusutan**

20 **1. Metode garis lurus**

21 Berdasarkan metode garis lurus, penyusutan nilai aset tetap dilakukan dengan
22 mengalokasikan penurunan nilai secara merata selama masa manfaatnya. Prosentase
23 penyusutan yang dipakai dalam metode ini dipergunakan sebagai pengali nilai yang
24 dapat disusutkan untuk mendapat nilai penyusutan per tahun.

25 Contoh perhitungan:

- 26 a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:
- 27 - Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah
28 sesuai dengan KIB adalah sebesar Rp 10.000.000
 - 29 - Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.
- 30 b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik. Kebijakan Akuntansi mengenai masa
31 manfaat peralatan dan mesin menetapkan mesin fotokopi tersebut
32 mempunyai masa manfaat 5 tahun dan disusutkan dengan menggunakan
33 metode garis lurus.

34 Dari informasi tersebut di atas, perhitungan dan pencatatan penyusutan tahun
35 pertama hingga kelima adalah sebagai berikut:

- 36 a. Nilai aset tetap yang dapat disusutkan sebesar Rp 10.000.000
- 37 b. Penyusutan tahun pertama adalah $Rp\ 10.000.000 : 5 = Rp\ 2.000.000,00$
- 38 c. Catatan tahun pertama adalah:
- 39 Jurnal untuk mencatat penyusutan

1	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 2.000.000,-	
	Akumulasi penyusutan		Rp. 2.000.000,-

- 2 d. Catatan tahun kedua hingga kelima adalah:
3 Jurnal untuk mencatat penyusutan

4	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 2.000.000,-	
	Akumulasi penyusutan		Rp. 2.000.000,-

5 **2. Metode Saldo Menurun Ganda**

6 Berdasarkan metode saldo menurun ganda, penyusutan nilai aset tetap
7 dilakukan dengan mengalokasikan penurunan nilai selama masa manfaatnya
8 sebagaimana halnya dalam metode garis lurus. Akan tetapi, persentase besarnya
9 penyusutan adalah dua kali dari persentase yang dipakai dalam metode garis lurus.
10 Persentase penyusutan ini kemudian dikalikan dengan nilai buku.

11 Contoh:

- 12 a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:
13 - Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah
14 sesuai dengan KIB adalah sebesar Rp 10.000.000
15 - Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.
16 b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik.
17 c. Kebijakan Akuntansi mengenai masa manfaat peralatan dan mesin
18 menetapkan bahwa mesin fotokopi tersebut mempunyai masa manfaat 5
19 tahun dan disusutkan dengan menggunakan metode saldo menurun ganda.

20 Berdasarkan informasi di atas, perhitungan dan pencatatan penyusutan tahun
21 pertama hingga kelima adalah sebagai berikut:

- 22 1. Nilai aset tetap yang dapat disusutkan adalah sebesar Rp 10.000.000:
23 2. Tarif penyusutan dihitung dengan rumus:

$$24 \quad \frac{1}{25 \quad \text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2$$

27 Jika masa manfaat 5 tahun, maka tarif penyusutannya adalah:

$$28 \quad \frac{1}{29 \quad 5} \times 100\% \times 2 = \quad 40\%$$

- 31 3. Penyusutan tahun pertama hingga tahun kelima adalah :

1 **PENYUSUTAN DENGAN METODE MENURUN BERGANDA**

2 TAHUN	NILAI BUKU	PERSENTASE PENYUSUTAN	PENYUSUTAN PER TAHUN	AKUMULASI PENYUSUTAN
1	$2=2_{t-1} - 5_{t-1}$	3	$4 = 2 \times 3$	$5 = 5_{t-1} + 4_t$
0	10,000,000	40%	0	0
1	10,000,000	40%	4,000,000	4,000,000
2	6,000,000	40%	2,400,000	6,400,000
3	3,600,000	40%	1,440,000	7,840,000
4	2,160,000	40%	864,000	8,704,000
5	1,296,000	Pembulatan/penyesuain	1,296,000	10,000,000

3 Jurnal untuk mencatat penyusutan:

4 1) Penyusutan tahun pertama

5 Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 4.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 4.000.000

6 2) Penyusutan tahun kedua

7 Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 2.400.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 2.400.000

8 3) Penyusutan tahun ketiga

9 Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 1.440.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 1.440.000

10 4) Penyusutan tahun keempat

11 Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 864.400	
Akumulasi penyusutan		Rp. 864.400

10 5) Penyusutan tahun kelima disesuaikan hingga menghasilkan nilai akumulasi
11 penyusutan yang sama dengan nilai awal/nilai yang dapat disusutkan.

12 Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 1,296,000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 1,296,000

13 **3. Metode Unit Produksi**

14 Dengan menggunakan metode unit produksi penyusutan dihitung berdasarkan
15 perkiraan output (kapasitas produksi yang dihasilkan) aset tetap yang bersangkutan.
16 Tarif penyusutan dihitung dengan membandingkan antara nilai yang dapat disusutkan
17 dan perkiraan/estimasi *output* (kapasitas produksi yang dihasilkan) dalam kapasitas
18 normal.

1 Contoh:

- 2 a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:
- 3 - Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah
- 4 sesuai dengan KIB adalah sebesar Rp 12.000.000;
- 5 - Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.
- 3 b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik. Kebijakan Akuntansi mengenai
- 4 penyusutan menetapkan metode penyusutan yang digunakan adalah
- 5 metode unit produksi.
- 3 c. Kapasitas produksi normal fotokopi adalah 60.000 lembar
- 4 d. Produksi fotokopi sampai tahun kelima adalah 60.000 lembar.
- 5 e. Tarif penyusutan: Nilai yang dapat disusutkan dibagi perkiraan output
- 6 $\text{Rp. } 12.000.000/60.000 = \text{Rp } 200$ per lembar;
- 7 f. Jumlah produksi tiap tahun selama lima tahun dan besarnya penyusutan per
- 8 tahun adalah sebagai berikut:

9

TAHUN	PRODUKSI PER TAHUN (lembar)	TARIF PENYUSUTAN	BESARNYA PENYUSUTAN
1	16.000	200	3.200.000
2	9.200	200	1.840.000
3	11.600	200	2.320.000
4	10.700	200	2.140.000
5	12.500	200	2.500.000
Total	60.000		12.000.000

7 Jurnal untuk mencatat penyusutan :

8 1) Penyusutan tahun pertama :

9

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 3.200.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 3.200.000

10 2) Penyusutan tahun kedua :

11

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 1.840.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 1.840.000

12 3) Penyusutan tahun ketiga :

13

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 2.320.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 2.320.000

14 4) Penyusutan tahun keempat :

15

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 2.140.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 2.140.000

16 5) Penyusutan tahun kelima :

17

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp. 2.500.000	
Akumulasi penyusutan		Rp. 2.500.000

1 **7. Penyajian Penyusutan**

2 Besarnya penyusutan setiap tahun dicatat dalam neraca dengan menambah
3 nilai akumulasi penyusutan dan mengurangi ekuitas dana dalam akun Diinvestasikan
4 dalam Aset Tetap. Neraca menyajikan Akumulasi Penyusutan sekaligus nilai perolehan
5 aset tetap sehingga nilai buku aset tetap sebagai gambaran dari potensi manfaat yang
6 masih dapat diharapkan dari aset yang bersangkutan dapat diketahui.

7 Ilustrasi penyajian nilai perolehan aset, Akumulasi Penyusutan dan Nilai Nuku aset
8 Tetap dalam Neraca sebagian adalah sebagai berikut:

7 Tanah		120,000,000,000
8 Peralatan dan Mesin	4,000,000,000	
9 Gedung dan Bangunan	35,000,000,000	
10 Jalan, Irigasi dan Jaringan	12,758,500,000	
11 Aset Tetap Lainnya	1,656,000,000	
12 Akumulasi Penyusutan	(2,430,000,000)	
13 Nilai Buku Aset		50,984,500,000
14 Konstruksi dalam Pengerjaan		4,300,000,000
15		175,284,500,000

16 Walaupun aset tetap terdiri atas berbagai jenis aset yang menunjukkan nilai
17 perolehan masing-masing, penyusutannya disajikan hanya dalam satu akun
18 Akumulasi Penyusutan. Nilai buku yang tersajikan dalam neraca juga merupakan nilai
19 buku keseluruhan aset tetap. Nilai perolehan aset tetap, jumlah penyusutan dan
20 akumulasinya serta nilai buku per jenis aset tetap disajikan dalam Catatan Atas
21 Laporan Keuangan.

22 Dari ilustrasi Neraca di atas, tampak bahwa Tanah dan Konstruksi dalam
23 Pengerjaan tidak disusutkan. Di luar itu, seluruh aset tetap disusutkan dengan
24 nilai akumulasi penyusutan sebesar Rp 2.430.000.000 dan nilai buku sebesar
25 Rp 50.984.500.000

26 **8. Pengungkapan Penyusutan di dalam Catatan atas Laporan Keuangan**

27 Paragraf 79 PSAP 07 menyatakan bahwa informasi penyusutan yang harus
28 diungkapkan dalam laporan keuangan adalah :

- 29 (1) Nilai penyusutan
- 30 (2) Metode penyusutan yang digunakan
- 31 (3) Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan
- 32 (4) Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

33 Keempat hal di atas harus disajikan dalam Neraca dan Catatan atas Laporan
34 Keuangan. Secara lebih rinci, hal-hal yang harus diungkapkan dalam Catatan atas
35 Laporan Keuangan adalah:

- 36 - Kebijakan Akuntansi;

1 Kebijakan akuntansi yang diuraikan dalam Catatan atas Laporan keuangan
2 adalah yang menyangkut penetapan metode penyusutan perubahannya,
3 jika ada. Sebagai contoh, tentang penetapan metode penyusutan, Catatan atas
4 Laporan Keuangan dapat menguraikan hal-hal sebagai berikut :

5 *Mesin fotokopi disusutkan dengan menggunakan metode unit produksi. Jalan*
6 *raya disusutkan dengan menggunakan metode penyusutan saldo menurun*
7 *berganda. Selain itu, penyusutan atas seluruh aset tetap dilakukan dengan*
8 *metode garis lurus.*

9 - Daftar Aset dan Penyusutannya

10 Dalam rangka pengungkapan secara penuh, di dalam Catatan atas Laporan
11 Keuangan juga dapat dimuat rincian dari daftar aset dan penyusutannya guna
12 menunjukkan nilai perolehan bruto, akumulasi penyusutan, dan nilai buku per
13 masing-masing individu aset dan kelompoknya. Apabila disajikan catatan untuk
14 masing-masing aset tetap maka besarnya penyusutan dan akumulasi penyusutan
15 merujuk ke akun Akumulasi Penyusutan. Contoh Daftar Aset dan Penyusutannya
16 seperti dalam tabel berikut ini:

17 **DAFTAR ASET TETAP DAN PENYUSUTANNYA**

18

NO. AKUN	KETERANGAN	NILAI PEROLEHAN	AKUMULASI PENYUSUTAN	NILAI BUKU
	TANAH			
1.01.01	Tanah Bangunan Rumah Negara Gol I	5.000.000.000	-	5.000.000.000
1.04.01	Tanah Bangunan Kantor Pemerintah	10.000.000.000.0	-	10.000.000.000
				-
	PERALATAN DAN MESIN			-
2.02.01	Alat Angkutan Darat Bermotor	4.000.000.000.0	3.000.000.000	1.000.000.000
2.05.01	Alat Kantor	3.000.000.000.0	1.000.000.000	2.000.000.000
2.05.02	Alat Rumah Tangga	2.500.000.000.0	1.000.000.000	1.500.000.000
2.06.02	Alat Komunikasi	2.000.000.000.0	800.000.000	1.200.000.000
2.08.01	Alat Laboratorium	3.500.000.000.0	1.312.500.000	2.187.500.000
2.12.01	Komputer Unit	1.500.000.000.0	1.000.000.000	500.000.000
2.12.02	Peralatan Komputer	500.000.000.0	333.333.333	166.666.667
			-	-
	GEDUNG DAN BANGUNAN		-	-
1.06.01	Bangunan Gedung Tempat Kerja	45.000.000.000.0	29.250.000.000	15.750.000.000
1.06.02	Bangunan Gedung Tempat Tinggal	1.200.000.000.0	420.000.000	780.000.000
			-	-
	JALAN IRIGASI DAN JARINGAN		-	-
1.02.01	Jalan Nasional	250.000.000.000.0	83.333.333.333	166.666.666.667
1.03.01	Irigasi	110.000.000.000.0	58.666.666.667	51.333.333.333
			-	-
			-	-
	ASET TETAP LAINNYA		-	-
2.09	Koleksi Perpustakaan/Buku	500.000.000.0	375.000.000	125.000.000
2.10	Peralatan Olahraga	100.000.000.0	25.000.000	75.000.000
			-	-
5.00	KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan	55.000.000.000.0	-	55.000.000.000
	TOTAL	493.800.000.000	180.515.833.333	313.284.166.667

BAB V

HAL-HAL KHUSUS YANG TERKAIT DENGAN PENYUSUTAN

A. Penyusutan Pertama Kali

Pencatatan penyusutan pertama kali besar kemungkinan akan menghadapi permasalahan penetapan sisa masa manfaat dan masa manfaat yang sudah disusutkan, karena aset-aset tetap sejenis yang akan disusutkan kemungkinan diperoleh pada tahun-tahun yang berbeda satu sama lain. Sebagai contoh, jika penyusutan pertama kali akan dilakukan pada akhir tahun 2008, besar kemungkinan akan dijumpai adanya jenis aset berupa peralatan dan mesin, misalnya mobil, yang diperoleh pada tahun-tahun sebelum tahun anggaran 2008 dan yang diperoleh pada tahun 2008.

Jika secara umum terhadap aset tetap jenis peralatan dan mesin seperti mobil ditetapkan memiliki masa manfaat selama lima tahun dan penyusutannya memakai metode garis lurus, maka pada akhir tahun 2008, dapat terjadi variasi permasalahan sisa masa manfaat dan masa manfaat yang sudah disusutkan, seperti berikut :

No	Saat Perolehan Aset	Sisa Masa Manfaat per 31 Desember 2008	Masa Manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2008
1	Awal tahun 2003 dan Sebelumnya	0 tahun	5 tahun
2	Awal tahun 2004	0 tahun	5 tahun
3	Awal tahun 2005	1 tahun	4 tahun
4	Awal tahun 2006	2 tahun	3 tahun
5	Awal tahun 2007	3 tahun	2 tahun
6	Awal tahun 2008	4 tahun	1 tahun

Dengan variasi sisa masa manfaat pada 31 Desember 2008 dan masa manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2008 di atas, maka per 31 Desember 2008 jumlah penyusutan adalah proporsional dengan masa manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2008. Jadi, aset yang diperoleh pada tahun 2005 misalnya, tidak disusutkan setahun sebagaimana yang diperlakukan bagi aset yang diperoleh pada tahun 2008.

Contoh perhitungan penyusutan untuk pertamakali disajikan dalam ilustrasi berikut:

Pemda X menyusun neraca awal per 31 Desember 2005, pada tahun 2008 untuk pertamakalinya Pemda X menerapkan penyusutan untuk aset tetap. Salah satu jenis aset yang dimiliki adalah mobil dengan rincian sebagai berikut:

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca per 31 Desember 2008 (sebelum penyusutan)
2003	90.000.000
2005	125.000.000
2006	150.000.000
2007	160.000.000
2008	180.000.000

Umur atau masa manfaat mobil ditetapkan 5 (lima) tahun. Perhitungan penyusutan aset tersebut untuk pertamakali kalinya dapat dikelompokkan menjadi 3 (tiga), yaitu:

1. Aset yang diperoleh pada tahun dimulainya penerapan penyusutan

Aset tersebut sudah disajikan dengan nilai perolehan. Perhitungannya penyusutannya adalah untuk tahun 2008 (1 tahun) saja, yaitu:

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca (Sebelum penyusutan)	Umur (Masa Manfaat)	Penyusutan
1	2	3	4 = (20 % x 2)
2008	180.000.000,00	5	36.000.000,00

Jurnal :

Ekuitas Dana - Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 36.000.000,00	
Akumulasi penyusutan		Rp 36.000.000,00

2. Aset yang diperoleh setelah penyusunan neraca awal hingga satu tahun sebelum dimulainya penerapan penyusutan

Aset tersebut sudah disajikan dengan nilai perolehan. Penyusutannya terdiri dari penyusutan tahun berjalan dan koreksi penyusutan tahun-tahun sebelumnya, yaitu:

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca (Sebelum penyusutan)	Masa Manfaat yg sudah dilalui s.d. 1 Januari 2008	Penyusutan per tahun	Penyusutan Tahun 2008 (Tahun Pertama)		
				Koreksi Tahun-tahun sebelumnya	Tahun 2008	Jumlah
1	2	3	4 (20 % x 2)	5= 3 x 4	6= 4	7= 5 +6
2005	125.000.000	3	25.000.000	75.000.000	25.000.000	100.000.000
2006	150.000.000	2	30.000.000	60.000.000	30.000.000	90.000.000
2007	160.000.000	1	32.000.000	32.000.000	32.000.000	64.000.000
Jumlah	435.000.000			167.000.000	87.000.000	254.000.000

1 Jurnal :

2 Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 254.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 254.000.000

3. Aset yang diperoleh sebelum penyusunan neraca awal

4 Berdasarkan Buletin teknis 01, untuk aset-aset yang diperoleh lebih dari 1 tahun
5 sebelum saat penyusunan neraca awal, maka aset tersebut disajikan dengan
6 nilai wajar pada saat penyusunan neraca awal tersebut.

7 Untuk menghitung penyusutannya, pertama ditetapkan sisa masa manfaat pada
8 saat penyusunan neraca awal. Selanjutnya dihitung masa antara neraca awal
9 dengan saat penerapan penyusutan.

10 Misalnya Aset Pemda X yang diperoleh pada tahun 2003 tersebut sudah disajikan
11 berdasarkan nilai wajar di neraca awal yang disusun pada tahun 2005. Nilai aset
12 adalah sebesar Rp 90.000.000, dengan sisa umur ditetapkan 3 tahun.
13 Perhitungan penyusutannya adalah sebagai berikut:

14 Tahun Neraca Awal (akhir tahun)	Nilai	Sisa Masa Manfaat saat neraca awal (tahun)	Masa Manfaat antara neraca awal s.d. 1 Januari 2008	Penyusutan per tahun	Penyusutan Tahun 2008 (Tahun Pertama)		
					Koreksi Tahun-tahun sebelumnya	Tahun 2008	Jumlah
1	2	3	4	5 (30 % x 2)	6= 4 x 5	7=5	7= 5 +6
2005	90.000.000	3	2	30.000.000	60.000.000	30.000.000	90.000.000

15 Jurnal tahun 2008 :

16 Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp 90.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 90.000.000

17 B. Pemanfaatan Aset Tetap yang Sudah Seluruh Nilainya Disusutkan

18 Walaupun suatu aset sudah disusutkan seluruh nilainya hingga nilai bukunya
19 menjadi Rp0, mungkin secara teknis aset itu masih dapat dimanfaatkan. Jika hal
20 seperti ini terjadi, aset tetap tersebut tetap disajikan dengan menunjukkan baik nilai
21 perolehan maupun akumulasi penyusutannya. Aset tersebut tetap dicatat dalam
22 kelompok aset tetap yang bersangkutan dan dijelaskan dalam Catatan atas Laporan
23 Keuangan. Aset tetap yang telah habis masa penyusutannya dapat dihapuskan jika
24 telah mendapat ijin penghapusbukuan dari pejabat yang berwenang.

1 **C. Penghapusbukuan Aset Tetap**

2 Berdasarkan ketentuan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 6 tahun
3 2006 suatu aset tetap milik pemerintah pusat hanya dapat dihapuskan jika telah
4 mendapat persetujuan penghapusan dari Menteri Keuangan sedangkan untuk aset
5 Pemda, sesuai dengan Permendagri nomor 17 tahun 2007, hanya dapat dihapuskan
6 oleh Kepala Daerah.

7 Sebagai contoh, bila aset tetap berupa Gedung dan Bangunan dengan nilai perolehan
8 sebesar Rp 4.200.000.000 yang sudah disusutkan seluruhnya mendapat ijin
9 penghapusan dari Menkeu atau Kepala Daerah, maka jurnal penghapusannya adalah
10 sebagai berikut:

11 Akumulasi Penyusutan	Rp. 4.200.000	
Aset Tetap - Gedung dan Bangunan		Rp. 4.200.000

12 *Catatan : Ekuitas Dana Diinvestasikan dalam Aset Tetap sudah didebit pada waktu dilakukan*
13 *penyusutan*

14 **D. Penjualan Aset Tetap yang telah Seluruhnya Disusutkan**

15 Apabila kemudian hari aset tetap yang sudah seluruhnya disusutkan ini akan
16 dilelang untuk memberi pemasukan kepada pemerintah, maka rencana pelelangan
17 tersebut harus dicantumkan dalam anggaran dan realisasinya. Hasil pelelangan
18 dicatat sebagai pendapatan. Contoh: hasil penjualan gedung dan bangunan yang
19 telah seluruhnya disusutkan sebesar Rp30.000.000. Gedung dan Bangunan tersebut
20 nilai perolehan dan telah selesai disusutkan sebesar Rp 350.000.000

21 Jurnal Realisasi penerimaan pendapatan

22 Kas	Rp 30.000.000	
Pendapatan lain-lain		Rp 30.000.000

23 Jurnal pembalikan aset dan akumulasi penyusutannya :

24 Akumulasi Penyusutan – Gedung dan Bangunan	Rp 350.000.000	
Aset Tetap Tetap – Gedung dan Bangunan		Rp 350.000.000

25 **E. Tukar-menukar Aset Tetap**

26 Tukar menukar aset tetap dapat dilakukan antar unit pemerintah. Suatu aset
27 tetap mungkin lebih berguna atau dapat memberikan manfaat yang lebih besar di
28 unit lain selain entitas pemerintah yang bersangkutan. Sebaliknya unit pemerintah
29 yang menyerahkan barang lebih menerima manfaat atas barang yang diperoleh lewat
30 pertukaran dari unit pemerintah yang lain. Untuk itu dapat dilakukan pertukaran aset
31 tetap antar unit yang berkaitan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

1 Pertukaran dapat dilakukan atas aset tetap yang sejenis dan dapat juga antar
2 atas aset tetap yang tidak sejenis. Contoh barang yang sejenis adalah kendaraan
3 dengan kendaraan, bangunan dengan bangunan dan seterusnya. Contoh pertukaran
4 barang yang tidak sejenis misalnya komputer dengan mobil, gedung dengan tanah.

5 Pertukaran aset yang tidak sejenis diatur dalam paragraf 43 PSAP 07. Dalam
6 paragraf tersebut dinyatakan bahwa nilai aset yang diperoleh dicatat sebesar nilai
7 tercatat aset yang diserahkan setelah disesuaikan dengan jumlah kas yang
8 diserahkan. Artinya nilai perolehan dan akumulasi penyusutan aset tetap yang
9 diserahkan harus diketahui. Misalkan sebuah kendaraan dengan harga perolehan
10 Rp70.000.000 dan masa manfaat 7 tahun telah disusutkan 5 tahun dengan
11 menggunakan metode garis lurus. Nilai tercatatnya atau nilai bukunya adalah
12 sebesar Rp20.000.000, Aset tersebut ditukar dengan satu unit gedung. Diasumsikan
13 bahwa masih terdapat penyerahan uang kas sebesar Rp2.500.000 maka nilai aset
14 tetap yang diperoleh adalah sebesar Rp22.500.000. Manfaat aset tetap yang diterima
15 ditentukan kembali agar dapat ditentukan perhitungan penyusutan untuk tahun
16 berikutnya.

17 Pertukaran aset tetap yang sejenis diatur dalam paragraf 44 PSAP 07. Menurut
18 paragraf tersebut, dalam pertukaran aset tetap yang sejenis tidak diakui adanya laba
19 rugi. Dalam keadaan demikian, nilai aset tetap yang diperoleh dicatat sebesar nilai
20 tercatat aset yang diserahkan. Akan tetapi tetap masih ada penentuan masa manfaat
21 agar dapat ditentukan penyusutan aset yang diperoleh.

22 **F. Perbaikan Aset Tetap yang Menambah Masa Manfaat atau Kapasitas** 23 **Manfaat**

24 Perbaikan yang dilakukan atas suatu aset tetap dapat menambah masa manfaat
25 atau menambah kapasitas aset tetap yang bersangkutan. Pengeluaran yang dilakukan
26 untuk perbaikan semacam ini disebut pengeluaran modal (*capital expenditure*).
27 Pengeluaran seperti ini akan mempengaruhi nilai yang dapat disusutkan, perkiraan
28 output dan bahkan masa manfaat aset tetap yang bersangkutan.

29 Menurut paragraf 50 PSAP 07 pengeluaran seperti ini ditambahkan ke nilai
30 tercatat aset tetap yang bersangkutan. Artinya, pengeluaran modal seperti ini
31 ditambahkan pada nilai buku aset tetap yang bersangkutan. Nilai buku aset ditambah
32 dengan pengeluaran modal akan menjadi nilai baru yang dapat disusutkan selama
33 sisa masa manfaat aset yang bersangkutan. Misalkan suatu aset yang memiliki harga
34 perolehan sebesar Rp 50.000.000 dengan masa manfaat 10 tahun telah disusutkan
35 selama 6 tahun. Pada awal tahun ketujuh dilakukan perbaikan dengan pengeluaran
36 modal sebesar Rp 12.200.000. Pengeluaran tersebut akan menambah masa manfaat
37 aset tetap 3 tahun. Akumulasi penyusutan sampai dengan tahun ke-enam adalah
38 sebesar Rp 30.000.000 sehingga nilai bukunya adalah sebesar Rp 20.000.000,00.
39 Perbaikan sebesar Rp 12.200.000 ditambahkan ke nilai buku sehingga nilai yang
40 disusutkan yang baru adalah sebesar Rp 32.200,000 dan akan disusutkan selama 7
41 tahun. Dengan demikian penyusutan per tahun selama 7 tahun berikutnya adalah
42 sebesar Rp 4.600.000

1 Jika aset tetap yang bersangkutan tidak bertambah masa manfaatnya akan tetapi
2 bertambah efisiensi dan kapasitasnya maka masa manfaat untuk menghitung
3 besarnya penyusutan per tahun adalah 4 tahun. Dengan demikian penyusutan selama
4 sisa umur aset 4 tahun adalah sebesar Rp 8.050.000 per tahun.

5 **G. Penyusutan atas Aset secara Berkelompok**

6 Aset tetap bervariasi dalam bentuk dan nilai. Ada aset tetap yang nilai per jenis
7 sangat besar. Misalnya, gedung berupa rumah atau kantor dengan nilai yang relatif
8 besar. Jalan berupa jalan negara atau jalan provinsi misalnya juga memiliki nilai yang
9 signifikan. Akan tetapi ada juga aset tetap yang jenisnya banyak tetapi nilainya relatif
10 kecil. Misalnya, mesin-mesin kecil seperti kalkulator dan peralatan kantor lainnya.

11 Menghitung besarnya penyusutan untuk aset tetap yang nilai per unitnya besar
12 dapat dilakukan dengan menghitung penyusutan setiap jenis aset tetap yang
13 bersangkutan. Menghitung besarnya penyusutan setiap aset tetap yang jumlahnya
14 banyak tetapi nilainya relatif kecil sangat merepotkan. Bahkan mungkin biaya yang
15 dikeluarkan lebih besar dari manfaat yang diperoleh. Untuk itu diperlukan cara yang
16 lebih praktis untuk menghitung besarnya penyusutan jenis aset yang nilainya relatif
17 kecil.

18 Penghitungan penyusutan untuk aset yang nilainya relatif kecil dapat dilakukan
19 dengan mengelompokkan aset-aset tersebut kemudian menghitung besarnya
20 penyusutan dari kelompok aset tersebut. Kelompok aset tersebut harus memiliki
21 persamaan atribut misalnya masa manfaat yang sama. Dengan adanya persamaan
22 atribut dan maka penyusutan dihitung dengan menerapkan persentase penyusutan
23 dengan metode garis lurus terhadap rata-rata aset tetap yang bersangkutan. Misalnya
24 saldo awal perlengkapan kantor awal tahun Rp 200.000.000 dan saldo akhir tahun Rp
25 300.000,000. Maka rata-rata nilai perlengkapan kantor adalah Rp 250.000.000.
26 Dengan persamaan masa manfaat perlengkapan kantor misalnya 4 tahun maka
27 besarnya persentase penyusutan 25%. Dengan demikian besarnya penyusutan untuk
28 tahun yang bersangkutan adalah sebesar Rp 62.500.000.

19 **H. Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang Diperoleh Tengah Tahun**

20 Aset tetap diperoleh pada waktu tertentu di sepanjang tahun. Ada kalanya aset
21 tetap diperoleh awal tahun, pertengahan tahun atau akhir tahun. Hal ini menimbulkan
22 permasalahan dalam penghitungan penyusutan. Permasalahan yang timbul
23 berbentuk pertanyaan apakah aset tetap yang diperoleh sepanjang tahun
24 penyusutannya tetap dihitung satu tahun penuh? Atau apakah penyusutan dihitung
25 berdasarkan waktu aktual perolehan aset tetap yang bersangkutan? Atau perhitungan
26 dibulatkan dalam bulan atau semester?

27 Permasalahan tersebut di atas dialami khusus untuk aset tetap yang akan
28 disusutkan berdasarkan waktu (masa manfaat). Perolehan di tengah tahun akan
29 mempengaruhi besarnya penyusutan untuk tahun perolehan yang bersangkutan dan
30 untuk tahun akhir masa manfaat. Aset tetap yang disusutkan berdasarkan aktivitas
31 misalnya aset tetap yang disusutkan menurut metode unit produksi tidak mengalami
32 masalah. Penyusutan ditentukan berdasarkan jumlah *output* sehingga tidak menjadi

1 masalah apakah *output* tersebut dihasilkan awal tahun, tengah tahun atau akhir
2 tahun. Penentuan besarnya penyusutan dilakukan berdasarkan *cut-off output*.

3 Untuk menentukan waktu yang akan digunakan dalam perhitungan penyusutan
4 aset yang diperoleh di tengah tahun ada beberapa pendekatan yang dapat digunakan:

5 1. *Hari penggunaan;*

6 Dalam pendekatan ini digunakan hari aktual penggunaan aset tetap sebagai
7 dasar perhitungan. Misalnya, jika suatu aset diperoleh tanggal 1 oktober 20x1
8 maka beban penyusutan tahun yang bersangkutan dihitung 92 hari yaitu dari
9 tanggal 1 oktober ke 31 desember 20x1.

10 2. *Bulan penggunaan*

11 Dengan pendekatan bulan penggunaan maka waktu penyusutan ditentukan
12 berdasarkan bulan saat aset tersebut digunakan. Dalam contoh 1) maka
13 perolehan aset tetap tersebut dihitung tiga bulan yaitu bulan oktober, november,
14 dan desember. Meskipun aset tetap tersebut diperoleh tanggal 30 oktober maka
15 waktu yang digunakan tetap tiga bulan.

16 3. *Semester (tengah tahunan)*

17 Pendekatan tengah tahunan menggunakan waktu enam bulan sebagai titik
18 penentuan waktu untuk menghitung besarnya penyusutan. Jika suatu aset
19 diperoleh di semester pertama maka penyusutannya dihitung penuh satu tahun
20 akan tetapi jika diperoleh pada semester kedua maka penyusutannya dihitung
21 setengah tahun. Akan tetapi perhitungan semester di awal masa penyusutan
22 diperhitungkan dengan semester di akhir tahun masa penyusutan.

23 4. *Tahunan*

24 Penyusutan dapat dihitung satu tahun penuh meskipun baru diperoleh satu atau
25 dua bulan atau bahkan dua hari. Pendekatan ini disebut pendekatan tahunan.

26 Entitas pemerintah yang akan memperoleh aset tetap di tengah tahun dapat
27 memilih pendekatan-pendekatan yang disebut di atas dalam menghitung
28 besarnya penyusutan. Akan tetapi kebijakan yang manapun yang dipilih harus
29 ditetapkan dalam kebijakan akuntansi

30 **I. Perubahan Estimasi dan Konsekuensinya**

31 a) *Umur aset sesungguhnya lebih dari estimasi*

32 Ada kalanya masa manfaat aset tetap lebih lama dari perkiraan dalam
33 menentukan penyusutan. Setelah perkiraan masa manfaat dilalui dan akumulasi
34 penyusutan telah sama dengan nilai perolehannya kadang-kadang aset tetap
35 masih dapat digunakan. Hal ini menunjukkan bahwa aset tetap yang
36 bersangkutan masih memiliki nilai wajar.

37 Oleh karena nilai yang dapat disusutkan (*depreciable cost*) tidak ada lagi maka
38 atas aset ini tidak dapat dilakukan penyusutan. Mengingat bahwa nilai sisa aset
39 tetap tidak diakui maka nilai perolehan aset tetap dan akumulasi penyusutannya
40 tetap dicantumkan dalam neraca.

1 *b) Penghentian Penggunaan*

2 Aset tetap disusutkan selama aset tersebut memberikan manfaat atau
3 berproduksi. Ada kalanya suatu aset tidak dapat berproduksi atau tidak
4 digunakan karena berbagai alasan. Oleh karena tidak digunakan maka
5 seharusnya aset yang bersangkutan tidak disusutkan bahkan harus dipindahkan
6 ke kelompok aset lain-lain. Pemindahan ke aset lain-lain dapat digunakan dapat
7 dilakukan apabila aset tetap tersebut tidak berproduksi atau tidak digunakan
8 secara permanen. Akan tetapi jika hanya tidak berproduksi sementara aset tetap
9 tersebut tidak dipindahkan ke aset lain-lain.

10 Jika digunakan metode penyusutan berdasarkan unit produksi maka secara
11 otomatis penyusutan tidak dihitung. Akan tetapi jika digunakan metode garis
12 lurus atau saldo menurun ganda penyusutan atas aset tetap tersebut tetap
13 dihitung. Hal ini dilakukan dengan alasan aset tetap tersebut tetap mengalami
14 penurunan nilai meskipun tidak digunakan.

15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Komite Konsultatif :

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

Komite Kerja :

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

Sekretariat :

1. Mulat Handayani, SE., Ak, Ketua merangkap Anggota
2. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
4. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
5. Joko Supriyanto, SST., Ak, Anggota
6. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
7. Yusron Kamal, SE., Anggota
8. Andri Fuadhy, SE., Anggota
9. Zulfikar Aragani, Anggota

Kelompok Kerja :

1. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Ketua merangkap Anggota
2. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Margustienny OA, Ak., MBA, Anggota
4. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
5. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc, Anggota
6. Bambang Pamungkas, SE., Ak., MBA, Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM, Anggota
8. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
9. Drs. Syahman Sitompul, SE., Ak., Msi., Anggota
10. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Anggota
11. Edward UP Nainggolan, Ak, Anggota
12. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
13. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
14. Mulat Handayani, SE., Ak, Anggota
15. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota
16. Farida Aryani, Ak, Anggota
17. Eli Tamba, SE., Ak, Anggota
18. Joko Supriyanto, SST., Ak, Anggota
19. Dita Yuvrita, SE., Ak, Anggota
20. Syaiful, SE., Ak, Anggota
21. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
22. M. Rizal Faisol, SST, Ak., Anggota
23. Iwan Kurniawan, SE., Ak., Msi, Anggota
24. Hasanudin, Ak., M. Ak., Anggota
25. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
26. Muliani Sulya F, SE., Anggota
27. Sugiyarto, SE, Ak, MSc., Anggota

The logo for KSAP (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan) is located in the top left corner. It consists of the letters 'KSAP' in a bold, white, sans-serif font, set against a blue background with a white grid pattern. To the left of this logo is a vertical bar with a red top section, a white middle section, and a dark blue bottom section.

KSAP

Buletin Teknis
**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**
Nomor 07

**AKUNTANSI DANA
BERGULIR**



OMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

1
2
3 **Komite Standar Akuntansi Pemerintahan**
4 **(KSAP)**

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

- 7
8 1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dapat dilengkapi dengan
9 Buletin Teknis yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari SAP;
10 2. Buletin Teknis disusun dan ditetapkan oleh KSAP;

11
12 Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 06 tentang Akuntansi Piutang.
13
14
15

16 Jakarta, Agustus 2008
17 Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

18	Binsar H. Simanjuntak	Ketua
19	Ilya Avianti	Wakil Ketua
20	Sonny Loho	Sekretaris
21	Sugijanto	Anggota
22	Hekinus Manao	Anggota
23	Jan Hoesada	Anggota
24	A.B. Triharta	Anggota
25	Soepomo Prodjoharjono	Anggota
26	Gatot Supiartono	Anggota
27		
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
36		
37		
38		
39		
40		
41		
42		
43		
44		
45		

DAFTAR ISI

1	
2	
3	BAB I PENDAHULUAN
4	A. Latar Belakang
5	B. Permasalahn Dana Bergulir ...
6	C. Dasar Hukum dan Tujuan Bultek
7	BAB II PENGERTIAN DAN MEKANISME PENYALURAN DANA BERGULIR
8	A. Pengertian Dana Bergulir
9	B. Mekanisme Penyaluran Dana Bergulir ...
10	BAB III AKUNTANSI DAN PELAPORAN DANA BERGULIR ...
11	A. Akuntansi Anggaran Dana Bergulir ...
12	B. Akuntansi Realisasi Pengeluaran Anggaran dari APBN/APBD ...
13	C. Akuntansi dan Pelaporan Penagihan Dana Bergulir
14	D. Akuntansi Pengguliran Kembali Dana Bergulir
15	BAB IV AKUNTANSI PIUTANG YANG DIPERSEPSIKAN SEBAGAI DANA
16	BERGULIR
17	A. Akuntansi Anggaran
18	B. Akuntansi Realisasi Anggaran ...
19	C. Akuntansi Penarikan Kembali Dana Bergulir
20	BAB V PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN DANA BERGULIR
21	A. Penyajian Dana Bergulir
22	B. Pengungkapan Dana Bergulir
23	BAB VI KESIMPULAN
24	
25	
26	
27	
28	
29	
30	
31	
32	
33	
34	
35	
36	
37	
38	

B A B I **PENDAHULUAN**

A. Latar Belakang

Dalam rangka menumbuhkan dan mengembangkan potensi ekonomi rakyat, pemerintah telah mengeluarkan kebijakan pengguliran dana untuk membantu permodalan usaha menengah, kecil, mikro dan koperasi. Saat ini, pengguliran dana bukan hanya untuk bidang usaha menengah, kecil, mikro dan koperasi tetapi juga untuk usaha skala besar yang dilayani oleh badan usaha khususnya untuk bidang usaha yang pendanaannya tidak menarik bagi lembaga keuangan bank maupun non bank.

Dari segi kebutuhan, layanan dana bergulir sangat dibutuhkan oleh puluhan juta usaha menengah, kecil, mikro dan koperasi dimana pada tahun 2003 jumlah usaha mikro, kecil dan menengah (UMKM) sebesar 99,9% dari seluruh unit usaha. Dari segi manfaat, dana bergulir sangat membantu usaha kecil dan mikro di mana sektor ini langsung bersentuhan dengan rakyat kecil. Pada tahun 2004 UMKM mencapai sekitar 44 juta unit usaha dengan penyerapan tenaga kerja 79 juta jiwa atau sekitar 99,5% dari jumlah tenaga kerja. Jika sektor ini berkembang maka akan terjadi pengurangan rakyat miskin dan mendorong pertumbuhan ekonomi yang cukup signifikan. Demikian juga dari besaran dana bergulir mempunyai jumlah yang sangat besar. Kontribusi UMKM dalam produk domestik bruto (PDB) nasional pada tahun 2003 sebesar 56,7% dari total PDB nasional.

Berdasarkan pertimbangan di atas, pemerintah perlu menetapkan kebijakan penyediaan dana bagi usaha mikro, kecil, menengah, koperasi dan sektor lainnya berupa dana bergulir. Dana bergulir tersebut harus dikelola secara efektif sehingga menghasilkan manfaat yang berkelanjutan. Pengelolaan dana bergulir dilakukan sesuai dengan praktek bisnis yang sehat dengan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan dana bergulir.

B. Permasalahan Dana Bergulir

Program penguatan permodalan koperasi, usaha mikro, kecil dan menengah pada tahun 1993/1994 merupakan cikal bakal program penyaluran dana bergulir. Dana bergulir mulai diterapkan oleh Kementerian Koperasi dan UKM pada tahun 2000. Berdasarkan pengelolaan dana bergulir yang dilakukan selama ini terdapat permasalahan sebagai berikut:

1. Kinerja pelayanan dan keuangan dana bergulir rendah dan tidak dapat diukur dengan jelas.

Tujuan dari program dana bergulir adalah penguatan modal UMKM dan usaha berskala besar untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Dengan mekanisme dana bergulir, diharapkan semakin banyak masyarakat dapat menerima dana bergulir sehingga terjadi *snowballing effects*. Kinerja dana bergulir diukur dari banyaknya penerima dana bergulir tepat sasaran, tingginya tingkat pengembalian dana kepada penyelenggara dan perguliran

1 kembali dana kepada penerima serta meningkatnya
2 kesejahteraan/kemampuan ekonomi penerima dana bergulir. Dengan ukuran
3 kinerja seperti ini, semakin lama seharusnya penerima dana bergulir semakin
4 banyak sehingga dengan demikian akan semakin banyak masyarakat yang
5 meningkat kesejahteraannya. Selain itu, dana bergulir seharusnya semakin
6 besar jumlahnya sebagai akibat adanya hasil yang diperoleh atau minimal
7 sama besar dengan dana bergulir awal, sehingga dana tidak berkurang
8 karena tidak adanya dana bergulir yang tidak tertagih.

9 Kinerja dana bergulir seharusnya semakin bertambah dan dapat diukur serta
10 dilaporkan, namun hal tersebut tidak dapat diwujudkan dikarenakan
11 pengelola dana bergulir belum melaksanakan pengelolaan dana bergulir
12 sesuai dengan praktek manajemen yang sehat.

13 Dalam penatausahaan dana bergulir, pengelola dana bergulir belum
14 melakukan pencatatan piutang sehingga tidak diketahui berapa dana bergulir
15 yang beredar, berpotensi kembali dan berpotensi macet. Dengan demikian
16 pengelola dana bergulir tidak mempunyai kendali dan media untuk
17 mengendalikan dan mengambil kebijakan yang diperlukan dalam rangka
18 pengamanan/penagihan dana bergulir serta memperluas sasaran dan
19 menambah guliran dana.

- 20 2. Rendahnya produktivitas dana bergulir yang disebabkan oleh masalah
21 internal UMKM

22 Penerima dana bergulir mempunyai kualitas sumber daya manusia (SDM) di
23 bidang manajemen keuangan, pemasaran dan penguasaan teknologi yang
24 rendah. Disamping itu UMKM mempunyai akses permodalan yang kurang
25 sehingga dana bergulir yang diberikan oleh pemerintah tidak dapat
26 memberikan hasil yang maksimal. Hal ini juga menyebabkan dana bergulir
27 tersebut tidak dapat dikembalikan oleh UMKM tersebut sehingga dana
28 bergulir semakin tergerus, pada akhirnya UMKM yang dapat dilayani terbatas.

- 29 3. Pengelola dana bergulir pada kementerian negara/lembaga masih beragam.
30 Saat ini pengelolaan dana bergulir tersebar di beberapa kementerian negara
31 antara lain Kementerian Negara Koperasi dan UKM, Departemen Pertanian,
32 Departemen Kelautan dan Perikanan, Departemen Kehutanan, Departemen
33 Pekerjaan Umum dan Kementerian Negara Perumahan Rakyat. Pengelolaan
34 dana bergulir oleh beberapa kementerian negara lembaga juga beragam.
35 Secara umum pola pengelolaan dana bergulir yang dilakukan oleh
36 kementerian negara/lembaga saat ini adalah sebagai berikut:

- 37 a) Kementerian negara/lembaga menyalurkan dana bergulir kepada
38 masyarakat (kelompok UMKM, koperasi, individu dan usaha skala besar),
39 selanjutnya masyarakat yang akan mengulirkan dana tersebut. Dana tidak
40 dikembalikan lagi kepada kementerian negara/lembaga namun
41 kementerian negara melakukan monitoring terhadap pengguliran dana
42 tersebut.

1 Contoh, Departemen A, pada tahun 2005, mulai menyalurkan dana
2 bergulir untuk nelayan/kelompok nelayan sebesar Rp 50 miliar. Salah satu
3 kelompok nelayan yang menerima dana adalah kelompok nelayan Mina
4 Sejahtera, Kabupaten Sarua sebesar Rp 100 juta, dengan jumlah anggota
5 sebanyak 100 nelayan. Mina Sejahtera menerima dana 100 juta dan
6 menyalurkan dana kepada anggotanya maksimum Rp 5 juta dengan suku
7 bunga sebesar 12% per tahun dan jangka waktu pengembalian paling
8 lama 1 tahun. Nelayan akan mengembalikan dana yang diterima kepada
9 Mina Sejahtera sesuai dengan aturan ditetapkan, Mina Sejahtera akan
10 menyalurkan kembali dana tersebut kepada nelayan yang lain. Mina
11 Sejahtera mempunyai tanggungjawab penuh terhadap pengelolaan dana
12 bergulir, setiap saat memberikan laporan mengenai perkembangan dana
13 bergulir kepada Departemen A.

14 Departemen A melakukan pembinaan terhadap Mina Sejahtera dan
15 nelayan sehubungan dengan pemanfaatan dana bergulir. Departemen A
16 hanya melaporkan pengeluaran dana bergulir yang pertama sekali
17 dilakukan, dan tidak melaporkan aset berupa Dana Bergulir di Neraca
18 Departemen A.

19 b) Kementerian negara/lembaga menyalurkan dana bergulir kepada
20 masyarakat (kelompok UMKM, koperasi, individu dan usaha skala besar),
21 selanjutnya masyarakat yang akan mengulir dana tersebut. Dana tidak
22 dikembalikan lagi kepada kementerian negara/lembaga tersebut dan tidak
23 melakukan monitoring terhadap pengguliran dana bergulir. Perguliran
24 dana bergulir seutuhnya dipercayakan kepada masyarakat.

25 Contoh: Departemen B, pada tahun 2006, mulai menyalurkan dana
26 bergulir untuk koperasi primer sebesar Rp 60 miliar. Salah satu koperasi
27 yang menerima dana adalah Koperasi Seiasekata, Kabupaten Bukit
28 Merindu sebesar Rp 200 juta, dengan jumlah anggota sebanyak 100
29 kepala keluarga. Koperasi Seiasekata menyalurkan dana kepada
30 anggotanya maksimum Rp 5 juta dengan suku bunga sebesar 12% per
31 tahun dan jangka waktu pengembalian paling lama 1 tahun. Anggotanya
32 akan mengembalikan dana yang diterima kepada Koperasi Seiasekata
33 sesuai dengan aturan di atas, dan selanjutnya disalurkan kembali dana
34 tersebut kepada anggota yang lain. Departemen B menyerahkan
35 mekanisme penyaluran dana bergulir kepada Koperasi Seiasekata.
36 Tanggungjawab terhadap pengelolaan dana bergulir ada di Koperasi
37 Seiasekata. Dana tersebut pada prinsipnya telah menjadi milik Koperasi
38 Seiasekata, karena dari awal Departemen B berniat untuk tidak
39 mencampuri pengelolaan dana yang telah disalurkan. Departemen B
40 hanya melaporkan pengeluaran dana bergulir yang pertama sekali
41 dilakukan, dan tidak melaporkan aset berupa Dana Bergulir di Neraca
42 Departemen B.

1 c) Kementerian negara/lembaga menyalurkan dana bergulir kepada
2 masyarakat, masyarakat mengembalikan dana tersebut kepada
3 kementerian negara/lembaga, selanjutnya kementerian negara/lembaga
4 menyalurkan kembali dana bergulir kepada masyarakat. Pengelolaan
5 dana bergulir seutuhnya dikuasai oleh kementerian negara/lembaga
6 namun dana bergulir tersebut tidak dilaporkan dalam laporan keuangan
7 kementerian negara/lembaga.

8 Contoh: Departemen C, pada tahun 2006, mulai menyalurkan dana
9 bergulir untuk koperasi sebesar Rp 70 miliar. Salah satu koperasi yang
10 menerima dana adalah Koperasi Mandiri, Kabupaten Timur Baratdaya
11 sebesar Rp 150 juta, dengan jumlah anggota sebanyak 150 kepala
12 keluarga. Koperasi Mandiri menyalurkan dana kepada anggotanya
13 maksimum Rp 5 juta dengan suku bunga sebesar 12% per tahun dan
14 jangka waktu pengembalian paling lama 2 tahun. Anggotanya akan
15 mengembalikan dana yang diterima kepada Koperasi Mandiri sesuai
16 dengan aturan di atas, dan menyalurkan kembali dana tersebut kepada
17 anggota yang lain.

18 Departemen C menyalurkan dana kepada koperasi melalui Bank
19 Kemakmuran yang bertindak sebagai excuting agency. Departemen C
20 akan mentransfer dana dari Kas Negara ke rekening Departemen C di Bank
21 Kemakmuran. Sesuai dengan persyaratan yang disepakati bersama antara
22 Departemen C dengan Bank Kemakmuran, Bank Kemakmuran
23 mempunyai kewenangan untuk memilih koperasi yang akan menerima
24 dana dari Departemen C, menyalurkan dana menagih dana tersebut dan
25 bertanggung jawab terhadap resiko ketidaktertagihan dana. Sebagai
26 imbalan atas jasa yang diberikan, Bank Kemakmuran mendapat 7%
27 bunga dari bunga pinjaman yang disalurkan kepada koperasi, sehingga
28 Departemen C hanya memperoleh bunga sebesar 5%.

29 Bank Kemakmuran mengirimkan secara periodik posisi dana kepada
30 Departemen C, Departemen C mencatat perkembangan dana tetapi tidak
31 melaporkannya dalam laporan keuangan Departemen C.

32 d) Kementerian Negara/Lembaga menyalurkan dana bergulir dengan atau
33 tanpa bunga kepada penerima dana bergulir. Dana bergulir tersebut akan
34 ditagih dari penerima masyarakat, dan langsung disetor oleh Kementerian
35 Negara/Lembaga kepada Rekening Kas Umum Negara. Pada akhir tahun
36 jumlah dana yang terdapat di masyarakat menjadi nol (tidak ada).

37 Disamping pola penyaluran dana bergulir yang beragam, mulai 2007 pengelolaan
38 dana yang selama ini dipersepsikan sebagai dana bergulir dapat dilakukan oleh 3
39 (tiga) institusi yaitu:

40 (1) Satuan kerja biasa

41 Satker biasa merupakan satker di lingkungan pemerintah pusat/daerah yang
42 mengelola keuangan negara/daerah sesuai dengan ketentuan APBN/APBD.

1 Karakteristik satker biasa antara lain adalah satker tersebut harus menyetor
2 pendapatan yang diterima oleh satker secepatnya ke Rekening Kas Umum
3 Negara/Kas Daerah dan tidak boleh mengelola kas. Jika dana dikelola oleh
4 satker biasa, satker menarik dana dari rekening Kas Umum Negara/Kas
5 Daerah, dengan atau tanpa lembaga perantara, untuk diteruskan kepada
6 masyarakat. Satker menagih kembali dana tersebut dari masyarakat, untuk
7 langsung disetor ke Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah. Pada akhir
8 tahun anggaran, satker biasa tidak boleh mempunyai saldo kas. Jika dana
9 tersebut hendak digulirkan kembali kepada masyarakat, satker harus
10 mencantulkannya dalam dokumen penganggaran dan dokumen
11 pelaksanaan anggaran (DIPA/DPA).

12 Dari uraian di atas, dana yang digulirkan oleh satker biasa tidak memenuhi
13 karakteristik dana bergulir sebagaimana dijelaskan dalam Bab II. Dana
14 tersebut lebih tepat diklasifikasikan sebagai Piutang, pengeluaran untuk dana
15 tersebut dialokasikan sebagai Pengeluaran Pembiayaan. Konsekuensi dari
16 pengeluaran pembiayaan tersebut, satker yang mengelola dana ini, sesuai
17 dengan ketentuan perundangan adalah satker yang berada di bawah
18 BUN/BUD. Dalam implementasinya, satker BUN/BUD dapat menetapkan
19 Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) di kementerian/lembaga/satuan kerja
20 perangkat daerah (SKPD) untuk menyalurkan dana tersebut. Akuntansi
21 untuk dana yang dikelola akan diuraikan dalam Bab IV.

22 (2) Satuan kerja yang menerapkan pengelolaan keuangan Badan Layanan
23 Umum/Badan Layanan Umum Daerah (BLU/BLUD)

24 BLU/BLUD merupakan satuan kerja di lingkungan kementerian
25 negara/lembaga/pemerintah daerah yang diberikan fleksibilitas dalam
26 pengelolaan keuangan sesuai dengan Pasal 68 dan 69 Undang-Undang
27 Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, selanjutnya diatur
28 dalam Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan
29 Keuangan Badan Layanan Umum dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor
30 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Badan Layanan
31 Umum Daerah. Sesuai dengan ketentuan di atas, BLU/BLUD diberikan
32 fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan antara lain dapat mengelola
33 langsung pendapatan tanpa menyetor terlebih dahulu ke Rekening Kas Umum
34 Negara/Kas Daerah dan dapat mengelola kas.

35 Jika dana bergulir tersebut dikelola oleh BLU/BLUD, BLU/BLUD menarik dana
36 bergulir dari rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah, dengan atau tanpa
37 lembaga perantara, untuk diteruskan kepada masyarakat. BLU/BLUD
38 menagih kembali dana bergulir tersebut dari masyarakat untuk digulirkan
39 kembali tanpa perlu memasukkan dalam DIPA/DPA. BLU/BLUD mengelola kas
40 yang diperoleh dari APBN/APBD maupun dari penagihan kembali dana
41 bergulir.

42 Satker biasa mempunyai beberapa kelemahan dalam pengelolaan dana yang
43 akan digulirkan kepada masyarakat. Oleh sebab itu, BLU/BLUD lebih sesuai

1 untuk dana bergulir dibandingkan dengan satker biasa, dan diharapkan
2 dengan dikelola oleh satker BLU/BLU, dapat mendorong peningkatan kinerja
3 dana bergulir.

4 (3) Institusi di luar satker pemerintah

5 Pemerintah Pusat/Daerah dapat juga menggunakan lembaga lain selain
6 lembaga pemerintah untuk mengelola dana bergulir, misalnya BUMN/D di
7 bidang pembiayaan. Pemerintah mengeluarkan sejumlah dana kepada
8 lembaga tersebut untuk dikelola dengan skim dana bergulir. Dana tersebut
9 masih dimiliki oleh pemerintah. Pemerintah melakukan monitoring
10 perkembangan dana dan melaporkannya dalam laporan keuangan
11 pemerintah sebagai Dana Bergulir. Pengeluaran untuk dana bergulir tersebut
12 akan dialokasikan sebagai Pengeluaran Pembiayaan. Bultek ini tidak akan
13 menjelaskan lebih lanjut akuntansi dana bergulir yang dikelola oleh institusi
14 diluar pemerintah.

15 4. Alokasi anggaran untuk dana bergulir beragam.

16 Saat ini alokasi anggaran untuk pengeluaran dana bergulir dimasukkan ke
17 dalam Belanja Bantuan Sosial, Subsidi, Belanja Hibah, dan Belanja Modal Non
18 Fisik Lainnya. Alokasi anggaran ke dalam empat jenis belanja di atas tidak
19 tepat dengan alasan sebagai berikut:

20 a. Belanja bantuan sosial

21 Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2005 tentang Rencana Kerja dan
22 Anggaran Kementerian Negara/Lembaga menyatakan bahwa Belanja
23 Bantuan Sosial merupakan pengeluaran transfer uang atau barang yang
24 diberikan kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan
25 terjadinya resiko sosial. Lebih lanjut Peraturan Pemerintah Nomor 58
26 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyatakan bahwa
27 bantuan sosial merupakan pengeluaran yang tidak terus-menerus dan
28 selektif dalam bentuk uang/barang kepada masyarakat yang bertujuan
29 untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

30 Di samping itu, karakteristik dari belanja bantuan sosial adalah
31 pengeluaran yang tidak menghasilkan aset untuk pemerintah. Jika
32 pemerintah mengeluarkan anggaran untuk bantuan sosial, maka
33 pemerintah tidak akan mencatat adanya perolehan aset.

34 Dari uraian di atas maka pengeluaran untuk dana bergulir tidak tepat
35 dimasukkan dalam klasifikasi Belanja Bantuan Sosial karena karakteristik
36 Belanja Bantuan Sosial adalah sebagai berikut:

- 37 ◆ Tidak diperuntukkan untuk memperoleh aset pemerintah
- 38 ◆ Diperuntukkan untuk menanggulangi masalah sosial misalnya bantuan
39 pendidikan, keagamaan dan bencana alam.
- 40 ◆ Bersifat tidak terus-menerus dan selektif.
- 41

1 Dengan karakteristik Belanja Bantuan Sosial di atas, maka dengan
2 sendirinya kementerian negara/lembaga/satuan kerja perangkat daerah
3 yang mempunyai program dana bergulir dan mengalokasikan dana
4 tersebut dalam Belanja Bantuan Sosial, tidak akan mengakui adanya aset
5 berupa dana bergulir, pada hal dalam kenyataannya dana bergulir tersebut
6 ada dan nilainya sangat besar.

7 b. Subsidi

8 Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2005 tentang Rencana Kerja dan
9 Anggaran Kementerian Negara/Lembaga menyatakan bahwa Belanja
10 Subsidi merupakan alokasi anggaran yang diberikan kepada
11 perusahaan/lembaga yang memproduksi, menjual, mengeksport atau
12 mengimpor barang dan jasa yang memenuhi hajat hidup orang banyak,
13 sedemikian rupa sehingga harga jualnya dapat terjangkau oleh
14 masyarakat. Pengeluaran subsidi untuk dana bergulir ini biasanya untuk
15 mensubsidi beban bunga pinjaman yang dikenakan perbankan kepada
16 masyarakat sehingga beban bunga yang ditanggung oleh penerima
17 subsidi tidak sebesar suku bunga pasar.

18 c. Belanja Hibah

19 Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2005 tentang Rencana Kerja dan
20 Anggaran Kementerian Negara/Lembaga menyatakan bahwa Belanja
21 Hibah merupakan transfer rutin/modal yang sifatnya tidak wajib kepada
22 negara lain atau kepada organisasi internasional. Lebih lanjut Peraturan
23 Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
24 menyatakan bahwa hibah digunakan untuk menganggarkan pemberian
25 uang/barang atau jasa kepada pemerintah atau pemerintah lainnya,
26 perusahaan daerah, masyarakat dan organisasi kemasyarakatan, yang
27 secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya, bersifat tidak wajib dan
28 tidak mengikat serta secara tidak terus-menerus.

29 d. Belanja Modal Fisik Lainnya

30 Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2005 tentang Rencana Kerja dan
31 Anggaran Kementerian Negara/Lembaga menyatakan bahwa Belanja
32 Modal merupakan pengeluaran yang dilakukan dalam rangka
33 pembentukan modal baik dalam bentuk tanah, peralatan dan mesin,
34 gedung dan bangunan, jaringan maupun dalam bentuk fisik lainnya
35 seperti buku, binatang dan aset lainnya. Belanja Modal Fisik Lainnya
36 merupakan pengeluaran yang dipergunakan dalam kegiatan
37 pembentukan modal dalam bentuk aset fisik lainnya seperti buku,
38 binatang dan aset lainnya yang tidak termasuk dalam tanah, peralatan dan
39 mesin, gedung dan bangunan, jalan, jaringan dan irigasi.

40 Berdasarkan pengertian di atas, pengeluaran untuk dana bergulir
41 dimasukkan sebagai belanja modal fisik lainnya tidak tepat karena dana
42 bergulir bukan merupakan aset yang dihasilkan oleh belanja modal
43 (bentuk tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jaringan

1 maupun dalam bentuk fisik lainnya) melainkan merupakan bagian dari
2 Investasi Jangka Panjang.

3 5. Entitas akuntansi dan pelaporan beberapa dana bergulir tidak jelas.

4 Salah satu kendala dalam pelaporan dana bergulir adalah entitas akuntansi
5 dan pelaporan dana bergulir tidak jelas. Penyebabnya adalah sebagai berikut:

6 ■ Instansi pemerintah sering hanya bertanggung jawab pada saat
7 penyaluran dana bergulir pertama sekali.

8 ■ Instansi pemerintah yang menguasai anggaran untuk dana bergulir
9 beranggapan bahwa alokasi anggaran untuk dana merupakan
10 pengeluaran habis pakai yang tidak menghasilkan aset, oleh sebab itu
11 dana bergulir tersebut tidak perlu dipertanggungjawabkan.

12 ■ Dana bergulir tersebut sering hanya dikelola oleh lembaga non
13 pemerintah.

14 6. Akuntansi dan pelaporan dana bergulir belum sesuai prinsip-prinsip
15 pengelolaan keuangan negara dan Standar Akuntansi Pemerintahan

16 Undang-Undang Keuangan Negara Nomor 17 Tahun 2003 pasal 2
17 menyatakan bahwa keuangan negara termasuk juga kekayaan yang
18 diperoleh dengan menggunakan fasilitas negara. Oleh sebab itu dana bergulir
19 baik yang digulirkan atau dikuasai oleh masyarakat yang berasal dari
20 pemerintah merupakan kekayaan negara yang harus dikelola sesuai dengan
21 kaidah-kaidah pengelolaan keuangan negara. Pengeluaran dana bergulir
22 maupun aset dana bergulir tersebut harus dilaporkan dalam laporan
23 keuangan pemerintah.

24 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 paragraf 16 huruf (c) Pernyataan
25 Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) No. 6, Akuntansi Investasi menyatakan
26 bahwa dana yang disisihkan pemerintah dalam rangka pelayanan masyarakat
27 seperti bantuan modal kerja secara bergulir kepada kelompok masyarakat
28 dimasukkan ke dalam kelompok investasi jangka panjang non permanen.
29 Selanjutnya Paragraf 21 PSAP No.6, Akuntansi Investasi menyatakan bahwa
30 pengeluaran anggaran untuk perolehan investasi jangka panjang diakui
31 sebagai pengeluaran pembiayaan.

32 **C. Dasar Hukum dan Tujuan Bultek**

33 Penyusunan Buletin Teknis ini berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 24
34 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah dengan memperhatikan
35 ketentuan peraturan yang mengatur tentang dana bergulir, pembiayaan, penerimaan
36 negara bukan pajak (PNBP) antara lain:

37 ■ Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan
38 Pajak.

39 ■ Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

40 ■ Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. ■
41 Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2004 tentang Rencana Kerja
42 Pemerintah.

- 1 ■ Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2004 Rencana Kerja dan Anggaran
2 Kementerian/Lembaga.

3 Buletin teknis dana bergulir ini menjadi pedoman bagi pemerintah pusat dan
4 daerah dalam melakukan akuntansi dan pelaporan dana bergulir. Buletin teknis ini
5 juga dapat dijadikan acuan bagi instansi pemerintah pusat dan daerah yang
6 menerapkan pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum (BLU/BLUD) dalam
7 melakukan akuntansi dan pelaporan untuk tujuan konsolidasi dengan laporan
8 keuangan kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah.

B A B I I

Pengertian dan Mekanisme penyaluran Dana Bergulir

A. Pengertian Dana Bergulir

Dana bergulir merupakan dana yang dipinjamkan untuk dikelola dan digulirkan kepada masyarakat oleh Pengguna Anggaran atau Kuasa Pengguna Anggaran yang bertujuan meningkatkan ekonomi rakyat dan tujuan lainnya. Adapun karakteristik dari dana bergulir adalah sebagai berikut:

1. Dana tersebut merupakan bagian dari keuangan negara/daerah.

Dana bergulir dapat bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBN/APBD) dan luar APBN/APBD misalnya dari masyarakat atau hibah dari luar negeri. Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dana bergulir yang berasal dari luar APBN, diakui sebagai kekayaan negara/daerah jika dana itu diberikan dan/atau diterima atas nama pemerintah/pemerintah daerah.

Contoh, pada tahun 2007, sebagai bagian dari program kepedulian terhadap masyarakat sekitarnya (corporate social responsibility), BUMN XYZ menghibahkan dana sebesar Rp 10 miliar kepada Pemda A yang diperuntukkan untuk pengembangan usaha kecil dan menengah dengan skim dana bergulir.

Berdasarkan informasi di atas, dana sebesar Rp 10 miliar yang diperoleh Pemda A dari BUMN XYZ merupakan bagian dari keuangan Pemda A karena BUMN XYZ memberikan dana itu kepada Pemda A.

2. Dana tersebut dicantumkan dalam APBN/APBD dan/atau laporan keuangan.

Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyatakan semua pengeluaran negara/daerah dimasukkan dalam APBN/APBD. Oleh sebab itu alokasi anggaran untuk dana bergulir harus dimasukkan ke dalam APBN/APBD. Pencantuman alokasi anggaran untuk dana bergulir dapat dicantumkan dalam APBN/APBD awal atau revisi APBN/APBD (APBN-P atau APBD Perubahan)

3. Dana tersebut harus dikuasai, dimiliki dan/atau dikendalikan oleh Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran (PA/KPA).

Pengertian dikuasai dan/atau dimiliki mempunyai makna yang luas yaitu PA/KPA mempunyai hak kepemilikan atau penguasaan atas dana bergulir, sementara dikendalikan maksudnya adalah PA/KPA mempunyai kewenangan dalam melakukan pembinaan, monitoring, pengawasan atau kegiatan lain dalam rangka pemberdayaan dana bergulir.

4. Dana tersebut merupakan dana yang disalurkan kepada masyarakat ditagih kembali dari masyarakat dengan atau tanpa nilai tambah, selanjutnya dana disalurkan kembali kepada masyarakat/kelompok masyarakat demikian seterusnya (bergulir).

1 5. Pemerintah dapat menarik kembali dana bergulir.

2 Dana yang digulirkan oleh pemerintah dapat ditagih oleh Kementerian
3 Negara/Lembaga baik untuk dihentikan pergulirannya atau akan digulirkan
4 kembali kepada masyarakat.

5 Contoh dana bergulir, Instansi A di lingkungan Departemen ABC yang mempunyai
6 program pemberdayaan usaha kecil dan menengah. Pada Tahun Anggaran 2007,
7 instansi A mendapat alokasi anggaran dari APBN sebesar Rp 50 miliar yang akan
8 disalurkan untuk membantu permodalan para pedagang kecil. Kriteria pengusaha
9 kecil dan menengah ditentukan oleh instansi. Instansi A menyalurkan dana
10 maksimum sebesar Rp 50 juta kepada pedagang/kelompok pedagang dalam
11 bentuk pinjaman lunak dengan masa pengembalian paling lama 2 tahun dan suku
12 bunga sebesar 15 % per tahun. Pedagang/kelompok pedagang tersebut harus
13 mengembalikan dana sesuai dengan perjanjian kepada instansi A, dan selanjutnya
14 dana akan disalurkan kembali kepada pedagang/kelompok pedagang yang lain,
15 demikian seterusnya, dana tersebut akan digulirkan sehingga semakin banyak
16 pedagang/kelompok pedagang yang terlayani. Dana dikelola oleh Instansi A dan
17 dipertanggungjawabkan sebagai aset pemerintah berupa Dana Bergulir melalui
18 neraca instansi A dan Departemen ABC.

19 **B. Mekanisme Penyaluran Dana Bergulir.**

20 Penyaluran Dana Bergulir dilakukan oleh satuan kerja pemerintah
21 pusat/pemerintah daerah dengan mekanisme sebagai berikut:

- 22 1. Satuan kerja mendapat alokasi dana dari APBN/APBD yang tercantum dalam
23 dokumen pelaksanaan anggaran (DIPA/DPA).
- 24 2. Satuan kerja mengajukan pencairan dana kepada Bendahara Umum
25 Negara/Bendahara Umum Daerah (BUN/BUD).
- 26 3. Penyaluran dana bisa dilakukan melalui lembaga keuangan bank (LKB),
27 lembaga keuangan bukan bank (LKBB), koperasi, modal ventura dan lain-
28 lain. Lembaga-lembaga tersebut dapat berperan sebagai executing agency
29 atau channelling agency sesuai dengan perjanjian yang dilakukan oleh satuan
30 kerja pemerintah dengan lembaga dimaksud. Jika berfungsi sebagai
31 executing agency, lembaga tersebut mempunyai tanggungjawab menyeleksi
32 dan menetapkan penerima dana bergulir, menyalurkan dan menagih kembali
33 dana bergulir serta menanggung resiko terhadap ketidaktertagihan dana
34 bergulir. Jika berfungsi sebagai channelling agency, lembaga tersebut hanya
35 menyalurkan dana bergulir kepada penerima dana bergulir dan tidak
36 mempunyai tanggungjawab menetapkan penerima dana bergulir.
- 37 4. Dana yang disalurkan tersebut merupakan pinjaman yang harus
38 dikembalikan oleh peminjam (masyarakat) kepada satuan kerja baik melalui
39 lembaga lain atau langsung kepada satuan kerja pemerintah yang
40 bersangkutan.
- 41 5. Satuan kerja melakukan pengelolaan dana melakukan pengendalian
42 penagihan dana dari masyarakat, menyalurkan kembali dana tersebut
 kepada masyarakat/kelompok masyarakat, melaporkan dan
 mempertanggungjawabkan dana tersebut.

BAB III

Akuntansi dan Pelaporan Dana Bergulir

UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengisyaratkan bahwa setiap pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran (PA/KPA) wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan atas transaksi-transaksi keuangannya. Demikian juga Menteri Keuangan dan Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah selaku Bendahara Umum Negara/ Bendahara Umum Daerah wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan arus kas yang berisikan informasi arus masuk dan arus keluar uang ke/dari Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah. Untuk mengakomodasi kebutuhan tersebut, Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah harus mengembangkan Sistem Akuntansi Pemerintah yang minimal terdiri dari 2 (dua) subsistem akuntansi yaitu sistem akuntansi instansi (akuntansi di PA/KPA) dan sistem akuntansi kas umum negara/kas daerah (akuntansi di BUN/BUD).

Sistem akuntansi instansi merupakan sistem akuntansi yang mencatat transaksi di Pengguna Anggaran dan Kuasa Pengguna Anggaran (PA/KPA) untuk menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran dan Neraca termasuk juga PA/KPA yang menguasai transaksi pembiayaan di mana transaksi pembiayaan tersebut harus dikelola tersendiri. Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah merupakan sistem akuntansi yang mencatat transaksi penerimaan dan pengeluaran uang ke/dari Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah. Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah akan menghasilkan Laporan Arus Kas. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat/Daerah yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan adalah gabungan laporan keuangan seluruh PA ditambah laporan arus kas yang dihasilkan oleh BUN/BUD.

A. Akuntansi Anggaran Dana Bergulir.

Salah satu unsur laporan keuangan instansi pemerintah adalah Laporan Realisasi Anggaran, yang berisikan informasi realisasi pendapatan, belanja diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode. Laporan Realisasi Anggaran tersebut merupakan statutory report atau sering juga disebut budgetary report. Dalam rangka menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran dimaksud, maka sistem akuntansi pemerintah harus melakukan akuntansi atas anggaran (budgetary report). Akuntansi anggaran hanya terdapat pada sistem akuntansi instansi yang dilaksanakan oleh PA/KPA, meliputi akuntansi anggaran pendapatan, belanja, penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan. Adapun jurnal untuk akuntansi anggaran adalah sebagai berikut:

Akuntansi anggaran pendapatan :

Estimasi Pendapatan	Rp. xxx
Hutang Kepada KUN/BUD	Rp. xxx
<i>(untuk mencatat alokasi anggaran pendapatan)</i>	

1 Akuntansi anggaran belanja :

2

Piutang Kepada KUN/BUD	Rp. xxx	
Allotment Belanja		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat alokasi anggaran pengeluaran belanja)</i>		

3 Akuntansi anggaran penerimaan pembiayaan :

4

Estimasi Penerimaan Pembiayaan	Rp. xxx	
Hutang kepada KUN/BUD		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat anggaran penerimaan pembiayaan)</i>		

5 Akuntansi anggaran pengeluaran pembiayaan :

6

Piutang dari KUN/BUD	Rp. xxx	
Allotment Pengeluaran Pembiayaan		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat alokasi anggaran pengeluaran pembiayaan)</i>		

7 Akuntansi anggaran hanya dicatat pada sistem akuntansi instansi/SKPD
 8 sedangkan Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah tidak mencatat transaksi
 9 anggaran karena alokasi anggaran belum mempengaruhi kas di Rekening Kas Umum
 10 Negara/Kas Daerah.

11 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi
 12 Pemerintahan, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) 6, Akuntansi
 13 Investasi, paragraf 16 huruf (c) menyatakan bahwa dana yang disisihkan pemerintah
 14 dalam rangka pelayanan masyarakat, misalnya bantuan modal kerja secara bergulir
 15 kepada kelompok masyarakat, dimasukkan dalam kelompok investasi jangka panjang
 16 non permanen. Lebih lanjut Paragraf 21 PSAP 6, Akuntansi Investasi menyatakan
 17 bahwa pengeluaran anggaran untuk perolehan investasi jangka panjang diakui
 18 sebagai Pengeluaran Pembiayaan. Konsekuensinya adalah pemerintah harus
 19 mengakui pengeluaran untuk dana bergulir sebagai pengeluaran pembiayaan baik
 20 dalam dokumen penganggaran, pelaksanaan anggaran maupun laporan keuangan
 21 pemerintah. Selanjutnya, pemerintah juga harus mencatat adanya perolehan aset
 22 berupa Dana Bergulir sebesar perolehan atau pengeluaran pembiayaan yang
 23 dilakukan.

24 Sesuai dengan karakteristik dana bergulir, penyaluran dana bergulir sebaiknya
 25 dilaksanakan oleh satker yang menerapkan pengelolaan keuangan Badan Layanan
 26 Umum (BLU/BLUD) karena dapat mengelola kas sehingga dana bergulir yang ditagih
 27 dapat kembali secara langsung digulirkan kepada masyarakat tanpa disetor ke
 28 Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah. BLU/BLUD tersebut harus merupakan
 29 satker yang berada dibawah BUN/BUD karena transaksi pembiayaan, sesuai dengan
 30 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, merupakan transaksi yang
 31 dikuasai oleh BUN/BUD. Dalam rangka meningkatkan manajemen dana bergulir,

1 dapat dibentuk Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) di kementerian/lembaga/SKPD. KPA
 2 tersebut berfungsi sebagai entitas akuntansi yang mempunyai kewajiban secara
 3 periodik untuk menyampaikan Laporan Keuangan yang berisikan transaksi dana
 4 kepada BUN/BUD. KPA ini juga akan membantu melakukan sinkronisasi antara
 5 program kementerian/lembaga/SKPD dengan dana yang disediakan oleh pemerintah.

6 Sesuai dengan PP Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan
 7 Layanan Umum, BLU/BLUD menerapkan sistem akuntansi sesuai dengan Standar
 8 Akuntansi Keuangan yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, tetapi untuk
 9 tujuan konsolidasi dengan Kementerian Negara/Lembaga/ Pemerintah Daerah,
 10 BLU/BLUD harus menyusun dan menyampaikan laporan keuangan sesuai dengan
 11 Standar Akuntansi Pemerintahan. Oleh sebab itu pengaturan akuntansi dana bergulir
 12 dalam buletin teknis ini adalah dalam rangka menghasilkan laporan keuangan untuk
 13 tujuan konsolidasi laporan keuangan BLU/BLUD ke dalam laporan keuangan
 14 Kementerian Negara/Lembaga/ Pemerintah Daerah.

15 Adapun akuntansi untuk mencatat alokasi anggaran untuk pengeluaran dana
 16 bergulir adalah sebagai berikut:

17 Sistem akuntansi instansi/SKPD:

18

Piutang Kepada KUN/BUD	Rp. xxx	
Allotment Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat alokasi anggaran pengeluaran untuk Dana bergulir)</i>		

19 Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah tidak mencatat transaksi
 20 anggaran karena alokasi anggaran belum mempengaruhi Rekening Kas Umum
 21 Negara/Kas Daerah.

22 Contoh: Pemerintah Kabupaten Tapsel mengalokasikan anggaran untuk dana bergulir
 23 pada Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) BUD Tapsel Tahun Anggaran 2007
 24 sebesar Rp 5 miliar. Dana tersebut dimaksudkan untuk perkuatan modal KUKM.
 25 Adapun jurnal anggaran pengeluaran dana bergulir yang dibuat pada awal tahun 2007
 26 adalah sebagai berikut:

27 Sistem akuntansi instansi :

28

Piutang dari BUD	Rp. 5 miliar	
Allotment Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir		Rp. 5 miliar
<i>(untuk mencatat alokasi anggaran pengeluaran untuk Dana bergulir)</i>		

29 Sistem akuntansi kas daerah tidak mencatat alokasi anggaran untuk dana
 30 bergulir karena alokasi anggaran tersebut belum mempengaruhi kas daerah
 31 Kabupaten Tapsel.

1 B. Akuntansi Realisasi Pengeluaran Anggaran dari APBN/APBD

2 Sebagaimana diuraikan sebelumnya, alokasi anggaran untuk dana bergulir berada
 3 di BUN/BUD, tetapi pelaksanaan dana bergulir dapat didelegasikan kepada
 4 Kementerian Negara/Lembaga/SKPD. Walaupun pelaksanaan didelegasikan, tetapi
 5 transaksi dana bergulir tersebut tetap merupakan transaksi pembiayaan.

6 Realisasi pengeluaran untuk dana bergulir dicatat jika telah terjadi pengeluaran
 7 definitif dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang ditandai dengan
 8 dikeluarkannya SPM LS/SP2D LS atau dokumen lain yang dipersamakan sesuai
 9 dengan ketentuan perundangan.

10 Adapun jurnal untuk mencatat realisasi pengeluaran dana bergulir adalah
 11 sebagai berikut:

12 Sistem akuntansi instansi/SKPD :

13

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp. xxx	
Piutang Kepada KUN/BUD		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat realisasi pengeluaran untuk Dana bergulir)</i>		

14 dan

15

Dana Bergulir	Rp. xxx	
Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat realisasi perolehan Dana bergulir)</i>		

16 Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah :

17

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp. xxx	
Kas di Kas Negara/Kas Daerah		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat pengeluaran untuk Dana Bergulir dari Rekening Kas Umum Negara/ Kas Daerah)</i>		

18 Contoh: Pada tahun anggaran 2007, APBN mengalokasikan anggaran
 19 untuk dana bergulir sebesar Rp 150 miliar. Dana bergulir tersebut akan dikelola oleh
 20 BLU A, Departemen A. Pada tahun 2007, dana bergulir tersebut disalurkan kepada
 21 penerima dana melalui SPM LS/SP2D LS.

22 Adapun jurnal untuk mencatat pengeluaran dana bergulir sebagai berikut:

23 Sistem akuntansi instansi/SKPD :

24

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp. 150 miliar	
Piutang dari KUN		Rp. 150 miliar
<i>(untuk mencatat realisasi pengeluaran untuk Dana bergulir)</i>		

1 Pengeluaran pembiayaan di atas menghasilkan aset berupa Dana Bergulir yang
 2 merupakan bagian dari Investasi Jangka Panjang Non Permanen dan dicatat dengan
 3 harga perolehan yaitu sebesar dana yang digulirkan. Jurnal untuk mencatat dana
 4 bergulir tersebut sebagai berikut:

5 Sistem Akuntansi instansi/SKPD :

Dana Bergulir	Rp. 150 miliar	
Diinvestasikan dalam Investasikan Jangka Panjang		Rp. 150 miliar
<i>(untuk mencatat perolehan Dana bergulir)</i>		

7 Sistem Akuntansi Kas Umum Negara :

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp. 150 miliar	
Kas di Kas Negara		Rp. 150 miliar
<i>(untuk mencatat pengeluaran untuk Dana Bergulir dari Rekening Kas Umum Negara)</i>		

9 **C. Akuntansi dan Pelaporan Penagihan Dana Bergulir**

10 Salah satu karakteristik dana bergulir adalah dana tersebut disalurkan kepada
 11 maSalah satu karakteristik dana bergulir adalah dana tersebut disalurkan kepada
 12 masyarakat, masyarakat akan mengembalikan dana tersebut kepada satker yang
 13 mengelola dana bergulir. Satker yang mengelola dana bergulir akan menerima
 14 kembali dana yang disalurkan kepada masyarakat.

15 Pengembalian dana kepada satker pengelola dana bergulir dapat dilakukan
 16 dengan cicilan atau pengembalian sekaligus. Dana bergulir yang ditarik dari
 17 masyarakat terdiri dari dua unsur yaitu dana yang berasal dari pinjaman pokok dan
 18 pendapatan. Pendapatan dapat berupa bunga atau bagi hasil.

19 Besaran cicilan pokok yang dibayar oleh masyarakat adalah sebesar pinjaman dana
 20 yang diterima dengan memperhitungkan jangka waktu pengembalian. Sementara itu
 21 besaran pendapatan yang dibayar kepada satker pengelola dana bergulir adalah
 22 sebesar suku bunga atau bagi hasil yang disepakati antara penerima dana dengan
 23 satker pengelola dana bergulir.

24 Perlakuan akuntansi untuk penerimaan cicilan pokok dana bergulir dan
 25 penerimaan pendapatan dari dana bergulir berbeda, oleh sebab itu jika satker
 26 pengelola dana bergulir menerima pengembalian dana bergulir dari masyarakat,
 27 maka satker tersebut harus dapat memisahkan cicilan pokok pinjaman dan
 28 pendapatan yang diterima berupa bunga atau bagi hasil.

29 Penerimaan cicilan pokok dana bergulir tidak dicatat dan dilaporkan dalam laporan
 30 keuangan untuk tujuan konsolidasi dengan kementerian negara/lembaga/pemerintah
 31 daerah, karena dana bergulir yang dikelola satker pengelola dana bergulir, ketika
 ditransfer ke rekening satker pengelola dana bergulir, telah dilaporkan dalam laporan
 keuangan Pengguna Anggaran. Transaksi tersebut cukup diungkapkan dalam
 Catatan atas Laporan Keuangan. Penerimaan cicilan pokok dana bergulir tersebut

1 dilaporkan dalam laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

2 Bendahara Umum Negara/Daerah (BUN/BUD) dapat menarik pokok dana bergulir yang terdapat pada satker pengelola dana bergulir. Jika terjadi penarikan atau
 3 penyetoran pokok dana bergulir ke Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah, satker pengelola dana bergulir harus mencatat dan melaporkan transaksi tersebut dalam
 4 laporan keuangan untuk tujuan konsolidasi sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Penarikan/penyetoran pokok dana bergulir tersebut akan dicatat sebagai Penerimaan Pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran, dan pengurangan Dana Bergulir dalam Neraca. Adapun akuntansi untuk mencatat penarikan/penyetoran dana bergulir ke Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah sebagai berikut:

5 Sistem akuntansi instansi/SKPD :

Hutang kepada BUN/BUD	Rp. xxx	
Penerimaan Pembiayaan-Dana Bergulir		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat penyetoran pokok dana bergulir)</i>		

6 dan

Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	Rp. 1 juta	
Dana Bergulir		Rp. 1 juta
<i>(untuk mencatat penurunan dana bergulir karena penyetoran pokok dana bergulir)</i>		

7 Sistem akuntansi kas umum negara/BUD :

Kas di BLU/BLUD	Rp. xxx	
Penerimaan Pembiayaan-Dana Bergulir		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat penerimaan tagihan pokok Dana Bergulir)</i>		

8 Pendapatan yang diterima satker pengelola dana bergulir berupa bunga dan bagi
 9 hasil dicatat dan dilaporkan dalam laporan keuangan untuk tujuan konsolidasi dengan
 10 kementerian negara/lembaga/pemda sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yaitu dalam Laporan Realisasi Anggaran. Adapun akuntansi untuk
 11 mencatat pendapatan dari dana bergulir adalah sebagai berikut:

12 Sistem akuntansi instansi/SKPD :

13 Akuntansi untuk penerimaan pendapatan dari dana bergulir

Hutang kepada KUN/BUD	Rp. xxx	
Pendapatan		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat penerimaan pendapatan dari dana bergulir)</i>		

14 dan

1	Kas di BLU	Rp. xxx	
2	Ekuitas Dana Lancar		Rp. xxx
3	<i>(untuk mencatat penerimaan kas dari pendapatan)</i>		

5 Sistem akuntansi kas umum negara/BUD :

6 Akuntansi untuk penerimaan pendapatan dari dana bergulir

8	Kas di BLU/BLUD	Rp. xxx	
9	Pendapatan		Rp. xxx
10	<i>(untuk mencatat penerimaan pendapatan dari Dana Bergulir)</i>		

12 Sesuai dengan ketentuan yang mengatur tentang pengelolaan keuangan
 13 BLU/BLUD, kas yang diterima baik yang berasal dari penagihan dana bergulir dan
 14 penadapatan dari dana bergulir dapat dikelola langsung oleh BLU/BLUD tanpa perlu
 15 disetor ke Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah. Dalam rangka pengesahan
 16 penerimaan cicilan pokok dan pendapatan dari dana bergulir oleh BUN/BUD,
 17 BLU/BLUD secara periodik perlu menyampaikan Surat Perintah Membayar
 18 Pengesahan (SPM Pengesahan) kepada BUN/BUD, selanjutnya diterbitkan Surat
 19 Perintah Pencairan Dana Pengesahan (SP2D Pengesahan).

20 **D. Akuntansi Pengguliran Kembali Dana Bergulir**

21 Jika satker yang menerapkan pengelolaan keuangan BLU/BLUD menagih dana
 22 bergulir yang disalurkan kepada masyarakat, maka dana bergulir yang ditagih dari
 23 masyarakat baik yang berupa pokok dana bergulir maupun pendapatan (bunga, bagi
 24 hasil dan lain-lain) tidak akan disetor ke Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah
 25 melainkan langsung dikelola oleh BLU/BLUD. Cicilan pokok dana bergulir dapat
 26 digulirkan kepada masyarakat sedangkan pendapatan (bunga, bagi hasil dan lain-
 27 lain) dapat digunakan untuk pengeluaran operasional dan/atau digulirkan kembali.
 28 Jika pendapatan dari dana bergulir digulirkan kembali kepada masyarakat tentu akan
 29 menambah jumlah pokok dana bergulir.

30 Ada tiga sumber dana untuk pengguliran kembali dana bergulir yang dapat
 31 dilakukan oleh satker BLU/BLUD yaitu berasal dari DIPA yang bukan Bagian Anggaran
 32 BLU/BLUD, penarikan pokok dana bergulir dan pendapatan dana bergulir (bunga,
 33 bagi hasil dan lain-lain).

34 a. Dana bergulir yang bersumber dari DIPA Bagian Anggaran Lain

35 Terdapat kemungkinan alokasi anggaran untuk dana bergulir pada Bagian
 36 Anggaran lain yang berbeda dengan Bagian Anggaran BLU/BLUD (tidak satu Bagian
 37 Anggaran dengan BLU/BLUD sebagai pengelola dana bergulir). Jika terdapat kondisi
 38 seperti itu, pengeluaran anggaran dan aset dana bergulir akan dicatat oleh Bagian
 39 Anggaran yang menguasai anggaran tersebut. Untuk tujuan konsolidasi laporan
 40 keuangan dengan laporan keuangan kementerian negara/lembaga/ pemerintah
 41 daerah sesuai dengan SAP, BLU/ BLUD tidak mencatat dan melaporkan pengeluaran
 42 anggaran dan aset dana bergulir yang diperoleh. BLU/BLUD akan mencatat transaksi

1 tersebut ke dalam sistem akuntansi yang berpedoman pada Standar Akuntansi
2 Keuangan.

3 Contoh: Pada tahun 2008, BLU di lingkungan Departemen PU mendapatkan
4 alokasi anggaran sebesar Rp 20 miliar yang dianggarkan dalam DIPA Bagian
5 Anggaran Penyertaan Modal Negara (BA 99). BLU menggunakan dana tersebut untuk
6 dana bergulir dalam rangka pembebasan lahan untuk infrastruktur. Adapun jurnal
7 untuk mencatat transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

8 Akuntansi di Bagian Anggaran Penyertaan Modal Negara (BA 99)

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp. 20 miliar
Piutang dari KUN	Rp. 20 miliar
<i>(untuk mencatat pengeluaran pembiayaan untuk dana bergulir)</i>	

13 Jurnal untuk mencatat perolehan investasi jangka panjang berupa dana bergulir
14 adalah sebagai berikut:

Dana Bergulir	Rp. 20 miliar
Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	Rp. 20 miliar
<i>(untuk mencatat perolehan dana bergulir)</i>	

19 Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah:

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp. 20 miliar
Kas di Kas Negara	Rp. 20 miliar
<i>(untuk mencatat pengeluaran kas untuk dana bergulir)</i>	

25 Sistem Akuntansi Kas Umum Negara tidak mencatat perolehan Dana Bergulir karena
26 hanya mencatat penerimaan dan pengeluaran kas ke/dari Rekening Kas Umum
27 Negara.

28 Akuntansi instansi di BLU

29 *Tidak ada jurnal untuk mencatat pengeluaran anggaran untuk dana bergulir*
30 *dan aset berupa Dana Bergulir, karena pengeluaran untuk dana Bergulir telah*
31 *dicatat di BA 99.*

33 Dana bergulir yang diterima oleh satker BLU/BLUD dari APBN/APBD tidak dicatat
34 dan dilaporkan dalam sistem akuntansi dan pelaporan untuk tujuan konsolidasi
35 dengan kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah, tetapi dicatat oleh
36 BLU/BLUD dalam sistem akuntansi yang berpedoman pada Standar Akuntansi
37 Keuangan.

38 BLU/BLUD dapat menyalurkan dana bergulir yang diterima dari APBN/APBD
39 kepada masyarakat oleh BLU/BLUD pada tahun anggaran yang sama maupun
40 berbeda dengan tahun anggaran APBN/APBD. Dana yang disalurkan oleh BLU/BLUD
41 tersebut tidak akan dilaporkan baik pada Bagian Anggaran yang menguasai anggaran
42 dana bergulir maupun BLU/BLUD dalam laporan keuangan sesuai SAP. Satker

1 BLU/BLUD akan mencatat dan melaporkan transaksi tersebut dalam laporan
2 keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan.

3 Contoh: Dari Rp 20 miliar yang diterima satker BLU dari BA 99 pada tahun 2008 di
4 atas, pada tahun yang sama satker menggulirkan dana tersebut kepada masyarakat
5 sebesar Rp 15 miliar. Bagaimana akuntansi dan pelaporan pengguliran dana sebesar
6 Rp 15 miliar?

7 Jawaban: pengeluaran dana bergulir yang dilakukan oleh satker BLU maupun aset
8 berupa dana bergulir tidak dicatat dan dilaporkan baik oleh BA 99 maupun oleh satker
9 BLU, karena pengeluaran untuk dana bergulir dan aset dana bergulir tersebut telah
10 dicatat dan dilaporkan oleh BA 99 ketika dana tersebut dikeluarkan dari APBN. Satker
11 BLU melakukan pencatatan dan pelaporan dalam sistem akuntansi yang berpedoman
12 pada SAK. Demikian juga Sistem Akuntansi Kas Umum Negara tidak akan mencatat
13 dan melaporkan transaksi tersebut.

14 b. Dana bergulir yang bersumber dari tagihan pokok dana bergulir

15 Satker BLU/BLUD dapat menagih dana bergulir yang disalurkan kepada
16 masyarakat jika telah jatuh tempo. Penerimaan yang berasal dari pokok dana
17 bergulir tersebut dikelola langsung oleh BLU/BLUD tanpa perlu disetor ke
18 Rekening Kas Umum Negara/ Kas Daerah dan dapat digulirkan kembali
19 kepada masyarakat.

20 Pengguliran kembali dana bergulir yang berasal dari penerimaan pokok dana
21 bergulir dan aset berupa Dana Bergulir tidak akan dicatat dan dilaporkan oleh
22 satker yang menguasai anggaran dana bergulir maupun BLU/BLUD karena
23 pengeluaran untuk dana bergulir dan aset dana bergulir tersebut telah dicatat
24 dan dilaporkan oleh kementerian negara/lembaga satker yang menguasai
25 anggaran dana bergulir ketika dana tersebut dikeluarkan dari APBN/APBD.
26 Satker BLU melakukan pencatatan dan pelaporan dalam sistem akuntansi
27 yang berpedoman pada SAK.

28 Contoh: Unit Pelaksana Teknis Daerah (UPTD) A yang berstatus BLUD
29 dibawah BUD yaitu Badan Pengelola Keuangan Daerah (BPKD), Provinsi
30 Sumut yang mempunyai tugas, pokok dan fungsi menyalurkan dana kepada
31 KUKM dengan skim dana bergulir. BLUD tersebut menagih dana bergulir dari
32 masyarakat sebesar Rp 1 miliar pada tahun 2008. Pada tahun yang sama,
33 UPTD tersebut menyalurkan kembali dana tersebut kepada KUKM lainnya.
34 Bagaimana akuntansi dan pelaporan pengguliran kembali dana sebesar Rp 1
35 miliar?

36 Jawaban: pengguliran kembali dana bergulir, yang berasal dari penerimaan
37 pokok dana bergulir, yang dilakukan oleh UPTD A tidak akan dicatat dan
38 dilaporkan BPKD (yang menguasai anggaran dana bergulir) maupun UPTD A
39 karena pengeluaran untuk dana bergulir dan aset dana bergulir tersebut telah
40 dicatat dan dilaporkan BPKD yang menguasai anggaran dana bergulir ketika
41 dana tersebut dikeluarkan APBD. Sistem akuntansi kas daerah juga tidak akan
42 mencatat transaksi tersebut karena tidak berpengaruh terhadap kas daerah.

UPTD melakukan pencatatan dan pelaporan dalam sistem akuntansi yang berpedoman pada SAK.

c. Dana bergulir yang bersumber dari Pendapatan

Dana yang digulirkan oleh satker dapat dikenakan bunga atau hasil lainnya kepada penerima dana bergulir sesuai dengan perjanjian/kesepakatan/aturan yang berlaku antara kedua belah pihak. Pendapatan dari dana bergulir tersebut dapat dikelola langsung oleh satker berstatus BLU/BLUD dan dapat digunakan untuk membiayai operasional BLU/BLUD maupun untuk digulirkan kembali. Jika pendapatan tersebut digulirkan kembali maka aset dana bergulir yang dikelola oleh satker akan bertambah.

BLU/BLUD mencatat pendapatan ketika menerima pendapatan dari dana bergulir, dan akan digabungkan ke dalam laporan keuangan kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah. Pendapatan yang digulirkan kembali akan dicatat dan dilaporkan dalam laporan keuangan BLU/BLUD untuk konsolidasi dengan laporan keuangan kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah. Oleh sebab itu alokasi anggaran untuk pengguliran kembali dana yang berasal dari pendapatan harus dimasukkan dalam DIPA/DPA sebagai anggaran Pengeluaran Pembiayaan. Selanjutnya realisasi pengeluaran untuk dana bergulir tersebut, dicatat oleh satker BLU/BLUD sebagai Pengeluaran Pembiayaan dan akan dicatat adanya perolehan Dana Bergulir sebesar Pengeluaran Pembiayaan, dengan jurnal sebagai berikut:

Sistem Akuntansi instansi/SKPD (di BLU/BLUD) :

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp xxx	
Piutang dari KUN		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat pengeluaran dana bergulir)</i>		

dan

Ekuitas Dana Lancar	Rp xxx	
Kas di BLU		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat pengeluaran pembiayaan yang berasal dari kas BLU)</i>		

dan

Dana Bergulir	Rp xxx	
Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang		Rp. xxx
<i>(untuk mencatat pengeluaran dana bergulir)</i>		

1 Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah:

2	Pengeluaran Pembiayaan - Dana Bergulir	Rp. xxx
3	Kas di BLU/BLUD	Rp. xxx
4	<i>(untuk mencatat pengeluaran dana bergulir di Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/</i>	
5	<i>Kas Daerah)</i>	

7 Walaupun tidak terjadi pengeluaran kas dari Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah untuk perolehan Dana bergulir, tetapi Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah harus mencatat transaksi tersebut sehingga transaksi dimaksud tercantum dalam Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah.

12 Contoh: Pada Tahun 2007, UPTD A, yang berstatus BLUD dibawah BUD (BKPD) Provinsi Sumut, mempunyai tugas pokok dan fungsi menyalurkan dana bergulir untuk sektor KUKM, memperoleh pendapatan berupa bunga dari dana bergulir sebesar Rp 1 miliar. Pada tahun anggaran 2008, UPTD A menggunakan pendapatan tersebut untuk keperluan operasionalnya sebesar Rp 400 juta dan digulirkan kembali sebesar Rp 600 juta dengan mencantulkannya dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) UPTD A. Pengeluaran untuk operasional diperuntukkan untuk perjalanan dinas dan pembelian alat tulis kantor (ATK). Pengeluaran untuk operasional dan pengguliran kembali dana bergulir dilakukan pada bulan Maret 2008. Bagaimana akuntansi dan pelaporan pendapatan sebesar Rp 1 miliar, pengeluaran belanja sebesar Rp 400 juta dan pengguliran kembali dana sebesar Rp 600 juta yang berasal dari pendapatan UPTD A?

24 Jawaban: Penerimaan pendapatan sebesar Rp 1 miliar yang berasal dari bunga dana bergulir akan dicatat sebagai pendapatan dengan jurnal sebagai berikut:

28 Sistem akuntansi instansi/SKPD (BLUD):

29	Hutang Kepada BUD	Rp 1 miliar
30	Lain-lain Pendapatan Daerah Yang Sah	Rp 1 miliar
31	<i>(mencatat penerimaan pendapatan dari dana bergulir dengan asumsi pendapatan dari dana bergulir dimasukkan ke dalam Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah)</i>	

34 dan

35	Kas di BLU	Rp 1 miliar
36	Ekuitas Dana Lancar	Rp 1 miliar
37	<i>(untuk mencatat penerimaan kas yang berasal dari pendapatan BLU)</i>	

1 Sistem Akuntansi Kas Umum Daerah :

2	Kas di BLUD	Rp 1 miliar
3		
4	Lain-lain Pendapatan Daerah Yang Sah	Rp 1 miliar
5	<i>(mencatat penerimaan pendapatan dari dana bergulir dengan asumsi pendapatan dari dana bergulir dimasukkan ke dalam Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah)</i>	

7
8 Walaupun tidak terjadi penerimaan kas ke Rekening Kas Daerah dari
9 pendapatan dana bergulir, tetapi Sistem Akuntansi Kas Umum Daerah harus
10 mencatat transaksi tersebut sehingga penerimaan pendapatan tercantum
11 dalam Laporan Arus Kas Pemerintah Daerah.

12 Pengeluaran operasional yang didanai dari pendapatan BLUD untuk
13 perjalanan dinas maupun untuk pembelian ATK dicatat dan dilaporkan
14 sebagai belanja barang dan jasa dalam laporan keuangan BLUD untuk tujuan
15 konsolidasi dengan laporan keuangan BPKD. Adapun jurnal untuk mencatat
16 pengeluaran untuk belanja operasional yang berasal dari pendapatan BLUD
17 adalah sebagai berikut:

18 Sistem Akuntansi Instansi/SKPD (satker BLUD) :

19	Belanja Barang dan Jasa	Rp. 400 juta
20		
21	Piutang kepada KUN	Rp. 400 juta
22	<i>(mencatat pengeluaran untuk operasional UPTD yang didanai dari pendapatan)</i>	

23 dan

24	Ekuitas Dana Lancar	Rp. 400 juta
25		
26	Kas di BLU	Rp. 400 juta
27	<i>(untuk mencatat pengeluaran belanja yang didanai dari pendapatan BLUD)</i>	

28 Sistem Akuntansi Kas Umum Daerah

29	Belanja Barang dan Jasa	Rp. 400 juta
30		
31	Kas di BLUD	Rp. 400 juta
32	<i>(mencatat pengeluaran untuk operasional UPTD yang didanai dari pendapatan BLUD)</i>	

33
34
35 Walaupun tidak terjadi pengeluaran kas dari Rekening Kas Daerah untuk pengeluaran
36 operasional, tetapi Sistem Akuntansi Kas Umum Daerah harus mencatat transaksi
37 tersebut sehingga transaksi dimaksud tercantum dalam Laporan Arus Kas Pemerintah
38 Daerah.

39 Pengeluaran untuk pengkuliran kembali dana bergulir yang berasal dari pendapatan,
40 akan dicatat dan dilaporkan sebagai Pengeluaran Pembiayaan dalam laporan
41 keuangan BLUD untuk tujuan konsolidasi dengan laporan keuangan BPKD.
42 Pengeluaran tersebut juga mengakibatkan aset berupa dana bergulir bertambah.

1 BPKD tidak mencatat pengeluaran pembiayaan dan penambahan aset dana bergulir,
 2 tetapi informasi tersebut akan tercantum dalam laporan keuangan BPKD ketika
 3 laporan keuangan BLUD dikonsolidasikan ke dalam laporan keuangan BPKD. Adapun
 4 jurnal untuk mencatat pengeluaran untuk pengguliran kembali dana bergulir dan
 5 perolehan aset dana bergulir adalah sebagai berikut:

6 Sistem akuntansi instansi (BLUD):

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp 600 juta
Piutang Kepada KUN	Rp 600 juta
<i>(mencatat pengeluaran pembiayaan untuk pengguliran dana bergulir yang didanai dari pendapatan BLUD)</i>	

13 dan

Ekuitas Dana Lancar	Rp 600 juta
Kas di BLU	Rp 600 juta
<i>(untuk mencatat pengeluaran perguliran dana dari pendapatan BLUD)</i>	

19 Jurnal untuk mencatat Dana Bergulir sebagai berikut:

Dana Bergulir	Rp 600 juta
Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	Rp 600 juta
<i>(mencatat penambahan dana bergulir dari pendapatan BLUD)</i>	

25 Sistem Akuntansi Kas Umum Daerah :

Pengeluaran Pembiayaan-Dana Bergulir	Rp 600 juta
Kas di BLUD	Rp 600 juta
<i>(mencatat pengeluaran pembiayaan untuk pengguliran dana bergulir yang didanai dari pendapatan BLUD)</i>	

32 Walaupun tidak terjadi pengeluaran kas dari Rekening Kas Daerah untuk perolehan
 33 Dana bergulir, tetapi Sistem Akuntansi Kas Umum Daerah harus mencatat transaksi
 34 tersebut sehingga Pengeluaran Pembiayaan tersebut tercantum dalam Laporan Arus
 35 Kas Pemerintah Daerah.

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19

BAB IV Akuntansi Piutang yang dipersepsikan Sebagai Dana Bergulir

20 Saat ini terdapat persepsi yang beragam tentang dana bergulir di kementerian
21 negara/lembaga/pemerintah daerah sebagaimana diuraikan dalam Bab I. Akibatnya
22 adalah terdapat kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah yang salah dalam
23 mendefinisikan dana bergulir sehingga banyak dana yang disalurkan kepada
24 masyarakat menggunakan nomenklatur "dana bergulir". Secara substansi dana
25 tersebut tidak memenuhi karakteristik dana bergulir sebagaimana diuraikan dalam
26 Bab II, tetapi lebih tepat dikategorikan sebagai Piutang Jangka Pendek atau Piutang
27 Jangka Panjang, sesuai dengan jangka waktu jatuh tempo piutang yang
28 bersangkutan. Alasannya adalah dana yang disalurkan kepada masyarakat harus
29 ditagih dari masyarakat dan secepatnya disetor ke Rekening Kas Umum Negara/Kas
30 Daerah. Jika dana tersebut hendak disalurkan kembali kepada masyarakat, satker
31 harus mengalokasikan pengeluaran dana dalam dokumen penganggaran dan
32 dokumen pelaksanaan anggarannya sehingga dana tersebut tidak memenuhi
33 karakteristik dana bergulir dimana dana bergulir dapat ditagih dan langsung
34 digulirkan kembali kepada masyarakat tanpa perlu menyeter ke Rekening Umum Kas
35 Negara/Kas Daerah (*revolving fund*).

36 Jika dana bergulir harus disalurkan oleh BLU/BLUD, Piutang sebagaimana
37 diuraikan diatas, dapat disalurkan oleh satker biasa. Satker tersebut harus merupakan
38 satker di bawah BUN/BUD karena pengeluaran untuk piutang tersebut merupakan
39 transaksi pembiayaan sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan
40 Negara, yang menyatakan bahwa transaksi yang hanya berada di BUN/BUD.

41 Dalam rangka operasional dan pengawasan, BUN/BUD dapat membentuk Kuasa
42 Pengguna Anggaran (KPA) BUN/BUD di kementerian negara /lembaga/SKPD. KPA
43 tersebut berfungsi sebagai entitas akuntansi yang mempunyai kewajiban secara
44 periodik untuk menyampaikan Laporan Keuangan yang berisikan transaksi dana
45 kepada BUN/BUD yang berfungsi sebagai entitas pelaporan untuk dikonsolidasikan.
46 KPA ini juga akan membantu melakukan sinkronisasi antara program
47 kementerian/lembaga/SKPD dengan dana yang disediakan oleh pemerintah.

48 Jika BUN/BUD membentuk KPA di kementerian negara/lembaga/SKPD,
49 akuntansi untuk mencatat transaksi dana dilakukan oleh KPA, sedangkan BUN/BUD
50 sebagai Pengguna Anggaran (PA) melakukan konsolidasi laporan keuangan yang
51 diterima dari KPA. Adapun akuntansi untuk dana yang disalurkan oleh KPA sebagai
52 berikut :

A. Akuntansi Anggaran

53 Pasal 1 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyatakan bahwa
54 pembiayaan merupakan setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau
55 pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang
56 bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya. Pernyataan Standar
57 Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 02 Laporan Realisasi Anggaran menyatakan

Pembiayaan merupakan setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran. Selanjutnya PSAP Nomor 06 Akuntansi Investasi menyatakan bahwa investasi merupakan aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomik seperti bunga, dividen dan royalti, atau manfaat sosial sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.

Dana yang disalurkan oleh pemerintah ke masyarakat dalam rangka perkuatan modal atau meningkatkan kemampuan ekonomi dapat dikelompokkan sebagai Piutang. Piutang tersebut dapat dikelompokkan sebagai aset lancar atau investasi jangka panjang tergantung dari jatuh temponya. Jika piutang tersebut mempunyai jatuh tempo paling lama 12 bulan maka piutang tersebut dikelompokkan sebagai aset lancar, jika jatuh tempo piutang lebih dari 12 bulan maka piutang tersebut dikelompokkan sebagai investasi jangka panjang.

Adapun akuntansi anggaran untuk mencatat alokasi anggaran untuk pengeluaran dana adalah sebagai berikut:

Sistem akuntansi KPA dibawah BUN/BUD:

Piutang Kepada KUN/BUD	Rp xxx	
Allotment Pengeluaran Pembiayaan-Piutang		Rp xxx
<i>(Untuk mencatat alokasi anggaran pengeluaran Piutang)</i>		

Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah:

Tidak ada jurnal, karena anggaran tidak mempengaruhi kas di BUN/BUD.

B. Akuntansi Realisasi Anggaran

Realisasi pengeluaran untuk dana yang dikategorikan sebagai piutang dilaksanakan dengan menerbitkan Surat Perintah Membayar dan Surat Perintah Pencairan Dana (SPM/SP2D). Adapun jurnal untuk mencatat realisasi pengeluaran anggaran adalah sebagai berikut:

Sistem Akuntansi instansi :

Pengeluaran Pembiayaan-Piutang	Rp xxx	
Piutang Kepada KUN/BUD		Rp xxx
<i>(Untuk mencatat realisasi pengeluaran anggaran)</i>		

dan

Piutang Dana	Rp xxx	
Diinvestasikan dlm Investasikan Jk Panjang		Rp xxx
<i>(Untuk mencatat perolehan piutang jangka panjang)</i>		

Jurnal di atas merupakan jurnal untuk mencatat perolehan Piutang yang mempunyai jatuh tempo lebih 12 bulan. Jika piutang tersebut dikategorikan sebagai

1 piutang jangka pendek yang jatuh tempo kurang dari 12 bulan, jurnalnya adalah
 2 sebagai berikut:

3 Sistem Akuntansi instansi :

5	Piutang Dana	Rp xxx	
6	Cadangan Piutang		Rp xxx
7	<i>(Untuk mencatat perolehan piutang jangka pendek)</i>		

8 Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah :

10	Pengeluaran Pembiayaan	Rp xxx	
11	Kas di Kas Negara/Kas di Kas Daerah		Rp xxx
12	<i>(Untuk mencatat perolehan piutang)</i>		

13
 14 Akuntansi kas umum negara/BUD tidak mencatat perolehan aset berupa Piutang
 15 Dana karena akuntansi kas umum negara/BUD hanya mencatat uang masuk atau
 16 uang keluar dari Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah.

17 **C. Akuntansi Penarikan Kembali Dana.**

18 Penyaluran dana melalui satker biasa tidak memenuhi karakteristik dana bergulir,
 19 karena dana tersebut tidak dapat digulirkan kembali secara langsung kepada
 20 masyarakat. Jika dana tersebut hendak digulirkan kembali, dana yang ditagih dari
 21 masyarakat harus disetor terlebih dahulu ke Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah
 22 dan dicantumkan dalam Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) dan dokumen
 23 pelaksanaan anggaran (DIPA/DPA).

24 Dana yang ditagih dari masyarakat harus segera disetor ke Rekening Kas Umum
 25 Negara/Kas Daerah dengan menggunakan dokumen penyetoran. Adapun jurnal
 26 untuk mencatat penerimaan kembali Piutang Dana sebagai berikut:

27 Sistem akuntansi instansi :

29	Hutang Kepada KUN/BUD	Rp xxx	
30	Penerimaan Pembiayaan		Rp xxx
31	<i>(Untuk mencatat penerimaan kembali piutang)</i>		

32 dan

34	Diinvestasikan dlm Investasikan Jk Panjang	Rp xxx	
35	Piutang Dana		Rp xxx
36	<i>(Untuk mencatat pengurangan Piutang Dana Jangka Panjang akibat penagihan)</i>		

37 Sistem Akuntansi Kas Umum Negara/Kas Daerah :

39	Kas di Kas Negara/Kas di Kas Daerah	Rp xxx	
40	Penerimaan Pembiayaan		Rp xxx
41	<i>(Untuk mencatat penerimaan kas atas penagihan piutang)</i>		

42

BAB V

PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN DANA BERGULIR

A. Penyajian Dana Bergulir

Pengeluaran dana Bergulir diakui sebagai Pengeluaran Pembiayaan yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran maupun Laporan Arus Kas. Pengeluaran Pembiayaan tersebut dicatat sebesar jumlah kas yang dikeluarkan dalam rangka perolehan Dana Bergulir.

Dana Bergulir disajikan di Neraca sebagai Investasi Jangka Panjang- Investasi Non Permanen-Dana Bergulir. Pada saat perolehan dana bergulir, dana bergulir dicatat sebesar harga perolehan dana bergulir. Tetapi secara periodik, Kementerian Negara/Lembaga/Pemerintah Daerah harus melakukan penyesuaian terhadap Dana Bergulir sehingga nilai Dana Bergulir yang tercatat di neraca menggambarkan nilai bersih yang dapat direalisasikan (net realizable value). Nilai yang dapat direalisasikan ini dapat diperoleh jika satker pengelola dana bergulir melakukan penatausahaan dana bergulir sesuai dengan jatuh temponya (aging scedule). Berdasarkan penatausahaan tersebut, akan diketahui jumlah dana bergulir yang benar-benar tidak dapat ditagih, dana bergulir yang masuk kategori diragukan dapat ditagih dan dana bergulir yang dapat ditagih.

Penyajian dana bergulir di neraca berdasarkan nilai yang dapat direalisasikan dilaksanakan dengan mengurangi perkiraan Dana Bergulir Diragukan Tertagih dari Dana Bergulir yang dicatat sebesar harga perolehan, ditambah dengan perguliran dana yang berasal dari pendapatan dana bergulir. Dana Bergulir Diragukan Tertagih merupakan jumlah dana bergulir yang tidak dapat tertagih dan dana bergulir yang diragukan tertagih. Dana bergulir dapat dihapuskan jika Dana Bergulir tersebut benar-benar sudah tidak tertagih dan penghapusannya mengikuti ketentuan yang berlaku. Akun lawan (contra account) dari Dana Bergulir Diragukan Tertagih adalah Diinvestasikan Dalam Investasi Jangka Panjang.

B. Pengungkapan Dana Bergulir

Disamping mencantumkan pengeluaran dana bergulir sebagai Pengeluaran Pembiayaan di Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas, dan Dana Bergulir di Neraca, perlu diungkapkan informasi lain dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) antara lain:

- n Dasar Penilaian Dana Bergulir;
- n Jumlah dana bergulir yang tidak tertagih dan penyebabnya;
- n Besarnya suku bunga yang dikenakan;
- n Saldo awal dana bergulir, penambahan/pengurangan dana bergulir dan saldo akhir dana bergulir;
- n Informasi tentang jatuh tempo dana bergulir berdasarkan umur dana bergulir.

Untuk memudahkan pengguna laporan keuangan, pengungkapan pada CaLK dapat disajikan dengan narasi, bagan, grafik, daftar, atau bentuk lain yang lazim.

BAB VI KESIMPULAN

1
2
3
4 Dalam rangka penyediaan dana bagi usaha mikro, kecil, menengah, koperasi, dan
5 sektor lainnya pemerintah sejak tahun 2000 mulai menyalurkan dana bergulir melalui
6 Kementerian Negara Koperasi dan UKM, yang kemudian berkembang dan tersebar di
7 beberapa kementerian negara/lembaga. Selama ini pengelolaan dana bergulir
8 dilakukan dengan pola yang beragam, antara lain:

- 9 a. Terdapat dana bergulir disalurkan oleh kementerian negara/lembaga kepada
10 masyarakat, selanjutnya masyarakat yang menggulirkan dana tersebut. Dana
11 tersebut tidak dikembalikan lagi kepada kementerian negara/lembaga,
12 kementerian negara/lembaga hanya melakukan monitoring terhadap
13 pergulirannya.
- 14 b. Terdapat dana bergulir disalurkan oleh kementerian negara/lembaga kepada
15 masyarakat, selanjutnya masyarakat yang menggulirkan seutuhnya dana
16 tersebut. Dana tersebut tidak dikembalikan lagi kepada kementerian
17 negara/lembaga dan tidak melakukan monitoring.
- 18 c. Terdapat dana bergulir disalurkan oleh kementerian negara/lembaga kepada
19 masyarakat, dikembalikan kepada kementerian negara/lembaga untuk
20 selanjutnya digulirkan kembali kepada masyarakat. Namun tidak dilaporkan
21 dalam laporan keuangan kementerian negara/lembaga.
- 22 d. Terdapat dana bergulir disalurkan oleh kementerian negara/lembaga kepada
23 masyarakat. Kementerian negara/lembaga menagihnya dan menyetor ke
24 Rekening Kas Umum Negara, sehingga pada akhir tahun jumlah dana yang
25 terdapat di masyarakat akan tidak ada.

26 Dari sisi alokasi anggaran, alokasi anggaran untuk pengeluaran dana bergulir masih
27 beragam yaitu dimasukkan ke dalam Belanja Bantuan Sosial, Subsidi, Belanja Hibah,
28 dan Belanja Modal Fisik Lainnya. Alokasi anggaran untuk dana bergulir tidak sesuai
29 ketentuan perundangan antara lain UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara,
30 UU No. 1 Tahun 2004 tentang Keuangan Negara, PP No. 20 Tahun 2004 tentang
31 Rencana Kerja Pemerintah, PP No. 21 Tahun 2004 tentang Rencana Kerja dan
32 Anggaran Kementerian/Lembaga dan PP 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi
33 Pemerintahan. Definisi belanja sesuai dengan PP 24 Tahun 2005 adalah semua
34 pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/aerah yang mengurangi ekuitas dana
35 lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh
36 pembayarannya kembali oleh pemerintah. Sementara itu dana bergulir akan ditagih
37 kembali oleh pemerintah. Jika alokasi anggaran dana bergulir dimasukkan sebagai
38 Belanja Bantuan Sosial, Subsidi, Belanja Hibah maka definisi dari masing-masing
39 belanja tidak akan sesuai dengan karakteristik dana bergulir, selain itu belanja
40 ditujukan bukan untuk memperoleh aset. Oleh sebab itu jika kementerian
41 negara/lembaga mengalokasikan pengeluaran dana bergulir ke belanja-belanja di
42 atas maka kementerian negara/lembaga tidak akan mencatat adanya perolehan aset
berupa dana bergulir. Jika alokasi anggaran dana bergulir dimasukkan sebagai Belanja

1 Modal Fisik Lainnya, maka aset berupa dana bergulir harus masuk sebagai Aset
2 Lainnya bukan sebagai bagian Investasi Jangka Panjang Non Permanen.

3 Kondisi di atas menyebabkan pelaporan dana bergulir menjadi tidak tepat, tidak
4 sesuai dengan prinsip-prinsip pengelolaan keuangan negara dan Standar Akuntansi
5 Pemerintahan.

6 Agar pelaporan pengelolaan dana bergulir sesuai dengan Standar Akuntansi
7 Pemerintahan maka perlu dirumuskan karakteristik dana bergulir yaitu:

- 8 1. Merupakan bagian dari keuangan negara/daerah;
- 9 2. Tercantum dalam APBN/APBD dan/atau laporan keuangan;
- 10 3. dikuasai, dimiliki dan/atau dikendalikan oleh Pengguna Anggaran/Kuasa
11 Pengguna Anggaran (PA/KPA);
- 12 4. Merupakan dana yang disalurkan kepada masyarakat ditagih kembali dari
13 masyarakat dengan atau tanpa nilai tambah, selanjutnya dana disalurkan
14 kembali kepada masyarakat/kelompok masyarakat demikian seterusnya
15 (bergulir); dan
- 16 5. Pemerintah dapat menarik kembali dana bergulir.

17
18 Jika istilah Dana Bergulir digunakan untuk dana yang digulirkan kepada masyarakat,
19 karakteristik di atas harus terpenuhi. Alokasi anggaran untuk dana bergulir, sesuai
20 dengan PP 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dimasukkan
21 sebagai Pengeluaran Pembiayaan dan aset yang diperoleh dari Pengeluaran
22 Pembiayaan tersebut berupa dana bergulir merupakan bagian dari Investasi Jangka
23 Panjang Non Permanen. Penagihan kembali dana bergulir dimasukkan sebagai
24 Penerimaan Pembiayaan.

25 Sesuai dengan UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan, transaksi
26 Pembiayaan dilaksanakan oleh Menteri Keuangan sebagai Bendahara Umum Negara
27 (BUN) atau Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah sebagai Bendahara
28 Umum Daerah (BUD), oleh sebab itu entitas pelaporan adalah BUN/BUD. Untuk
29 melaksanakan dana bergulir BUN/BUD dapat saja menunjuk satker di kementerian
30 negara/lembaga/Satuan Kerja Perangkat Daerah yang mempunyai program dana
31 bergulir sebagai Kuasa Pengguna Anggaran. Satker tersebut harus satker yang
32 menerapkan pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum/Daerah (BLU/BLUD)
33 karena BLU/BLUD dapat mengelola kas, tidak perlu disetor ke Rekening Kas Umum
34 Negara/Daerah.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Komite Konsultatif :

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

Komite Kerja :

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

Sekretariat :

1. Mulat Handayani, SE., Ak, Ketua merangkap Anggota
2. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
4. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
5. Joko Supriyanto, SST., Ak, Anggota
6. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
7. Yusron Kamal, SE., Anggota
8. Andri Fuadhy, SE., Anggota
9. Zulfikar Aragani, Anggota

Kelompok Kerja :

1. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Ketua merangkap Anggota
2. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Margustienny OA, Ak., MBA, Anggota
4. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
5. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
6. Bambang Pamungkas, SE., Ak., MBA, Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM, Anggota
8. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
9. Drs. Syahman Sitompul, SE., Ak., Msi., Anggota
10. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Anggota
11. Edward UP Nainggolan, Ak, Anggota
12. Rahayu Puspasari, SE, MBA, Anggota
13. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
14. Mulat Handayani, SE., Ak, Anggota
15. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota
16. Farida Aryani, Ak, Anggota
17. Eli Tamba, SE., Ak, Anggota
18. Joko Supriyanto, SST., Ak, Anggota
19. Dita Yuvrita, SE., Ak, Anggota
20. Syaiful, SE., Ak, Anggota
21. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
22. M. Rizal Faisol, SST, Ak., Anggota
23. Iwan Kurniawan, SE., Ak., Msi, Anggota
24. Hasanudin, Ak., M. Ak., Anggota
25. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
26. Muliani Sulya F., SE., Anggota
27. Sugiyarto, SE, Ak, MSc., Anggota

The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font. The letters are set against a dark blue background with a subtle grid pattern. To the left of the logo is a vertical red bar, and below the logo is a light blue rectangular area with several horizontal white lines.

Buletin Teknis
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN
Nomor 08

AKUNTANSI UTANG



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS

***STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN***

**BULETIN TEKNIS 08 TENTANG AKUNTANSI
UTANG**

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com**

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

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

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

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 08 tentang Akuntansi Utang.

Jakarta, September 2009

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak Ketua

AB Trihartanto Wakil Ketua

Sonny Loho Sekretaris

Sugijanto Anggota

Hekinus Manao Anggota

Jan Hoesada Anggota

Yuniar Yanuar Anggota

Bambang Pamungkas Anggota

Dwi Martani Anggota

DAFTAR ISI

BAB I	PENDAHULUAN	1
	A. Latar Belakang	1
	B. Klasifikasi Kewajiban	2
BAB II	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	4
	A. Utang kepada Pihak Ketiga	4
	B. Utang Bunga	6
	C. Utang Perhitungan Pihak Ketiga	7
	D. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	10
	E. Uang Muka Dari Kas Umum Negara/Daerah	12
	F. Utang Jangka Pendek Lainnya	14
	a. Pendapatan Diterima Dimuka	14
	b. Utang Biaya	15
BAB III	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	19
	A. Utang Luar Negeri	19
	B. Utang Dalam Negeri-Sektor Perbankan	24
	C. Utang Obligasi	26
	D. Utang Pembelian Cicilan	35
	E. Utang Jangka Panjang Lainnya	40
BAB IV	KEWAJIBAN TRANSFER	43
	A. Pengantar	43
	B. Pengakuan	47
	C. Pengukuran	51
	D. Penyajian dan Pengungkapan	51
BAB V	KEWAJIBAN PENSIUN (<i>PAST SERVICE LIABILITY</i>)	58
BAB VI	KEWAJIBAN KONTINJENSI	60
BAB VII	RESTRUKTURISASI DAN PENGHAPUSAN UTANG	63

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Undang-undang di bidang keuangan negara telah mewajibkan entitas pemerintah untuk menyajikan laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran dan penggunaan sumberdaya dalam periode tertentu. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan. Penyusunan dan penyajian laporan keuangan tersebut dimaksudkan untuk memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Untuk memenuhi tujuan tersebut, laporan keuangan entitas pelaporan menyediakan informasi mengenai antara lain aset, kewajiban, dan ekuitas dana.

Kewajiban merupakan dampak transaksi masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi. Kewajiban pemerintah dapat timbul dari pengadaan barang dan jasa atau gaji yang belum dibayar, yang pelunasannya akan dilakukan dengan pengeluaran belanja pemerintah.

Kewajiban pemerintah dapat juga timbul dari keharusan membayar kembali penerimaan pembiayaan yang berasal dari pinjaman dalam negeri (obligasi), pinjaman lembaga internasional, pemerintah lain, atau lembaga keuangan dalam negeri.

Di samping kewajiban-kewajiban di atas, ada juga kewajiban-kewajiban yang jumlah dan waktu pembayarannya belum pasti yang disebut kewajiban kontinjensi. Kewajiban kontinjensi adalah:

(a) 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; atau

(b) kewajiban kini yang timbul sebagai akibat masa lalu, tetapi tidak diakui karena:

- 1 (1) tidak terdapat kemungkinan besar (*not probable*) suatu entitas mengeluarkan
2 sumber daya yang mengandung manfaat ekonomis untuk menyelesaikan
3 kewajibannya; atau
4 (2) jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.
5

6 Akuntansi kewajiban meliputi pengakuan, pengukuran, serta pelaporan dan
7 pengungkapan seluruh transaksi kewajiban yang menyebabkan timbulnya utang,
8 baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk perlakuan atas
9 restrukturisasi utang, penghapusan utang dan kapitalisasi biaya pinjaman.
10

11 Pada akuntansi berbasis kas murni kewajiban pada umumnya hanya terbatas pada
12 pinjaman jangka pendek yang berupa uang muka dari kas negara dan perhitungan
13 fihak ketiga. Hal ini terjadi karena berlakunya basis kas pada penganggaran, yang
14 praktek pelaksanaan anggaran belanjanya selalu menekankan agar entitas tidak
15 melakukan pengadaan pada menjelang batas akhir tahun anggaran, atau tidak
16 melakukan pengadaan bila tidak tersedia anggaran belanjanya, karena akan
17 berkonsekuensi pelaksanaan pembayaran baru dapat dilakukan pada tahun
18 anggaran berikutnya. Namun demikian, tidak dapat dihindari adanya belanja yang
19 pembayarannya masih terutang, misalnya dalam hal terjadi bencana alam atau
20 keadaan darurat pada akhir tahun anggaran yang memerlukan penanggulangan
21 dan penanganan segera dengan melalui pengadaan barang dan atau jasa,
22 walaupun anggaran untuk itu tidak atau kurang cukup tersedia.
23

24 Pada akuntansi berbasis kas menuju akrual, klasifikasi dan jenis utang yang harus
25 disajikan pada neraca harus sesuai dengan karakteristik masing-masing utang
26 bersangkutan. Dengan mengacu pada PSAP 09 tentang Akuntansi Kewajiban,
27 bulletin teknis ini menjelaskan baik utang dalam negeri maupun luar negeri, jangka
28 pendek maupun jangka panjang, sebagai panduan dalam akuntansi utang pada
29 entitas pemerintah, baik entitas akuntansi maupun entitas pelaporan.
30

31 Buletin teknis ini dinamakan Buletin Teknis Utang karena menjelaskan secara lebih
32 mendalam tentang akun utang daripada pos kewajiban.
33

34 B. Klasifikasi Kewajiban

35

36 Kewajiban pemerintah diklasifikasikan menjadi dua, yaitu kewajiban jangka pendek
37 dan kewajiban jangka panjang.
38
39
40
41
42

1 1. Kewajiban Jangka Pendek
2

3 Menurut paragraf 11 PSAP 09, kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang
4 diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.
5 Kewajiban jangka pendek antara lain terdiri dari:
6

- 7 1) Utang kepada Pihak Ketiga
8 2) Utang Bunga
9 3) Utang Perhitungan Pihak Ketiga
10 4) Bagian Lancar Utang Jangka Panjang
11 5) Utang Transfer
12 6) Utang Surat Perbendaharaan Negara (SPN)
13 7) Utang Jangka Pendek Lainnya, yang meliputi a.l.:
14 • Utang Biaya
15 • Pendapatan Diterima Dimuka.

16
17 2. Kewajiban Jangka Panjang
18

19 Sebagaimana disebut dalam kalimat kedua dari paragraf 11 PSAP 09, kewajiban
20 jangka panjang adalah kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu lebih
21 dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka panjang
22 antara lain terdiri dari:
23

- 24 1) Utang Luar Negeri
25 2) Utang Dalam Negeri-Sektor Perbankan
26 3) Utang Dalam Negeri-Obligasi
27 4) Utang Pembelian Cicilan
28 5) Utang Jangka Panjang Lainnya.
29
30
31

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

BAB II

KEWAJIBAN JANGKA PENDEK

Perlakuan akuntansi kewajiban jangka pendek mencakup 3 (tiga) aspek, yaitu pengakuan, pengukuran, serta penyajian dan pengungkapan. Setiap akun dari pos kewajiban jangka pendek dalam buletin teknis ini akan ditelaah dari tiga aspek perlakuan akuntansi di atas.

A. Utang kepada Pihak Ketiga (*Account Payable*)

Utang kepada Pihak Ketiga berasal dari kontrak atau perolehan barang/jasa yang sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayar.

Pengakuan

Dalam kondisi transaksi pembelian barang dilakukan secara *FOB destination point (C&F)*, utang diakui pada saat barang yang dibeli sudah diterima tetapi belum dibayar. Dalam kondisi transaksi pembelian barang dilakukan secara *FOB shipping point*, utang diakui pada saat barang sudah diserahkan kepada perusahaan jasa pengangkutan (dalam perjalanan) tetapi sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayar.

Dalam transaksi pembelian jasa, utang diakui pada saat jasa/bagian jasa diserahkan sesuai perjanjian tetapi pada tanggal pelaporan belum dibayar.

Dalam hal kontrak pembangunan fasilitas atau peralatan, utang diakui pada saat sebagian/seluruh fasilitas atau peralatan tersebut telah diselesaikan sebagaimana dituangkan dalam berita acara kemajuan pekerjaan/serah terima, tetapi sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayar.

Pengukuran

Utang kepada Pihak Ketiga dinilai sebesar kewajiban entitas pemerintah terhadap barang/jasa yang belum dibayar sesuai kesepakatan atau perjanjian. Dalam hal kesepakatan atau perjanjian menyebutkan syarat pembayaran (*terms of payment*) dengan diskon tertentu untuk pembayaran dalam jangka waktu tertentu (misalkan 2/10, n/30) maka nilai utang kepada pihak ketiga ditentukan sebesar jumlah utang dengan atau tanpa memperhitungkan diskon tergantung pada kebijakan akuntansi pembayaran utang yang ditetapkan.

Dalam hal pihak ketiga/kontraktor membangun fasilitas atau peralatan sesuai dengan spesifikasi yang ada pada kontrak perjanjian dengan pemerintah, dan sebagian/seluruh fasilitas atau peralatan tersebut telah diserahterimakan tetapi

1 belum dibayar sampai dengan tanggal pelaporan, maka transaksi tersebut akan
2 diakui sebagai utang kepada pihak ketiga sebesar jumlah yang belum dibayar.

3 4 **Penyajian dan Pengungkapan**

5 Utang kepada Pihak Ketiga pada umumnya merupakan utang jangka pendek
6 yang harus segera dibayar setelah barang/jasa diterima. Oleh karena itu
7 terhadap utang semacam ini disajikan di neraca dengan klasifikasi/pos
8 Kewajiban Jangka Pendek. Rincian utang kepada pihak ketiga diungkapkan di
9 CaLK.

10
11 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang kepada Pihak Ketiga adalah sebagai
12 berikut:

13

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	xxx	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		xxx

14 *Ket: Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan bagian dari*
15 *Ekuitas Dana Lancar (pengurang ekuitas dana lancar)*

16 17 Contoh:

18 Pada bulan Desember 2007, Pemerintah meminta PT Inti Karya untuk
19 melakukan pemeliharaan gedung Sekretariat Negara dengan Surat Perintah
20 Kerja No. 250/12/SETNEG/2007 tanggal 1 Desember 2007 dengan nilai
21 pekerjaan Rp10.000.000. Pekerjaan tersebut telah diselesaikan oleh PT Inti
22 Karya dalam bulan Desember 2007 dan telah diserahkan ke Sekretariat
23 Negara pada tanggal 28 Desember 2007 dengan Berita Acara Serah Terima
24 Pekerjaan No. 260/12/SETNEG/2007. Terhadap pekerjaan yang telah
25 diselesaikan tersebut sampai dengan 31 Desember 2007 belum dibayar oleh
26 Pemerintah.

27
28 Berhubung pekerjaan pemeliharaan gedung telah selesai dan telah
29 diserahkan ke pemerintah namun sampai dengan 31 Desember 2007
30 belum dibayar, berarti bahwa pemerintah mempunyai utang kepada PT Inti
31 Karya sejumlah Rp10.000.000. Berdasarkan dokumen sumber yang berupa
32 Surat Perintah Kerja, Berita Acara Serah Terima Pekerjaan, dan bukti
33 pendukung lainnya (misalnya dokumen penagihan) dibuat jurnal untuk mengakui
34 utang biaya ini, yaitu:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	10.000.000	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		10.000.000

Ket: Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan bagian dari Ekuitas Dana Lancar (pengurang ekuitas dana lancar)

B. Utang Bunga (*Accrued Interest*)

Utang Bunga timbul karena pemerintah mempunyai utang jangka pendek yang antara lain berupa SPN, utang jangka panjang yang berupa utang luar negeri, utang obligasi negara, utang jangka panjang sektor perbankan, dan utang jangka panjang lainnya. Atas utang-utang tersebut terkandung unsur biaya berupa bunga yang harus dibayarkan kepada pemegang surat-surat utang dimaksud.

Termasuk dalam kelompok utang bunga adalah utang *commitment fee*, yaitu utang yang timbul sehubungan dengan beban atas pokok dana yang telah disepakati dan disediakan oleh kreditor tetapi belum ditarik oleh debitur.

Pengakuan

Utang bunga, sebagai bagian dari kewajiban atas pokok utang berupa kewajiban bunga atau *commitment fee* yang telah terjadi dan belum dibayar, pada dasarnya berakumulasi seiring dengan berjalannya waktu, tetapi demi kepraktisan diakui pada setiap akhir periode pelaporan.

Pengukuran

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kewajiban bunga atau *commitment fee* yang telah terjadi tetapi belum dibayar oleh pemerintah. Besaran kewajiban tersebut pada naskah perjanjian pinjaman biasanya dinyatakan dalam persentase dan periode tertentu yang telah disepakati oleh para pihak.

Penyajian dan Pengungkapan

Utang bunga maupun *commitment fee* merupakan kewajiban jangka pendek atas pembayaran bunga sampai dengan tanggal pelaporan. Rincian utang bunga maupun *commitment fee* untuk masing-masing jenis utang diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Utang bunga maupun utang *commitment fee* diungkapkan dalam CaLK secara terpisah.

1
2 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Bunga adalah sebagai berikut:
3

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Utang Bunga		XXX

4 *Ket: Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan bagian dari*
5 *Ekuitas Dana Lancar (pengurang ekuitas dana lancar)*
6
7

8 Contoh :
9

10 Pada tanggal 1 Oktober 2007 Pemerintah Daerah A menerima pinjaman dari
11 Bank Jateng sebesar Rp1.000.000.000 dengan tingkat bunga 4% per tahun dan
12 dibayar setiap tanggal 1 April dan 1 Oktober. Pinjaman tersebut akan dilunasi
13 dalam jangka waktu 5 tahun sejak perjanjian ditandatangani. Per 31 Desember
14 2007 berarti terdapat bunga terutang untuk periode Oktober s/d Desember 2007
15 atau 3 bulan. Dengan demikian jumlah bunga terutang adalah Rp1.000.000.000
16 $\times 3/12 \times 4\% = \text{Rp}10.000.000$. Jumlah ini akan dibayar pada tanggal 1 April 2008,
17 berarti masuk dalam kelompok kewajiban jangka pendek.
18

19 Jurnal untuk mencatat Utang Bunga pada akhir tahun 2007 adalah sebagai
20 berikut:
21

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	10.000.000	
XXXX	Utang Bunga		10.000.000

22
23
24 C. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
25

26 Utang PFK menurut PSAP 09 paragraf 5 adalah utang pemerintah kepada pihak
27 lain yang disebabkan kedudukan pemerintah sebagai pemotong pajak atau
28 pungutan lainnya seperti Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai
29 (PPN), iuran Askes, Taspen dan Taperum.
30

31 Bagi pemerintah pusat PFK antara lain terdiri dari potongan iuran Taspen,
32 Bapertarum, dan Askes, sedangkan pajak pusat tidak termasuk karena langsung
33 diakui sebagai pendapatan.

1
2 Bagi pemerintah daerah PFK antara lain terdiri dari potongan pajak-pajak
3 pemerintah pusat, iuran Taspen, Bapertarum, dan Askes.

4 Potongan PFK tersebut seharusnya diserahkan kepada pihak lain (Kas Negara
5 cq. pendapatan pajak, PT Taspen, PT Asabri, Bapertarum, dan PT Askes)
6 sejumlah yang sama dengan jumlah yang dipungut/dipotong.

7 8 **Pengakuan**

9 Utang PFK diakui pada saat dilakukan pemotongan oleh BUN/BUD atas
10 pengeluaran dari kas negara untuk pembayaran tertentu, tetapi demi kepraktisan
11 diakui pada setiap akhir periode pelaporan.

12 13 **Pengukuran**

14 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kewajiban
15 PFK yang sudah dipotong tetapi oleh BUN/BUD belum disetorkan kepada yang
16 berkepentingan.

17 18 **Penyajian dan Pengungkapan**

19 Utang PFK merupakan utang jangka pendek yang harus segera dibayar. Oleh
20 karena itu terhadap utang semacam ini disajikan di neraca dengan
21 klasifikasi/pos Kewajiban Jangka Pendek.

22
23 Didalam praktek akuntansi kas menuju akrual (CTA) yang berlaku sekarang,
24 penyajian PFK dilaksanakan oleh BUN/BUD sebagaimana ilustrasi berikut:

25
26 1. Pada waktu Pembayaran gaji yang disertai dengan Pemotongan PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja pegawai	XXX	
XXXX	Penerimaan PFK		XXX
XXXX	Kas		XXX

27
28 2. Pada saat pembayaran PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pengeluaran PFK	XXX	
XXXX	Kas		XXX

29
30 Contoh:

31
32 I. Pada tanggal 29 Desember 2007 BUN/BUD membayarkan gaji pegawai
33 sebesar Rp125.000, dengan perincian Rp100.000 untuk pegawai yang
34 bersangkutan, Rp15.000 untuk potongan pajak penghasilan (PPH), Rp7.000
35 merupakan potongan iuran pegawai untuk dana pensiun, Rp3.000 untuk iuran

1 asuransi kesehatan. Pada tanggal 31 Desember dana pensiun telah
 2 disetorkan, sedangkan asuransi kesehatan baru akan disetorkan kepada
 3 pihak yang berhak menerima tanggal 10 Januari tahun berikutnya. Pada
 4 pemerintah daerah PPh pasal 21 terutang disetorkan tanggal 10 Januari
 5 tahun berikutnya.

6
 7 1. Transaksi di atas oleh Pemerintah Pusat di jurnal sebagai berikut:

8
 9 a. Pada waktu Pembayaran gaji yang disertai dengan Pemotongan PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja pegawai	125.000	
XXXX	Kas		100.000
XXXX	Penerimaan PFK		10.000
XXXX	Pendapatan PPh		15.000

10
 11 b. Pada saat pembayaran PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pengeluaran PFK	7.000	
XXXX	Kas		7.000

12
 13 c. Pada saat pengakuan utang di neraca pada akhir periode

14 Jumlah PFK yang belum disetor pada akhir periode sebesar Rp3.000
 15 merupakan utang PFK yang akan tersaji di neraca. Jumlah utang PFK
 16 tersebut merupakan selisih antara Penerimaan PFK dengan Pengeluaran
 17 PFK.

18

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Penerimaan PFK	10.000	
XXXX	Pengeluaran PFK		7.000
XXXX	Utang PFK		3.000

19
 20
 21 2. Transaksi di atas oleh Pemerintah Daerah di jurnal sebagai berikut:

22
 23 a. Pada waktu Pembayaran gaji yang disertai dengan Pemotongan PFK

24

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja pegawai	125.000	
XXXX	Kas		100.000
XXXX	Utang PFK – Taspen		7.000
XXXX	Utang PFK – Askes		3.000
XXXX	Utang PFK – PPh		15.000

1 b. Pada saat pembayaran PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang PFK – Taspen	7.000	
XXXX	Kas		7.000

2

3 Pada akhir periode pelaporan pada neraca pemda bersangkutan terdapat saldo
4 utang PFK-Askes Rp3.000 dan utang PFK-PPh Rp15.000.

5

6 II. Pada tanggal 23 Desember 2007 Bendahara Pengeluaran membayar
7 pengadaan ATK sebesar Rp4.460.000 dengan perincian Rp4.000.000 untuk
8 rekanan yang bersangkutan, Rp400.000 untuk potongan PPN dan Rp60.000
9 untuk potongan PPh. Sampai dengan tanggal 31 Desember seluruh potongan
10 pajak belum disetorkan ke Kas Negara.

11 Utang PPh dan PPN pada Pemerintah Pusat di jurnal sebagai berikut:

12

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas lainnya di Bendahara Pengeluaran	460.000	
XXXX	Pendapatan ditangguhkan-PPh		60.000
XXXX	Pendapatan ditangguhkan-PPN		400.000

13

14

15

16 Utang PPh dan PPN pada pemerintah daerah merupakan utang PFK dan
17 di jurnal sebagai berikut:

18

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas lainnya di Bendahara Pengeluaran	460.000	
XXXX	Utang Pemotongan Pajak Pusat PPh		60.000
XXXX	Utang Pemotongan Pajak Pusat PPN		400.000

19

20 D. Bagian Lancar Utang jangka Panjang

21

22 Bagian Lancar Utang Jangka Panjang merupakan bagian utang jangka panjang
23 baik pinjaman dari dalam negeri maupun luar negeri yang akan jatuh tempo dan
24 diharapkan akan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal
25 neraca.

26

27 Pengakuan

28 Akun ini diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang yang
29 akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca

pada setiap akhir periode akuntansi, kecuali bagian lancar utang jangka panjang yang akan didanai kembali sebagaimana dimaksud dalam PSAP 09 paragraf 14. Termasuk dalam Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah utang jangka panjang menurut PSAP 09 paragraf 17 yang persyaratannya telah dilanggar sehingga kewajiban tersebut menjadi kewajiban jangka pendek (*payable on demand*).

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 tanggal neraca. 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.

Penyajian dan Pengungkapan

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang disajikan di neraca sebagai kewajiban jangka pendek.

Rincian Bagian Lancar Utang Jangka Panjang untuk masing-masing jenis utang/pemberi pinjaman diungkapkan di CaLK.

Jurnal untuk mencatat Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah sebagaimana ilustrasi berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		XXX
XXXX	Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang		XXX

Ket:

1. Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan bagian dari Ekuitas Dana Lancar.
2. Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang merupakan bagian dari Ekuitas Dana Investasi.

Contoh :

Pada tahun 2005 Pemerintah menerima pinjaman dari ADB sejumlah Rp1.000.000.000 yang dituangkan dalam Naskah Perjanjian Pinjaman No. 111/DDDD/04/2005. Pinjaman ini akan diangsur 10% per tahun selama 10 tahun

mulai tahun 2007. Dengan demikian pada tanggal 31 Desember 2007 jumlah utang yang jatuh tempo pada tahun 2007 sejumlah Rp100.000.000 disajikan dalam bagian lancar utang jangka panjang dalam klasifikasi/pos kewajiban jangka pendek. Sisanya sejumlah Rp900.000.000 disajikan sebagai utang jangka panjang.

Jurnal untuk mencatat Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	100.000.000	
XXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		100.000.000
XXXX	Utang Jangka Panjang	100.000.000	
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang		100.000.000

E. Uang Muka dari Kas Umum Negara/Daerah

Uang Muka dari Kas Umum Negara/Daerah merupakan utang yang timbul akibat bendahara pengeluaran Kementerian/Lembaga/SKPD belum menyetor sisa Uang Persediaan (UP) sampai dengan tanggal neraca. Akun ini hanya muncul pada Neraca Kementerian/ Lembaga/ SKPD dan akan tereliminasi pada saat konsolidasi Neraca.

Pengakuan

Uang muka dari kas negara/daerah diakui pada saat bendahara pengeluaran menerima UP dari Kas Umum Negara/Daerah.

Pengukuran

Nilai yang dicantumkan di neraca adalah sebesar saldo uang muka yang belum disetorkan/dipertanggungjawabkan ke kas negara sampai dengan tanggal neraca.

Penyajian dan Pengungkapan

Uang Muka dari Kas Umum Negara disajikan di neraca sebagai kewajiban jangka pendek. Rincian uang muka pada masing-masing bendahara pengeluaran diungkapkan di CALK.

1 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Uang Muka dari KUN adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	
XXXX	Uang Muka dari Kas Umum Negara/Daerah		XXX

2

3

Contoh :

4 Pada tanggal 20 Januari 2007 Bendahara Pengeluaran pada Kantor
 5 Departemen Agama Surabaya menerima UP awal sebesar Rp5.000.000.
 6 Sepanjang tahun 2007 telah dilakukan belanja dan telah diberikan penggantian.
 7 Pada tanggal 14 Desember 2007 telah dipertanggungjawabkan pengeluaran
 8 sebesar Rp3.000.000 untuk biaya pembelian supplies kantor dan telah
 9 diterbitkan SP2D GU Nihil. Sampai dengan tanggal 31 Desember masih
 10 terdapat sisa UP sebesar Rp2.000.000 (Rp5.000.000 – Rp3.000.000). Maka
 11 terhadap sisa UP yang belum disetor kembali ke KPPN tersebut akan dicatat
 12 sebagai Uang Muka dari KUN dan disajikan di neraca pada kelompok Utang
 13 Jangka Pendek.

14

15

Jurnal untuk mencatat Uang Muka dari KUN adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	5.000.000	
XXXX	Uang Muka dari KUN		5.000.000

16

17

18

Jurnal untuk mencatat belanja supplies kantor adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Barang-Supplies Kantor	3.000.000	
XXXX	Piutang dari KUN		3.000.000

19

20

Jurnal untuk mencatat SP2D GU Nihil adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Uang Muka dari KUN	3.000.000	
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran		3.000.000

21

22

23

24

25

26

Saldo Uang Muka dari KUN sebesar Rp2.000.000 disajikan pada pos Kewajiban Jangka Pendek

1 F. Utang Jangka Pendek Lainnya

2
3 Utang Jangka Pendek Lainnya adalah utang jangka pendek yang tidak dapat
4 diklasifikasikan sebagai utang jangka pendek sebagaimana disebutkan pada
5 butir A sampai dengan E di atas. Termasuk di dalam Utang Jangka Pendek
6 Lainnya adalah penerimaan pembayaran di muka atas penyerahan barang/jasa
7 oleh pemerintah kepada pihak lain, utang biaya yang timbul terkait penerimaan
8 jasa yang belum dibayar sampai dengan tanggal penyusunan laporan keuangan,
9 dan Dana yang berasal dari SPM LS kepada Bendahara Pengeluaran yang
10 belum seluruhnya diserahkan kepada yang berhak per tanggal neraca.

11 a. Pendapatan Diterima Dimuka

12 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun Pendapatan Diterima Dimuka
13 adalah sebesar kas yang telah diterima tetapi sampai dengan tanggal neraca
14 seluruh atau sebagian barang/jasa belum diserahkan oleh pemerintah.
15

16 **Pengakuan**

17 Pendapatan Diterima Dimuka diakui pada saat terdapat/timbul klaim pihak ketiga
18 kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga
19 tetapi belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah.
20

21 **Pengukuran**

22 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar bagian
23 barang/jasa yang belum diserahkan oleh pemerintah kepada pihak ketiga
24 sampai dengan tanggal neraca.
25

26 **Penyajian dan Pengungkapan**

27 Pendapatan Diterima Dimuka disajikan sebagai kewajiban jangka pendek di
28 neraca. Rincian Pendapatan Diterima Dimuka diungkapkan dalam Catatan atas
29 Laporan Keuangan.
30

31 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Pendapatan Diterima Dimuka adalah sebagai
32 berikut:

33 Pada saat kas diterima:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	XXX	
XXXX	Pendapatan		XXX

Pada saat penyusunan neraca 31 Desember:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana Yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Pendapatan Diterima Dimuka		XXX

Ket: Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan bagian dari Ekuitas Dana Lancar

Contoh :

Pada tanggal 1 Maret 2007 Satker A menerima pendapatan sewa rumah dinas untuk 2 tahun sebesar Rp24.000.000. Dengan demikian, sampai dengan tanggal 31 Desember 2007, riil pendapatan sewa yang diterima Satker A adalah $10/24 \times 24.000.000 = \text{Rp}10.000.000$. Sisanya sebesar Rp14.000.000 harus diakui sebagai Pendapatan Diterima Dimuka dan disajikan sebagai utang jangka pendek. Akun Pendapatan Diterima Dimuka merupakan akun penyesuaian yang dibuat pada tanggal 31 Desember 2007.

Jurnal untuk mencatat penerimaan sewa rumah dinas pada tanggal 1 Maret 2007 di Satker A adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang kepada KUN	24.000.000	
XXXX	Pendapatan Sewa Rumah Dinas		24.000.000

Pencatatan penerimaan kas dilakukan di Bendahara Umum Negara (BUN).

Jurnal penyesuaian untuk mencatat utang tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana Yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	14.000.000	
XXXX	Pendapatan Diterima Dimuka		14.000.000

Pada awal tahun berikutnya, terhadap jurnal penyesuaian di atas perlu dilakukan jurnal balik (*reversing entries*).

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 di kemudian hari. Utang biaya ini pada umumnya terjadi karena pihak ketiga memang melaksanakan praktik menyediakan barang atau jasa di muka dan melakukan penagihan di belakang. Sebagai contoh, penyediaan barang berupa listrik, air PAM, telpon 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 terdapat klaim pihak ketiga, biasanya dinyatakan dalam bentuk surat penagihan atau invoice, kepada pemerintah terkait penerimaan barang/jasa yang belum diselesaikan pembayarannya oleh pemerintah.

Pengukuran

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

Penyajian

Utang biaya disajikan sebagai kewajiban jangka pendek.

Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Biaya adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXXX	Utang Biaya.....		XXX

Ket: Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek merupakan bagian dari Ekuitas Dana Lancar (pengurang ekuitas dana lancar)

Contoh :

Pada tanggal 12 Desember 2007 Satker A memperoleh tagihan dari PLN untuk pembayaran langganan daya dan jasa listrik bulan Oktober dan November yang masih belum diselesaikan, masing-masing sebesar Rp15.000.000 dan Rp17.500.000. Sampai dengan tanggal pelaporan, tagihan tersebut belum diselesaikan. Dengan demikian, pada tanggal 31 Desember 2007 Satker A harus mengakui tagihan yang belum diselesaikan tersebut sebagai utang langganan daya dan jasa sebesar Rp32.500.000. Utang tersebut disajikan sebagai utang jangka pendek.

1 Jurnal untuk mencatat utang tersebut adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	32.500.000	
XXXX	Utang Langganan Daya dan Jasa		32.500.000

2

3

4

c. Kewajiban pada Pihak Lain

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

Pengakuan

18

19

20

21

22

Pengukuran

23

24

25

26

Penyajian dan Pengungkapan

27

28

29

30

31

32

Ilustrasi Jurnal untuk mencatat Kewajiban pada Pihak Lain adalah sbb.:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas lainnya di Bend Pengeluaran	XXX	
XXXX	Kewajiban pd Pihak Lain		XXX

1

2

Contoh :

3

Pada tanggal 15 Desember 2008 Bendahara Pengeluaran pada Kantor Departemen Agama Surabaya menerima dana SPM LS untuk pembayaran honor Rp25.000.000. Sampai dengan tanggal 31 Desember masih terdapat sisa honor yang belum dibayarkan kepada yang berhak sebesar Rp10.000.000. Maka terhadap sisa honor yang belum dibayarkan tersebut diakui sebagai Kewajiban pd Pihak Lain.

9

10

Jurnal pada saat menerima dana SPM/LS (tanggal 15 Desember 2008) adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Barang	25.000.000	
XXXX	Piutang dari Kas Umum Negara		25.000.000

11

12

13

Jurnal untuk mencatat utang pada tanggal 31 Desember 2008 adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas lainnya di Bend Pengeluaran	10.000.000	
XXXX	Kewajiban pada Pihak Lain		10.000.000

14

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

BAB III KEWAJIBAN JANGKA PANJANG

A. Utang Luar Negeri

Utang luar negeri atau biasa dikenal dalam istilah pemerintahan sebagai pinjaman luar negeri merupakan salah satu instrumen yang diambil oleh pemerintah dalam upaya menanggulangi defisit anggaran.

Pinjaman luar negeri dapat dikelompokkan dalam beberapa jenis sumber dana:

- (1) Negara asing,
- (2) Lembaga Multilateral,
- (3) Lembaga keuangan dan lembaga non keuangan asing, dan
- (4) Lembaga keuangan non asing yang berdomisili dan melakukan kegiatan usaha di luar wilayah Negara Republik Indonesia.

Perlakuan akuntansi terhadap Utang Luar Negeri mencakup 4 (empat) aspek yaitu pengertian/definisi, pengakuan, pengukuran, serta penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan.

Pengertian

Peraturan Pemerintah Nomor 2 Tahun 2006 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman dan/atau Penerimaan Hibah serta Penerusan Pinjaman mendefinisikan pinjaman luar negeri sebagai setiap penerimaan Negara baik dalam bentuk devisa atau devisa yang dirupiahkan, rupiah, maupun dalam bentuk barang dan/atau jasa yang diperoleh dari pemberi pinjaman luar negeri yang harus dibayar kembali dengan persyaratan tertentu.

Perjanjian pinjaman dituangkan dalam *Loan agreement* yang ditandatangani oleh pemberi pinjaman (*lender*) dan penerima pinjaman (*borrower*). *Loan agreement* setidaknya mencantumkan:

1. Plafon Nilai Pinjaman Luar Negeri dan/atau plafon yang dapat ditarik per periode
2. *Effective Date*
3. Suku Bunga
4. *Commitment Fee* atas *undisbursed loan*
5. Periode Pinjaman dan pembayaran bunga.

Sejak tanggal *effective date* terhadap nilai pinjaman luar negeri yang belum dikeluarkan oleh *lender* (*undisbursed*) pada umumnya dikenai *commitment fee* dengan besaran sebagaimana diatur dalam *loan agreement*.

1 Nilai pinjaman yang sudah dikeluarkan oleh *lender (disbursed)* merupakan pokok
2 pinjaman bagi borrower yang dikenai bunga dengan besaran sebagaimana diatur
3 dalam *loan agreement*.

4
5 Lender melakukan disbursement berdasarkan penarikan yang dilakukan oleh borrower.
6 Nilai yang telah dikeluarkan oleh lender (*disbursed*), merupakan pokok pinjaman.
7 Berdasar Peraturan Menteri Keuangan No. 143/PMK.05/2006 tentang Tata Cara
8 Penarikan Pinjaman dan Hibah Luar Negeri, dana pinjaman luar negeri dapat ditarik
9 dalam 4 mekanisme yaitu:

- 10 (1) Pembukaan *Letter of Credit (L/C)*
- 11 (2) Pembayaran Langsung
- 12 (3) Pembukaan Rekening Khusus
- 13 (4) Penggantian Pembiayaan Pendahuluan.

14
15 **Letter of Credit** adalah janji tertulis dari bank penerbit *L/C (issuing bank)* untuk
16 membayar kepada eksportir (*beneficiary*) sepanjang memenuhi persyaratan *L/C*.

17
18 **Pembayaran langsung (PL)** adalah penarikan dana yang dilakukan oleh KPPN yang
19 ditunjuk atas permintaan Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran (PA/KPA)
20 dengan cara mengajukan aplikasi penarikan dana (*withdrawal application*) kepada
21 pemberi pinjaman dan/atau hibah luar negeri (PPHLN) untuk membayar langsung
22 kepada pihak yang dituju.

23
24 **Rekening khusus (Reksus)** adalah rekening yang dibuka oleh Menteri Keuangan
25 pada Bank Indonesia (BI) atau bank yang menampung sementara dana pinjaman dan/
26 hibah luar negeri tertentu berupa *initial deposit* untuk kebutuhan pembiayaan kegiatan
27 selama periode tertentu. *Initial deposit*, disebut juga dana awal rekening khusus
28 (DARK), adalah dana awal yang ditempatkan pada Reksus oleh PPHLN atas
29 permintaan Menteri Keuangan atau kuasanya yang besarnya telah ditetapkan dalam
30 Naskah Perjanjian Penerusan Pinjaman (NPPHLN). Setelah digunakan, Reksus diisi
31 kembali dengan mengajukan penggantian (*replenishment*) kepada PPHLN.

32
33 **Penggantian pembiayaan pendahuluan (reimbursement)** adalah pembayaran yang
34 dilakukan oleh PPHLN untuk penggantian dana yang pembiayaan kegiatannya
35 dilakukan terlebih dahulu melalui rekening BUN dan/atau Rekening Kas Negara atau
36 Rekening Penerima Penerusan Pinjaman. Dalam hal ini, penerima penerusan pinjaman
37 (PPP) adalah pemerintah daerah atau BUMN.

38
39 Dalam buletin teknis ini, pinjaman luar negeri akan diuraikan berdasarkan 4 (empat)
40 mekanisme Penarikan Pinjaman Luar Negeri. Keempat jenis mekanisme penarikan
41 tersebut perlu dijelaskan karena mekanisme penarikan tersebut akan berpengaruh

1 terhadap saat atau waktu dilakukan disbursement oleh lender yang menjadi dasar
2 pencatatan pinjaman tersebut ke dalam laporan keuangan.

5 **Pengakuan**

6 Sesuai dengan PSAP 9 paragraf 21 disebutkan bahwa kewajiban diakui pada saat
7 dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul. Namun demikian, karena
8 mekanisme penarikan pinjaman luar negeri bermacam-macam, maka pengakuan utang
9 atau pinjaman luar negeri bagi tiap-tiap cara penarikan adalah sebagai berikut:

- 11 1. Pinjaman luar negeri yang cara penarikannya dilakukan dengan pembukaan LC
12 diakui pada saat lender melakukan *disbursement* kepada bank koresponden untuk
13 membayar LC tersebut. Realisasi *disbursement* diberitahukan oleh lender kepada
14 borrower dengan dokumen *Notice of Disbursement (NOD)*.
- 15 2. Pinjaman luar negeri yang penarikannya dilakukan dengan pembayaran langsung
16 diakui pada saat lender melakukan *disbursement* kepada pihak ketiga (rekanan).
17 Realisasi *disbursement* diberitahukan oleh lender kepada borrower dengan
18 dokumen *Notice of Disbursement (NOD)*.
- 19 3. Pinjaman luar negeri yang penarikannya dilakukan dengan pembukaan rekening
20 khusus, diakui pada saat lender melakukan *disbursement* ke rekening khusus
21 (reksus) dimaksud. Karena dana dalam reksus adalah milik borrower, maka
22 pengisian reksus tersebut diberitahukan oleh lender kepada borrower dengan
23 dokumen *Notice of Disbursement (NOD)* yang selanjutnya oleh borrower diakui
24 sebagai utang.
- 25 4. Pinjaman luar negeri yang penarikannya dilakukan dengan pembiayaan
26 pendahuluan, diakui pada saat lender melakukan *disbursement* ke rekening BUN
27 dan/atau Rekening Kas Negara atau Rekening Penerima Penerusan Pinjaman
28 untuk mengganti (*reimburse*) pengeluaran yang telah dilakukan. Realisasi
29 *disbursement* diberitahukan oleh lender kepada borrower dengan dokumen *Note of*
30 *Disbursement (NOD)*.

32 **Pengukuran**

33 Sesuai paragraf 32 PSAP 09, Utang dicatat sebesar nilai nominal. Utang dalam mata
34 uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah berdasarkan nilai tukar
35 (kurs tengah BI) pada tanggal neraca. Nilai nominal atas utang mencerminkan nilai
36 utang pemerintah pada saat pertama kali transaksi berlangsung seperti nilai yang
37 tertera pada lembar surat utang pemerintah. Aliran ekonomi setelahnya, seperti
38 transaksi pembayaran, perubahan penilaian dikarenakan perubahan kurs valuta asing,
39 dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan
40 menyesuaikan nilai tercatat utang tersebut.

1 **Penyajian dan Pengungkapan**

2 Utang disajikan dalam Neraca sebesar nilai tercatat (*carrying amount*). Nilai tercatat
3 adalah nilai buku utang yang dihitung dari nilai nominal setelah dikurangi atau ditambah
4 diskonto atau premium yang belum diamortisasi.

5 Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam penjelasan pos-pos Neraca yaitu rincian dari
6 masing-masing jenis utang (apabila rinciannya banyak atau lebih dari satu halaman
7 sebaiknya dibuat lampiran), jatuh tempo, tingkat bunga, amortisasi diskonto/premium,
8 dan selisih kurs utang dalam valuta asing yang terjadi antara kurs transaksi dan kurs
9 tanggal Neraca.

10 Termasuk dalam utang jangka pendek dari pinjaman luar negeri adalah: *commitment*
11 *fee*, bunga, bagian lancar utang jangka panjang, dan utang jangka panjang yang
12 dikonversikan ke dalam utang jangka pendek.

13
14 **Contoh Transaksi Utang Luar Negeri**

15
16 Dalam pertemuan bilateral antara Pemerintah RI dengan ADB bulan Juli 2004
17 disepakati bahwa ADB akan memberikan pinjaman \$100 juta untuk penyediaan tenaga
18 listrik, peningkatan kemampuan aparatur pemerintah, dan lain-lain. Disepakati bahwa
19 dana dapat ditarik 3 bulan sejak tanggal perjanjian ditandatangani, untuk jangka waktu
20 10 tahun sejak tanggal penyediaan dana tersebut. Naskah perjanjian final
21 ditandatangani kedua belah pihak pada tanggal 20 dan 30 Juni 2005, dan disepakati
22 bahwa:

- 23 a. Dana disediakan per tanggal efektif mulai 1 Oktober 2005;
24 b. Atas dana yang belum ditarik, dikenakan *commitment fee* sebesar 0,25% p.a.;
25 c. Bunga utang sebesar 8% p.a. dibayar setiap 6 bulan;
26 d. Grace period adalah 5 tahun,
27 e. Pada tanggal 25 Oktober 2005 Pemerintah mengajukan *withdrawal application*
28 (*WA*) sebesar \$2 juta untuk ditransfer ke Rekening Khusus (RK) milik pemerintah
29 untuk pembiayaan pendidikan pegawai di luar negeri. Dana ditransfer oleh ADB
30 tanggal 1 November 2005 dan masuk RK tanggal 2 November 2005. Dalam *Notice*
31 *of Disbursement* (NoD) yang diterima tanggal 15 November 2005, disebutkan
32 bahwa transfer \$2 juta telah dilaksanakan per tanggal 1 November 2005.
33 f. Kurs tengah Bank Sentral pada:
34 ▪ Tanggal 1 November 2005 : 9.000/US \$1
35 ▪ Tanggal 2 November 2005 : 8.950/US \$1
36 ▪ Tanggal 31 Desember 2005 : Rp9.200/US \$1

37
38
39 Jurnal untuk mencatat transaksi di atas sebagai berikut:

40
41 SAUP (pengelola utang)

42 Tanggal 15 November 2005

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang kepada KUN (p.m.)	18.000.000.000	
XXXX	Penerimaan Pembiayaan		18.000.000.000

1 Catatan: untuk mencatat realisasi penerimaan pembiayaan

2
3 Jurnal Korolari pencatatan utang

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang	18.000.000.000	
XXXX	Utang Luar Negeri (tmt 1 Nov 2005)		18.000.000.000

5
6 SAKUN

7 Tanggal 2 November 2005 (sesuai tanggal nota kredit dari BI)

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	18.000.000.000	
XXXX	Penerimaan Pembiayaan (p.m.)		18.000.000.000

8 Catatan: untuk mencatat realisasi penerimaan pembiayaan

9
10 Catatan: untuk mencatat utang US\$2,000,000 dalam rupiah memperhatikan hal-hal
11 berikut:

- 12 1. Pengelola utang mencatat utang sesuai diterimanya *notice of disbursement*
- 13 (*NoD*) argo utang dimulai tanggal 1 November 2005.
- 14 2. Kas Negara mencatat penerimaan pembiayaan sesuai nota kredit yang diterima
- 15 dari Bank Indonesia.
- 16 3. Pencatatan utang dalam rupiah secara *corollary* pada pengelola utang maupun
- 17 pada Kas Negara menggunakan kurs tengah bank sentral tanggal 1 November
- 18 2005, yaitu tanggal ditransfernya dana USD ke kas Negara.
- 19 4. Akun dengan kode (p.m.) adalah akun memorial yang tidak dimasukkan dalam
- 20 penyusunan laporan keuangan pemerintah konsolidasian.

21
22
23 Tanggal 31 Desember 2005, jurnal pencatatan utang bunga:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek	245.333.364	
XXXX	Utang Bunga		245.333.364

25
26 Catatan: untuk mencatat utang bunga sebesar $2/12 \times 8/100 \times \text{US } \$2,000,000 =$
27 $\$26,666.67$. atau dirupiahkan menjadi: $26,666.67 \times \text{Rp. } 9200 = \text{Rp.}245.333.364$

Tanggal 31 Desember 2005, Jurnal pencatatan utang commitment fee:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek-Commitment fee	567.333.364	
XXXX	Utang Jangka Pendek		567.333.364

Perhitungan *commitment fee* per 31 Desember 2005:

– Bulan Oktober 2005

$$1/12 \times 0,25/100 \times \text{US } \$100.000.000 = \$ 20.833,33$$

Bulan November dan Desember 2005

$$2/12 \times 0,25/100 \times \text{US } \$ 98.000.000 = \$ 40.833,33$$

$$\text{Jumlah} \quad \quad \quad \$ 61.666,67$$

$$\text{Kurs tengah Rp9.200} = \text{Rp } 567.333.364$$

Tanggal 31 Desember 2005, jurnal untuk mencatat kenaikan jumlah Utang Luar Negeri karena perbedaan selisih kurs pada tanggal penerimaan dengan tanggal pelaporan:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang	400.000.000	
XXXX	Utang Luar Negeri		400.000.000

Catatan:

– Nilai utang per 31/12/2005 (USD 2.000.000 x Rp 9.200) = Rp 18.400.000.000

– Nilai utang per 1/11/2005 (USD 2.000.000 x Rp.9.000) = 18.000.000.000

Kenaikan jumlah utang dalam rupiah karena selisih kurs Rp 400.000.000

B. Utang Dalam Negeri- Sektor Perbankan

Utang dalam negeri sektor perbankan merupakan utang jangka panjang yang berasal dari perbankan dan diharapkan akan dibayar lebih dari dua belas bulan setelah tanggal neraca. Berdasarkan pasal 8 PP 54 tahun 2005 tentang Pinjaman Daerah, Pemerintah Daerah dapat melakukan Pinjaman Jangka Panjang yang bersumber dari lembaga keuangan bank yang berbadan hukum Indonesia dan mempunyai tempat kedudukan dalam wilayah Negara Republik Indonesia.

Terkait dengan pengadaan utang dalam negeri-sektor perbankan, terdapat biaya-biaya yang harus dikeluarkan, antara lain berupa biaya pengurusan utang (notaris, asuransi),

1 bunga dan denda, *commitment fee*. Biaya-biaya yang terutang dan belum dibayar
 2 diklasifikasikan sebagai utang jangka pendek.

3
 4 **Pengakuan**

5 Sepanjang tidak diatur secara khusus dalam perjanjian pinjaman, utang dalam negeri-
 6 sektor perbankan diakui pada saat dana diterima di Kas Daerah.

7
 8 **Pengukuran**

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

14 Dalam perkembangan selanjutnya, pembayaran pokok pinjaman akan mengurangi
 15 jumlah utang sehingga jumlah yang dicantumkan dalam neraca adalah sebesar total
 16 penarikan dikurangi dengan pelunasan.

17
 18 **Penyajian dan Pengungkapan**

19
 20 Utang Perbankan disajikan sebagai kewajiban jangka panjang. Rincian utang
 21 perbankan diungkapkan di CALK berdasarkan pemberi pinjaman.

22
 23
 24 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan pada saat dana
 25 diterima beserta jurnal korolari untuk pencatatan utang dimaksud adalah sebagai
 26 berikut:

27

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	Xxxxxxxx	
XXXX	Penerimaan Pembiayaan		xxxxxxx
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	Xxxxxxxx	
XXXX	Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan		xxxxxxx

28
 29
 30 Contoh :

1 Pada tahun 2006 Pemerintah Daerah Kab Misal melakukan pinjaman dari sektor
2 perbankan dalam negeri sebesar Rp5.000.000.000. Pinjaman ini akan dicicil selama 5
3 tahun.

4
5 Jurnal untuk mencatat penerimaan pembiayaan yang bersumber dari Utang Dalam
6 Negeri Sektor Perbankan

Kode Akun	Uraian	Debet (Ribuan Rp)	Kredit (Ribuan Rp)
XXXX	Kas	5.000.000	
XXXX	Pembiayaan		5.000.000

7
8 Jurnal korolari untuk mencatat Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan

Kode Akun	Uraian	Debet (Ribuan Rp)	Kredit (Ribuan Rp)
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	5.000.000	
XXXX	Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan		5.000.000

9 10 11 C. Utang Obligasi

12 13 Definisi

14 Obligasi Negara adalah salah satu jenis Surat Utang Negara yang berjangka waktu
15 lebih dari 12 (dua belas) bulan dengan imbalan bunga tetap (*fixed rate / FR*) atau
16 dengan imbalan bunga secara variabel (*variable rate / VR*). Sesuai kebutuhan
17 pemerintah dalam hal pembiayaan/pendanaan, obligasi negara dapat diterbitkan dalam
18 mata uang rupiah ataupun dalam valuta asing.

19 Surat Utang Negara adalah surat berharga yang berupa surat pengakuan utang dalam
20 mata uang rupiah maupun valuta asing yang dijamin pembayaran pokok utang dan
21 bunganya oleh Negara Republik Indonesia, sesuai dengan masa berlakunya.

22 Obligasi Daerah adalah pinjaman daerah yang ditawarkan kepada publik melalui
23 penawaran umum di pasar modal.

24 Karakteristik umum obligasi yang akan berkaitan langsung dengan akuntansi a.l.:

- 25 • Denominasi mata uang surat utang obligasi,
- 26 • Nilai par, atau nilai nominal, atau nilai jatuh tempo,
- 27 • Besaran suku bunga, apakah tetap atau variabel, dan tanggal-tanggal
28 pembayarannya,
- 29 • Jangka waktu yang meliputi tanggal mulai berlaku dan berakhirnya utang,
- 30 • Cara pelunasan surat utang dimaksud, apakah sekaligus atau diangsur, dan
31 kemungkinan untuk ditarik sebelum tanggal jatuh tempo,

- 1 • Registrasi obligasi tersebut, apakah atas nama atau atas unjuk (pembawa
 - 2 */bearer*),
 - 3 • Premium atau diskon atas penjualan surat utang obligasi yang terjadi karena
 - 4 perbedaan harga par dengan harga jual (harga pasar).
- 5 Surat utang obligasi dinyatakan dalam denominasi rupiah atau mata uang asing
- 6 tertentu. Pada umumnya obligasi yang dipasarkan di dalam negeri dinyatakan dalam
- 7 denominasi rupiah, sedangkan obligasi dalam valuta asing dipasarkan di luar negeri.
- 8 Investor utama surat utang obligasi adalah badan-badan perbankan, perusahaan
- 9 asuransi, dana pensiun, serta reksa dana, khususnya jenis reksa dana pendapatan
- 10 tetap.
- 11 Nilai nominal/par surat utang obligasi yang dipasarkan untuk nasabah korporasi
- 12 biasanya dinyatakan dengan angka bulat besar misalnya Rp1 milyar per satuan surat
- 13 utang. Untuk nasabah retail nilai par surat utang obligasi dengan angka bulat kecil,
- 14 misalnya Rp1 juta, seperti tertuang pada nilai par ORI (Obligasi Republik Indonesia).
- 15 Di samping mencantumkan nilai par, setiap lembar surat utang obligasi juga
- 16 mencantumkan besaran suku bunga yang berlaku, baik dinyatakan secara tetap (*fixed*
- 17 *rate*) atau dinyatakan secara variable (*variable rate*). Apabila secara variable,
- 18 disebutkan pula acuan variabel tersebut, misalnya sebesar 50 basis point di atas bunga
- 19 SBI 3 bulan. Bunga yang terutang atas obligasi mulai berjalan sejak tanggal mulai
- 20 berlakunya surat utang sampai dengan tanggal pembayarannya, yang biasanya
- 21 dinyatakan dalam jangka 6 bulanan. Pembeli surat utang obligasi, di samping
- 22 membayar harga transaksi obligasi, juga membayar bunga yang berjalan sejak tanggal
- 23 penerbitan atau tanggal pembayaran bunga yang terakhir.
- 24 Surat utang obligasi biasanya diterbitkan untuk jangka waktu menengah, misalnya 5
- 25 tahun, atau jangka waktu panjang, misalnya 10 s/d 20 tahun. Apabila dikehendaki,
- 26 surat utang tersebut juga mencantumkan klausul tentang dapat atau tidaknya surat
- 27 utang tersebut dilunasi sebelum tanggal akhir pelunasannya.
- 28 Surat utang obligasi dapat diterbitkan atas nama, artinya nama pembeli obligasi
- 29 diregistrasi pada setiap lembar surat utang. Namun, pada umumnya surat utang
- 30 obligasi diterbitkan atas unjuk, artinya setiap pembawa (*bearer*) yang menunjukkan
- 31 surat utang dimaksud dianggap sebagai yang berhak atas jumlah pokok dan bunga
- 32 yang terutang.
- 33 Mekanisme harga yang terbentuk dari penjualan surat utang obligasi sangat tergantung
- 34 pada perbedaan besaran suku bunga yang dicantumkan pada surat utang (*Ir*) dengan
- 35 ekspektasi besaran suku bunga yang berlaku di pasar (*Im*).
- 36 • Pada kondisi (*Ir*) lebih besar dari (*Im*), maka penjualan surat utang obligasi
 - 37 cenderung menghasilkan premium, artinya harga jual berada di atas harga par.
 - 38 • Pada kondisi (*Ir*) lebih kecil dari (*Im*), maka penjualan surat utang obligasi
 - 39 cenderung mengalami diskon, artinya harga jual berada di bawah harga par.
- 40 Agar harga jual surat utang obligasi berada persis atau disekitar harga par, maka
- 41 penerbit obligasi mencantumkan bunga variabel atau mengambang di atas patokan
- 42 (*benchmark*) tertentu.

1 **Pengakuan**

2 Utang Obligasi Negara/Daerah diakui pada saat kewajiban timbul yaitu pada saat
3 terjadi transaksi penjualan.

4 Sehubungan dengan transaksi penjualan utang obligasi, bunga atas utang obligasi
5 diakui sejak saat penerbitan utang obligasi tersebut, atau sejak tanggal pembayaran
6 bunga terakhir, sampai saat terjadinya transaksi.

8 **Pengukuran**

9 Utang Obligasi Negara/Daerah dicatat sebesar nilai nominal/ par, ditambah premium
10 atau dikurangi diskon yang disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal Utang Obligasi
11 Negara/Daerah tersebut mencerminkan nilai yang tertera pada lembar surat utang
12 pemerintah dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo.
13 Dalam hal utang obligasi yang pelunasannya diangsur, aliran ekonomi setelahnya,
14 seperti transaksi pembayaran, dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar,
15 diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat (*carrying amount*) utang tersebut.
16 Apabila surat utang obligasi dijual di bawah nilai par (dengan diskon), maupun di atas
17 nilai par (dengan premium), maka nilai pokok utang tersebut adalah sebesar nilai
18 nominalnya atau nilai jatuh temponya, sedangkan diskon atau premium dikapitalisasi
19 untuk diamortisasi sepanjang masa berlakunya surat utang obligasi.

20 Apabila surat utang obligasi diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka
21 kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan
22 menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

24 **Penyajian dan Pengungkapan**

25 Utang Obligasi Negara/Daerah disajikan dalam neraca pada pos Utang Jangka
26 Panjang, yaitu sebesar nilai tercatat (*carrying amount*). *Carrying amount* adalah pokok
27 utang ditambah/dikurangi sisa premium/diskon yang belum diamortisasi.

29 Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam penjelasan atas pos-pos neraca yaitu rincian
30 dari masing-masing jenis utang dalam masing-masing denominasi, jatuh tempo, tingkat
31 dan jenis suku bunga, registrasi masing-masing jenis obligasi, dan amortisasi diskon/
32 premium.

34 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Obligasi pada saat dana diterima adalah sebagai
35 berikut:

37 -- Jurnal pencatatan realisasi penerimaan pembiayaan

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	xxxxxxx	
XXXX	Penerimaan Pembiayaan – Pinjaman dalam Negeri Obligasi		xxxxxxx

1 -- Jurnal korolari pencatatan pengakuan utang obligasi

2

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Ekuitas Dana - Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	xxxxxxxx	
XXXX	Utang Obligasi		xxxxxxxx

3

4 Jurnal untuk mencatat pelunasan obligasi adalah sebagai berikut:

5 -- Jurnal pencatatan realisasi pengeluaran pembiayaan

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pengeluaran Pembiayaan – Pembayaran Pokok Pinjaman dalam Negeri Obligasi	xxxxxxxx	
XXXX	Kas		xxxxxxxx

6

7 -- Jurnal korolari pencatatan pelunasan utang obligasi

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Obligasi	xxxxxxxx	
XXXX	Ekuitas Dana - Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang		xxxxxxxx

8

9

10 **Contoh 1: Obligasi Diterbitkan oleh Pemerintah Daerah di Dalam Negeri**

11

12 Pemerintah Daerah menerbitkan surat utang obligasi 1000 lembar @ Rp1milyar,
 13 dengan suku bunga tetap 12% p.a., dibayar setiap 6 bulan per 1 Maret dan 1
 14 September. Tanggal mulai berlaku utang tersebut adalah 1 Maret 2008, dan berakhir
 15 tanggal 28 Februari 2013. Penjualan surat utang tersebut dilakukan per 1 April 2008
 16 dan semuanya laku terjual dengan menghasilkan penerimaan pokok Rp1.030 milyar
 17 dan bunga berjalan Rp10 milyar.

18

19 Penjualan Obligasi

20 Pada saat dana diterima per 1 April 2008, BUD membuat jurnal sebagai berikut (angka
 21 dalam juta rupiah):

22

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	1.040.000	
XXXX	R/C dengan Pengelola Utang Obligasi		10.000
XXXX	R/C dengan Pengelola Utang Obligasi		1.030.000

Unit yang mengelola Utang Obligasi mencatat hasil penjualan di atas per 1 April 2008 dalam akun neraca sebagai berikut:

Jurnal untuk Mencatat Realisasi Anggaran

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	R/C dengan BUD	1.040.000	
XXXX	Belanja Bunga		10.000
XXXX	Penerimaan Pembiayaan		1.030.000

Jurnal korolari untuk mencatat dalam akun neraca

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Ekuitas Dana – Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	1.030.000	
XXXX	Premium - Penjualan Surat Utang Obligasi		30.000
XXXX	Utang Obligasi Dalam Rupiah		1.000.000

Jurnal Pembayaran Bunga Obligasi per 1 September 2008

BUD mencatat pembayaran bunga sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	R/C dengan Pengelola Utang Obligasi	60.000	
XXXX	Kas		60.000

Pengelola Utang Obligasi mencatat pembayaran bunga sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Bunga Obligasi	60.000	
XXXX	R/C dengan BUD		60.000

Jurnal Penutup Akhir tahun 2008

Jurnal akhir tahun oleh unit yang mengelola utang obligasi untuk mencatat bunga yang terutang (selama 4 bulan) sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Ekuitas Dana Lancar	40.000	
XXXX	Utang Bunga Obligasi		40.000

Jurnal akhir tahun oleh unit yang mengelola utang obligasi untuk mencatat amortisasi premium (selama 10 bulan) sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Premium – Penjualan Surat Utang Obligasi	5.000	
XXXX	Ekuitas Dana - Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang		5.000

Jurnal Pelunasan Obligasi per 28 Februari 2013

Pada saat pelunasan obligasi, BUD membuat jurnal sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	R/C dengan Pengelola Utang Obligasi	1.000.000	
XXXX	Kas		1.000.000

Unit yang mengelola Utang Obligasi mencatat pelunasan utang obligasi sebagai berikut:

Jurnal untuk Mencatat Realisasi Anggaran

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pengeluaran Pembiayaan Pelunasan Obligasi	1.000.000	
XXXX	R/C dengan BUD		1.000.000

Jurnal korolari untuk mencatat dalam akun neraca

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Obligasi dalam Rupiah	1.000.000	
XXXX	Ekuitas Dana - Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang		1.000.000

Contoh 2: Obligasi Diterbitkan oleh Pemerintah Pusat di Luar Negeri

Pada 1 Januari 2010 Pemerintah Pusat menerbitkan Samurai Bond yang akan dijual di pasar keuangan Jepang. Agar Samurai Bond tersebut dapat diterima oleh pasar keuangan Jepang, maka terhadap pembayaran principle maupun coupon dimintakan jaminan dari JBIC. Jaminan yang diberikan JBIC adalah sebesar 95% dari *total present value cash flow*, sehingga sisa sebesar 5% belum dijamin. Pemerintah menutup kekurangan jaminan sebesar 5% tersebut dengan cara menempatkan sejumlah dana (diambil langsung dari *proceeds* penjualan Samurai Bond) pada suatu trust fund di Jepang untuk sekitar 2 tahun. Dana yang ditempatkan tersebut akan digunakan untuk pembayaran kewajiban bunga/kupon Samurai Bond selama 2 tahun pertama.

Misalkan Samurai Bond diterbitkan dengan nilai Rp10 Triliun, berjangka waktu 10 tahun dengan suku bunga tetap 10% per tahun. Bunga dibayar setiap 6 bulan per 1 Januari dan 1 Juli.

1. Jurnal pada saat penjualan tanggal 1 Januari 2010

SAKUN

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	10.000.000	
XXXX	Penerimaan Pembiayaan Penjualan Obligasi (p.m.)		10.000.000

SAUP

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang kepada KUN (p.m.)	10.000.000	
XXXX	Penerimaan Pembiayaan Penjualan Obligasi		10.000.000

Jurnal Korolari

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Ekuitas Dana – Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	10.000.000	
XXXX	Utang Obligasi Dalam Valuta Asing		10.000.000

2. Jurnal pada saat pembentukan dana cadangan untuk membayar kupon selama 2 tahun

SAKUN

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Bunga (p.m.)	2.000.000	
XXXX	Kas		2.000.000

SAUP

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Bunga	2.000.000	
XXXX	Piutang dari KUN (p.m.)		2.000.000

1 Jurnal Korolari

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Bunga Dibayar Dimuka	2.000.000	
XXXX	Cadangan Piutang		2.000.000

2

3

4 **3. Jurnal pada saat pembayaran bunga tahun pertama dan tahun kedua oleh**
 5 **trust fund**

6

7 **SAKUN**

8

9 Tidak dijurnal karena tidak melibatkan kas.

10

11 **SAUP**

12

13 1 Juli 2010 dan 1 Juli 2011

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Cadangan Piutang	500.000	
XXXX	Belanja Bunga Dibayar Dimuka		500.000

14

15 31 Desember 2010 dan 31 Desember 2011

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Cadangan Piutang	500.000	
XXXX	Belanja Bunga Dibayar Dimuka		500.000

16

17

18 **4. Jurnal pada saat pembayaran bunga mulai tahun ke-3 (tanggal 1 Juli 2012)**

19

20 **SAKUN**

21

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Bunga (p.m.)	500.000	
XXXX	Kas		500.000

22

23 **SAUP**

24

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Bunga	500.000	
XXXX	Piutang dari KUN (p.m.)		500.000

25

26

27

28

1 **5. Jurnal pengakuan utang bunga yang belum dibayar per 31 Desember 2012**

2
3 **SAKUN**

4 Tidak dijurnal karena tidak melibatkan kas.

5
6 **SAUP**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang Disediakan Untuk Pembayaran Utang jangka pendek	500.000	
XXXX	Utang Bunga Obligasi		500.000

7
8
9 **6. Jurnal pada saat realisasi pembayaran bunga per 1 Januari 2013**

10
11 **SAKUN**

12

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Bunga (p.m.)	500.000	
XXXX	Kas		500.000

13
14 **SAUP**

15

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Bunga	500.000	
XXXX	Piutang dari KUN (p.m.)		500.000

16
17 Jurnal korolari penghapusan utang bunga tahun sebelumnya yang sudah dibayar pada
18 1 Januari 2013

19

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Bunga Obligasi	500.000	
XXXX	Dana yang Disediakan Untuk Pembayaran Utang jangka pendek		500.000

20
21 **7. Jurnal pada saat pelunasan (tanggal 1 Januari 2020)**

22
23 **SAKUN**

24

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pengeluaran Pembiayaan (p.m.)	10.000.000	
XXXX	Kas		10.000.000

1 **SAUP**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pengeluaran Pembiayaan	10.000.000	
XXXX	Piutang dari KUN (p.m.)		10.000.000

4 Jurnal Korolari

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Obligasi Dalam Valuta Asing	10.000.000	
XXXX	Ekuitas Dana - Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang		10.000.000

6 *Catatan:*

7 *Akun dengan kode (p.m.) adalah akun memorial yang tidak dimasukkan dalam penyusunan*
 8 *laporan keuangan pemerintah konsolidasian.*

10 **D. Utang Pembelian Cicilan**

12 Utang cicilan adalah kewajiban yang timbul karena perolehan barang/jasa pemerintah dilakukan dengan membayar secara angsuran.

14 Suatu kementerian, sebagai instansi operasional, secara fungsional seringkali tidak dapat mengelak dari kebutuhan akan sarana dan prasarana yang mahal tersebut. Setiap kementerian atau lembaga atau pemerintah daerah, misalnya, tentu membutuhkan tanah atau kantor. Departemen Luar Negeri misalnya perlu mengadakan mobil yang representatif untuk kantor-kantor perwakilan RI di luar negeri untuk menjaga prestise negara. Barang modal tersebut ada kalanya tidak dapat dilunasi dengan anggaran satu tahun. Salah satu bentuk pembiayaan tersebut adalah dengan mengikat utang cicilan.

22 Secara hukum, transaksi ini ditandai dengan penandatanganan suatu akta utang atau hipotek oleh pembeli yang menetapkan secara spesifik syarat-syarat pembayaran atau penyelesaian kewajiban.

25 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.

32 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 dikenai

1 bunga eksplisit atau tersamar, yang pada gilirannya berkonsekuensi pada besaran
 2 harga pembelian. Uraian variasi permasalahan transaksi ini adalah sebagai berikut:
 3 Agar pembelian secara kredit yang melampaui tahun anggaran dapat berlangsung,
 4 prasyarat dan asumsi yang harus diberlakukan adalah sebagai berikut:

- 5
- 6 1) Setiap kementerian/lembaga/pemerintah daerah yang akan melaksanakan
 7 pengadaan barang dan jasa dengan kontrak pembayaran yang melampaui
 8 tahun anggaran harus terlebih dahulu mendapat dispensasi dari Menteri
 9 Keuangan. Dispensasi dari Menteri Keuangan ini harus jelas menyebutkan
 10 jumlah utang dan bunga yang harus dibayarkan dan jumlah cicilan pembayaran
 11 jika dilakukan secara mencicil serta saat terakhir pembayaran. Terkait dengan
 12 jumlah dan masa pembayaran, dispensasi juga harus jelas menyatakan adanya
 13 jaminan penganggaran belanja untuk pelunasan utang tersebut selama masa
 14 pembayaran yang dibutuhkan.
- 15
- 16 2) Berdasarkan dispensasi di atas, pencatatan utang sebagai bentuk pendanaan
 17 tahun jamak (*multi years*) dialihkan kepada kementerian/ lembaga/pemerintah
 18 daerah yang diberi dispensasi.
- 19
- 20 3) Setiap tahun, berdasarkan surat dispensasi Menteri Keuangan,
 21 kementerian/lembaga/pemerintah menganggarkan belanja sebesar porsi pokok
 22 utang yang diklasifikasikan sebagai utang jangka pendek berikut bunganya yang
 23 jatuh tempo pada tahun anggaran berikutnya.
- 24
- 25 4) Pelunasan pokok dan bunga pada suatu tahun anggaran dilakukan dengan
 26 membebani anggaran belanja kementerian/ lembaga/ pemerintah daerah yang
 27 diberi dispensasi.
- 28

29 **1. Kontrak Pembelian Cicilan dengan Bunga Tertentu atas Sisa Utang**

30
 31 Ilustrasi atas varian pembelian yang pembayarannya melampaui tahun anggaran
 32 dengan syarat pokok utang dibayar secara cicilan dengan tingkat bunga tertentu adalah
 33 sebagai berikut:

34 Kementerian Luar Negeri membeli tanah untuk kantor Kedutaan Besar pada tanggal 2
 35 Januari 2008 senilai €10.000.000. Uang muka sebesar €3.500.000 dianggarkan untuk
 36 dibayar dengan DIPA tahun anggaran 2008. Sisanya ditetapkan dalam kontrak utang
 37 yang harus dibayar secara cicilan setiap akhir tengah-tahunan sebesar €500.000
 38 dengan tingkat bunga 10%.

39 Transaksi di atas dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

40 2 Januari 2008

41 Harga perolehan tanah	€10.000.000
42 Uang muka	<u>3.500.000</u>

1	Utang pembelian cicilan	6.500.000
2		
3	30 Juni 2008	
4	Pembayaran pertama atas utang pembelian cicilan	€500.000
5	Pembayaran bunga atas sisa pokok utang	325.000 *)
6	*) perhitungan bunga: €6.500.000x 10% / 2 = €325.000	
7		
8	31 Desember 2008	
9	Pembayaran kedua atas utang pembelian cicilan	€500.000
10	Pembayaran bunga atas sisa pokok utang	300.000 *)
11	*) perhitungan bunga: (Rp6.500.000 – Rp500.000) x 10% / 2 = €300.000	
12		
13	Dan seterusnya sampai seluruh pokok pinjaman terlunasi.	
14		

15 2. Kontrak Pembelian Cicilan dengan Bunga Tersamar

16

17 Ilustrasi atas varian pembelian cicilan dengan bunga tersamar adalah pembelian yang
 18 pokok utangnya dilunasi setiap periode dengan cicilan secara anuitas, yaitu meliputi
 19 unsur pokok pinjaman beserta bunga dengan jumlah tetap, sebagai berikut:

20 Kementerian Luar Negeri membeli tanah untuk kantor Kedutaan Besar pada tanggal 2
 21 Januari 2008 senilai €50.000.000. Uang muka sebesar €15.000.000 dianggarkan untuk
 22 dibayar dengan DIPA tahun anggaran 2008. Sisanya ditetapkan dalam kontrak utang
 23 yang harus dibayar secara mencicil setiap akhir tahun sebesar €7.189.000 selama
 24 tujuh tahun. Tidak ada tingkat bunga yang ditetapkan secara spesifik. Oleh karena
 25 ketentuan pembayaran mengharuskan adanya pembayaran dalam jumlah yang tetap di
 26 dalam interval waktu yang sama, maka skema pembayaran ini disebut juga sebagai
 27 anuitas.

28 Meskipun tidak ditetapkan secara eksplisit, pembayaran anuitas sebesar €7.189.000
 29 setiap tahun tersebut sebenarnya tetap mengenakan bunga secara efektif. Tingkat
 30 bunga efektif ini adalah tingkat bunga yang dipakai untuk mendiskontokan cicilan
 31 pembayaran sebesar €7.189.000 selama tujuh kali dalam interval tahunan.

32 Dengan memakai rumusan anuitas, tingkat bunga diskonto tersebut dapat dihitung
 33 dengan cara berikut.

34

35

36

37

38

39

40

41

42

$$\begin{aligned}
 PV_n &= R(PVAF_{n, i}) \\
 €50.000.000 - €15.000.000 &= €7.189.000(PVAF_{n, i}) \\
 PVAF_{n, i} &= €35.000.000 / €7.189.000 \\
 &= 4.8685
 \end{aligned}$$

39 Dari tabel anuitas, tampak bahwa tingkat bunga atas nilai sekarang 4.8685 ketika $n = 7$
 40 adalah 10%.

41 Berdasarkan tingkat bunga anuitas 10%, maka nilai sekarang dari 7 kali cicilan tetap
 42 tahunan sebesar €7.189.000 (atau total €50.323.000) adalah 35.000.000.

1
2 Dengan perhitungan di atas, transaksi di atas dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

3 2 Januari 2008

4 Harga perolehan tanah		€50.000.000
5 Uang muka		15.000.000
6 Utang pembelian cicilan anuitas	50.323.000	
7 bunga tersamar	<u>15.323.000</u>	
8 Pokok utang		35.000.000

9

10 31 Desember 2008

11 Pembayaran pertama atas utang pembelian cicilan anuitas	€7.198.000
12 Pembayaran bunga atas sisa pokok utang	3.500.000*)

13 *) perhitungan bunga: $(€50.323.000 - 15.323.000) \times 10\% = €3.500.000$

14

15 31 Desember 2009

16 Pembayaran kedua atas utang pembelian cicilan anuitas	€7.198.000
17 Pembayaran bunga atas sisa pokok utang	3.130.200*)

18 *) perhitungan bunga:

19 $(€50.323.000 - €7.198.000) = €43.125.000$

20 $(€15.323.000 - €3.500.000) = €11.823.000$

21 $€31.302.000 \times 10\% = €3.130.200$

22

23 Dan seterusnya sampai seluruh pokok pinjaman terlunasi.

24

25 3. Akuntansi Utang Pembelian Cicilan

26

27 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 9 mendefinisikan bahwa Kewajiban
28 adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya
29 mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.

30

31 a. Pengakuan

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

37 b. Pengukuran

38 Utang pembelian cicilan, baik yang bunganya dinyatakan secara eksplisit maupun yang
39 bunganya disamarkan dalam bentuk cicilan anuitas, dicatat sebesar nilai nominal.

40

1 Khusus mengenai utang cicilan anuitas, setiap pelunasan harus dipecah menjadi unsur
2 pelunasan pokok utang dan pelunasan bunga.

3 Kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah.
4 Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal
5 neraca.

6 7 **c. Penyajian dan Pengungkapan**

8 Utang pembelian cicilan disajikan dalam neraca pada pos Utang Jangka Panjang, yaitu
9 sebesar nilai tercatat (*carrying amount*).

10 Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah rincian
11 dari masing-masing jenis utang cicilan, tanggal jatuh tempo masing-masing cicilan,
12 tingkat bunga baik yang eksplisit maupun yang tersamar.

13 Dalam hal bunga tersamar pada cicilan anuitas maka perlu diungkapkan besaran
14 bunga yang tersamar pada anuitas bersangkutan. Mengacu pada contoh di atas,
15 skedul pembayaran pembelian cicilan secara anuitas dapat diungkapkan sebagai
16 berikut:

17
18 Iktisar Pembayaran Cicilan Pembelian Tanah secara Anuitas

Tanggal	Harga Tunai	Uang Muka/ Cicilan Anuitas	Cicilan Pokok	Bunga	Sisa Pokok Hutang
02-Jan-08	50.000.000,00	15.000.000,00			35.000.000,00
31-Des-08		7.198.000,00	3.698.000,00	3.500.000,00	31.302.000,00
31-Des-09		7.198.000,00	4.067.800,00	3.130.200,00	27.234.200,00
31-Des-10		7.198.000,00	4.474.580,00	2.723.420,00	22.759.620,00
31-Des-11		7.198.000,00	4.922.038,00	2.275.962,00	17.837.582,00
31-Des-12		7.198.000,00	5.414.241,80	1.783.758,20	12.423.340,20
31-Des-13		7.198.000,00	5.955.665,98	1.242.334,02	6.467.674,22
31-Des-14		7.198.000,00	6.467.674,22	730.325,78	0,00 *)
		65.386.000,00	35.000.000,00	15.386.000,00	

*) bunga per 31 Des 2014 dibulatkan ke atas agar sisa pokok hutang menjadi nol.

19
20
21

1 Jurnal untuk mencatat transaksi pembelian tanah secara cicilan tersebut di atas adalah
2 sebagai berikut:

3
4 Untuk mencatat pembelian tanah secara cicilan

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tetap	50.000.000	
XXXX	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		50.000.000

6
7
8 Untuk mencatat pembayaran uang muka/cicilan pertama

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Modal	15.000.000	
XXXX	Piutang dari KUN		15.000.000

10
11
12
13
14 Untuk mencatat sisa utang cicilan

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran Utang Jangka Panjang	35.000.000	
XXXX	Utang Pembelian Cicilan		35.000.000

16
17 Untuk mencatat pembayaran cicilan anuitas 31 Desember 2008

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Belanja Modal	3.698.000	
XXXX	Belanja Bunga	3.500.000	
XXXX	Piutang dari KUN		7.198.000

19
20 Pembayaran cicilan anuitas (cicilan pokok dan bunga) dilakukan sampai dengan tahun
21 2013 sesuai dengan tabel di atas.

22 23 **E. Utang Jangka Panjang Lainnya**

24 Utang jangka panjang lainnya adalah utang jangka panjang yang tidak termasuk pada
25 kelompok Utang Dalam Negeri Sektor Perbankan, Utang Dalam Negeri Obligasi dan
26 Utang Luar Negeri, misalnya Utang Kemitraan. Utang Kemitraan merupakan utang
27 yang berkaitan dengan adanya kemitraan pemerintah dengan pihak ketiga dalam
28 bentuk Bangun, Serah, Kelola (BSK). BSK merupakan pemanfaatan aset pemerintah
29 oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan

1 bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya, kemudian menyerahkan aset yang
 2 dibangun tersebut kepada pemerintah untuk dikelola oleh mitra sesuai dengan tujuan
 3 pembangunan aset tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada
 4 pemerintah disertai dengan pembayaran kepada investor sekaligus atau secara bagi
 5 hasil. Utang Kemitraan dengan Pihak Ketiga timbul apabila pembayaran kepada
 6 investor dilakukan secara angsuran atau secara bagi hasil pada saat penyerahan aset
 7 kemitraan. Utang Kemitraan disajikan pada neraca sebesar dana yang dikeluarkan
 8 investor untuk membangun aset tersebut. Apabila pembayaran dilakukan dengan bagi
 9 hasil, utang kemitraan disajikan sebesar dana yang dikeluarkan investor setelah
 10 dikurangi dengan nilai bagi hasil yang dibayarkan.

11

12 **Pengakuan**

13 Utang kemitraan diakui pada saat aset diserahkan oleh pihak ketiga kepada
 14 pemerintah yang untuk selanjutnya akan dibayar sesuai perjanjian, misalnya secara
 15 angsuran.

16

17 **Pengukuran**

18 Utang kemitraan diukur berdasarkan nilai yang disepakati dalam perjanjian kemitraan
 19 BSK sebesar nilai yang belum dibayar.

20

21 **Penyajian dan Pengungkapan**

22 Utang kemitraan disajikan dalam Neraca dengan klasifikasi/pos Utang Jangka Panjang.
 23 Rincian Utang kemitraan untuk masing-masing perjanjian kerja sama diungkapkan
 24 dalam CaLK.

25

26 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Kemitraan dengan Pihak Ketiga:

27

28

29 -- untuk mencatat aset berupa gedung dan bangunan

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Gedung dan Bangunan	xxxxxxxx	
XXXX	Diinvestasikan pada Aset Tetap		xxxxxxxx

30

31 -- Untuk mencatat utang jangka panjang lainnya

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	xxxxxxxx	
XXXX	Utang Jangka Panjang Lainnya		xxxxxxxx

32

Contoh:

Pada tanggal 12 Pebruari 2005, dalam rangka peningkatan pelayanan kepada masyarakat, Pemerintah telah mengikat kerjasama BSK (bangun, serah, kelola) dengan PT Ranggataksaka untuk membangun Rumah Sakit dengan system bagi hasil. Untuk menyelesaikan pembangunan Rumah Sakit tersebut, investor telah mengeluarkan dana sebesar Rp5.000.000.000,00. sedangkan tanah yang diserahkan oleh Pemerintah untuk pembangunan Rumah Sakit tersebut adalah senilai Rp1.000.000.000,00. Pada tahun 2007, aset BSK tersebut telah selesai dibangun dan telah diserahkan kepada pemerintah.

Pada waktu aset tersebut diserahkan, maka dijurnal:

-- Untuk mencatat Gedung dan Bangunan dalam Neraca

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp.000)	Kredit (Rp.000)
XXXX	Gedung dan Bangunan	5.000.000	
XXXX	Diinvestasikan pada Aset Tetap		5.000.000

-- Untuk mencatat Utang BSK dalam Neraca

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp.000)	Kredit (Rp.000)
XXXX	Dana yang harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	5.000.000	
XXXX	Utang Jangka Panjang Lainnya		5.000.000

BAB IV UTANG TRANSFER

A. PENGANTAR

Negara Kesatuan Republik Indonesia menyelenggarakan pemerintahan Negara dan pembangunan nasional untuk mencapai masyarakat adil, makmur, dan merata berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan, Negara Kesatuan Republik Indonesia dibagi atas daerah-daerah provinsi dan daerah provinsi terdiri atas daerah-daerah kabupaten dan kota. Untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan kepada masyarakat, tiap-tiap daerah tersebut mempunyai hak dan kewajiban mengatur dan mengurus sendiri urusan tertentu pemerintahannya.

Pasal 18A ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengamanatkan agar hubungan keuangan, pelayanan umum, serta pemanfaatan sumber daya alam dan sumber daya lainnya antara Pemerintah dan Pemerintah Daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan Undang-Undang. Pembentukan Undang-Undang tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah dimaksudkan untuk mendukung pendanaan atas penyerahan urusan kepada Pemerintahan Daerah yang diatur dalam Undang-Undang tentang Pemerintahan Daerah. Pendanaan tersebut menganut prinsip *money follows function*, yang mengandung makna bahwa pendanaan mengikuti fungsi pemerintahan yang menjadi kewajiban dan tanggung jawab masing-masing tingkat pemerintahan. Perimbangan keuangan antara Pemerintah dan Pemerintahan Daerah mencakup pembagian keuangan antara Pemerintah dan Pemerintahan Daerah secara proporsional, demokratis, adil, dan transparan dengan memperhatikan potensi, kondisi, dan kebutuhan Daerah.

Dalam rangka penyelenggaraan otonomi daerah, penyerahan, pelimpahan, dan penugasan urusan pemerintahan kepada Daerah secara nyata dan bertanggung jawab harus diikuti dengan pengaturan, pembagian, dan pemanfaatan sumber daya nasional secara adil, termasuk perimbangan keuangan antara Pemerintah dan Pemerintahan Daerah. Sebagai daerah otonom, penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan tersebut dilakukan berdasarkan prinsip-prinsip transparansi, partisipasi, dan akuntabilitas.

Dana Perimbangan merupakan pendanaan Daerah yang bersumber dari APBN yang terdiri atas Dana Bagi Hasil (DBH), Dana Alokasi Umum (DAU), dan Dana Alokasi Khusus (DAK). Dana Perimbangan selain dimaksudkan untuk membantu Daerah dalam mendanai kewenangannya, juga bertujuan untuk mengurangi ketimpangan sumber pendanaan pemerintahan antara Pemerintah Pusat dan Daerah serta untuk mengurangi kesenjangan pendanaan pemerintahan antar-Daerah. Ketiga komponen

1 Dana Perimbangan ini merupakan sistem transfer dana dari Pemerintah serta
2 merupakan satu kesatuan yang utuh.

3 Dana Perimbangan bertujuan untuk menciptakan keseimbangan keuangan antara
4 Pemerintah Pusat dan Daerah dan antara Pemerintahan Daerah. Pasal 1 Peraturan
5 Pemerintah RI Nomor 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan (PP 55/2005)
6 menyebutkan Dana Perimbangan adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN
7 yang dialokasikan kepada daerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka
8 pelaksanaan Desentralisasi. Pasal 2 PP 55/2005 menyebutkan Dana Perimbangan
9 terdiri atas Dana Bagi Hasil, Dana Alokasi Umum, dan Dana Alokasi Khusus. Dana
10 Perimbangan merupakan sumber pendanaan bagi daerah dalam pelaksanaan
11 desentralisasi, yang alokasinya tidak dapat dipisahkan satu dengan yang lain
12 mengingat tujuan masing-masing jenis penerimaan tersebut saling mengisi dan
13 melengkapi.

14 Pelaksanaan dan pertanggungjawaban Transfer ke Daerah diatur dalam Peraturan
15 Menteri Keuangan Nomor 04 tentang Pelaksanaan dan Pertanggungjawaban Anggaran
16 Transfer ke Daerah, yang telah direvisi dengan PMK No. 21/PMK.07/2009 tentang
17 Pelaksanaan dan Pertanggungjawaban Anggaran Transfer ke Daerah. PMK itu
18 menyebutkan bahwa Transfer ke Daerah adalah dana yang bersumber dari Anggaran
19 Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang dialokasikan kepada daerah dalam
20 rangka pelaksanaan desentralisasi yang terdiri dari Dana Perimbangan dan Dana
21 Otonomi Khusus dan Penyesuaian.

22
23 PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran Paragraf 8 mendefinisikan Transfer adalah
24 penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas
25 pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil. Dana perimbangan
26 yang dimaksud di sini adalah Dana Perimbangan menurut UU No 33 tahun 2004 yang
27 terdiri dari dana bagi hasil, dana alokasi umum, dan dana alokasi khusus. Sedangkan
28 yang dimaksud dengan dana bagi hasil pada paragraf 8 adalah dana bagi hasil dari
29 pemerintah propinsi kepada pemerintah kabupaten/kota dalam wilayahnya dan dari
30 pemerintah kabupaten ke desa dalam wilayahnya. Paragraf 40 menyebutkan Transfer
31 Keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti
32 pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat dan dana bagi hasil oleh
33 pemerintah daerah.

34 Pada tahun 2008 pemerintah pusat telah melakukan perbaikan pelaksanaan
35 desentralisasi fiskal dalam rangka mendukung pelaksanaan otonomi daerah.
36 Perubahan pelaksanaan desentralisasi fiskal tersebut berupa perubahan dari pola lama
37 ke pola baru yang dimulai sejak Januari 2008 yaitu sebagai berikut:

- 38 • Perubahan nomenklatur Belanja ke Daerah menjadi Transfer ke Daerah dalam
39 struktur APBN 2008;
- 40 • Perpindahan kuasa pengguna anggaran (KPA) dari pemerintah daerah bertindak
41 selaku KPA menjadi Direktur Jenderal Perimbangan Keuangan (DJPK);

- 1 • Dalam penyaluran terjadi perubahan kewenangan penerbitan Surat Perintah
- 2 Membayar oleh 467 pemerintah daerah propinsi/kabupaten/kota menjadi satu
- 3 pintu yaitu oleh DJPK; dan
- 4 • Penerbitan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) oleh Kepala Kantor Pelayanan
- 5 Perbendaharaan Negara (KPPN) atas nama Menteri Keuangan di daerah menjadi
- 6 oleh Menteri Keuangan c.q Direktur Jenderal Perbendaharaan.

7
8 Aspek penting yang menjadi pertimbangan perubahan ini, yaitu:

- 9 1) aspek pengelola keuangan negara yang menempatkan Menteri Keuangan
- 10 sebagai PA dana Transfer ke Daerah yang selanjutnya dikuasakan kepada
- 11 Direktur Jenderal Perimbangan Keuangan selaku KPA;
- 12 2) aspek transfer dana yang memberikan pemahaman bahwa transfer berbeda
- 13 dengan belanja. Pengertian transfer hanya sebatas pada pemindahbukuan dana
- 14 dari Kas Negara ke Kas Daerah tanpa harus menunjukkan prestasi setara dengan
- 15 dana yang ditransfer;
- 16 3) aspek akuntabilitas pelaporan yang menjamin penyusunan Laporan Realisasi
- 17 Anggaran (LRA) transfer menjadi lebih efisien dan akuntabel dengan tersedianya
- 18 dokumen sumber untuk penyusunan laporan pada KPA selaku entitas pelaporan;
- 19 4) aspek legalitas yang menegaskan bahwa dengan cara transfer, maka ketentuan
- 20 dalam UU No 17 Tahun 2003 yang mengamanatkan bahwa pengelolaan
- 21 keuangan daerah oleh Presiden diserahkan kepada gubernur/bupati/walikota
- 22 selaku kepala pemerintahan daerah, dapat dilaksanakan; dan
- 23 5) aspek efisiensi pengelolaan keuangan yang menjamin efisiensi penggunaan
- 24 dokumen, tenaga, anggaran, dan waktu dalam melaksanakan transfer dana dari
- 25 Pemerintah ke daerah.

26
27 Perubahan nomenklatur tersebut membawa konsekuensi bahwa daerah tidak perlu

28 menyampaikan permintaan atau usulan untuk mendapatkan transfer dana karena

29 Pemerintah bersama DPR telah menetapkan jenis dan besaran transfer untuk setiap

30 propinsi/kabupaten/kota. Selanjutnya Direktur Jenderal Perimbangan Keuangan selaku

31 KPA melaksanakan transfer secara langsung dari Rekening Kas Negara/Bendahara

32 Umum Negara (BUN) di Bank Indonesia ke rekening Kas Umum Daerah yang pada

33 umumnya berada di Bank Pembangunan Daerah atau bank umum lainnya di daerah

34 melalui Surat Perintah Membayar oleh KPA dan SP2D oleh BUN.

35
36 Dampak dari pelaksanaan pola baru ini adalah: (a) mempercepat penyelesaian Perda

37 APBD; (b) mendorong pelaksanaan sistem *treasury single account* dengan

38 disalurkannya semua dana transfer melalui satu rekening bank yang ditunjuk daerah;

39 (c) mempercepat pelaksanaan kegiatan/pembangunan daerah dengan semakin cepat

40 tersedianya dana; (d) mengurangi sisa anggaran pada akhir tahun dengan

41 pelaksanaan kegiatan yang lebih awal; (e) mempercepat tersedianya data realisasi

1 transfer; (f) meningkatkan akuntabilitas penyusunan Laporan Keuangan Transfer ke
2 Daerah; dan (g) meningkatkan akurasi sistem informasi keuangan daerah (SIKD).

3
4 Sebagai salah satu komponen Laporan Keuangan Transfer ke Daerah, dalam Neraca
5 sudah semestinya muncul akun Utang Transfer. Hal ini sesuai dengan PSAP 01
6 Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 8 yang menyebutkan bahwa, kewajiban adalah
7 utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran
8 keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Dalam PSAP yang sama disebutkan bahwa
9 **Utang Transfer** adalah kewajiban suatu entitas pelaporan untuk melakukan
10 pembayaran kepada entitas lain sebagai akibat ketentuan peraturan perundang-
11 undangan.

12
13 Lebih lanjut Paragraf 5 dari PSAP 09 tentang Kewajiban mendefinisikan **Kewajiban**
14 adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya
15 mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. **Kewajiban diestimasi**
16 adalah kewajiban yang waktu dan jumlahnya belum pasti. Paragraf 6 menyebutkan
17 bahwa karakteristik utama kewajiban adalah bahwa pemerintah mempunyai kewajiban
18 sampai saat ini yang dalam penyelesaiannya mengakibatkan pengorbanan sumber
19 daya ekonomi di masa yang akan datang. Sementara pada Paragraf 7 juga disebutkan:
20 Kewajiban pemerintah juga terjadi karena perikatan dengan pegawai yang bekerja
21 pada pemerintah, kewajiban kepada masyarakat luas yaitu kewajiban tunjangan,
22 kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran pajak dari wajib pajak, **alokasi/relokasi**
23 **pendapatan ke entitas lainnya**, atau kewajiban dengan pemberi jasa lainnya. Dengan
24 demikian selayaknya Neraca pemerintah pusat mencantumkan Utang Transfer ke
25 Daerah.

26 Dalam kaitan dengan utang transfer, pengakuan dan pengukurannya mengikuti
27 pengaturan yang berkaitan dengan mekanisme transfer, dimana ada beberapa
28 persyaratan yang harus dipenuhi untuk setiap jenis transfer. Jenis transfer tersebut
29 selanjutnya akan menjadi jenis utang transfer yang mungkin timbul.

30
31 Tabel berikut merupakan jenis-jenis transfer dan dasar pelaksanaan transfernya:

32
33 Jenis dan Dasar Pelaksanaan Transfer

No.	Jenis Transfer	Dasar Pelaksanaan
1.	Dana Bagi Hasil	PMK 04/PMK.07/2008
2.	Dana Alokasi Umum	PMK 04/PMK.07/2008
3.	Dana Alokasi Khusus	PMK 04/PMK.07/2008
4.	Dana Otonomi Khusus	PMK 04/PMK.07/2008
5.	Transfer Lainnya	PMK 04/PMK.07/2008 Atau diatur lebih lanjut
6.	Bagi Hasil dari Provinsi	PP 65/2001

34

1 **B. PENGAKUAN**

2
3 **1. UTANG DANA BAGI HASIL**

4 Dana Bagi Hasil (DBH) adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang
5 dialokasikan kepada Daerah berdasarkan angka prosentase untuk mendanai
6 kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan Desentralisasi. DBH bersumber dari
7 Pajak dan Sumber Daya Alam. DBH Pajak adalah bagian daerah yang berasal dari
8 penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan,
9 Pajak Penghasilan Pasal 25 dan Pasal 29 Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri,
10 dan Pajak Penghasilan Pasal 21. DBH Sumber Daya Alam adalah bagian daerah yang
11 berasal dari penerimaan sumber daya alam kehutanan, pertambangan umum,
12 perikanan, pertambangan minyak bumi, pertambangan gas bumi, dan pertambangan
13 panas bumi.

14 Dana Bagi Hasil (DBH) terdiri dari bagi hasil pajak dan bagi hasil sumber daya alam,
15 yang diberikan baik oleh Pemerintah Pusat kepada pemerintah daerah. DBH dapat
16 juga dialokasikan oleh pemerintah provinsi ke pemerintah kabupaten/kota. Sesuai
17 ketentuan peraturan perundang-undangan, DBH diperhitungkan dan ditransfer
18 berdasarkan realisasi penerimaan.

19 Utang Transfer DBH dapat terjadi karena:

- 20 • kesalahan tujuan dan/atau jumlah transfer;
- 21 • kekurangan transfer sebagai akibat realisasi penerimaan melebihi proyeksi
22 penerimaan; atau
- 23 • kekurangan transfer sebagai akibat daerah penghasil belum dapat
24 diidentifikasi/diketahui sampai dengan akhir tahun anggaran.

25 Utang Transfer DBH yang terjadi karena kesalahan tujuan dan/atau jumlah transfer
26 merupakan kewajiban jangka pendek yang harus diakui pada saat kesalahan tersebut
27 diketahui. Hal ini mengacu pada PSAP 10 Paragraf 10 yang menyatakan bahwa
28 terhadap setiap kesalahan harus dilakukan koreksi segera setelah diketahui. Terhadap
29 kesalahan tersebut, Pemerintah Pusat mengakui Utang Transfer ke pemda A dan
30 mengakui Piutang Transfer ke pemda B.

31 Utang Transfer DBH dapat juga terjadi karena sesuai dengan peraturan perundangan,
32 Dana Bagi Hasil dibagi ke Daerah berdasarkan angka prosentase tertentu dari realisasi
33 penerimaan, sehingga apabila realisasi penerimaan melebihi proyeksi penerimaan
34 yang digunakan sebagai acuan dalam penyusunan APBN, akan timbul Utang Transfer
35 DBH yaitu sebesar bagian dari realisasi penerimaan DBH yang sesuai dengan
36 peraturan perundang-undangan merupakan bagian dari hasil daerah dan belum
37 ditransfer oleh Pemerintah Pusat. Utang Transfer DBH seperti ini diakui pada saat
38 jumlah definitif diketahui setelah dilakukan rekonsiliasi penerimaan sampai dengan
39 bulan Desember. Hal ini mengacu pada PSAP 9 paragraf 18 yang menyatakan bahwa
40 perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur
41 dengan andal.

42 Utang Transfer DBH yang lain dapat terjadi karena kekurangan transfer sebagai akibat
43 daerah penghasil belum dapat diidentifikasi/diketahui sampai dengan akhir tahun

1 anggaran. Utang Transfer seperti ini terjadi karena sesuai dengan peraturan
2 perundangan, Dana Bagi Hasil tertentu dibagi ke Daerah **penghasil** berdasarkan
3 angka prosentase tertentu dari realisasi penerimaan, sehingga apabila Daerah
4 penghasil belum dapat diketahui maka Dana Bagi Hasil tersebut belum dapat ditransfer
5 sehingga akan timbul Utang Transfer.

6 Utang Transfer sebagaimana dimaksud di atas diakui pada saat penyusunan laporan
7 keuangan akhir tahun. Hal ini mengacu pada PSAP 09 Paragraf 25 yang menyatakan
8 bahwa untuk transaksi tanpa pertukaran, suatu kewajiban harus diakui atas jumlah
9 terutang yang belum dibayar pada tanggal pelaporan. Utang transfer tersebut pada
10 dasarnya termasuk kelompok **kewajiban diestimasi** berdasarkan pertimbangan bahwa
11 jumlah definitif dan pihak-pihak penerima baru dapat diketahui setelah lewat tahun
12 anggaran.

14 **2. UTANG DANA ALOKASI UMUM**

15 Dana Alokasi Umum, selanjutnya disebut DAU, adalah dana yang bersumber dari
16 pendapatan APBN yang dialokasikan dengan tujuan pemerataan kemampuan
17 keuangan antar daerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan
18 Desentralisasi. DAU dialokasikan untuk provinsi dan kabupaten/kota. DAU untuk suatu
19 daerah dialokasikan berdasarkan formula yang terdiri atas celah fiskal dan alokasi
20 dasar. Celah fiskal merupakan selisih antara kebutuhan fiskal dan kapasitas fiskal.
21 Kebutuhan fiskal diukur dengan menggunakan variabel jumlah penduduk, luas wilayah,
22 Indeks Kemahalan Konstruksi, Produk Domestik Regional Bruto per kapita, dan Indeks
23 Pembangunan Manusia. Kapasitas fiskal diukur berdasarkan Pendapatan Asli Daerah
24 dan DBH. Alokasi dasar dihitung berdasarkan jumlah gaji Pegawai Negeri Sipil Daerah.
25 UU nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat
26 dan Daerah menetapkan bahwa jumlah keseluruhan DAU sekurang-kurangnya 26 %
27 dari Pendapatan Dalam Negeri Neto yang ditetapkan dalam APBN. Selanjutnya
28 sebagai tindak lanjut dari rincian APBN, Peraturan Presiden tentang DAU Daerah
29 Provinsi, Kabupaten dan Kota, menetapkan besarnya rincian alokasi DAU untuk
30 masing-masing Provinsi/Kota/Kabupaten dalam satu tahun anggaran. Dalam
31 pelaksanaan pencairan alokasi DAU tersebut, setiap pemerintah daerah menerima
32 pembayaran 1/12 (satu per dua belas) setiap bulan dari total alokasi DAU pemerintah
33 daerah menurut Peraturan Presiden dimaksud.

34
35 Apabila pada akhir tahun anggaran masih ada jumlah yang belum ditransfer, yaitu
36 merupakan perbedaan antara total alokasi DAU menurut Peraturan Presiden dengan
37 realisasi pembayarannya dalam satu tahun anggaran, maka jumlah perbedaan tersebut
38 dapat dicatat sebagai Utang Transfer DAU oleh Pemerintah Pusat apabila pemerintah
39 mengakuinya serta menerbitkan suatu dokumen yang sah untuk itu. Kekurangan
40 Transfer DAU dapat terjadi karena penundaan penyaluran DAU atau karena kesalahan
41 tujuan dan/atau jumlah transfer.

42 Penyaluran DAU dapat ditunda sebagai akibat sanksi yang dikenakan terhadap daerah
43 penerima DAU. Penundaan penyaluran DAU tidak mengurangi hak daerah atas DAU

1 yang telah ditetapkan, sehingga terhadap jumlah DAU yang ditunda penyalurannya
2 tersebut diakui sebagai Utang Transfer DAU pada saat penyusunan laporan keuangan.
3 Kekurangan transfer DAU dapat terjadi karena kesalahan transfer DAU. Sebagai
4 contoh, untuk tahun anggaran 2008 Pemda A mendapat alokasi DAU Rp300 miliar dan
5 Pemda B mendapat alokasi DAU Rp400 miliar. Selama tahun anggaran 2008 terjadi
6 kesalahan transfer DAU kepada Pemda A telah ditransfer Rp330 miliar sementara
7 kepada Pemda B telah ditransfer Rp340 miliar. Dengan demikian, terjadi kekurangan
8 transfer DAU kepada Pemda B sebesar Rp60 miliar.

9 Utang Transfer DAU yang terjadi karena kesalahan tujuan dan/atau jumlah transfer
10 merupakan kewajiban jangka pendek yang harus diakui pada saat kesalahan tersebut
11 diketahui. Hal ini mengacu pada PSAP 10 Paragraf 10 yang menyatakan bahwa
12 terhadap setiap kesalahan harus dilakukan koreksi segera setelah diketahui. Terhadap
13 kesalahan tersebut, Pemerintah Pusat mengakui Utang Transfer ke pemda A dan
14 mengakui Piutang Transfer ke pemda B.

15

16 **3. UTANG DANA ALOKASI KHUSUS**

17 Dana Alokasi Khusus, selanjutnya disebut DAK, adalah dana yang bersumber dari
18 pendapatan APBN yang dialokasikan kepada daerah tertentu dengan tujuan untuk
19 membantu mendanai kegiatan khusus yang merupakan urusan daerah dan sesuai
20 dengan prioritas nasional. Program yang menjadi prioritas nasional sebagaimana
21 dimuat dalam Rencana Kerja Pemerintah tahun anggaran bersangkutan. Menteri teknis
22 mengusulkan kegiatan khusus yang akan didanai dari DAK dan ditetapkan setelah
23 berkoordinasi dengan Menteri Dalam Negeri, Menteri Keuangan, dan Menteri Negara
24 Perencanaan Pembangunan Nasional, sesuai dengan Rencana Kerja Pemerintah.
25 Menteri teknis menyampaikan ketetapan tentang kegiatan khusus kepada Menteri
26 Keuangan.

27 Penghitungan alokasi DAK dilakukan melalui 2 (dua) tahapan, yaitu Penentuan daerah
28 tertentu yang menerima DAK dan Penentuan besaran alokasi DAK masing-masing
29 daerah. Penentuan Daerah Tertentu memenuhi kriteria umum, kriteria khusus, dan
30 kriteria teknis. Besaran alokasi DAK masing-masing daerah ditentukan dengan
31 perhitungan indeks berdasarkan kriteria umum, kriteria khusus, dan kriteria teknis.
32 Kriteria umum dirumuskan berdasarkan kemampuan keuangan daerah yang
33 dicerminkan dari penerimaan umum APBD setelah dikurangi belanja Pegawai Negeri
34 Sipil Daerah. Kriteria khusus dirumuskan berdasarkan peraturan perundang-undangan
35 yang mengatur penyelenggaraan otonomi khusus dan karakteristik daerah. Kriteria
36 teknis disusun berdasarkan indikator-indikator kegiatan khusus yang akan didanai dari
37 DAK dan dirumuskan melalui indeks teknis oleh menteri teknis terkait.

38 Apabila pada akhir tahun anggaran masih ada jumlah yang belum ditransfer, yaitu
39 merupakan perbedaan antara total alokasi DAK menurut peraturan perundang-
40 undangan dengan realisasi pembayarannya dalam satu tahun anggaran, maka jumlah
41 perbedaan tersebut dicatat sebagai Utang Transfer DAK oleh Pemerintah Pusat
42 apabila pemerintah mengakuinya serta menerbitkan suatu dokumen yang sah untuk itu.

1 Kekurangan Transfer DAK dapat terjadi karena kesalahan tujuan dan/atau jumlah
2 transfer.

3 Utang Transfer DAK yang terjadi karena kesalahan tujuan dan/atau jumlah transfer
4 merupakan kewajiban jangka pendek yang harus diakui pada saat kesalahan tersebut
5 diketahui. Hal ini mengacu pada PSAP 10 Paragraf 10 yang menyatakan bahwa
6 terhadap setiap kesalahan harus dilakukan koreksi segera setelah diketahui. Terhadap
7 kesalahan tersebut, Pemerintah Pusat mengakui Utang Transfer ke pemda A dan
8 mengakui Piutang Transfer ke pemda B.

9 10 **4. UTANG DANA OTONOMI KHUSUS**

11 Dana Otonomi Khusus (Otsus) merupakan dana yang bersumber dari pendapatan
12 APBN yang dialokasikan kepada Provinsi NAD dan Papua sesuai dengan undang-
13 undang yang mengatur mengenai status otonomi khusus bagi provinsi tersebut. Dana
14 ini diberikan dengan tujuan untuk membantu mendanai program/kegiatan khusus yang
15 merupakan urusan daerah. Dana Otsus disalurkan secara bertahap.

16 Apabila pada akhir tahun anggaran masih ada jumlah yang belum ditransfer, yaitu
17 merupakan perbedaan antara total alokasi dana Otsus menurut peraturan perundang-
18 undangan dengan realisasi pembayarannya dalam satu tahun anggaran, maka jumlah
19 perbedaan tersebut dapat dicatat sebagai Utang Transfer Dana Otsus oleh Pemerintah
20 Pusat apabila pemerintah mengakuinya serta menerbitkan suatu dokumen yang sah
21 untuk itu. Kekurangan Transfer Dana Otsus dapat terjadi antara lain karena kesalahan
22 tujuan dan/atau jumlah transfer.

23 24 **5. UTANG TRANSFER LAINNYA**

25 Selain jenis-jenis transfer seperti tersebut di atas, setiap tahun pemerintah dapat
26 mengeluarkan kebijakan transfer lain sesuai dengan ketentuan perundang-undangan
27 yang berlaku yang dituangkan dalam APBN. Misalnya, pada Tahun Anggaran 2008,
28 Pemerintah menyalurkan Dana Tambahan Infrastruktur khusus untuk Provinsi Papua
29 dan Dana Penyesuaian. Penyaluran Dana Tambahan Infrastruktur dilaksanakan secara
30 bertahap sepanjang tahun. Terdapat dua kemungkinan cara penyaluran, yaitu pertama,
31 pencairannya bertahap dalam periode/bulan tertentu tanpa persyaratan, dan kedua,
32 pencairannya bertahap dengan persyaratan tertentu.

33 Dalam hal penyaluran tidak memerlukan persyaratan, apabila pada akhir tahun
34 anggaran masih ada jumlah yang belum ditransfer, yaitu merupakan perbedaan
35 antara total alokasi dana transfer lainnya menurut peraturan perundang-undangan
36 dengan realisasi pembayarannya dalam satu tahun anggaran, maka jumlah perbedaan
37 tersebut dapat dicatat sebagai Utang Transfer Lainnya oleh Pemerintah Pusat apabila
38 pemerintah mengakuinya serta menerbitkan suatu dokumen yang sah untuk itu.
39 Apabila dalam pencairan dana diperlukan persyaratan, misalnya tingkat penyelesaian
40 pekerjaan tertentu, maka timbulnya hak tagih pada saat persyaratan sudah dipenuhi,
41 tetapi belum dilaksanakan pembayarannya oleh Pemerintah Pusat.

6. UTANG BAGI HASIL DARI PROVINSI

Tatacara transfer Dana Bagi Hasil dari provinsi ke kabupaten/kota dilakukan berdasarkan realisasi penerimaan pendapatan yang akan dibagihasilkan. Secara umum pengakuan utang jenis ini sama dengan pengakuan Dana Bagi Hasil dari Pemerintah Pusat.

Utang Bagi Hasil dari provinsi dihitung berdasarkan hasil realisasi pajak dan hasil sumber daya alam yang menjadi bagian daerah yang belum dibayar. Nilai definitif jumlah yang menjadi bagian kabupaten/kota pada umumnya ditetapkan menjelang berakhirnya tahun anggaran. Secara normal tidak terjadi utang apabila seluruh hak bagi hasil telah ditransfer. Apabila alokasi definitif telah ditetapkan dengan Surat Keputusan Gubernur Kepala Daerah, tetapi masih ada hak daerah yang belum dibayar sampai dengan akhir tahun anggaran, maka jumlah yang belum dibayar tersebut dicatat sebagai kewajiban untuk mentransfer (utang) bagi pemda yang bersangkutan.

C. PENGUKURAN

Pengukuran Utang Transfer (DBH, DAU, DAK, Otsus dan lainnya) yang timbul dan diakui dilakukan sesuai dengan PSAP 09 paragraf 18 yaitu sebagai berikut:

- a. Utang Transfer karena kesalahan tujuan dan/atau jumlah transfer dinilai sebesar jumlah kekurangan transfer akibat kesalahan tersebut.
- b. Utang Transfer karena penundaan penyaluran dinilai sebesar jumlah kekurangan transfer akibat penundaan tersebut.
- c. Utang Transfer karena realisasi penerimaan ternyata melebihi proyeksi penerimaan yang digunakan sebagai acuan dalam menyusun APBN, maka Utang Transfer dinilai sebesar jumlah kekurangan transfer.
- d. Utang Transfer karena daerah penghasil belum dapat diidentifikasi/diketahui sampai dengan akhir tahun anggaran, maka Utang Transfer dinilai sebesar total dana bagi hasil yang belum ditransfer karena rincian daerah penerimanya belum dapat ditentukan.

D. PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

1. Akuntansi Utang

Pencatatan yang diperlukan untuk membukukan utang transfer adalah sebagaimana ilustrasi berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXX	Dana yang Harus Disediakan Untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	
XXX	Kewajiban Transfer DBH Diestimasi		XXX
XXX	Utang Transfer DAU		XXX
XXX	Utang Transfer DAK		XXX
XXX	Utang Transfer Dana Otsus		XXX
XXX	Utang Transfer Lainnya		XXX

1
2
3
4
5
6
7
8
9**2. Penyajian Neraca**

Berdasarkan PSAP 09 Paragraf 11 Suatu kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek jika diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Utang Transfer termasuk kewajiban jangka pendek karena seharusnya dapat diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan. Penyajian Utang Transfer di Neraca adalah sebagaimana ilustrasi berikut:

NERACA
PER 31 DESEMBER 20XX

	ASET		KEWAJIBAN	
			Kewajiban Jangka Pendek	
			Kewajiban Transfer – DBH Diestimasi	xxx
			Utang Transfer – DAU	xxx
			Utang Transfer – DAK	xxx
			Utang Transfer – Otsus	xxx
			Utang Transfer – Lainnya	xxx
			EKUITAS DANA	
			Dana yang Harus Disediakan Untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	xxx

10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20**3. Pengungkapan CALK**

Setelah disajikan di neraca, informasi mengenai akun utang transfer harus diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Informasi dimaksud dapat berupa:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan dan pengukuran utang;
- b. Rincian jenis utang dan saldo menurut umur; dan
- c. Penjelasan atas penyelesaian utang.

21
22
23
24
25

Utang Transfer diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan beserta rincian masing-masing jenis Utang Transfer. Hal ini didasarkan pada paragraf 84 yang menyatakan bahwa Utang pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar utang untuk memberikan informasi yang lebih baik kepada pemakainya.

26
27
28
29
30
31**4. CONTOH****Utang Transfer karena Kesalahan Transfer**

Pasal 6 PMK No. 21/PMK.07/2009 tentang Transfer ke Daerah menyebutkan bahwa Menteri Keuangan, selaku Pengguna Anggaran Transfer ke Daerah, mempunyai kewenangan atas pelaksanaan anggaran Transfer ke Daerah. Kewenangan tersebut meliputi:

- 1 a. menyusun DIPA Transfer ke Daerah;
 2 b. menerbitkan SPAT atas beban DIPA Transfer ke Daerah;
 3 c. menerbitkan SPP atas beban DIPA Transfer ke Daerah;
 4 d. menerbitkan SPM atas beban DIPA Transfer ke Daerah; dan
 5 e. menyusun laporan sebagai pertanggungjawaban.
 6 Untuk melaksanakan kewenangan tersebut, Menteri Keuangan menunjuk Direktur
 7 Jenderal Perimbangan Keuangan sebagai Kuasa Pengguna Anggaran Transfer ke
 8 Daerah. Selanjutnya Direktur Jenderal Perimbangan Keuangan dapat melimpahkan
 9 sebagian kewenangan tersebut kepada pejabat yang ditunjuk.

10
 11 Sebagai Kuasa Pengguna Anggaran, Direktur Jenderal Perimbangan Keuangan
 12 menerbitkan Surat Perintah Membayar sebagai bentuk perintah pemindahbukuan dari
 13 Rekening Kas Umum Negara ke Rekening Kas Umum Daerah. Pada saat melakukan
 14 pemindahbukuan dapat saja terjadi kekurangan transfer ke suatu pemerintah daerah
 15 karena kesalahan tujuan transfer. Sebagai contoh, pada tahun anggaran 2008 Kota
 16 Kediri mendapat alokasi DAK sebesar Rp10.000.000.000, dan Kabupaten Kediri
 17 mendapat alokasi DAK sebesar Rp15.000.000.000. Selama tahun anggaran 2008 telah
 18 terjadi kesalahan transfer yaitu Kota Kediri telah menerima transfer sebesar
 19 Rp13.000.000.000 sementara Kabupaten Kediri telah menerima transfer sebesar
 20 Rp12.000.000.000. Dengan demikian, pada akhir tahun anggaran 2008 terdapat
 21 kekurangan transfer pemerintah pusat kepada Kabupaten Kediri sebesar
 22 Rp3.000.000.000 dan terdapat kelebihan transfer pemerintah pusat kepada Kota Kediri
 23 sebesar Rp3.000.000.000. Kekurangan transfer tersebut merupakan Utang Tranfer dari
 24 Pemerintah Pusat kepada Kabupaten Kediri pada akhir tahun anggaran 2008.
 25 Sementara kelebihan transfer tersebut merupakan Piutang Tranfer dari Pemerintah
 26 Pusat kepada Kota Kediri pada akhir tahun anggaran 2008. Penyelesaian utang-
 27 piutang transfer ini dapat dilakukan melalui mekanisme perhitungan atau mekanisme
 28 pembayaran. Penyelesaian dengan mekanisme perhitungan atau mekanisme
 29 pembayaran hanya mempengaruhi Laporan Realisasi Anggaran, sementara jurnal-
 30 jurnal untuk Neraca tetap sama.

31 Jurnal di Pemerintah Pusat untuk mengakui utang transfer kepada Kabupaten Kediri
 32 dan piutang transfer kepada Kota Kediri:

33
 34

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
xxxx	Dana yang Harus Disediakan Untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	3.000.000.000	
xxxx	Utang Transfer - DAK		3.000.000.000
xxxx	Piutang Transfer - DAK	3.000.000.000	
xxxx	Ekuitas Dana Lancar (EDL) – Cadangan Piutang		3.000.000.000

1
2
3
4

Bagi Pemda Kota Kediri kelebihan transfer DAK sebesar Rp30.000.000 tersebut merupakan utang transfer sehingga perlu membuat jurnal sbb:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
xxxx	Dana yang Harus Disediakan Untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	3.000.000.000	
xxxx	Utang Transfer - DAK		3.000.000.000

5
6
7
8

Sementara itu, bagi Pemda Kabupaten Kediri kekurangan transfer DAK sebesar Rp3.000.000.000 tersebut merupakan piutang transfer sehingga perlu membuat jurnal sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
xxxx	Piutang Transfer - DAK	3.000.000.000	
xxxx	EDL – Cadangan Piutang		3.000.000.000

9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22

Utang Transfer karena Realisasi Penerimaan melebihi Proyeksi Penerimaan

Sebagai contoh, alokasi Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam Pertambangan Umum dari PNBP luran Eksplorasi dan luran Eksploitasi (*Royalty*).sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan didasarkan pada realisasi PNBP untuk sektor terkait. DBH Pertambangan Umum dari PBNP luran Eksplorasi dan luran Eksploitasi (*Royalty*) sebesar 80% (delapan puluh persen) yang berasal dari wilayah kabupaten/kota dibagi dengan rincian:

- a. 16% (enam belas persen) untuk provinsi yang bersangkutan;
- b. 32% (tiga puluh dua persen) untuk kabupaten/kota penghasil; dan
- c. 32% (tiga puluh dua persen) untuk kabupaten/kota lainnya dalam provinsi yang bersangkutan, dibagikan dengan porsi yang sama besar untuk seluruh kabupaten/kota lainnya dalam provinsi yang bersangkutan.

1
2

(dalam ribuan rupiah)

Provinsi Banten	Perkiraan PNBPN dalam APBN dari luran Eksplorasi dan luran Eksploitasi (Royalty).	DBH Pertambahan Umum dari PNBPN Royalty 80% Untuk Pemda	80% Alokasi untuk Pemda dibagi dengan rincian					Alokasi Per Pemda
			16% Untuk Provinsi	32 % Untuk Kab/Kota Penghasil	32% Untuk Kab/Kota Lainnya Dalam Provinsi Yang Bersangkutan			
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (4+5+6+7+8)
Kab. Lebak	10.000.000	8.000.000		3.200.000	533.333,333	266.666,667	1.333.333,333	5.333.333,333
Kab. Pandeglang	5.000.000	4.000.000		1.600.000	533.333,333	266.666,667	1.333.333,333	3.733.333,333
Kab. Serang		-		-	533.333,333	266.666,667	1.333.333,333	2.133.333,333
Kab. Tangerang		-		-	533.333,333	266.666,667	1.333.333,333	2.133.333,333
Kota Cilegon	25.000.000	20.000.000		8.000.000	533.333,333	266.666,667	1.333.333,333	10.133.333,333
Kota Tangerang		-		-	533.333,333	266.666,667	1.333.333,333	2.133.333,333
Pemda Provinsi		-	6.400.000					6.400.000
Total	40.000.000	32.000.000						32.000.000

3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14

Pagu Alokasi dalam PMK ditetapkan sebesar Alokasi per Pemda sebagaimana ada dalam kolom 9 pada tabel di atas. Dana Bagi Hasil (DBH) Sumber Daya Alam dari sektor Pertambangan Umum dari Royalty telah ditransfer ke masing-masing pemerintah daerah sebesar sebagaimana ada dalam tabel di atas. Namun demikian dari hasil rekonsiliasi pada akhir tahun anggaran diketahui bahwa realisasi PNBPN Royalty adalah sebagaimana pada tabel di bawah ini. Sehingga masih terdapat kekurangan transfer dengan total sebesar Rp. 4.000.000.000 (Rp. 36.000.000.000 – Rp. 32.000.000.000) dan rincian per pemerintah daerah sebesar kolom 9 tabel di bawah ini dikurangi kolom 9 tabel di atas. Kekurangan transfer ini merupakan Utang Transfer ke Pemerintah Daerah.

1
2

(dalam ribuan rupiah)

Provinsi Banten	Realisasi PNBP dari luran Eksplorasi dan luran Eksploitasi (Royalty).	DBH Pertambangan Umum dari PNBP Royalty 80% Untuk Pemda	80% Alokasi untuk Pemda dibagi dengan rincian					Alokasi Final Per Pemda
			16% Untuk Provinsi	32 % Untuk Kab/Kota Penghasil	32% Untuk Kab/Kota Lainnya Dalam Provinsi Yang Bersangkutan			
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (4+5+6+7+8)
Kab. Lebak	15.000.000	12.000.000		4.800.000	800.000	266.666,667	1.333.333,333	7.200.000
Kab. Pandeglang	5.000.000	4.000.000		1.600.000	800.000	266.666,667	1.333.333,333	4.000.000
Kab. Serang		-		-	800.000	266.666,667	1.333.333,333	2.400.000
Kab. Tangerang		-		-	800.000	266.666,667	1.333.333,333	2.400.000
Kota Cilegon	25.000.000	20.000.000		8.000.000	800.000	266.666,667	1.333.333,333	10.400.000
Kota Tangerang		-		-	800.000	266.666,667	1.333.333,333	2.400.000
Pemda Provinsi		-	7.200.000					7.200.000
Total	45.000.000	36.000.000						36.000.000

3
4

Jurnalnya adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
Xxxx	Dana yang Harus Disediakan Untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	4.000.000.000	
Xxxx	Utang Dalam Negeri – Utang Transfer		4.000.000.000

5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15

Utang Transfer karena daerah penghasil belum dapat diidentifikasi/diketahui

Sebagai contoh adalah sebagai berikut. Sesuai dengan Berita Acara Rekonsiliasi PNBP SDA Kehutanan untuk periode 1(satu) tahun anggaran 2007 yang dilakukan antara Biro Keuangan Setjen Dephut dengan KPPN Jakarta IV DJPBN menyebutkan bahwa PNBP SDA Kehutanan sebesar Rp. 2.046.000.000.000,-. Mengacu kepada hasil rekonsiliasi tersebut, dapat dibedakan antara data penerimaan negara yang sudah dibagihasilkan dan yang belum dibagihasilkan pada TA. 2007, sebagaimana bagan di bawah ini :

SDA KEHUTANAN	REALISASI PNBP PERIODE 01 Jan s.d. 31 Des 2007	DBH TA.2007 (PP 55/2005)		REALISASIDBH TW.I d. IV TA.2007	DBH YG BELUM DISALURKAN
1	(2) Rp	PORSI DBH	(3) Rp	(4) Rp	(5)=(3) – (4) Rp
Dana Reboisasi	1.300.000.000.000	40%	520.000.000.000	378.000.000.000	142.000.000.000
Provisi Sumber Daya Hutan	670.000.000.000	80%	536.000.000.000	360.000.000.000	176.000.000.000
luran Izin Usaha Pemanfaatan Hutan	76.000.000.000	80%	60.800.000.000	46.800.000.000	14.000.000.000
JUMLAH	2.046.000.000.000	-	1.116.800.000.000	784.800.000.000	332.000.000.000

1
2
3
4
5
6
7
8

Dari total DBH SDA yang belum disalurkan pada tahun anggaran 2007, terdapat Rp. 255.300.000.000 yang sudah dapat diidentifikasi daerah penghasilnya, sementara sejumlah Rp. 76.700.000.000 belum dapat diidentifikasi daerah penghasilnya. Dengan demikian total Utang Transfer pemerintah pusat adalah sebesar Rp. 332.000.000.000 dengan rincian Rp. 255.300.000.000 sudah diketahui calon daerah penerimanya sementara sejumlah Rp. 76.700.000.000 belum diketahui calon daerah penerimanya.

SDA KEHUTANAN	DBH YG BELUM DISALURKAN	RENCANA PENYALURAN DBH DARI REKENING CADANGAN DBH SDA (DAERAH PENGHASIL DIIDENTIFIKASI)	SISA DBH TA.2007 YANG BELUM DISALURKAN (DAERAH PENGHASIL BELUM DIIDENTIFIKASI)
1	2	3	4
Dana Reboisasi	142.000.000.000	122.000.000.000	20.000.000.000
Provisi Sumber Daya Hutan	176.000.000.000	131.000.000.000	45.000.000.000
Iuran Izin Usaha Pemanfaatan Hutan	14.000.000.000	2.300.000.000	11.700.000.000
JUMLAH	332.000.000.000	255.300.000.000	76.700.000.000

9
10
11

Jurnalnya adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
Xxxx	Dana yang Harus Disediakan Untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	332.000.000.000	
Xxxx	Kewajiban Transfer DBH Diestimasi		332.000.000.000

12
13

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

BAB V

KEWAJIBAN PENSIUN (*PAST SERVICE LIABILITY*)

Definisi

Program pensiun PNS diselenggarakan berdasarkan UU Nomor 11 Tahun 1969 tentang Pensiun Pegawai dan Pensiun Janda/Duda Pegawai. Dana Pensiun dibentuk berdasarkan kontribusi pemerintah, sebagai pemberi kerja, dan PNS, sebagai peserta. Namun demikian, berdasarkan PP 25 tahun 1981 iutan untuk penyelenggaraan program pensiun dan program Tabungan Hari Tua (THT) hanya disetor oleh peserta masing-masing sebesar 4,75% dan 3,25% dari gaji pokok, sedangkan pemerintah sebagai pemberi kerja belum memenuhi kewajiban kontribusinya.

Sampai saat ini, untuk pensiun pegawai negeri pemerintah menganut sistem pembayaran secara *current cost financing* atau sering juga disebut dengan istilah *pay as you go*, yaitu pembayaran pensiun dipenuhi secara langsung oleh pemerintah melalui APBN pada saat pegawai memasuki masa pensiun dengan sistem *sharing* dengan PT Taspen (Persero).

Berhadapan dengan sistem di atas adalah system *fully funded* sebagaimana diatur dalam UU Nomor 11 Tahun 1992 tentang Dana Pensiun. Dalam sistem ini baik peserta maupun pemberi kerja membayar suatu kontribusi iuran kepada suatu Dana Pensiun, dan apabila seseorang pegawai memasuki masa pensiun, maka pembayaran pensiun pegawai yang bersangkutan dilakukan oleh Dana Pensiun tersebut.

Apabila sistem pembayaran pensiun *pay as you go* pegawai negeri sekarang ini dikembalikan ke gagasan dana pensiun *fully funded* sebagaimana yang semula dimaksud dalam UU Nomor 11 Tahun 1969, maka pemerintah harus memenuhi kewajiban kontribusi masa lalu yang belum dipenuhi, atau sering juga disebut dengan istilah *past service liability*, yang mengakibatkan terjadinya utang *past service liability* (PSL) pemerintah kepada dana pensiun pegawai negeri.

Pengakuan

Sesuai dengan maksud yang terkandung dalam UU No.11 Tahun 1969 pemerintah menjamin pemberian uang pensiun untuk para pensiunan pegawai negeri. Oleh karena itu, dalam hal pensiun para pensiunan pegawai negeri dibayar secara *pay as you go*, maka jumlah nilai tunai pensiun pegawai negeri yang sudah pensiun maupun yang masih aktif (PSL) harus diakui sebagai utang pemerintah kepada para pegawainya.

Dalam hal pemerintah bermaksud mengubah cara pembayaran pensiun dari *pay as you go* menjadi *fully funded*, maka nilai tunai pensiun pegawai negeri yang sudah pensiun maupun yang masih aktif (PSL) harus diakui oleh pemerintah sebagai utang kepada Dana Pensiun yang akan mengelola pensiun tersebut.

Pengukuran

Utang Pensiun dinilai sebesar kewajiban aktuarial yang dihitung oleh aktuaris dikurangi dengan kewajiban peserta. Kewajiban aktuarial adalah nilai sekarang (*present value*)

1 pembayaran manfaat pensiun yang akan dilakukan oleh pemerintah atau Dana
2 Pensiun kepada PNS dan TNI/POLRI yang masih bekerja dan yang sudah pensiun,
3 dihitung berdasarkan jasa yang telah diberikan.

4 **Penyajian dan Pengungkapan**

5 Apabila jumlah utang Pensiun dapat diukur dan ditetapkan secara andal, maka utang
6 tersebut disajikan pada Neraca sebagai kewajiban jangka panjang kepada pegawai,
7 apabila sistem pembayarannya *pay as you go*, atau kewajiban jangka panjang kepada
8 dana pensiun, apabila system pembayarannya *fully funded*. (Sebagai catatan,
9 berdasarkan pertimbangan tertentu pada saat ini Utang Pensiun hanya diungkapkan
10 dalam Catatan atas Laporan Keuangan).

11 Pengungkapan Utang Pensiun pada CaLK dapat meliputi besaran Utang Pensiun yang
12 dapat diestimasi, sumber perhitungan Utang Pensiun, metode penilaian dan asumsi
13 aktuarial yang digunakan aktuaris, nama aktuaris, dan tanggal laporan aktuaris yang
14 digunakan sebagai dasar pengakuan Utang Pensiun.

15

16

BAB VI KEWAJIBAN KONTINGENSI

Definisi

Kewajiban kontingensi adalah:

1. kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu, dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi atau tidak terjadinya satu peristiwa atau lebih pada masa depan yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali pemerintah; atau
2. kewajiban kini yang timbul sebagai akibat peristiwa masa lalu, tetapi tidak diakui karena:
 - (i) tidak terdapat kemungkinan besar (*not probable*) pemerintah mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomis untuk menyelesaikan kewajibannya; atau
 - (ii) jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.

Pengakuan

Banyak peristiwa masa lalu yang dapat menimbulkan kewajiban kini. Walaupun demikian, dalam beberapa peristiwa yang jarang terjadi, misalnya dalam tuntutan hukum, dapat timbul perbedaan pendapat mengenai apakah peristiwa tertentu sudah terjadi atau apakah peristiwa tersebut menimbulkan kewajiban kini. Jika demikian halnya, pemerintah menentukan apakah kewajiban kini telah ada pada tanggal neraca dengan mempertimbangkan semua bukti yang tersedia, termasuk misalnya pendapat ahli. Bukti yang dipertimbangkan mencakup, antara lain, bukti tambahan yang diperoleh dari peristiwa setelah tanggal neraca. Atas dasar bukti tersebut, apabila besar kemungkinan bahwa kewajiban kini belum ada pada tanggal neraca, pemerintah mengungkapkan adanya kewajiban kontingensi. Pengungkapan tidak diperlukan jika kemungkinan arus keluar sumber daya kecil.

Kewajiban kontingensi dapat berkembang ke arah yang tidak diperkirakan semula. Oleh karena itu, kewajiban kontingensi harus terus-menerus dikaji ulang untuk menentukan apakah tingkat kemungkinan arus keluar sumber daya bertambah besar (*probable*). Apabila kemungkinan itu terjadi, maka pemerintah akan mengakui kewajiban diestimasi dalam laporan keuangan periode saat perubahan tingkat kemungkinan tersebut terjadi, kecuali nilainya tidak dapat diestimasi secara andal.

Pengukuran

Besaran kewajiban kontingensi tidak dapat diukur secara eksak. Untuk itu diperlukan pertimbangan profesional oleh pihak yang berkompeten.

Penyajian dan Pengungkapan

Kewajiban kontingensi tidak disajikan pada neraca pemerintah, namun demikian pemerintah harus mengungkapkan kewajiban kontingensi pada Catatan atas Laporan Keuangan untuk setiap jenis kewajiban kontingensi pada tanggal neraca.

1 Pengungkapan tersebut dapat meliputi:

- 2 1. karakteristik kewajiban kontingensi;
- 3 2. estimasi dari dampak finansial yang diukur;
- 4 3. indikasi tentang ketidakpastian yang terkait dengan jumlah atau waktu arus
- 5 keluar sumber daya;
- 6 4. kemungkinan penggantian oleh pihak ketiga.

8 **Ilustrasi**

10 1. Jaminan Pembangunan Pembangkit Tenaga Listrik yang Menggunakan Batubara.

11
12 Untuk percepatan pembangunan pembangkit tenaga listrik yang menggunakan batu
13 bara, pemerintah menugaskan PT PLN (Persero) untuk membangun 80 unit
14 pembangkit yang tersebar di pulau Jawa dan luar Jawa. Atas pelaksanaan proyek
15 tersebut PT PLN mengajukan dukungan pembiayaan pada sindikasi perbankan
16 nasional dan pemerintah bertindak sebagai penjamin tunggal. Jaminan pemerintah
17 diberikan dalam hal PT PLN tidak dapat memenuhi kewajibannya sebagai akibat
18 kebijakan pemerintah, antara lain kebijakan yang menghentikan atau menunda
19 pelaksanaan pembangunan proyek yang telah berjalan, yang mengakibatkan PLN
20 tidak mampu membayar kewajibannya.

21
22 Pada tanggal 31 Desember 2006 dan 31 Desember 2007 berdasarkan bukti yang
23 tersedia saat laporan keuangan pemerintah disusun, tidak terdapat kewajiban yang
24 timbul akibat dari peristiwa masa lalu. Dengan demikian, masalah jaminan
25 pemerintah atas pembangunan pembangkit batu bara tersebut diungkapkan dalam
26 CaLK sebagai kewajiban kontingensi.

27
28 Pada tanggal 31 Desember 2008 berdasarkan bukti yang tersedia, terdapat
29 kewajiban kini yang timbul sebagai akibat peristiwa masa lalu yang mengikat dan
30 terdapat kemungkinan besar pemerintah akan mengeluarkan sumber daya. Dengan
31 demikian, atas permasalahan ini pemerintah mengakui kewajiban diestimasi
32 sebesar estimasi terbaik atas jumlah yang dibutuhkan untuk menyelesaikan
33 kewajiban tersebut.

35 2. Jaminan Pembangunan Proyek Monorail Jakarta

36
37 Dalam rangka mengurangi tingkat kemacetan di ibu kota Jakarta, Pemda DKI
38 merencanakan membangun monorail. Pemda DKI meminta pemerintah pusat
39 sebagai penjamin dalam hal jumlah minimum penumpang monorail dimasa depan
40 tidak terpenuhi. Pemerintah pusat menyetujui usulan tersebut dengan menerbitkan
41 Perpres Nomor 103 Tahun 2006 tentang pemberian jaminan pemerintah untuk
42 pembangunan proyek monorail Jakarta. Jaminan diberikan sebesar 50% dari

1 *shortfall* atas batas penumpang minimum sebanyak 160.000 penumpang per hari
2 atau 50% dari nilai maksimum sebesar USD22,500,000 per tahun selama lima
3 tahun.
4 Pada tanggal 31 Desember 2006 Berdasarkan bukti yang tersedia saat laporan
5 keuangan pemerintah disusun, tidak terdapat kewajiban yang timbul akibat dari
6 peristiwa masa lalu. Dengan demikian, masalah jaminan pemerintah atas
7 pembangunan proyek monorail Jakarta tersebut diungkapkan sebagai kewajiban
8 kontingensi.
9
10
11

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

BAB VII
RESTRUKTURISASI DAN PENGHAPUSAN UTANG

A. Restrukturisasi

Definisi restrukturisasi utang berdasarkan PSAP 09 Akuntansi Kewajiban, adalah kesepakatan antara kreditur dan debitur untuk memodifikasi syarat-syarat perjanjian utang dengan atau tanpa pengurangan jumlah utang, dalam bentuk:

- Pembiayaan kembali yaitu mengganti utang lama termasuk tunggakan dengan utang baru; atau
- Penjadwalan ulang atau modifikasi persyaratan utang yaitu mengubah persyaratan dan kondisi kontrak perjanjian yang ada. Penjadwalan utang dapat berbentuk perubahan jadwal pembayaran, penambahan masa tenggang, atau menjadwalkan kembali rencana pembayaran pokok dan bunga yang jatuh tempo dan/atau tertunggak.

Dengan demikian, restrukturisasi utang dapat berupa pembayaran utang dengan syarat yang lebih lunak atau lebih ringan dibandingkan dengan syarat pembayaran utang sebelum dilakukannya proses restrukturisasi utang, karena adanya keringanan yang diberikan kreditur kepada debitur. Keringanan semacam ini tidaklah diberikan kepada debitur apabila debitur tersebut tidak dalam keadaan kesulitan keuangan. Keringanan semacam ini dapat berasal dari perjanjian antara kreditur dengan debitur, atau dari keputusan pengadilan, serta dari peraturan hukum.

Restrukturisasi utang dapat terjadi sebelum, pada, atau sesudah tanggal jatuh tempo utang yang tercantum dalam perjanjian. Pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan utang baru hasil restrukturisasi di neraca diatur dalam PSAP 9 Paragraf 67 dan 70, yaitu:

Paragraf 67

Dalam restrukturisasi utang melalui modifikasi persyaratan utang, debitur harus mencatat dampak restrukturisasi secara prospektif sejak saat 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 Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian pengungkapan dari pos kewajiban yang terkait.

Paragraf 70

Jika jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana ditetapkan dalam persyaratan baru utang, 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

1 sebagaimana yang ditentukan dalam persyaratan baru. Hal tersebut harus
2 diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian
3 pengungkapan dari pos kewajiban yang berkaitan.

5 **Pengakuan**

7 Restrukturisasi diakui pada saat telah disahkannya perjanjian restrukturisasi antara
8 para pihak, yaitu kreditor dan debitor, dan berlaku terhitung mulai tanggal yang
9 ditetapkan dalam perjanjian.

11 **Pengukuran**

13 Besarnya utang baru sehubungan dengan restrukturisasi adalah sebesar nilai utang
14 lama ditambah dan/atau dikurangi dengan nilai absolut dari faktor penambah dan/atau
15 pengurang sebagaimana disebutkan dalam perjanjian restrukturisasi.

17 **Penyajian dan Pengungkapan**

19 Utang baru yang dihasilkan dari restrukturisasi disajikan di neraca dengan
20 klasifikasi/pos yang sama dengan utang jangka panjang lama yang digantikannya.
21 Restrukturisasi utang tidak dicatat dalam laporan arus kas.

23 Berkenaan dengan adanya restrukturisasi, perlu diungkapkan pada CALK a.l. informasi
24 berikut:

- 25 • Persyaratan kredit pada perjanjian utang lama yang direvisi;
- 26 • Persyaratan kredit baru pada perjanjian restrukturisasi, misalnya besaran
27 persentase bunga baru, besaran absolut pemotongan bunga terutang, besaran
28 absolut pemotongan pokok utang, lamanya pengunduran jangka waktu
29 pelunasan;
- 30 • Hal-hal penting yang menyebabkan terjadinya restrukturisasi utang;
- 31 • Hal lainnya yang dipandang perlu demi kewajaran pengungkapan sebagaimana
32 ditentukan dalam PSAP 9 paragraf 67, 70, dan 85 huruf (e).

34 **Contoh**

35 Pada tahun 2003 Pemda A meminjam dari Bank Pembangunan Daerah untuk proyek
36 pembangunan pasar sebesar Rp10 miliar, dengan perjanjian sebagai berikut:

- 37 a) Jangka waktu pelunasan 5 tahun mulai 31 Desember 2003 hingga 31 Desember
38 2007.
- 39 b) Tingkat bunga 5 % dari saldo utang.
- 40 c) Cicilan utang Rp2 miliar per tahun ditambah bunga terutang.
- 41 d) Skedul pembayaran cicilan adalah sebagai berikut:

Tanggal	Cicilan		Saldo Hutang
	Pokok	Bunga (5%/th)	
31/12/2003	2.000.000.000	500.000.000	8.000.000.000
31/12/2004	2.000.000.000	400.000.000	6.000.000.000
31/12/2205	2.000.000.000	300.000.000	4.000.000.000
31/12/2006	2.000.000.000	200.000.000	2.000.000.000
31/12/2007	2.000.000.000	100.000.000	-
Jumlah	10.000.000.000	1.500.000.000	

1
2
3
4
5
6

Hingga akhir tahun 2007 Pemda A baru sanggup melunasi cicilan pokok sebesar Rp2.000.000.000. Bunga terutang juga belum dibayar.

Jumlah tunggakan pokok dan bunga yang harus dibayar per 31 Desember 2007 adalah sebagai berikut:

Tanggal	Cicilan		Tunggakan Bunga	Saldo Utang
	Pokok	Bunga		
				10.000.000.000
31/12/2003	2.000.000.000	0	500.000.000	8.500.000.000
31/12/2004	0	0	425.000.000	8.925.000.000
31/12/2205	0	0	446.250.000	9.371.250.000
31/12/2006	0	0	468.562.500	9.839.812.500
31/12/2007	0	0	491.990.625	10.331.803.125
Jumlah	2.000.000.000		2.331.803.125	

7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28

Jadi, saldo utang Pemda A di neraca per 31 Desember 2007 adalah sebesar Rp10.331.803.125.

Atas permasalahan tersebut, pada tanggal 5 Januari 2008 Pemda A dan BPD mencapai kesepakatan untuk melakukan restrukturisasi Utang tersebut yang berlaku efektif tmt 1 Januari 2008.

Pengukuran dan Penyajian nilai utang baru di neraca berdasarkan pilihan jenis restrukturisasi adalah sebagai berikut:

a. **Pembiayaan Kembali**

Penggantian Utang Lama Termasuk Tunggakan dengan Utang Baru

Utang diganti dengan utang baru senilai sisa utang, dengan tingkat bunga tetap (5%/tahun) selama 5 tahun dengan cicilan pertama mulai 31 Desember 2008.

Jadwal dan jumlah pembayaran cicilan tersebut adalah:

Tanggal	Cicilan		Saldo Utang
	Pokok	Bunga	
5/01/2008			10.331.803.125
31/12/2008	2.331.803.125	516.590.156	8.000.000.000
31/12/2009	2.000.000.000	400.000.000	6.000.000.000
31/12/2010	2.000.000.000	300.000.000	4.000.000.000
31/12/2011	2.000.000.000	200.000.000	2.000.000.000
31/12/2012	2.000.000.000	100.000.000	-
Jumlah	10.331.803.125	1.516.590.156	

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12

Berdasarkan PSAP 9 Paragraf 67 dan 70, dapat disimpulkan bahwa nilai tercatat utang di neraca berubah apabila pembayaran kas masa depan (nilai utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi) lebih kecil dari nilai tercatat sekarang. Nilai utang baru di neraca adalah sebesar jumlah utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi. Tetapi apabila jumlah utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi sama atau lebih besar dari saldo utang saat ini, saldo utang di neraca tidak berubah dan hanya diungkapkan di Catatan atas Laporan keuangan.

Jadi, penyajian utang Pemda A berdasarkan jenis restrukturisasi ini adalah sebagai berikut:

Saldo Utang per 31 Desember 2007	10.331.803.125
Nilai Utang baru	<u>10.331.803.125</u>
Perbedaan	0

13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

Karena nilai utang baru sama dengan utang tercatat (Rp10.331.803.125) maka saldo utang hasil restrukturisasi adalah tetap sebesar Rp10.331.803.125 (saldo utang sebelum restrukturisasi), sehingga informasi restrukturisasi tersebut hanya diungkapkan di CALK.

b. Penjadwalan ulang atau modifikasi persyaratan utang

Mengubah persyaratan dan kondisi kontrak perjanjian yang ada.

Misalnya Bank membebaskan bunga utang yang belum dibayar sebesar 60 %, serta menurunkan tingkat bunga menjadi 3 % per tahun dengan jangka waktu pembayaran 5 tahun.

Perhitungan Utang baru adalah sebagai berikut:

Utang pokok		8.000.000.000
Utang Bunga	2.331.803.125	
- Dibebaskan 60 %	<u>(1.399.081.875)</u>	
Bunga utang bersih		<u>932.721.250</u>
Jumlah Utang		8.932.721.250
Utang Tercatat		10.331.803.125
Pengurangan Utang		1.399.081.875

1 Jurnal untuk mencatat utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi tmt 1
2 januari 2008 adalah:

3

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
Xxxx	Utang Dalam Negeri- Perbankan	1.399.081.875	
Xxxx	Dana yang harus Disediakan Unt. Pembayaran Utang DN - Perbankan		1.399.081.875

4

5

6

B. Penghapusan Utang

7

8 Menurut PSAP 9 penghapusan utang adalah pembatalan secara sukarela tagihan
9 oleh kreditur kepada debitur, baik sebagian maupun seluruhnya, jumlah utang
10 debitur dalam bentuk perjanjian formal diantara keduanya. Atas penghapusan utang
11 mungkin diselesaikan oleh debitur ke kreditur melalui penyerahan aset kas maupun
12 nonkas dengan nilai utang di bawah nilai tercatatnya.

13 Menurut PSAP 9 paragraf 75 jika penyelesaian satu utang yang nilai
14 penyelesaiannya di bawah nilai tercatatnya dilakukan dengan aset kas, maka
15 ketentuan pada restrukturisasi utang di pragraf 70 berlaku.

16 Jika penyelesaian suatu utang yang nilai penyelesaiannya di bawah nilai tercatatnya
17 dilakukan dengan aset nonkas maka entitas sebagai debitur harus melakukan
18 penilaian kembali atas aset nonkas dahulu ke nilai wajarnya dan kemudian
19 menerapkan ketentuan pada resktrusturisasi paragraf 70, serta mengungkapkan
20 pada Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian dari pos kewajiban dan aset
21 nonkas yang berhubungan.

22

23

Contoh:

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

Salah satu contoh penghapusan sebagian utang adalah Program *Debt2Health* antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Jerman senilai 25 juta Euro. Program tersebut dimulai sejak tahun 2008, merupakan bentuk pengalihan utang melalui program kesehatan. Indonesia akan mendapat penghapusan utang dari Pemerintah Jerman sebesar dua kali lipat dari nilai program tersebut. Sesuai mekanisme yang disepakati, Pemerintah Indonesia akan menyalurkan dana ke Global Fund, sebuah lembaga Internasional yang bergerak dalam pemberantasan penyakit AIDS, tuberculosis dan malaria. Global Fund kemudian menyampaikan bukti pembayaran itu kepada Pemerintah Jerman.

Pembiayaan program *Debt2Health* itu akan dicicil selama lima tahun, dari tahun 2008 hingga tahun 2012. Pembayaran pertama sebesar 5 juta euro atau Rp73 miliar dilakukan pada tanggal 30 Mei 2008.

Berdasarkan contoh di atas, sesuai dengan kesepakatan, maka penghapusan utang baru diakui di neraca pada saat pemerintah Indonesia menyerahkan pembayaran ke Global Fund. Pembayaran pertama sebesar 5 juta euro atau Rp73 miliar

dilakukan pada tanggal 30 Mei 2008.

Nilai utang yang dihapuskan adalah 2 kali lipat dari pembayaran yang dilakukan.

Untuk pembayaran pertama tanggal 30 Mei 2008, maka jumlah utang yang dihapuskan adalah senilai 10 juta euro atau Rp 146 miliar.

Jurnal atas pembayaran dan penghapusan utang tersebut pada tanggal 30 Mei 2008 adalah:

- Pembayaran

Uraian	Debet	Kredit
Pengeluaran Pembiayaan*)	73.000.000.000	
Kas		73.000.000.000

- Penghapusan utang

Uraian	Debet	Kredit
Utang Luar Negeri	146.000.000.000	
Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Luar Negeri		146.000.000.000

*) 1. Pendebitan akun Pengeluaran Pembiayaan dilakukan karena anggaran untuk program ini diasumsikan memang disediakan pada mata anggaran pengeluaran pembiayaan.

2. Dalam hal program penghapusan sebagian utang bukan berupa pengeluaran pembiayaan, tetapi berupa persyaratan belanja tertentu, misalnya kreditor X akan menghapus sebagian utang Pemerintah Indonesian apabila Pemerintah membangun 1000 laboratorium pada Sekolah Menengah, maka akun yang didebit adalah pengeluaran untuk belanja dimaksud, misalnya belanja modal untuk pembangunan 1000 laboratorium yang dipersyaratkan dalam perjanjian penghapusan utang.



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font. The letters are set against a dark blue background with a white grid pattern. To the left of the logo is a vertical red bar with a thin white line next to it.

KSAP

Buletin Teknis
**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**
Nomor 09

AKUNTANSI ASET TETAP



OMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS

***STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN***

**BULETIN TEKNIS 09 TENTANG AKUNTANSI
ASET TETAP**

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com**

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (KSAP)

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dapat dilengkapi dengan Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP);
2. Buletin Teknis disusun dan diterbitkan oleh KSAP;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 09 tentang Akuntansi Aset Tetap.

Jakarta, Desember 2010

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak Ketua

A.B. Triharta Wakil Ketua

Sonny Loho Sekretaris

Sugijanto Anggota

Hekinus Manao Anggota

Jan Hoesada Anggota

Yuniar Yanuar Anggota

Bambang Pamungkas Anggota

Dwi Martani Anggota

DAFTAR ISI

	Halaman
DAFTAR ISI	ii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Tujuan	2
BAB II AKUNTANSI TANAH	3
A. Definisi Tanah	3
B. Pengakuan Tanah	3
C. Pengukuran Tanah/Penilaian Tanah	5
D. Penyajian dan Pengungkapan Tanah	6
E. Contoh Kasus	7
BAB III AKUNTANSI PERALATAN DAN MESIN	10
A. Definisi Peralatan dan Mesin	10
B. Pengakuan Peralatan dan Mesin	10
C. Pengukuran Peralatan dan Mesin	10
D. Penyajian dan Pengungkapan Peralatan dan Mesin	11
E. Contoh Kasus	11
BAB IV AKUNTANSI GEDUNG DAN BANGUNAN	13
A. Definisi Gedung dan Bangunan	13
B. Pengakuan Gedung dan Bangunan	13
C. Pengukuran Gedung dan Bangunan	15
D. Penyajian dan Pengungkapan Gedung dan Bangunan	16
E. Contoh Kasus	17
BAB V AKUNTANSI JALAN, IRIGASI DAN JARINGAN	20
A. Definisi Jalan, Irigasi, dan Jaringan	20
B. Pengakuan Jalan, Irigasi, dan Jaringan	20
C. Pengukuran Jalan, Irigasi, dan Jaringan	21
D. Penyajian dan Pengungkapan Jalan, Irigasi, dan Jaringan	22
E. Contoh Kasus	22
BAB VI AKUNTANSI ASET TETAP LAINNYA	24
A. Definisi Aset Tetap Lainnya	24
B. Pengakuan Aset Tetap Lainnya	24
C. Pengukuran Aset Tetap Lainnya	26
D. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap Lainnya	26
E. Contoh Kasus	27

BAB VII	AKUNTANSI KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan	29
	A. Definisi Konstruksi Dalam Pengerjaan	29
	B. Pengakuan Konstruksi Dalam Pengerjaan	31
	C. Pengukuran Konstruksi Dalam Pengerjaan	32
	D. Penyajian dan Pengungkapan Konstruksi Dalam Pengerjaan	34
	E. Contoh Kasus	35
BAB VIII	PENGELUARAN SETELAH PEROLEHAN AWAL ASET TETAP	40
	A. Definisi Pengeluaran Setelah Perolehan Awal Aset Tetap	40
	B. Pengakuan Pengeluaran Setelah Perolehan Awal	40
	C. Pengukuran Pengeluaran Setelah Perolehan Awal	40
	D. Contoh Kasus	41
BAB IX	PERTUKARAN ASET TETAP	43
	A. Definisi Pertukaran Aset Tetap	43
	B. Pengakuan Aset Tetap Hasil Pertukaran	43
	C. Pengukuran Aset Tetap Hasil Pertukaran	44
	D. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap Hasil Pertukaran	44
	E. Contoh Kasus	44
BAB X	PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ASET TETAP	46
BAB XI	RENOVASI ASET TETAP	49
BAB XII	REKLASIFIKASI DAN KOREKSI ASET TETAP	54
	A. Reklasifikasi Aset Tetap	54
	B. Koreksi Aset Tetap	55
BAB XIII	ASET TETAP DI LUAR NEGERI	56
	A. Pendahuluan	56
	B. Pengakuan Aset Tetap di Luar Negeri	56
	C. Pengukuran Aset Tetap di Luar Negeri	57
	D. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap di Luar Negeri	57
	E. Contoh Kasus	57
BAB XIV	HUBUNGAN ANTARA BELANJA DAN PEROLEHAN ASET TETAP	59
	A. Jenis Belanja	59
	B. Sumber Belanja	61
	DAFTAR PUSTAKA	63

BAB I
PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Sejak ditetapkannya kewajiban penyusunan neraca sebagai bagian dari laporan keuangan pemerintah, pengakuan/pencatatan, pengukuran/penilaian, dan penyajian serta pengungkapan aset tetap menjadi fokus utama, karena aset tetap memiliki nilai yang sangat signifikan dan memiliki tingkat kompleksitas yang tinggi.

Akuntansi aset tetap telah diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 07 (PSAP 07) dari Lampiran PP 24 Tahun 2005, maupun PSAP 07 dari Lampiran II PP 71 Tahun 2010. PSAP 07 tersebut memberikan pedoman bagi pemerintah dalam melakukan pengakuan, pengukuran, dan penyajian serta pengungkapan aset tetap berdasarkan peristiwa (*events*) yang terjadi, seperti perolehan aset tetap pertama kali, pemeliharaan aset tetap, pertukaran aset tetap, perolehan aset dari hibah/donasi, dan penyusutan.

Aset tetap dalam PSAP 07 didefinisikan sebagai aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan untuk kepentingan umum. Lebih lanjut, dalam Paragraf 8, aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Aset tetap dibagi menjadi 5 klasifikasi, yaitu:

1. Tanah;
2. Peralatan dan Mesin;
3. Jalan, Irigasi, dan Jaringan;
4. Aset Tetap Lainnya; dan
5. Konstruksi dalam Pengerjaan.

Namun demikian, pada saat penerapan PSAP 07 oleh pemerintah, dirasakan masih banyak kendala, antara lain:

1. Bagaimana menentukan komponen biaya penunjang yang dapat dikapitalisasi sebagai nilai aset tetap. Apakah honorarium panitia pelaksana kegiatan, honorarium panitia pengadaan, dan honorarium panitia pemeriksa, serta biaya lain yang sifatnya menunjang pelaksanaan pengadaan dan/atau pembangunan aset tetap, dapat dikapitalisasi.
2. Apakah aset tetap yang dikuasai secara fisik namun bukti kepemilikannya tidak ada dapat diakui sebagai aset tetap milik pemerintah, dan sebaliknya bagaimana dengan aset tetap yang memiliki bukti kepemilikan yang sah namun dikuasai oleh pihak lain (warga).
3. Bagaimana menentukan klasifikasi suatu aset tetap yang lokasinya melekat pada aset tetap lain. Misalnya *lift* dan gedung, pagar dan gedung, gedung dan pelataran parkir, gedung dan taman, taman dan pagar, gedung kantor dan bangunan ibadah, apakah pencatatan dan pengukurannya dipisahkan atau dijadikan satu klasifikasi.
4. Bagaimana menentukan nilai perolehan awal, apabila dalam perolehan aset tetap tersebut biaya penunjangnya tidak hanya untuk aset tetap yang bersangkutan.
5. Apabila terdapat perubahan dalam batasan nilai kapitalisasi aset tetap, apakah aset tetap yang berada di bawah batasan nilai kapitalisasi yang baru dapat dihapus dari aset tetap.
6. Bagaimana menentukan biaya pemeliharaan yang dapat dikapitalisasi dalam nilai aset tetap.

- 1 7. Bagaimana penyajian dan pengungkapan aset tetap yang pengadaan/
2 pembangunannya diperuntukkan bagi pihak lain.
- 3 8. Bagaimana penyajian dan pengungkapan aset tetap yang diperoleh secara *cost*
4 *sharing*.
- 5 9. Bagaimana pengakuan dan penyajian serta pengungkapan biaya pemeliharaan untuk
6 penggantian atas kerusakan yang diakibatkan dari suatu aset tetap milik pihak lain.
7 Contoh: Pemerintah Pusat mengeluarkan dana untuk pembuatan tanggul untuk
8 menanggulangi lumpur Lapindo di Sidoarjo.

9

10 Berdasarkan berbagai permasalahan tersebut di atas, maka diperlukan suatu
11 penjelasan lebih lanjut mengenai pengakuan, pengukuran, dan penyajian serta
12 pengungkapan aset tetap.

13

14

15 **B. Tujuan**

16 Buletin Teknis ini disusun dengan tujuan agar terdapat kesamaan pemahaman dan
17 persepsi tentang aset tetap pada lingkungan pemerintah dan juga sebagai pedoman dalam
18 mengakui, mengukur, dan menyajikan serta mengungkapkan aset tetap. Buletin Teknis ini
19 disusun berdasarkan urutan topik dalam PSAP 07, dengan harapan agar memudahkan
20 pembaca dalam mencari referensi sesuai topik dalam PSAP 07. Buletin Teknis ini
21 menjelaskan secara detail mengenai:

22

1. Pengakuan;

23

2. Pengukuran; dan

24

3. Penyajian dan Pengungkapan.

25

26 Untuk memberikan gambaran mengenai penerapan akuntansi aset tetap, Buletin
27 Teknis ini juga dilengkapi dengan contoh transaksi yang dilengkapi dengan ilustrasi jurnal.
28 Ilustrasi jurnal pada Pemerintah Pusat disesuaikan dengan ketentuan yang berlaku,
29 sedangkan untuk ilustrasi jurnal pada pemerintah daerah didasarkan pada praktek akuntansi
30 yang umum berlaku, karena sistem akuntansi pada satu pemerintah daerah dapat berbeda
dengan pemerintah daerah lainnya.

1 **BAB II**
2 **AKUNTANSI TANAH**

3
4 **A. Definisi Tanah**

5 Tanah yang termasuk dalam aset tetap dalam PSAP 07 Paragraf 07 adalah tanah yang
6 diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam
7 kondisi siap dipakai. Termasuk dalam klasifikasi tanah ini adalah tanah yang digunakan
8 untuk gedung, bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan.

9 Lebih lanjut, PSAP 07 menyediakan pembahasan tersendiri mengenai akuntansi tanah,
10 yaitu pada Paragraf 60 sampai dengan 63 yang mengatur mengenai kepemilikan tanah dan
11 pengakuan tanah di luar negeri.

12
13 **B. Pengakuan Tanah**

14 Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 16, Tanah dapat diakui sebagai aset tetap apabila
15 memenuhi 4 (empat) kriteria berikut: (1) mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas)
16 bulan, (2) biaya perolehan aset dapat diukur secara andal, (3) tidak dimaksudkan untuk
17 dijual, dan (4) diperoleh dengan maksud untuk digunakan. Berdasarkan hal tersebut, apabila
18 salah satu kriteria tidak terpenuhi maka tanah tersebut tidak dapat diakui sebagai aset tetap
19 milik pemerintah.

20 Pengadaan tanah pemerintah yang sejak semula dimaksudkan untuk diserahkan
21 kepada pihak lain tidak disajikan sebagai aset tetap tanah, melainkan disajikan sebagai
22 persediaan. Misalnya, apabila Kementerian Perumahan Rakyat mengadakan tanah yang di
23 atasnya akan dibangun rumah untuk rakyat miskin. Pada Neraca Kementerian Perumahan
24 Rakyat, tanah tersebut tidak disajikan sebagai aset tetap tanah, namun disajikan sebagai
25 persediaan.

26 Lebih lanjut PSAP 07 Paragraf 20 mengatur bahwa pengakuan aset tetap akan sangat
27 andal bila aset tetap telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat
28 penguasaannya berpindah. Begitu pula PSAP 05 paragraf 15 menyatakan bahwa
29 persediaan diakui pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan atau penguasaannya
30 berpindah. Hak kepemilikan tanah didasarkan pada bukti kepemilikan tanah yang sah berupa
31 sertifikat, misalnya Sertifikat Hak Milik (SHM), Sertifikat Hak Guna Bangunan (SHGB), dan
32 Sertifikat Pengelolaan Lahan (SPL). Berdasarkan hal tersebut, untuk contoh kasus di atas,
33 Kementerian Perumahan Rakyat tetap mengakui/ mencatat tanah sebagai persediaan
34 sebelum berita acara penyerahan dan sertifikat tanah diserahkan kepada masing-masing
35 rakyat yang berhak.

36 Pada praktiknya, masih banyak tanah-tanah pemerintah yang dikuasai atau digunakan
37 oleh kantor-kantor pemerintah, namun belum disertifikatkan atas nama pemerintah. Atau
38 pada kasus lain, terdapat tanah milik pemerintah yang dikuasai atau digunakan oleh pihak
39 lain karena tidak terdapat bukti kepemilikan yang sah atas tanah tersebut. Terkait dengan
40 kasus-kasus kepemilikan tanah dan penyajiannya dalam laporan keuangan, Buletin Teknis
41 ini memberikan pedoman sebagai berikut:

- 42 1. Dalam hal tanah belum ada bukti kepemilikan yang sah, namun dikuasai dan/atau
43 digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan
44 sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai
45 dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 46 2. Dalam hal tanah dimiliki oleh pemerintah, namun dikuasai dan/atau digunakan oleh pihak
47 lain, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada
48 neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan
49 Keuangan, bahwa tanah tersebut dikuasai atau digunakan oleh pihak lain.

- 1 3. Dalam hal tanah dimiliki oleh suatu entitas pemerintah, namun dikuasai dan/atau
 2 digunakan oleh entitas pemerintah yang lain, maka tanah tersebut dicatat dan disajikan
 3 pada neraca entitas pemerintah yang mempunyai bukti kepemilikan, serta diungkapkan
 4 secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Entitas pemerintah yang
 5 menguasai dan/atau menggunakan tanah cukup mengungkapkan tanah tersebut secara
 6 memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 7 4. Perlakuan tanah yang masih dalam sengketa atau proses pengadilan:
- 8 a. Dalam hal belum ada bukti kepemilikan tanah yang sah, tanah tersebut dikuasai
 9 dan/atau digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan
 10 disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan
 11 secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 12 b. Dalam hal pemerintah belum mempunyai bukti kepemilikan tanah yang sah, tanah
 13 tersebut dikuasai dan/atau digunakan oleh pihak lain, maka tanah tersebut dicatat
 14 dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan
 15 secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 16 c. Dalam hal bukti kepemilikan tanah ganda, namun tanah tersebut dikuasai dan/atau
 17 digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan
 18 sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara
 19 memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 20 d. Dalam hal bukti kepemilikan tanah ganda, namun tanah tersebut dikuasai dan/atau
 21 digunakan oleh pihak lain, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan
 22 sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, namun adanya sertifikat ganda
 23 harus diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

24

25 Tanah dapat diperoleh melalui pembelian, pertukaran aset, hibah/donasi, dan lainnya.
 26 Tanah yang diperoleh melalui pembelian dilakukan melalui pelaksanaan kegiatan (belanja),
 27 sehingga nilai perolehan tanah diakui berdasarkan nilai belanja yang telah dikeluarkan. Pada
 28 umumnya, pembelian tanah dianggarkan dalam belanja modal, sehingga pengakuan aset
 29 tetap tanah didahului dengan pengakuan belanja modal yang akan mengurangi Kas Umum
 30 Negara/Daerah. Jurnal pengakuan belanja modal tersebut adalah:

31

32 **Pemerintah Pusat:**

33

Satuan Kerja Kementerian Negara/Lembaga (K/L)

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Tanah	XXX	
	Piutang dari Kas Umum Negara		XXX
	<i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan tanah)</i>		

34

1 **Bendahara Umum Negara (BUN)**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Tanah Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan tanah)</i>	XXX	XXX

2

3 **Pemerintah Daerah:**

4 **Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Tanah Rekening Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (RK-PPKD) <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal tanah)</i>	XXX	XXX

5

6 **Bendahara Umum Daerah (BUD)**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK-SKPD Kas Umum Daerah <i>(Untuk mencatat realisasi pengeluaran kas untuk belanja modal tanah)</i>	XXX	XXX

7

8 Atas belanja modal tersebut, K/L/SKPD mengakui tanah yang harus disajikan di neraca
9 melalui jurnal korolari. Jurnal korolari untuk pengakuan perolehan tanah adalah sebagai
10 berikut:

11

12 **K/L/SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Tanah Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan Tanah)</i>	XXX	XXX

13

14 BUN/BUD tidak melakukan jurnal korolari, karena aset tanah diakui di neraca K/L/SKPD.

1 **Tanah wakaf**

2 Tanah yang digunakan/dipakai oleh instansi pemerintah yang berstatus tanah wakaf tidak
3 disajikan dan dilaporkan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, melainkan cukup
4 diungkapkan secara memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

5

6 **C. Pengukuran/Penilaian Tanah**

7 PSAP 07 Paragraf 22 menyatakan bahwa aset tetap dinilai dengan biaya perolehan.
8 Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan,
9 maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

10 Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 31, tanah diakui pertama kali sebesar biaya perolehan.
11 Biaya perolehan mencakup harga pembelian atau biaya pembebasan tanah, biaya yang
12 dikeluarkan dalam rangka memperoleh hak seperti biaya pengurusan sertifikat, biaya
13 pematangan, pengukuran, penimbunan, dan biaya lainnya yang dikeluarkan sampai tanah
14 tersebut siap pakai. Nilai tanah juga meliputi nilai bangunan tua yang akan dimusnahkan yang
15 terletak pada tanah yang dibeli tersebut. Apabila perolehan tanah pemerintah dilakukan oleh
16 panitia pengadaan, maka termasuk dalam harga perolehan tanah adalah honor panitia
17 pengadaan/pembebasan tanah, belanja barang dan belanja perjalanan dinas dalam rangka
18 perolehan tanah tersebut.

19 PSAP 07 Paragraf 61 lebih jauh menjelaskan bahwa tidak seperti institusi
20 nonpemerintah, pemerintah tidak dibatasi satu periode tertentu untuk kepemilikan dan/atau
21 penguasaan tanah yang dapat berbentuk hak pakai, hak pengelolaan, dan hak atas tanah
22 lainnya yang dimungkinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena
23 itu, setelah perolehan awal tanah, pemerintah tidak memerlukan biaya untuk
24 mempertahankan hak atas tanah tersebut. Tanah memenuhi definisi aset tetap dan harus
25 diperlakukan sesuai dengan prinsip-prinsip yang ada pada PSAP 07.

26 Biaya yang terkait dengan peningkatan bukti kepemilikan tanah, misalnya dari status
27 tanah girik menjadi SHM, dikapitalisasi sebagai biaya perolehan tanah.

28 Kepemilikan pemerintah atas tanah di luar negeri mungkin dibatasi oleh waktu sesuai
29 hukum serta perundang-undangan yang berlaku di negara bersangkutan, sehingga
30 kepemilikannya bersifat tidak permanen. Dalam hal demikian, biaya yang timbul atas
31 perolehan hak (semacam hak guna/pakai atau hak pengelolaan) tersebut perlu
32 disusutkan/diamortisasi.

33 Biaya yang timbul atas penyelesaian sengketa tanah, seperti biaya pengadilan dan
34 pengacara tidak dikapitalisasi sebagai biaya perolehan tanah.

35 Pengukuran suatu aset tetap harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai
36 ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Namun, untuk aset tetap berupa
37 tanah, berapapun nilai perolehannya seluruhnya dikapitalisasi sebagai nilai tanah.

38 Aset tetap tanah disajikan dalam neraca sesuai dengan biaya perolehan atau sebesar
39 nilai wajar pada saat tanah tersebut diperoleh. Berdasarkan Paragraf 57, aset tetap tanah
40 tidak disusutkan.

41

42 **D. Penyajian dan Pengungkapan Tanah**

43 Tanah disajikan di neraca dalam kelompok Aset Tetap sebesar biaya perolehan atau
44 nilai wajar pada saat aset Tanah diperoleh.

45 Selain itu, dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

46 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk nilai tercatat (*carrying amount*) Tanah.

- 1 b. Kebijakan akuntansi sebagai dasar kapitalisasi tanah, yang dalam hal tanah tidak ada
2 nilai satuan minimum kapitalisasi tanah.
- 3 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Tanah pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
- 4 • Penambahan (pembelian, hibah/donasi, pertukaran aset, reklasifikasi, dan lainnya);
- 5 • Perolehan yang berasal dari pembelian direkonsiliasi dengan total belanja modal
6 untuk tanah;
- 7 • Pengurangan (penjualan, penghapusan, reklasifikasi).

8

9 E. Contoh Kasus

10 1. Perolehan tanah melalui pembelian tunai (pembebasan lahan)

11 Pada tanggal 15 Juni 2009, SKPD XX pada Pemda Kabupaten XY melakukan
12 pembelian sebidang tanah dari seorang warga yang akan dipergunakan untuk
13 bangunan kantor. Dalam perolehan tanah tersebut terdapat pengeluaran untuk nilai
14 tanah Rp1,2 miliar, pajak Rp72 juta, biaya notaris dan balik nama Rp30 juta,
15 honorarium panitia pengadaan sebesar Rp6 juta rupiah dan panitia pemeriksa barang
16 sebesar Rp5 juta rupiah. Pengeluaran tersebut dianggarkan dalam belanja modal.
17 Pembelian tersebut dilakukan secara tunai.

18 Biaya perolehan tanah adalah sebesar:

Biaya perolehan	Jumlah (Rp)
Harga beli tanah	1.200.000.000
Biaya notaris dan balik nama	30.000.000
Pajak	72.000.000
Honorarium Panitia Pengadaan	6.000.000
Honorarium Panitia Pemeriksa	5.000.000
Jumlah	1.313.000.000

19

20 Jurnal yang dibuat oleh SKPD XX untuk pengakuan belanja modal adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal RK-PPKD <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan tanah)</i>	1.313.000.000	1.313.000.000

21

22 Jurnal korolari untuk mengakui tanah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Tanah Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan tanah)</i>	1.313.000.000	1.313.000.000

23

1 Jurnal yang dibuat oleh BUD adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK SKPD Kas Umum Daerah <i>(Untuk mencatat realisasi pengeluaran kas untuk belanja modal tanah)</i>	1.313.000.000	1.313.000.000

2

3

4

2. Perolehan Tanah melalui Hibah/Donasi

5

6

7

8

9

Perolehan tanah melalui hibah/donasi tidak melibatkan pengeluaran uang secara riil dalam bentuk belanja, namun demikian mengacu pada paragraf 62 PSAP 2 pencatatan belanja harus dilakukan dengan cara menaksir nilai barang tersebut dan pada saat bersamaan juga diakui pendapatannya. Selain itu, penambahan aset tetap karena hibah/donasi juga disajikan pada neraca.

10

Contoh:

11

12

13

14

15

Pemda Kabupaten XY menerima hibah aset tanah dari warga yang diperuntukkan bagi gedung sekolah dasar. Berdasarkan berita acara serah terima dan berita acara hibah, SKPD yang menerima tanah tersebut adalah SKPD YX. Tanah tersebut diketahui merupakan tanah warisan keluarga dan nilai wajar untuk tanah tersebut pada tanggal penyerahan adalah Rp500.000.000.

16

17

18

19

20

Berdasarkan Kebijakan akuntansi yang ditetapkan oleh Pemda bersangkutan aset hibah tersebut hanya boleh diterima oleh Bupati selaku pimpinan tertinggi entitas pelaporan. Selanjutnya, bupati akan menyerahkan penguasaan dan pengelolaan aset dimaksud kepada satker SKPD YX yang secara struktural diberi tugas dan kewenangan untuk mengelola aset dimaksud.

21

22

23

Dengan demikian, transaksi penerimaan hibah dimaksud akan dicatat dalam Jurnal SKPKD, selaku pusat pembukuan entitas pelaporan, dan SKPD YX, selaku entitas akuntansi, sebagai diilustrasikan berikut ini:

24

25

Pada saat aset tetap hibah diterima oleh Bupati, maka SKPKD akan membuat jurnal:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK-PPKD Pendapatan hibah <i>(Untuk mencatat penerimaan pendapatan karena adanya aset hibah)</i>	500.000.000	500.000.000

26

27

28

Selanjutnya, sehubungan dengan penyerahan pengelolaan aset hibah oleh Bupati kepada satker, maka SKPKD akan mencatat dengan jurnal sebagai berikut:

29

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal-Tanah RK-PPKD <i>(Untuk mencatat penyerahan pengelolaan aset hibah kepada SKPD YX)</i>	500.000.000	500.000.000

1
2
3
4

SKPD YX yang menerima penyerahan pengelolaan tanah hibah dari Bupati akan mencatat aset dimaksud dengan jurnal sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Tanah Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat penerimaan tanah hibah dari SKPKD)</i>	500.000.000	500.000.000

5

BAB III

AKUNTANSI PERALATAN DAN MESIN

A. Definisi Peralatan dan Mesin

Peralatan dan mesin berdasarkan PSAP 07 Paragraf 11 mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruh inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai.

Peralatan dan mesin memiliki variasi terbanyak dalam kelompok aset tetap. Peralatan dan mesin ini dapat berupa alat-alat berat, alat kantor, alat angkutan, alat kedokteran, alat komunikasi, dan lain sebagainya.

B. Pengakuan Peralatan dan Mesin

Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 10 suatu barang berwujud dapat diakui sebagai aset tetap apabila mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, biaya perolehan aset dapat diukur secara andal, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas, dan diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

Peralatan dan mesin yang diperoleh dan yang dimaksudkan akan diserahkan kepada pihak lain, tidak dapat dikelompokkan dalam aset tetap Peralatan dan Mesin, tapi dikelompokkan kepada aset persediaan. Misalkan Pemda Kabupaten AA melalui Dinas Pendidikan mengadakan perlengkapan sekolah yang terdiri dari komputer sebanyak 100 unit. Sumber pendanaan adalah APBD yang berasal dari Dana Alokasi Khusus (DAK). Berdasarkan ketentuan penggunaan DAK pelaksanaan kegiatan tersebut ditujukan untuk sekolah yang dikelola oleh yayasan. Berdasarkan hal tersebut, komputer tersebut tidak dapat diakui sebagai aset tetap peralatan dan mesin karena ditujukan untuk sekolah yang dikelola oleh yayasan. Komputer tersebut disajikan dalam kelompok persediaan.

Pengakuan peralatan dan mesin dapat dilakukan apabila terdapat bukti bahwa hak/kepemilikan telah berpindah, dalam hal ini misalnya ditandai dengan berita acara serah terima pekerjaan, dan untuk kendaraan bermotor dilengkapi dengan bukti kepemilikan kendaraan.

Perolehan peralatan dapat melalui pembelian, pembangunan, atau pertukaran aset, hibah/donasi, dan lainnya. Perolehan melalui pembelian dapat dilakukan dengan pembelian tunai dan angsuran.

Perolehan melalui pembelian dan pembangunan dilakukan melalui mekanisme pelaksanaan kegiatan dan pengeluaran belanja modal. Sehingga terdapat 2 (dua) jurnal, yaitu jurnal untuk mencatat transaksi belanja dan jurnal korolari untuk mencatat pengakuan aset tetap peralatan dan mesin.

Jurnal untuk mencatat transaksi belanja modal

Pemerintah Pusat:

K/L

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Peralatan dan Mesin Piutang dari Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan Peralatan dan Mesin)</i>	XXX	XXX

1 **BUN**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Peralatan dan Mesin Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan Peralatan dan Mesin)</i>	XXX	XXX

2

3 **Pemerintah Daerah:**

4 **SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Peralatan dan Mesin RK-PPKD <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal Peralatan dan Mesin)</i>	XXX	XXX

5

6 **BUD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK-SKPD Kas Umum Daerah <i>(Untuk mencatat realisasi pengeluaran kas untuk belanja modal Peralatan dan Mesin)</i>	XXX	XXX

7

8 Atas belanja modal tersebut, K/L/SKPD akan mengakui Peralatan dan Mesin yang
9 harus disajikan di neraca melalui jurnal korolari. Jurnal korolari untuk pengakuan perolehan
10 Peralatan dan Mesin adalah sebagai berikut:

11

12 **K/L/SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Peralatan dan Mesin Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin)</i>	XXX	XXX

13

14 **C. Pengukuran Peralatan dan Mesin**

15 Berdasarkan PSAP 07 tersebut, peralatan dan mesin dinilai dengan biaya perolehan
16 atau nilai wajar pada saat aset tetap tersebut diperoleh. Biaya perolehan peralatan dan
17 mesin menggambarkan jumlah pengeluaran yang telah dilakukan untuk memperoleh
18 peralatan dan mesin tersebut sampai siap pakai. Biaya ini antara lain meliputi harga
19 pembelian, biaya pengangkutan, biaya instalasi, serta biaya langsung lainnya untuk
20 memperoleh dan mempersiapkan sampai peralatan dan mesin tersebut siap digunakan.

1 Pengukuran Peralatan dan Mesin harus memperhatikan kebijakan pemerintah
2 mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Kebijakan nilai satuan
3 minimum ini dapat berbeda-beda pada pemerintah daerah, sesuai dengan karakteristik
4 daerah masing-masing. Untuk Pemerintah Pusat, ketentuan mengenai nilai satuan minimum
5 mengacu kepada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 01/KMK.12/2001 tentang Pedoman
6 Kapitalisasi Barang Milik/Kekayaan Negara dalam Sistem Akuntansi Pemerintah, dimana
7 nilai satuan minimum perolehan peralatan dan mesin adalah Rp300.000. Dengan demikian
8 jika biaya perolehan peralatan dan mesin kurang dari Rp300.000, maka peralatan dan mesin
9 tersebut tidak dapat diakui dan disajikan sebagai aset tetap.

10 PSAP 07 Paragraf 53 menyatakan bahwa, aset tetap disajikan berdasarkan biaya
11 perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Metode penyusutan
12 dijabarkan secara tersendiri dalam Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan.

14 D. Penyajian dan Pengungkapan Peralatan dan Mesin

15 Peralatan dan Mesin disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap sebesar biaya
16 perolehannya atau nilai wajar pada saat perolehan.

17 Selain itu, dalam Catatan Atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

- 18 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*)
19 Peralatan dan Mesin.
- 20 b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Peralatan dan Mesin.
- 21 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Peralatan dan Mesin pada awal dan akhir periode yang
22 menunjukkan:
 - 23 ▪ Penambahan (perolehan, reklasifikasi dari Konstruksi dalam Pengerjaan, dan
24 penilaian);
 - 25 • Perolehan yang berasal dari pembelian/pembangunan direkonsiliasi dengan total
26 belanja modal untuk Peralatan dan Mesin;
 - 27 ▪ Pengurangan (penjualan, penghapusan, dan penilaian).
- 28 d. Informasi penyusutan Peralatan dan Mesin yang meliputi: nilai penyusutan, metode
29 penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, serta
30 nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

32 E. Contoh Kasus

33 Pada tanggal 20 Juni 2009, SKPD YY pada Pemda Propinsi YZ melakukan pembelian
34 komputer sebanyak 10 unit. Nilai komputer tersebut adalah Rp70 juta, dan selain itu
35 terdapat biaya instalasi sebesar Rp1,1 juta. Selain itu dalam komponen belanja modal
36 terdapat honorarium panitia pelaksana kegiatan sebesar Rp2,4 juta, dan biaya perjalanan
37 dinas sebesar Rp500 ribu. Pembelian tersebut dilakukan secara tunai.

38 Biaya perolehan komputer adalah sebesar:

Biaya perolehan	Jumlah (Rp)
Harga beli komputer	70.000.000
Biaya Instalasi	1.100.000
Honorarium Panitia Pelaksana	2.400.000
Biaya Perjalanan Dinas	500.000
JUMLAH	74.000.000

1 Jurnal yang dibuat oleh SKPD YY untuk pengakuan belanja modal adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Peralatan dan Mesin RK-PPKD <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan Peralatan dan Mesin)</i>	74.000.000	74.000.000

2

3 Jurnal korolari untuk mengakui Peralatan dan Mesin:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Peralatan dan Mesin Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin)</i>	74.000.000	74.000.000

4

5 Jurnal yang dibuat oleh BUD adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK SKPD Kas Umum Daerah <i>(Untuk mencatat realisasi pengeluaran kas untuk belanja modal peralatan dan Mesin)</i>	74.000.000	74.000.000

1 **BAB IV**
2 **AKUNTANSI GEDUNG DAN BANGUNAN**

3
4
5 **A. Definisi Gedung dan Bangunan**

6 PSAP 07 Paragraf 10 menyatakan bahwa “Gedung dan bangunan mencakup seluruh
7 gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan
8 operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.” Termasuk dalam kelompok Gedung
9 dan Bangunan adalah gedung perkantoran, rumah dinas, bangunan tempat ibadah,
10 bangunan menara, monumen/bangunan bersejarah, gudang, gedung museum, dan rambu-
11 rambu.

12 Gedung dan bangunan ini tidak mencakup tanah yang diperoleh untuk pembangunan
13 gedung dan bangunan yang ada di atasnya. Tanah yang diperoleh untuk keperluan
14 dimaksud dimasukkan dalam kelompok Tanah.

15 Gedung bertingkat pada dasarnya terdiri dari komponen bangunan fisik, komponen
16 penunjang utama yang berupa *mechanical engineering* (lift, instalasi listrik beserta generator,
17 dan sarana pendingin Air Conditioning), dan komponen penunjang lain yang a.l. berupa
18 saluran air dan telpon. Masing-masing komponen mempunyai masa manfaat yang berbeda,
19 sehingga umur penyusutannya berbeda, serta memerlukan pola pemeliharaan yang berbeda
20 pula. Perbedaan masa manfaat dan pola pemeliharaan menyebabkan diperlukannya sub-
21 akun pencatatan yang berbeda untuk masing-masing komponen gedung bertingkat,
22 misalnya menjadi sebagai berikut:

23 Gedung:

- 24 • Bangunan Fisik
- 25 • Taman, Jalan, dan Tempat Parkir, Pagar
- 26 • Instalasi AC
- 27 • Instalasi Listrik dan Generator
- 28 • Lift
- 29 • Penyediaan Air, Saluran Air Bersih, dan Air Limbah
- 30 • Saluran Telepon

31 Disarankan agar akuntansi pengakuan gedung bertingkat diperinci sedemikian rupa,
32 sehingga setidaknya terdapat perincian per masing-masing komponen bangunan yang
33 mempunyai umur masa manfaat yang sama. Data untuk perincian tersebut dapat diperoleh
34 pada dokumen penawaran yang menjadi dasar kontrak konstruksi pekerjaan borongan
35 bangunan.

36
37 **B. Pengakuan Gedung dan Bangunan**

38 PSAP 07 Paragraf 10 menyatakan bahwa:

39 ***Untuk dapat diakui sebagai aset tetap, suatu aset harus berwujud dan memenuhi***
40 ***kriteria:***

- 41 ***(a). Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;***
 - 42 ***(b). Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;***
 - 43 ***(c). Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan***
 - 44 ***(d). Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.***
- 45

1 Dengan demikian, untuk dapat diakui sebagai Gedung dan Bangunan, maka gedung
2 dan bangunan harus berwujud dan mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas)
3 bulan, biaya perolehannya dapat diukur secara handal, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam
4 kondisi normal entitas dan diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

5 Pengakuan Gedung dan Bangunan harus dipisahkan dengan tanah di mana gedung
6 dan bangunan tersebut didirikan.

7 Gedung dan bangunan yang dibangun oleh pemerintah, namun dengan maksud akan
8 diserahkan kepada masyarakat, seperti rumah yang akan diserahkan kepada para
9 transmigrans, maka rumah tersebut tidak dapat dikelompokkan sebagai "Gedung dan
10 Bangunan", melainkan disajikan sebagai "Persediaan."

11 Gedung dan Bangunan diakui pada saat gedung dan bangunan telah diterima atau
12 diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta telah
13 siap dipakai. PSAP 07 Paragraf 20 menyatakan bahwa:

14 ***Pengakuan aset tetap akan sangat andal bila aset tetap telah diterima atau***
15 ***diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah.***

16
17 Saat pengakuan Gedung dan Bangunan akan lebih dapat diandalkan apabila terdapat
18 bukti bahwa telah terjadi perpindahan hak kepemilikan dan/atau penguasaan secara hukum,
19 misalnya akte jual beli atau Berita Acara Serah Terima. Apabila perolehan Gedung dan
20 Bangunan belum didukung dengan bukti secara hukum dikarenakan masih adanya suatu
21 proses administrasi yang diharuskan, seperti pembelian gedung kantor yang masih harus
22 diselesaikan proses jual beli (akta) dan bukti kepemilikannya di instansi berwenang, maka
23 Gedung dan Bangunan tersebut harus diakui pada saat terdapat bukti bahwa penguasaan
24 atas Gedung dan Bangunan tersebut telah berpindah, misalnya telah terjadi pembayaran
25 dan penguasaan atas bangunan.

26 Perolehan Gedung dan Bangunan dapat melalui pembelian, pembangunan, atau tukar
27 menukar, dan lainnya. Perolehan melalui pembelian dapat dilakukan dengan pembelian tunai
28 dan angsuran. Perolehan melalui pembangunan dapat dilakukan dengan membangun
29 sendiri (swakelola) dan melalui kontrak konstruksi.

30 Perolehan melalui pembelian dan pembangunan didahului dengan pengakuan belanja
31 modal yang akan mengurangi Kas Umum Negara/Daerah. Dokumen sumber untuk merekam
32 pembayaran ini adalah Surat Perintah Membayar dan Surat Perintah Pencairan Dana
33 Langsung (SP2D LS). Jurnal pengakuan belanja modal tersebut adalah:

34
35 **Pemerintah Pusat:**

36 **K/L**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal	XXX	
	Piutang dari Kas Umum Negara		XXX
	<i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan gedung dan bangunan)</i>		

1 **BUN**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan gedung dan bangunan)</i>	XXX	XXX

2

3 **Pemerintah Daerah:**4 **SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal RK PPKD <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan gedung dan bangunan)</i>	XXX	XXX

5

6 **BUD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK SKPD Kas Umum Daerah <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan gedung dan bangunan)</i>	XXX	XXX

7

8 Atas belanja modal tersebut, K/L/SKPD akan mengakui Gedung dan Bangunan yang
 9 harus disajikan di neraca. Untuk memunculkan Gedung dan Bangunan di neraca dapat
 10 dilakukan dengan cara membuat jurnal pendamping (korolari). Jurnal korolari ini hanya
 11 dilakukan oleh K/L/SKPD bukan BUN/BUD. Jurnal korolari untuk pengakuan perolehan
 12 Gedung dan Bangunan adalah sebagai berikut:

13

14 **K/L/SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Gedung dan Bangunan Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan gedung dan bangunan)</i>	XXX	XXX

15

16 **C. Pengukuran Gedung dan Bangunan**

17 PSAP 07 Paragraf 22 menyatakan bahwa:

18 ***Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan***
 19 ***menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap***
 20 ***didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.***

1 Berdasarkan PSAP tersebut, maka gedung dan bangunan dinilai dengan biaya perolehan.
2 Biaya perolehan gedung dan bangunan meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk
3 memperoleh gedung dan bangunan sampai siap pakai. Biaya ini antara lain meliputi harga
4 pembelian atau biaya konstruksi, termasuk biaya pengurusan IMB, notaris, dan pajak.
5 Apabila penilaian Gedung dan Bangunan dengan menggunakan biaya perolehan tidak
6 memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar/taksiran pada saat
7 perolehan.

8 Biaya perolehan Gedung dan Bangunan yang dibangun dengan cara swakelola
9 meliputi biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, dan biaya tidak langsung termasuk
10 biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan
11 semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut
12 seperti pengurusan IMB, notaris, dan pajak. Sementara itu, Gedung dan Bangunan yang
13 dibangun melalui kontrak konstruksi, biaya perolehan meliputi nilai kontrak, biaya
14 perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, jasa konsultan, dan pajak. Gedung dan
15 Bangunan yang diperoleh dari sumbangan (donasi) dicatat sebesar nilai wajar pada saat
16 perolehan.

17 Pengukuran Gedung dan Bangunan harus memperhatikan kebijakan pemerintah
18 mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Untuk Pemerintah Pusat,
19 kebijakannya sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 01/KMK.12/2001 tentang
20 Pedoman Kapitalisasi Barang Milik/Kekayaan Negara dalam Sistem Akuntansi Pemerintah,
21 yang mengatur bahwa nilai satuan minimum perolehan gedung dan bangunan adalah
22 Rp10.000.000. Artinya, jika nilai perolehan gedung dan bangunan kurang dari Rp10.000.000,
23 maka gedung dan bangunan tersebut tidak dapat diakui dan disajikan sebagai aset tetap,
24 namun tetap diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan dan dalam Laporan BMN.

25 Sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 53, aset tetap disajikan berdasarkan biaya
26 perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Metode penyusutan atas
27 gedung dan bangunan diatur dalam Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan.

28

29 **D. Penyajian dan Pengungkapan Gedung dan Bangunan**

30 Gedung dan Bangunan disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap sebesar nilai
31 biaya perolehannya atau nilai wajar pada saat perolehan.

32 Selain itu, dalam Catatan Atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

- 33 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat Gedung dan Bangunan.
34 b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Gedung dan Bangunan.
35 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Gedung dan Bangunan pada awal dan akhir periode yang
36 menunjukkan:
- 37 – Penambahan (perolehan, reklasifikasi dari Konstruksi dalam Pengerjaan, dan
38 penilaian);
 - 39 – Perolehan yang berasal dari pembelian/pembangunan direkonsiliasi dengan total
40 belanja modal untuk gedung dan bangunan;
 - 41 – Pengurangan (penjualan, penghapusan, dan penilaian).
- 42 d. Informasi penyusutan Gedung dan Bangunan yang meliputi: nilai penyusutan, metode
43 penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, serta
44 nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

45

46

1 **E. Contoh Kasus**

2 **1. Perolehan Gedung dan Bangunan melalui Pembelian Tunai**

3 Pada tanggal 20 April 2009, Satker ABC melakukan pembelian sebuah kompleks
4 gedung perkantoran dengan rincian: harga beli tanah Rp8 miliar, dan harga beli
5 gedung kantor Rp12 miliar, biaya notaris dan balik nama Rp60 juta, dan pajak Rp2
6 miliar. Pembelian tersebut dilakukan secara tunai melalui SPM/SP2D LS.

7 Biaya perolehan gedung perkantoran, termasuk nilai tanahnya adalah sebesar:

Harga perolehan	Jumlah (Rp)
Harga beli tanah	8.000.000.000
Harga beli gedung	12.000.000.000
Biaya Notaris dan balik nama	60.000.000
Pajak	2.000.000.000
Total	22.060.000.000

8

9 Untuk mengalokasikan biaya notaris, balik nama, dan pajak dapat dilakukan dengan
10 rata-rata tertimbang, sehingga nilai masing-masing tanah serta gedung dan
11 bangunan adalah:

12 Tanah = Rp8 miliar + (Rp2.060.000.000 X 8/20) = Rp8.824.000.000

13 Bangunan = Rp12 miliar + (Rp2.060.000.000 X 12/20) = Rp13.236.000.000

14

15 Jurnal yang dibuat oleh Satker ABC adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Piutang dari Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan gedung perkantoran termasuk tanah)</i>	22.060.000.000	22.060.000.000

16

17 Jurnal korolari untuk mengakui tanah dan gedung dan bangunan

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Tanah Gedung dan Bangunan Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan tanah dan gedung perkantoran)</i>	8.824.000.000 13.236.000.000	22.060.000.000

18

19 Jurnal yang dibuat oleh BUN adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan gedung perkantoran termasuk tanah)</i>	22.060.000.000	22.060.000.000

2. Perolehan Gedung dan Bangunan melalui Pembelian Angsuran

Pembelian Gedung dan Bangunan secara mengangsur pada umumnya berjangka waktu lebih dari satu tahun. Perolehan dengan cara demikian akan menimbulkan utang. Pada tingkat pemerintah pusat, pembelian gedung dan bangunan secara mengangsur harus melalui persetujuan Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara.

Perlakuan pembelian Gedung dan Bangunan secara mengangsur mengacu pada Buletin Teknis Nomor 08 tentang Akuntansi Utang.

Contoh:

SKPD A Pemda Kabupaten B melakukan perjanjian pembelian gedung perkantoran dengan total nilai sebesar Rp6.500.000.000. Pembelian tersebut dilakukan secara mengangsur setiap 3 bulanan selama 2 tahun dengan uang muka sebesar Rp2.500.000.000. Gedung tersebut dapat langsung dipakai. Pada kasus ini penyerahan kepemilikan (*transfer of title*) dapat dilakukan pada saat perjanjian jual beli ditandatangani atau pada saat pembayaran terakhir. Terhadap kasus ini, pengakuan gedung dan bangunan dan sekaligus utang, dilakukan pada saat penandatanganan perjanjian yang disertai dengan penyerahan hak pemakaian dan pembayaran uang muka, karena gedung tersebut langsung dapat dipakai untuk operasional perkantoran.

Jurnal yang dibuat oleh SKPD A pada saat penyerahan hak pemakaian adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Gedung dan Bangunan Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan tanah dan gedung dan bangunan)</i>	6.500.000.000	6.500.000.000

Jurnal yang dibuat oleh SKPD A pada saat pembayaran uang muka:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal RK PPKD <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan gedung perkantoran)</i>	2.500.000.000	2.500.000.000

Jurnal pengakuan utang:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang Utang Jangka Panjang Lainnya <i>(Untuk mencatat utang atas pembelian gedung perkantoran)</i>	4.000.000.000	4.000.000.000

1 **BUD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK SKPD	2.500.000.000	
	Kas Umum Daerah		2.500.000.000
	<i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan gedung perkantoran)</i>		

2 **3. Perolehan Gedung dan Bangunan dengan membangun sendiri (swakelola)**

3 Pada tahun 2008, Satker ABC membangun sendiri sebuah gedung perkantoran
4 dengan rincian biaya:

<u>Harga perolehan</u>	<u>Jumlah (Rp)</u>
Biaya tenaga kerja	1.000.000.000
Biaya bahan baku	10.000.000.000
Biaya perencanaan dan pengawasan	100.000.000
Biaya konsultan	60.000.000
Biaya perlengkapan	250.000.000
Biaya tenaga listrik	50.000.000
Biaya pengurusan IMB	5.000.000
<u>Total</u>	<u>11.465.000.000</u>

5
6 Berdasarkan data di atas, nilai perolehan Gedung dan Bangunan yang disajikan di
7 neraca adalah sebesar Rp11.465.000.000.

8 Pengakuan belanja modal dilakukan pada saat penerbitan SPM/SP2D atas
9 pengeluaran pembangunan tersebut. Apabila proses pembangunan gedung tersebut
10 melampaui periode pelaporan (pertengahan dan akhir tahun), maka pada tanggal
11 pelaporan, seluruh biaya pembangunan gedung tersebut dikapitalisasi sebagai
12 "Konstruksi Dalam Pengerjaan".

13
14 **4. Perolehan Gedung dan Bangunan melalui kontrak konstruksi**

15 Pembayaran atas pembangunan gedung melalui kontrak konstruksi pada umumnya
16 dilakukan per termin. Apabila proses pembangunan gedung tersebut melampaui
17 periode pelaporan (pertengahan dan akhir tahun), maka biaya yang telah dikeluarkan
18 dikapitalisasi sebagai "Konstruksi Dalam Pengerjaan".
19

BAB V

AKUNTANSI JALAN, IRIGASI DAN JARINGAN

A. Definisi Jalan, Irigasi, dan Jaringan

PSAP 07 Paragraf 12 menyatakan bahwa: "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. Termasuk dalam klasifikasi jalan, irigasi, dan jaringan adalah jalan raya, jembatan, bangunan air, instalasi air bersih, instalasi pembangkit listrik, jaringan air minum, jaringan listrik, dan jaringan telepon.

Jalan, irigasi, dan jaringan ini tidak mencakup tanah yang diperoleh untuk pembangunan jalan, irigasi dan jaringan. Tanah yang diperoleh untuk keperluan dimaksud dimasukkan dalam kelompok Tanah.

B. Pengakuan Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Untuk dapat diakui sebagai Jalan, Irigasi, dan Jaringan, maka Jalan, Irigasi, dan Jaringan harus berwujud dan mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, biaya perolehannya dapat diukur secara handal, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam kondisi normal entitas dan diperoleh dengan maksud untuk digunakan.

Jalan, irigasi, dan jaringan diakui pada saat jalan, irigasi, dan jaringan telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta telah siap dipakai.

Perolehan jalan, irigasi, dan jaringan pada umumnya dengan pembangunan baik membangun sendiri (swakelola) maupun melalui kontrak konstruksi.

Perolehan melalui pembangunan didahului dengan pengakuan belanja modal yang akan mengurangi Kas Umum Negara/Daerah. Dokumen sumber untuk merekam pembayaran ini adalah Surat Perintah Membayar dan Surat Perintah Pencairan Dana Langsung (SP2D LS). Jurnal pengakuan belanja modal tersebut adalah:

Pemerintah Pusat:

K/L

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal	XXX	
	Piutang dari Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan jalan, irigasi, dan jaringan)</i>		XXX

BUN

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal	XXX	
	Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan jalan, irigasi, dan jaringan)</i>		XXX

1 **Pemerintah Daerah:**

2 **SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal RK PPKD <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan jalan, irigasi, dan jaringan)</i>	XXX	XXX

3

4 **BUD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK SKPD Kas Umum Daerah <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan jalan, irigasi, dan jaringan)</i>	XXX	XXX

5

6 Atas belanja modal tersebut, K/L/SKPD akan mengakui jalan, irigasi, dan jaringan yang
7 harus disajikan di neraca. Untuk memunculkan jalan, irigasi, dan jaringan di neraca dapat
8 dilakukan dengan cara membuat jurnal pendamping (korolari). Jurnal korolari ini hanya
9 dilakukan oleh K/L/SKPD bukan BUN/BUD. Jurnal korolari untuk pengakuan perolehan jalan,
10 irigasi, dan jaringan adalah sebagai berikut:

11

12 **K/L/SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Jalan, Irigasi, dan Jaringan Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan jalan, irigasi, dan jaringan)</i>	XXX	XXX

13

14

15 **C. Pengukuran Jalan, Irigasi, dan Jaringan**

16 Jalan, irigasi, dan jaringan dinilai dengan biaya perolehan. Biaya perolehan jalan,
17 irigasi, dan jaringan meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh jalan, irigasi,
18 dan jaringan sampai siap pakai. Biaya ini meliputi biaya perolehan atau biaya konstruksi dan
19 biaya-biaya lain yang dikeluarkan sampai jalan, irigasi dan jaringan tersebut siap pakai.

20 Biaya perolehan untuk jalan, irigasi dan jaringan yang diperoleh melalui kontrak
21 meliputi biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, jasa konsultan, biaya
22 pengosongan, pajak, kontrak konstruksi, dan pembongkaran. Biaya perolehan untuk jalan,
23 Irigasi dan Jaringan yang dibangun secara swakelola meliputi biaya langsung dan tidak
24 langsung, yang terdiri dari meliputi biaya bahan baku, tenaga kerja, sewa peralatan, biaya
25 perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, biaya pengosongan, pajak dan
26 pembongkaran. Jalan, Irigasi dan Jaringan yang diperoleh dari sumbangan (donasi) dicatat
27 sebesar nilai wajar pada saat perolehan.

1 Untuk Jalan, Irigasi, dan Jaringan, tidak ada kebijakan Pemerintah mengenai nilai
2 satuan minimum kapitalisasi, sehingga berapa pun nilai perolehan Jalan, Irigasi, dan
3 Jaringan dikapitalisasi.

4 Sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 53, aset tetap disajikan berdasarkan biaya
5 perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Metode penyusutan atas
6 jalan, irigasi, dan jaringan diatur dalam Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi
7 Penyusutan.

8

9 **D. Penyajian dan Pengungkapan Jalan, Irigasi, dan Jaringan**

10 Jalan, Irigasi, dan Jaringan disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap sebesar
11 biaya perolehan atau nilai wajar pada saat aset tetap tersebut diperoleh.

12 Selain itu, dalam Catatan Atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

- 13 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat Jalan, Irigasi, dan Jaringan;
- 14 b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Jalan, Irigasi, dan
15 Jaringan, yang dalam hal ini tidak ada nilai satuan minimum kapitalisasi.
- 16 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Jalan, Irigasi, dan Jaringan pada awal dan akhir periode yang
17 menunjukkan:
- 18 – Penambahan (perolehan, reklasifikasi dari Konstruksi dalam Pengerjaan, dan
19 penilaian);
 - 20 Perolehan yang berasal dari pembelian/pembangunan direkonsiliasi dengan total
21 belanja modal untuk Jalan, Irigasi, dan Jaringan.
 - 22 – Pengurangan (penjualan, penghapusan, dan penilaian).
- 23 d. Informasi penyusutan Jalan, Irigasi, dan Jaringan yang meliputi: nilai penyusutan,
24 metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang
25 digunakan, serta nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir
26 periode.

27

28 **E. Contoh Kasus**

29 Pada tanggal 20 Maret 2009, Kementerian Pekerjaan Umum (PU) membangun jalan
30 sepanjang 100 km. Pembangunan jalan dilakukan oleh kontraktor dengan total nilai kontrak
31 sebesar Rp500 miliar. Biaya tersebut belum termasuk biaya pembebasan tanah yang akan
32 dibangun jalan tersebut sebesar Rp100 miliar. Pembangunan jalan dibutuhkan waktu 8
33 bulan.

34 Jurnal yang dibuat oleh Kementerian PU:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal	600 miliar	
	Piutang dari Kas Umum Negara		600 miliar
	<i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal pembebasan tanah dan pembangunan jalan)</i>		

1 Jurnal korolari untuk mengakui jalan:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Tanah Jalan, Irigasi, dan Jaringan Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat pembebasan tanah dan pembangunan jalan)</i>	100 miliar 500 miliar	600 miliar

2

3 Pembayaran kepada kontraktor pada umumnya dibagi menjadi beberapa termin.
4 Pengakuan belanja modal dan jurnal korolarnya diakui setiap dilakukan pembayaran.
5 Jika pembangunan jalan membutuhkan waktu lebih dari 1 tahun anggaran atau
6 melampaui periode pelaporan, maka biaya yang telah dikeluarkan diakui sebagai
7 “Konstruksi Dalam Pengerjaan”.

8

9 Jurnal yang dibuat oleh BUN:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal pembebasan tanah dan pembangunan jalan)</i>	600 miliar	600 miliar

10

BAB VI

AKUNTANSI ASET TETAP LAINNYA

A. Definisi Aset Tetap Lainnya

PSAP 07 Paragraf 13 menyatakan bahwa “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 dipakai.”

Aset Tetap Lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok Tanah; Peralatan dan Mesin; Gedung dan Bangunan; Jalan, Irigasi dan Jaringan, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Aset yang termasuk dalam kategori Aset Tetap Lainnya adalah koleksi perpustakaan/buku dan non buku, barang bercorak kesenian/kebudayaan/olah raga, hewan, ikan, dan tanaman. Termasuk dalam kategori Aset Tetap Lainnya adalah Aset Tetap-Renovasi, yaitu biaya renovasi atas aset tetap yang bukan miliknya, dan biaya partisi suatu ruangan kantor yang bukan miliknya.

B. Pengakuan Aset Tetap Lainnya

Aset Tetap Lainnya diakui pada saat Aset Tetap Lainnya telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta telah siap dipakai. Khusus mengenai pengakuan biaya renovasi atas aset tetap yang bukan milik, ketentuan telah diatur dalam Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah sebagai berikut:

- 1) Apabila renovasi aset tetap tersebut meningkatkan manfaat ekonomik aset tetap misalnya perubahan fungsi gedung dari gudang menjadi ruangan kerja dan kapasitasnya naik, maka renovasi tersebut dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi. Apabila renovasi atas aset tetap yang disewa tidak menambah manfaat ekonomik, maka dianggap sebagai Belanja Operasional. Aset Tetap-Renovasi diklasifikasikan ke dalam Aset Tetap Lainnya.
- 2) Apabila manfaat ekonomik renovasi tersebut lebih dari satu tahun buku, dan memenuhi butir 1 di atas, biaya renovasi dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi, sedangkan apabila manfaat ekonomik renovasi kurang dari 1 tahun buku, maka pengeluaran tersebut diperlakukan sebagai Belanja Operasional tahun berjalan.
- 3) Apabila jumlah nilai moneter biaya renovasi tersebut cukup material, dan memenuhi syarat butir 1 dan 2 di atas, maka pengeluaran tersebut dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi. Apabila tidak material, biaya renovasi dianggap sebagai Belanja Operasional.

Perolehan Aset Tetap Lainnya, selain Aset Tetap-Renovasi, pada umumnya melalui pembelian atau perolehan lain seperti hibah/donasi. Pengakuan Aset Tetap Lainnya melalui pembelian didahului dengan pengakuan belanja modal yang akan mengurangi Kas Umum Negara/Daerah. Dokumen sumber untuk merekam pembayaran ini adalah Surat Perintah Membayar dan Surat Perintah Pencairan Dana Langsung (SP2D LS). Jurnal pengakuan belanja modal tersebut adalah:

1 **Pemerintah Pusat:**

2 **K/L**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Piutang dari Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan Aset Tetap Lainnya)</i>	XXX	XXX

3 **BUN**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan Aset Tetap Lainnya)</i>	XXX	XXX

4 **Pemerintah Daerah:**

5 **SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal RK PPKD <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan Aset Tetap Lainnya)</i>	XXX	XXX

6 **BUD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	RK SKPD Kas Umum Daerah <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal perolehan Aset Tetap Lainnya)</i>	XXX	XXX

7
8 Atas belanja modal tersebut, K/L/SKPD akan mengakui Aset Tetap Lainnya yang harus
9 disajikan di neraca. Untuk memunculkan Aset Tetap Lainnya di neraca dapat dilakukan
10 dengan cara membuat jurnal pendamping (korolari). Jurnal korolari ini hanya dilakukan oleh
11 K/L/SKPD bukan BUN/BUD. Jurnal korolari untuk pengakuan perolehan Aset Tetap Lainnya
12 adalah sebagai berikut:

13 **K/L/SKPD**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap Lainnya Diinvestasikan dalam Aset Tetap	XXX	XXX

1 C. Pengukuran Aset Tetap Lainnya

2 Biaya perolehan Aset Tetap Lainnya menggambarkan seluruh biaya yang dikeluarkan
3 untuk memperoleh aset tersebut sampai siap pakai.

4 Aset Tetap Lainnya dinilai dengan biaya perolehan. Biaya perolehan Aset Tetap
5 Lainnya yang diperoleh melalui kontrak meliputi pengeluaran nilai kontrak, biaya
6 perencanaan dan pengawasan, pajak, serta biaya perizinan.

7 Biaya perolehan Aset Tetap Lainnya yang diadakan melalui swakelola, misalnya untuk
8 Aset Tetap Renovasi, meliputi biaya langsung dan tidak langsung, yang terdiri dari biaya
9 bahan baku, tenaga kerja, sewa peralatan, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya
10 perizinan, pajak, dan jasa konsultan.

11 Pengukuran Aset Tetap Lainnya harus memperhatikan kebijakan pemerintah tentang
12 ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Sebagai contoh, pada pemerintah
13 Pusat kebijakan nilai satuan minimum kapitalisasi adalah: Aset Tetap Lainnya berupa koleksi
14 perpustakaan/buku dan barang bercorak kesenian/kebudayaan tidak ada nilai satuan
15 minimum sehingga berapa pun nilai perolehannya dikapitalisasi.

16 Aset Tetap Lainnya yang dikapitalisasi dibukukan dan dilaporkan di dalam Neraca dan
17 Laporan BMN/D. Aset Tetap Lainnya yang tidak dikapitalisasi tidak dapat diakui dan
18 disajikan sebagai aset tetap, namun tetap diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan
19 Keuangan dan dalam Laporan BMN/D.

20 Sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 53, aset tetap disajikan berdasarkan biaya
21 perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Metode penyusutan atas
22 Aset Tetap Lainnya diatur dalam Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan.
23 Aset Tetap Lainnya berupa hewan, tanaman, buku perpustakaan tidak dilakukan penyusutan
24 secara periodik, melainkan diterapkan penghapusan pada saat aset tetap lainnya tersebut
25 sudah tidak dapat digunakan atau mati. Untuk penyusutan atas Aset Tetap-Renovasi
26 dilakukan sesuai dengan umur ekonomis mana yang lebih pendek (*which ever is shorter*)
27 antara masa manfaat aset dengan masa pinjaman/sewa.

28 29 D. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap Lainnya

30 Aset Tetap Lainnya disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap sebesar biaya
31 perolehan atau nilai wajar pada saat perolehan.

32 Selain itu, dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

- 33 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat Aset Tetap Lainnya;
- 34 b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Aset Tetap Lainnya;
- 35 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Aset Tetap Lainnya pada awal dan akhir periode yang
36 menunjukkan:
 - 37 – Penambahan (perolehan, reklasifikasi dari Konstruksi dalam Pengerjaan, dan
38 penilaian);
 - 39 Perolehan yang berasal dari pembelian/pembangunan direkonsiliasi dengan total
40 belanja modal untuk Aset Tetap Lainnya.
 - 41 – Pengurangan (penjualan, penghapusan, dan penilaian).
- 42 d. Informasi penyusutan Aset Tetap Lainnya yang meliputi: nilai penyusutan, metode
43 penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, serta
44 nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

1 **E. Contoh Kasus**

2 1. Kementerian A telah menempati gedung kantor yang dipinjam dari Kementerian B sejak
3 tahun 2006. Nilai Tanah dan Gedung kantor tersebut masing-masing Rp20 miliar dan
4 Rp50 miliar. Pada tahun 2009, Kementerian A melakukan renovasi atas gedung kantor
5 tersebut dengan total nilai sebesar Rp15 miliar. Renovasi tersebut mengakibatkan
6 bertambahnya masa manfaat gedung kantor.

7 Karena renovasi tersebut meningkatkan masa manfaat gedung kantor, maka biaya
8 renovasi tersebut diklasifikasikan sebagai Belanja Modal, sehingga jurnal yang dibuat
9 oleh Kementerian A adalah:

10 **Kementerian A**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal	15 miliar	
	Piutang dari Kas Umum Negara		15 miliar
	<i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal renovasi gedung kantor)</i>		

11

12 Pada saat yang bersamaan BUN mencatat jurnal:

13 **BUN**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal	15 miliar	
	Kas Umum Negara		15 miliar
	<i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal renovasi gedung kantor)</i>		

14

15 Atas belanja modal tersebut, Kementerian A akan mengakui Aset Tetap Lainnya yang
16 harus disajikan di neraca sebagai Aset Tetap-Renovasi. Untuk memunculkan Aset Tetap-
17 Renovasi di neraca dilakukan dengan cara membuat jurnal pendamping (korolari). Jurnal
18 korolari ini hanya dilakukan oleh Kementerian A bukan BUN. Jurnal korolari untuk
19 pengakuan perolehan Aset Tetap-Renovasi adalah sebagai berikut:

20

21 **Kementerian A**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap Lainnya- Aset Tetap-renovasi	15 miliar	
	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		15 miliar
	<i>(Untuk mencatat perolehan Aset Tetap-Renovasi)</i>		

22

23 Jika renovasi gedung kantor tersebut melampaui periode pelaporan, maka biaya atas
24 renovasi yang belum selesai diakui sebagai "Konstruksi Dalam Pengerjaan".

25 Kapitalisasi renovasi gedung kantor sebesar Rp15 miliar akan menambah nilai gedung
26 kantor semula, sehingga total nilainya menjadi Rp65 miliar. Apabila sampai dengan akhir

1 tahun, biaya renovasi gedung kantor belum/tidak dihibahkan oleh Kementerian A kepada
2 Kementerian B:

3 • Kementerian A menyajikan Aset Tetap-Renovasi pada kelompok Aset Tetap di
4 neraca Kementerian A sebesar Rp15 miliar

5 • Kementerian B menyajikan gedung kantor sebesar nilai awalnya yaitu Rp50
6 miliar.

7 Apabila aset renovasi gedung kantor oleh Kementerian A diserahkan kepada
8 Kementerian B:

9 • Kementerian A tidak menyajikan Aset Tetap-Renovasi di neraca.

10 • Kementerian B menyajikan gedung kantor sebesar Rp65 miliar pada akun
11 Gedung dan Bangunan.

12

BAB VII

AKUNTANSI KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan

A. Definisi Konstruksi Dalam Pengerjaan

Sesuai dengan PSAP 08 Paragraf 5, Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP) adalah aset-aset yang sedang dalam proses pembangunan. 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 membutuhkan suatu periode waktu tertentu dan belum selesai. Standar ini wajib diterapkan oleh entitas yang melaksanakan pembangunan aset tetap untuk dipakai dalam penyelenggaraan kegiatan operasional pemerintahan dan/atau pelayanan masyarakat, dalam jangka waktu tertentu, baik yang dilaksanakan secara swakelola maupun oleh pihak ketiga.

Perolehan aset dapat dilakukan dengan membangun sendiri (swakelola) atau melalui pihak ketiga dengan kontrak konstruksi. Perolehan aset dengan swakelola atau dikontrakkan pada dasarnya sama. Nilai yang dicatat sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan adalah sebesar jumlah yang dibayarkan atas perolehan aset. Biaya-biaya pembelian bahan dan juga gaji-gaji yang dibayarkan dalam kasus pelaksanaan pekerjaan secara swakelola pada dasarnya sama dengan nilai yang dibayarkan kepada kontraktor atas penyelesaian bagian pekerjaan tertentu. Keduanya merupakan pengeluaran pemerintahan untuk mendapatkan aset.

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.

Contoh:

Untuk merenovasi gedung kantor yang dilakukan secara swakelola, setelah pembangunan selesai diketahui pembelian material bangunan seperti pasir, batu bata dan semen berlebih dengan nilai mencapai Rp100 juta. Atas sisa material bangunan tersebut akan dicatat oleh satker A sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan	100.000.000	
	Cadangan Persediaan <i>(Untuk mencatat perolehan persediaan sisa konstruksi)</i>		100.000.000

Suatu KDP ada yang dibangun tidak melebihi satu tahun anggaran dan ada juga yang dibangun secara bertahap yang penyelesaiannya melewati satu tahun anggaran. Apabila Pemerintah mengontrakkan pekerjaan tersebut kepada pihak ketiga dengan perjanjian akan dilakukan penyelesaian lebih dari satu tahun anggaran, maka penyelesaian bagian tertentu (prosentase selesai) dari pekerjaan yang disertai berita acara penyelesaian, pemerintah akan membayar sesuai dengan tahapan pekerjaan yang diselesaikan dan selanjutnya dibukukan sebagai KDP. Permasalahan utama akuntansi untuk KDP adalah identifikasi jumlah biaya yang diakui sebagai aset yang harus dicatat sampai dengan konstruksi tersebut selesai dikerjakan.

1 Kontrak konstruksi adalah perikatan yang dilakukan secara khusus untuk konstruksi
2 suatu aset atau suatu kombinasi yang berhubungan erat satu sama lain atau saling
3 tergantung dalam hal rancangan, teknologi, dan fungsi atau tujuan atau penggunaan utama.

4 Suatu kontrak konstruksi mungkin dinegosiasikan untuk membangun sebuah aset
5 tunggal seperti jembatan, bangunan, dam, pipa, jalan, kapal, dan terowongan. Kontrak
6 konstruksi juga berkaitan dengan sejumlah aset yang berhubungan erat atau saling
7 tergantung satu sama lain dalam hal rancangan, teknologi dan fungsi atau tujuan dan
8 penggunaan utama. Kontrak seperti ini misalnya konstruksi kilang-kilang minyak, konstruksi
9 jaringan irigasi, atau bagian-bagian lain yang kompleks dari pabrikan atau peralatan.

10 Dalam PSAP 08, kontrak konstruksi dapat meliputi:

- 11 a. kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan perencanaan
12 konstruksi aset, seperti jasa arsitektur;
- 13 b. kontrak untuk perolehan atau konstruksi aset;
- 14 c. kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan pengawasan
15 konstruksi aset yang meliputi manajemen konstruksi dan *value engineering*; dan
- 16 d. kontrak untuk membongkar/menghancurkan atau merestorasi aset dan restorasi
17 lingkungan setelah penghancuran aset.

18
19 Ketentuan-ketentuan dalam standar ini diterapkan secara terpisah untuk setiap kontrak
20 konstruksi. Namun, dalam keadaan tertentu, perlu menerapkan pernyataan ini pada suatu
21 komponen kontrak konstruksi tunggal yang dapat diidentifikasi secara terpisah atau suatu
22 kelompok kontrak konstruksi secara bersama agar mencerminkan hakikat suatu kontrak
23 konstruksi atau kelompok kontrak konstruksi. Apabila suatu kontrak konstruksi mencakup
24 sejumlah aset, konstruksi dari setiap aset diperlakukan sebagai suatu kontrak konstruksi
25 yang terpisah apabila semua syarat di bawah ini terpenuhi:

- 26 a. Proposal terpisah telah diajukan untuk setiap aset;
- 27 b. Setiap aset telah dinegosiasikan secara terpisah dan kontraktor serta pemberi kerja
28 dapat menerima atau menolak bagian kontrak yang berhubungan dengan masing-masing
29 aset tersebut;
- 30 c. Biaya masing-masing aset dapat diidentifikasi.

31
32 Suatu kontrak dapat berisi klausul yang memungkinkan konstruksi aset tambahan atas
33 permintaan pemberi kerja atau dapat diubah sehingga konstruksi aset tambahan dapat
34 dimasukkan ke dalam kontrak tersebut. Konstruksi tambahan diperlakukan sebagai suatu
35 kontrak konstruksi terpisah jika:

- 36 a. aset tambahan tersebut berbeda secara signifikan dalam rancangan, teknologi, atau
37 fungsi dengan aset yang tercakup dalam kontrak semula; atau
- 38 b. harga aset tambahan tersebut ditetapkan tanpa memperhatikan harga kontrak semula.

39 Adakalanya kontraktor meliputi kontraktor utama dan subkontraktor, misalnya
40 kontraktor utama membangun fisik gedung, sedangkan subkontraktor menyelesaikan
41 pekerjaan mekanikal engineering seperti lift, listrik, atau saluran telepon. Namun demikian,
42 penanggungjawab utama tetap kontraktor utama dan pemerintah selaku pemberi kerja hanya
43 berhubungan dengan kontraktor utama, karena kontraktor utama harus bertanggungjawab
44 sepenuhnya atas pekerjaan subkontraktor.

45 Kontrak konstruksi pada umumnya memuat ketentuan tentang retensi. Retensi adalah
46 prosentase dari nilai penyelesaian yang akan digunakan sebagai jaminan akan dilaksanakan
47 pemeliharaan oleh kontraktor pada masa yang telah ditentukan dalam kontrak.

1 B. Pengakuan Konstruksi Dalam Pengerjaan

2 Berdasarkan PSAP 08 Paragraf 13, suatu benda berwujud harus diakui sebagai KDP
3 jika:

- 4 a. besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan
5 aset tersebut akan diperoleh;
- 6 b. biaya perolehan aset tersebut dapat diukur dengan handal;
- 7 c. aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.

8
9 Apabila dalam konstruksi aset tetap pembangunan fisik proyek belum dilaksanakan,
10 namun biaya-biaya yang dapat diatribusikan langsung ke dalam pembangunan proyek telah
11 dikeluarkan, maka biaya-biaya tersebut harus diakui sebagai KDP aset yang bersangkutan.

12
13 Jurnal untuk mencatat KDP adalah:
14

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Konstruksi Dalam Pengerjaan – <Jenis Aset Tetap> Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	XXX	XXX

15

16 Penyelesaian Konstruksi Dalam Pengerjaan

17 Sesuai dengan paragraf 15 PSAP 08, suatu KDP akan dipindahkan ke pos aset tetap
18 yang bersangkutan jika konstruksi secara substansi telah selesai dikerjakan dan konstruksi
19 tersebut telah dapat memberikan manfaat/jasa sesuai tujuan perolehan. Dokumen sumber
20 untuk pengakuan penyelesaian suatu KDP adalah Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan
21 (BAPP). Dengan demikian, apabila atas suatu KDP telah diterbitkan BAPP, berarti
22 pembangunan tersebut telah selesai. Selanjutnya, aset tetap definitif sudah dapat diakui
23 dengan cara memindahkan KDP tersebut ke akun aset tetap yang bersangkutan.

24 Pencatatan suatu transaksi perlu mengikuti sistem akuntansi yang ditetapkan dengan
25 pohon putusan (*decision tree*) sebagai berikut:

- 26 1. Atas dasar bukti transaksi yang obyektif (*objective evidences*); dan
- 27 2. Dalam hal tidak dimungkinkan adanya bukti transaksi yang obyektif maka digunakan
28 prinsip substansi mengungguli bentuk formal (*substance over form*).

29 Dalam kasus-kasus spesifik dapat terjadi variasi dalam pencatatan. Terkait dengan
30 variasi penyelesaian KDP, Buletin Teknis ini memberikan pedoman sebagai berikut:

- 31 1. Apabila aset telah selesai dibangun, Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan sudah
32 diperoleh, dan aset tetap tersebut sudah dimanfaatkan oleh Satker/SKPD, maka
33 aset tersebut dicatat sebagai Aset Tetap Definitifnya.
- 34 2. Apabila aset tetap telah selesai dibangun, Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan
35 sudah diperoleh, namun aset tetap tersebut belum dimanfaatkan oleh Satker/SKPD,
36 maka aset tersebut dicatat sebagai Aset Tetap definitifnya.
- 37 3. Apabila aset telah selesai dibangun, yang didukung dengan bukti yang sah
38 (walaupun Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan belum diperoleh) namun aset tetap
39 tersebut sudah dimanfaatkan oleh Satker/SKPD, maka aset tersebut masih dicatat
40 sebagai KDP dan diungkapkan di dalam CaLK.
- 41 4. Apabila sebagian dari asset tetap yang dibangun telah selesai, dan telah
42 digunakan/dimanfaatkan, maka bagian yang digunakan/dimanfaatkan masih diakui
43 sebagai KDP.

- 1 5. Apabila suatu asset tetap telah selesai dibangun sebagian (konstruksi dalam
2 pengerjaan), karena sebab tertentu (misalnya terkena bencana alam/*force majeure*)
3 asset tersebut hilang, maka penanggung jawab asset tersebut membuat pernyataan
4 hilang karena bencana alam/*force majeure* dan atas dasar pernyataan tersebut
5 Konstruksi Dalam Pengerjaan dapat dihapusbukukan.
- 6 6. Apabila BAST sudah ada, namun fisik pekerjaan belum selesai, akan diakui sebagai
7 KDP.

8

9 **Penghentian Konstruksi Dalam Pengerjaan**

10 Dalam beberapa kasus, suatu KDP dapat saja dihentikan pembangunannya oleh
11 karena ketidakterediaan dana, kondisi politik, ataupun kejadian-kejadian lainnya.
12 Penghentian KDP dapat berupa penghentian sementara dan penghentian permanen.
13 Apabila suatu KDP dihentikan pembangunannya untuk sementara waktu, maka KDP
14 tersebut tetap dicantumkan ke dalam neraca dan kejadian ini diungkapkan secara memadai
15 di dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun, apabila pembangunan KDP diniatkan
16 untuk dihentikan pembangunannya secara permanen karena diperkirakan tidak akan
17 memberikan manfaat ekonomik di masa depan, ataupun oleh sebab lain yang dapat
18 dipertanggungjawabkan, maka KDP tersebut harus dieliminasi dari neraca dan kejadian ini
19 diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

20

21 **C. Pengukuran Konstruksi Dalam Pengerjaan**

22 Berdasarkan PSAP Nomor 7 paragraf 17, KDP dicatat dengan biaya perolehan.
23 Pengukuran biaya perolehan dipengaruhi oleh metode yang digunakan dalam proses
24 konstruksi aset tetap tersebut, yaitu secara swakelola atau secara kontrak konstruksi.

25

26 **1. Pengukuran Konstruksi Secara Swakelola**

27 Apabila konstruksi asset tetap tersebut dilakukan dengan swakelola, maka biaya-biaya
28 yang dapat diperhitungkan sebagai biaya perolehan adalah seluruh biaya langsung dan
29 tidak langsung yang dikeluarkan sampai KDP tersebut siap untuk digunakan, meliputi
30 biaya bahan baku, upah tenaga kerja, sewa peralatan, biaya perencanaan dan
31 pengawasan, biaya perizinan, biaya pengosongan dan pembongkaran bangunan yang
32 ada di atas tanah yang diperuntukkan untuk keperluan pembangunan.

33 Biaya konstruksi secara swakelola diukur berdasarkan jumlah uang yang telah
34 dibayarkan dan tidak memperhitungkan jumlah uang yang masih diperlukan untuk
35 menyelesaikan pekerjaan.

36 Bahan dan upah langsung sehubungan dengan kegiatan konstruksi antara lain meliputi:

- 37 a. biaya pekerja lapangan termasuk penyelia;
- 38 b. biaya bahan yang digunakan dalam konstruksi;
- 39 c. biaya pemindahan sarana, peralatan, dan bahan-bahan dari dan ke lokasi
40 pelaksanaan konstruksi;
- 41 d. biaya penyewaan sarana dan peralatan;
- 42 e. biaya rancangan dan bantuan teknis yang secara langsung berhubungan dengan
43 konstruksi.

44 Bahan tidak langsung dan upah tidak langsung dan Biaya overhead lainnya yang dapat
45 diatribusikan kepada kegiatan konstruksi antara lain meliputi:

- 46 a. asuransi, misalnya asuransi kebakaran;

1 b. biaya rancangan dan bantuan teknis yang tidak secara langsung berhubungan
2 dengan konstruksi tertentu; dan

3 c. biaya-biaya lain yang dapat diidentifikasi untuk kegiatan konstruksi yang
4 bersangkutan seperti biaya inspeksi.

5 Biaya semacam itu dialokasikan dengan menggunakan metode yang sistematis dan
6 rasional dan diterapkan secara konsisten pada semua biaya yang mempunyai
7 karakteristik yang sama. Metode alokasi biaya yang dianjurkan adalah metode rata-rata
8 tertimbang atas dasar proporsi biaya langsung.

9

10 **2. Pengukuran Konstruksi Secara Kontrak Konstruksi**

11 Apabila konstruksi dikerjakan oleh kontraktor melalui suatu kontrak konstruksi, maka
12 komponen nilai perolehan KDP tersebut berdasarkan PSAP 08 Paragraf 21 meliputi: (1)
13 termin yang telah dibayarkan kepada kontraktor sehubungan dengan tingkat
14 penyelesaian pekerjaan; (2) kewajiban yang masih harus dibayar kepada kontraktor
15 sehubungan dengan pekerjaan yang telah diterima tetapi belum dibayar pada tanggal
16 pelaporan; dan (3) pembayaran klaim kepada kontraktor atau pihak ketiga sehubungan
17 dengan pelaksanaan kontrak konstruksi.

18 Kontraktor meliputi kontraktor utama dan subkontraktor namun demikian,
19 penanggungjawab utama tetap kontraktor utama dan pemerintah selaku pemberi kerja
20 hanya berhubungan dengan kontraktor utama. Pembayaran yang dilakukan oleh
21 kontraktor utama kepada subkontraktor tidak berpengaruh pada pemerintah.

22 Pembayaran atas kontrak konstruksi pada umumnya dilakukan secara bertahap (termin)
23 berdasarkan tingkat penyelesaian yang ditetapkan dalam kontrak konstruksi. Setiap
24 pembayaran yang dilakukan dicatat sebagai penambah nilai KDP.

25 Klaim dapat timbul, umpamanya, dari keterlambatan yang disebabkan oleh pemberi
26 kerja, kesalahan dalam spesifikasi atau rancangan dan perselisihan penyimpangan
27 dalam pengerjaan kontrak. Klaim tersebut tentu akan mempengaruhi nilai yang akan
28 diakui sebagai KDP.

29

30 **3. Konstruksi Dibiayai dari Pinjaman**

31 Jika konstruksi dibiayai dari pinjaman maka biaya pinjaman yang timbul selama masa
32 konstruksi dikapitalisasi dan menambah biaya konstruksi, sepanjang biaya tersebut dapat
33 diidentifikasi dan ditetapkan secara andal. Biaya pinjaman mencakup biaya bunga
34 dan biaya lainnya yang timbul sehubungan dengan pinjaman yang digunakan untuk
35 membiayai konstruksi. Misalnya biaya bunga yang harus dibayar sehubungan dengan
36 pinjaman yang ditarik untuk membiayai konstruksi tersebut sebesar Rp5.000.000, maka
37 biaya tersebut akan menambah nilai Konstruksi Dalam Pengerjaan. Jumlah biaya
38 pinjaman yang dikapitalisasi tidak boleh melebihi jumlah biaya bunga yang dibayarkan
39 pada periode yang bersangkutan. Apabila bunga pinjaman yang harus dibayar pada
40 tahun 20x1 sebesar Rp2.000.000, maka yang dapat dikapitalisasi pada tahun 20x1
41 hanya sebesar Rp2.000.000, meskipun total bunga pinjaman tersebut selama masa
42 pinjaman 5 tahun adalah sebesar Rp10.000.000.

43 Apabila pinjaman digunakan untuk membiayai beberapa jenis aset yang diperoleh dalam
44 suatu periode tertentu, biaya pinjaman periode yang bersangkutan dialokasikan ke
45 masing-masing konstruksi dengan metode rata-rata tertimbang atas total pengeluaran
46 biaya konstruksi. Misalnya telah dilakukan penarikan pinjaman sebesar Rp700.000.000
47 untuk membiayai pembelian aset A sebesar Rp200.000.000, aset B sebesar
48 Rp400.000.000, dan aset C sebesar Rp100.000.000. Bunga pinjaman yang telah

1 dibayarkan atas pinjaman tersebut adalah sebesar Rp14.000.000. Maka biaya bunga
2 yang akan dialokasikan kepada masing-masing aset tersebut adalah sebagai berikut:

- 3
- 4 - Aset A : $2/7 \times \text{Rp } 14.000.000 = \text{Rp } 4.000.000$
5 - Aset B : $4/7 \times \text{Rp } 14.000.000 = \text{Rp } 8.000.000$
6 - Aset C : $1/7 \times \text{Rp } 14.000.000 = \underline{\text{Rp } 2.000.000}$
7 Total biaya bunga Rp14.000.000

8

9 Apabila kegiatan pembangunan konstruksi dihentikan sementara yang tidak disebabkan
10 oleh hal-hal yang bersifat *force majeure*, maka biaya pinjaman yang dibayarkan selama
11 masa pemberhentian sementara pembangunan konstruksi dikapitalisasi. Pemberhentian
12 sementara pekerjaan kontrak konstruksi dapat terjadi karena beberapa hal seperti kondisi
13 *force majeure* atau adanya campur tangan dari pemberi kerja atau pihak yang berwenang
14 karena berbagai hal. Jika pemberhentian tersebut dikarenakan adanya campur tangan
15 dari pemberi kerja atau pihak yang berwenang, biaya pinjaman selama pemberhentian
16 sementara dikapitalisasi. Sebaliknya jika pemberhentian sementara karena kondisi *force*
17 *majeur*, biaya pinjaman tidak dikapitalisasi tetapi dicatat sebagai biaya bunga pada
18 periode yang bersangkutan. Dengan demikian, biaya bunga tersebut tidak ditambahkan
19 sebagai nilai aset.

20 Suatu kontrak konstruksi dapat mencakup beberapa jenis aset yang masing-masing
21 dapat diidentifikasi. Dalam hal ini termasuk juga konstruksi aset tambahan atas
22 permintaan pemerintah, yang mana aset tersebut berbeda secara signifikan dalam
23 rancangan, teknologi, atau fungsi dengan aset yang tercakup dalam kontrak semula dan
24 harga aset tambahan tersebut ditetapkan tanpa memperhatikan harga kontrak semula.
25 Jika jenis-jenis pekerjaan tersebut diselesaikan pada titik waktu yang berlainan maka
26 biaya pinjaman yang dikapitalisasi hanya biaya pinjaman untuk bagian kontrak konstruksi
27 atau jenis pekerjaan yang belum selesai. Untuk bagian pekerjaan yang telah diselesaikan
28 tidak diperhitungkan lagi biaya pinjaman.

29 Apabila entitas menerapkan kebijakan akuntansi untuk tidak mengkapitalisasi biaya
30 pinjaman dalam masa konstruksi, misalnya karena kesulitan mengidentifikasi
31 pinjaman pada masing-masing kontrak konstruksi, maka kebijakan tersebut harus
32 diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

33

34 **D. Penyajian dan Pengungkapan Konstruksi Dalam Pengerjaan**

35 KDP disajikan sebesar biaya perolehan atau nilai wajar pada saat perolehan, selain itu
36 dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula informasi mengenai:

- 37 a. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka
38 waktu penyelesaiannya pada tanggal neraca;
- 39 b. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya;
- 40 c. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan sampai dengan tanggal neraca;
- 41 d. Uang muka kerja yang diberikan sampai dengan tanggal neraca; dan
- 42 e. Jumlah Retensi.

43 Kontrak konstruksi pada umumnya memuat ketentuan tentang retensi. Retensi adalah
44 prosentase dari nilai penyelesaian yang akan digunakan sebagai jaminan akan dilaksanakan
45 pemeliharaan oleh kontraktor pada masa yang telah ditentukan dalam kontrak. Jumlah
46 retensi diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Demikian juga halnya dengan
47 sumber dana yang digunakan untuk membiayai aset tersebut perlu diungkap. Pencantuman
48 sumber dana dimaksudkan memberi gambaran sumber dana dan penyerapannya sampai
49 tanggal tertentu.

1 E. Contoh Kasus

2 3 1. Pengakuan Peninggian Tanggul Lumpur Sidoarjo

4
5 Satker Badan Penanggulangan Lumpur Sidoarjo (BPLS) membangun tanggul untuk
6 mengatasi dampak semburan lumpur Lapindo. Diperkirakan fenomena semburan
7 Lumpur akan berlangsung selama 20 tahun. Akibat fenomena semburan Lumpur
8 tersebut terjadi deformasi geologi, yaitu amblesnya (*subsidence*) permukaan tanah
9 pada beberapa areal. Dampak dari peristiwa tersebut (*subsidence*) adalah amblesnya
10 beberapa bagian tanggul sehingga perlu peninggian kembali tanggul untuk
11 memenuhi elevansi/ketinggian tertentu. Amblesnya tanggul seringkali terjadi pada
12 masa pelaksanaan proyek peninggian tanggul, sehingga diperlukan akuntansi yang
13 tepat atas transaksi peninggian tersebut.

14 Atas kegiatan peninggian tanggul dapat dijelaskan secara akuntansi sebagai berikut:

- 15 a. Kegiatan yang dilakukan adalah peninggian tanggul dan bukan pembangunan
16 tanggul awal. Penggunaan istilah peninggian tanggul mengindikasikan telah
17 adanya aset tanggul awal yang telah dibangun sebelumnya. Dengan demikian,
18 pengeluaran peninggian tanggul lebih tepat jika diklasifikasikan sebagai
19 pengeluaran setelah perolehan asset.
- 20 b. Adanya fenomena deformasi geologi yang diperkirakan akan terjadi dalam jangka
21 panjang (20 tahun) menimbulkan adanya risiko ketidakpastian perolehan manfaat
22 ekonomi di masa yang akan datang dari peninggian tanggul tersebut.

23 Sehubungan dengan hal tersebut, dengan mengacu pada PSAP 08 Paragraf 13 yang
24 menyebutkan:

25 ***Suatu benda berwujud harus diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan***
26 ***jika:***

27 ***(a) besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang***
28 ***berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh;***

29 ***(b) biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan***

30 ***(c) aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.***

31 maka peninggian tanggul **tidak** dapat diakui sebagai KDP. Pengeluaran tersebut
32 lebih tepat jika diklasifikasikan sebagai belanja operasional karena potensi ekonomis
33 masa depan dari peninggian tanggul tidak dapat ditentukan dengan andal.

34 35 2. Pengakuan Biaya Perencanaan

36 Dalam DIPA tahun 20X1, Satuan Kerja A menganggarkan membangun gedung
37 dalam kurun waktu 2 tahun dengan rincian biaya sebagai berikut:

38	- biaya perencanaan	Rp 30.000.000
39	- biaya konstruksi	Rp2.000.000.000
40	- biaya pengawasan	<u>Rp 20.000.000</u>
41	Total biaya	Rp2.050.000.000

42
43 Sampai dengan tanggal pelaporan (31 Desember 20X1), Satuan Kerja A baru
44 merealisasikan Belanja Modal Gedung dan Bangunan (MA 533111) untuk membayar
45 biaya konsultan/perencanaan sebesar Rp30.000.000.

46 Realisasi biaya perencanaan tersebut telah dapat disajikan di dalam Neraca satuan
47 kerja A sebagai KDP dengan jurnal yang dibuat adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
31/12/20X1	Konstruksi Dalam Pengerjaan-Gedung dan Bangunan Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	30.000.000	30.000.000

3. Pembangunan Gedung Secara Swakelola

Pada tahun 20X1, SKPD B berencana membangun gedung secara swakelola. Anggaran yang tersedia sejumlah Rp500.000.000. Pada tanggal 31 Desember 20X1 pembangunan fisik gedung telah mencapai 90%, dan biaya yang telah dibayarkan sejumlah Rp450.000.000,00. Jurnal yang harus dibuat adalah:

Jurnal Realisasi Belanja

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
.../... /20X1	Belanja Modal RK PPKD	450.000.000	450.000.000

Jurnal pengakuan KDP

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
.../.../20X1	Konstruksi Dalam Pengerjaan-Gedung dan Bangunan Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	450.000.000	450.000.000

4. Pembangunan Gedung dengan Kontrak Konstruksi

Pada tahun 20X1, Satker A pada Kementerian B berencana membangun sebuah gedung dengan kontrak konstruksi. Pada tanggal 1 September 20X1 Satker A menandatangani kontrak konstruksi dengan nilai Kontrak Rp5.000.000.000 dan jangka waktu 15 bulan dengan masa pemeliharaan 3 bulan.

Ketentuan pembayaran menurut kontrak adalah sebagai berikut:

Uang Muka : 20% dari Nilai Kontrak, dibayarkan setelah kontrak ditandatangani
Termin I : 50% dari nilai kontrak setelah pekerjaan fisik mencapai 60%
Termin II : 95% dari nilai kontrak setelah pekerjaan fisik mencapai 100%
Retensi : 5% dari nilai kontrak setelah selesai masa pemeliharaan disertai dengan Berita Acara Serah Terima terakhir.

Sedangkan realisasi pembayaran adalah sebagai berikut:

Uang Muka : Rp1.000.000.000, tanggal 15 September 20X1
Termin I (Fisik 60%) : Rp1.500.000.000, tanggal 5 April 20X2
Termin II (Fisik 100%): Rp2.250.000.000, tanggal 1 November 20X2 dan telah dibuat Berita Acara Serah Terima Pekerjaan pada tanggal tersebut.

Berdasarkan kontrak, retensi sebesar 5% akan dibayarkan setelah masa pemeliharaan selesai yaitu tanggal 1 Februari 20X3.

1 Untuk uang Retensi Jaminan Pemeliharaan sebagaimana telah disebutkan dalam
2 Bultek 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah yang mengacu
3 kepada Keppres 80/2003, secara administratif dapat ditangani dengan 2 cara berikut:

- 4 – Pembayaran dilakukan sebesar 95% (sembilan puluh lima persen) dari nilai
5 kontrak, sedangkan yang 5% (lima persen) merupakan retensi selama masa
6 pemeliharaan.
- 7 – Pembayaran dilakukan sebesar 100% (seratus persen) dari nilai kontrak dan
8 penyedia barang/jasa harus menyerahkan jaminan bank sebesar 5 % (lima
9 persen) dari nilai kontrak yang diterbitkan oleh Bank Umum atau oleh perusahaan
10 asuransi yang mempunyai program asuransi kerugian (*surety bond*) dan
11 direasuransikan sesuai dengan ketentuan Menteri Keuangan.

12 Sebagaimana dinyatakan dalam Buletin Teknis Nomor 04 nilai retensi dengan cara
13 pertama diakui sebagai utang retensi. Apabila pada akhir tahun anggaran masih
14 dalam masa retensi maka pengeluaran 5% harus disediakan dananya pada tahun
15 anggaran berikutnya. Sedangkan cara kedua, adanya jaminan bank harus
16 diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

17 **Jurnal Untuk Mencatat Transaksi tersebut adalah:**

18 a. Pembayaran uang muka kerja tanggal 15 September 20X1

- 19 – Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15/09/20X1	Belanja Modal Piutang dari KUN	1.000.000.000	1.000.000.000

- 21 – Pengakuan KDP di Neraca:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15/09/20X2	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	1.000.000.000	1.000.000.000

22 b. Pembayaran termin I pada tanggal 5 April 20X2 (Penyelesaian pekerjaan fisik
23 60%)

- 24 – Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Belanja Modal Piutang dari KUN	1.500.000.000	1.500.000.000

- 25 – Pengakuan KDP di Neraca:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	1.500.000.000	1.500.000.000

1 c. Pembayaran termin II pada tanggal 1 November 20X2 (Penyelesaian pekerjaan
2 fisik 100%, dan telah dibuat Berita Acara Serah Terima Pekerjaan Pertama)
3 dengan menahan retensi 5%.

4 – Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Belanja Modal Piutang dari KUN	2.250.000.000	2.250.000.000

5 – Pengakuan KDP di Neraca atas pembayaran termin II:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	2.250.000.000	2.250.000.000

6 – Pengakuan KDP atas pekerjaan yang sudah diselesaikan tetapi belum
7 dibayar retensi (5%):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	250.000.000	250.000.000

8

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Dana Yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek Utang Retensi/Belanja Yang Masih Harus Dibayar	250.000.000	250.000.000

9 d. Berita acara serah terima kedua dan pembayaran retensi 5% pada satker:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/2/ 20X3	Belanja Modal Piutang dari KUN Utang Retensi/Belanja Yang Masih Harus Dibayar Dana Yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek Aset Tetap gedung dan Bangunan Konstruksi Dalam Pengerjaan	250.000.000 250.000.000 5.000.000.000	250.000.000 250.000.000 5.000.000.000

1 Pada saat bersamaan BUN mencatat:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Belanja Modal Kas Umum Negara	250.000.000	250.000.000

2

3 **5. Penghentian Pembangunan Gedung**

4 Sesuai dengan contoh kasus nomor 2, ternyata Pemerintah pada bulan Februari
5 20X2 mengambil keputusan untuk tidak melanjutkan proyek tersebut, dan pada
6 tanggal 1 Mei 20X2 telah terbit Surat Keputusan Penghapusan.

7 Jurnal yang harus dibuat adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/05/20X2	Diinvestasikan dalam Aset Tetap Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan	30.000.000	30.000.000

8

BAB VIII

PENGELUARAN SETELAH PEROLEHAN AWAL ASET TETAP

A. Definisi Pengeluaran Setelah Perolehan Awal Aset Tetap

Setelah aset diperoleh, Pemerintah masih melakukan pengeluaran-pengeluaran yang berhubungan dengan aset tersebut. Pengeluaran-pengeluaran tersebut dapat berupa biaya pemeliharaan ataupun biaya rehabilitasi atau renovasi. Pengeluaran yang dapat memberikan manfaat lebih dari satu tahun (memperpanjang manfaat aset tersebut dari yang direncanakan semula atau peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kinerja) disebut dengan pengeluaran modal (*capital expenditure*) sedangkan pengeluaran yang memberikan manfaat kurang dari satu tahun (termasuk pengeluaran untuk mempertahankan kondisi aset tetap) disebut dengan pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*).

Pembedaan antara capital atau revenue expenditure selain dari menambah manfaat atau tidak juga dapat dilihat dari besarnya jumlah pengeluaran. Sebuah pembelian inventaris berupa jam dinding seharga Rp20.000,00 misalnya harus dicatat sebagai pengeluaran untuk aset tetap karena jam dinding tersebut dapat digunakan lebih dari satu tahun. Akan tetapi karena nilainya yang kecil tidak mungkin mencatat dan memperlakukan biaya tersebut seperti biaya perolehan aset yang besar. Untuk itu pemerintah harus menentukan batasan pengeluaran untuk memperoleh aset yang dapat dimanfaatkan lebih dari satu tahun yang dapat diklasifikasi sebagai aset tetap. Batasan ini disebut juga dengan *capitalization threshold* (nilai satuan minimum kapitalisasi aset). SAP tidak menentukan besarnya *capitalization threshold* ini tetapi memberikan kebebasan kepada masing-masing entitas untuk menentukan sendiri.

B. Pengakuan Pengeluaran Setelah Perolehan Awal

Pengeluaran setelah perolehan awal dapat diakui sebagai pengeluaran modal (*capital expenditure*) atau sebagai pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*).

Kapitalisasi setelah perolehan awal aset tetap dilakukan terhadap biaya-biaya lain yang dikeluarkan setelah pengadaan awal yang dapat memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kinerja.

Sebaliknya, pengeluaran-pengeluaran yang tidak memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar tidak memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kinerja diperlakukan sebagai biaya (*expense*).

C. Pengukuran Pengeluaran Setelah Perolehan Awal

Pengeluaran-pengeluaran yang dikapitalisasi diukur sebesar jumlah biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kinerja aset yang bersangkutan. Pengeluaran yang dikapitalisasi dapat berupa pengembangan dan penggantian utama. Pengembangan disini maksudnya adalah peningkatan aset tetap karena meningkatnya manfaat aset tetap tersebut. Biaya pengembangan ini akan menambah harga perolehan aset tetap yang bersangkutan. Sedangkan penggantian utama adalah memperbaharui bagian aset tetap, dimana biaya penggantian utama ini akan dikapitalisasi dengan cara mengurangi nilai bagian yang diganti dari harga aset tetap yang semula dan menambahkan biaya penggantian.

1 Dalam proses kapitalisasi biaya pada aset tetap diterapkan kebijakan mengenai Nilai
 2 Satuan Minimum Kapitalisasi Aset Tetap (*capitalization threshold*) yang mengatur batas
 3 minimum pengeluaran yang dapat ditambahkan ke dalam nilai tercatat aset tetap. Aset tetap
 4 yang nilai perolehannya di bawah Nilai Satuan Minimum Kapitalisasi Aset Tetap tidak
 5 disajikan dalam neraca (*on face*), melainkan diungkapkan pada Catatan atas Laporan
 6 Keuangan dan dicatat pada Laporan BMN/Laporan Barang Milik Daerah.

7 Pengeluaran setelah perolehan awal atas aset tetap yang oleh karena bentuknya, atau lokasi
 8 penggunaannya memiliki risiko penurunan nilai dan/atau kuantitas yang mengakibatkan
 9 ketidakpastian perolehan potensi ekonomik di masa depan, seperti tanggul lumpur lapindo,
 10 tanggul pemecah gelombang, tanggul penahan lahar di lereng gunung Merapi tidak
 11 dikapitalisasi, melainkan diperlakukan sebagai biaya pemeliharaan biasa (*expense*).

12

13 D. Contoh Kasus

14 Pada tahun 2009, Kementerian S melakukan pemeliharaan gedung dan bangunan
 15 sebagai berikut:

- 16 • Tanggal 10 Agustus 2009 dilakukan kegiatan pemasangan keramik yang semula
 17 hanya berupa lantai tanah sejumlah Rp600.000.000 dengan pembebanan pada
 18 akun belanja modal gedung dan bangunan.
- 19 • Tanggal 10 September 2009 dilakukan pengecatan taman gedung sejumlah
 20 Rp300.000.000 dengan pembebanan pada akun belanja pemeliharaan.

21 Atas transaksi tersebut biaya pemeliharaan yang dapat dikapitalisasi hanyalah biaya
 22 pemasangan keramik. Biaya pengecatan taman diakui sebagai beban tahun berjalan dan
 23 tidak perlu dikapitalisasi karena merupakan kegiatan pemeliharaan rutin yang tidak
 24 menunjukkan adanya suatu peningkatan mutu/kualitas/kapasitas atas aset yang
 25 bersangkutan.

26 Jurnal yang dibuat oleh Kementerian S adalah sebagai berikut.

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10/8/2009	Belanja modal – Gedung dan Bangunan Piutang dari KUN <i>(mencatat biaya pemasangan keramik gedung dan bangunan)</i>	600.000.000	600.000.000
	Gedung dan Bangunan Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(jurnal korolari mencatat kapitalisasi biaya pemeliharaan)</i>	600.000.000	600.000.000
10/9/2009	Belanja pemeliharaan Piutang dari KUN <i>(mencatat biaya pengecatan taman)</i>	300.000.000	300.000.000

1 Pencatatan di BUN:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10/8/2009	Belanja Modal Kas Umum Negara <i>(mencatat pemasangan keramik)</i>	600.000.000	600.000.000
10/9/2009	Belanja pemeliharaan Kas Umum Negara <i>(mencatat biaya pengecatan taman)</i>	300.000.000	300.000.000

2

1 **BAB IX**
2 **PERTUKARAN ASET TETAP**

3
4
5 **A. Definisi Pertukaran Aset Tetap**

6 Dalam rangka memenuhi kebutuhan terhadap aset tetap tertentu biasanya pemerintah
7 melakukan pembelian/pengadaan. Namun, karena alasan tidak tersedianya dana dan untuk
8 efisiensi, pemerintah dapat memperoleh suatu aset tetap melalui mekanisme pertukaran
9 (ruislag/tukar guling).

10 Pertukaran atau tukar menukar adalah pengalihan aset tetap dari suatu entitas kepada
11 entitas lain mengacu pada ketentuan PP Nomor 6 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Barang
12 Milik Negara/Daerah (BMN/D). Untuk tingkat Pemerintah Pusat, peraturan pelaksanaan
13 pengelolaan BMN diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor
14 96/PMK.06/2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penggunaan, Pemanfaatan,
15 Penghapusan, dan Pemindahtanganan BMN. Sedangkan untuk pemerintah daerah,
16 pengelolaan BMD diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri)
17 Nomor 17 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pelaksanaan Pengelolaan Barang Milik
18 Daerah. Berdasarkan ketentuan tersebut, pertukaran aset tetap dapat dilakukan antara
19 Pemerintah Pusat dengan pemerintah daerah, atau antar pemerintah daerah, atau antara
20 pemerintah dengan pihak lain, dengan menerima penggantian dalam bentuk barang,
21 sekurang-kurangnya dengan nilai yang seimbang.

22 Ada beberapa alasan yang menyebabkan pemerintah perlu melakukan pertukaran,
23 yaitu:

- 24 - Adanya aset tetap berupa tanah dan/atau bangunan yang lokasinya tidak sesuai dengan
25 tata ruang/tata kota;
26 - Adanya aset tetap yang tidak dimanfaatkan secara optimal;
27 - Upaya penyatuan aset tetap yang lokasinya terpecah;
28 - Pelaksanaan rencana strategis pemerintah;
29 - Adanya aset tetap selain tanah dan/atau bangunan yang sudah usang; dan
30 - Tidak tersedia dananya dalam APBN untuk pengadaan baru.

31
32 PSAP 07 Paragraf 43 menyatakan bahwa ***suatu aset tetap dapat diperoleh melalui***
33 ***pertukaran atau pertukaran sebagian aset tetap yang tidak serupa atau aset lainnya.***
34 Akan tetapi, sesuai dengan PMK Nomor 96/PMK.06/2007 tentang, Tata Cara Pelaksanaan,
35 Penggunaan, Pemanfaatan, Penghapusan, dan Pemindahtanganan BMN, penggantian
36 utama atas tukar-menukar aset tetap berupa tanah, atau tanah dan bangunan, adalah tanah,
37 atau tanah dan bangunan juga.

38
39 **B. Pengakuan Aset Tetap Hasil Pertukaran**

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

1 C. Pengukuran Aset Tetap Hasil Pertukaran

2 Dalam PSAP 07 Paragraf 43 dinyatakan bahwa **biaya dari pos semacam itu**
3 **(pertukaran aset) diukur berdasarkan nilai wajar aset yang diperoleh yaitu ekuivalen**
4 **atas nilai tercatat aset yang dilepas setelah disesuaikan dengan jumlah setiap kas atau**
5 **setara kas yang ditransfer/diserahkan.**

6 Terhadap aset tetap yang diperoleh melalui pertukaran dengan aset tetap yang
7 serupa, yang memiliki manfaat yang serupa dan memiliki nilai wajar yang serupa, maka aset
8 yang baru diperoleh dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*) aset yang dilepas.
9 Apabila nilai wajar aset tetap yang diperoleh lebih rendah daripada nilai wajar aset tetap
10 yang dilepas, maka nilai buku aset yang dilepas harus diturunkan menjadi sebesar nilai buku
11 aset yang diterima dan tidak ada keuntungan atau pun kerugian yang diakui dari transaksi
12 tersebut. Kondisi ini memberikan bukti adanya suatu penurunan nilai (*impairment*) dari aset
13 tetap yang dilepas.

14 Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, maka hal ini
15 mengindikasikan bahwa aset tetap yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama.
16 Dalam hal aset tetap yang dipertukarkan nilainya lebih tinggi daripada aset tetap pengganti,
17 maka terdapat dua ketentuan yang berlaku:

- 18 • Di dalam PMK Nomor 96/PMK.06/2007 dinyatakan bahwa mitra wajib menyetorkan uang
19 ke rekening kas umum negara sejumlah selisih nilai lebih antara barang yang dilepas
20 dengan barang pengganti paling lambat sebelum pelaksanaan serah terima barang.
21 Setoran ini dicatat sebagai pendapatan oleh pemerintah dan dilaporkan di dalam Laporan
22 Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas.
- 23 • Di dalam Permendagri Nomor 17 Tahun 2007 disebutkan bahwa apabila di dalam tukar
24 menukar antara pemerintah pusat dengan pemerintah daerah dan antara pemerintah
25 daerah terdapat selisih lebih, maka selisih lebih dimaksud dapat dihibahkan dan
26 dituangkan di dalam Berita Acara Hibah. Kejadian ini harus diungkapkan di dalam
27 Catatan atas Laporan Keuangan.

28 Dalam hal nilai aset tetap pengganti lebih tinggi daripada nilai aset tetap yang dilepas,
29 Permenkeu Nomor 96/PMK.06/2007 maupun Permendagri Nomor 17 Tahun 2007 belum
30 mengatur secara jelas. Dalam hal ini untuk pengukuran secara akuntansi berlaku ketentuan
31 paragraf 43 dan 44 PSAP 07.

33 D. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap Hasil Pertukaran

34 Dalam hal terjadi pertukaran aset tetap, maka harus diungkapkan:

- 35 a. Pihak yang melakukan pertukaran aset tetap;
- 36 b. Jenis aset tetap yang diserahkan dan nilainya;
- 37 c. Jenis aset tetap yang diterima beserta nilainya; dan
- 38 d. Jumlah hibah selisih lebih dari pertukaran aset tetap.

40 F. Contoh Kasus

41 Sebuah pengembang ingin me-*ruislag* tanah yang di atasnya telah dibangun jalan milik
42 Pemerintah Kota (Pemkot) T karena tanah tersebut masuk ke dalam rencana
43 pengembangan perumahan. Pihak pengembang menawarkan tanah lapang miliknya
44 yang masih dalam kawasan mereka sebagai pengganti tanah milik Pemkot T tersebut.
45 Nilai tanah milik Pemkot T adalah Rp10.000.000.000 dan nilai jalan adalah
46 Rp5.000.000.000. Nilai tanah lapang yang ditawarkan sebagai pengganti adalah
47 Rp20.000.000.000.

1 Atas transaksi pertukaran aset tetap di atas, perlu diikuti Paragraf 44 PSAP Nomor 7
2 yang berbunyi:

3 "... Biaya aset yang baru diperoleh dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*) atas
4 aset yang dilepas."

5 Jurnal untuk mencatat pertukaran aset tersebut adalah sebagai berikut:

6 - Pengakuan Tanah yang diterima:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
../.../...	Tanah Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	15.000.000.000	15.000.000.000

7 - Penghapusan Tanah dan Jalan yang diserahkan:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
../.../...	Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	15.000.000.000	
	Tanah		10.000.000.000
	Jalan, Irigasi, dan Jaringan		5.000.000.000

8

BAB X

PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ASET TETAP

Aset Tetap diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam mendukung kegiatan operasional pemerintah atau untuk dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Namun demikian, pada saatnya suatu aset tetap harus dihentikan dari penggunaannya. Beberapa keadaan dan alasan penghentian aset tetap antara lain adalah penjualan aset tetap, pertukaran dengan aset tetap lainnya, atau berakhirnya masa manfaat aset tetap sehingga perlu diganti dengan aset tetap yang baru. Secara umum, penghentian aset tetap dilakukan pada saat dilepaskan atau aset tetap tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

Pelepasan aset tetap dilingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Sesuai dengan PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang pengelolaan BMN, pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan BMN yang di dalamnya termasuk aset tetap dengan cara:

1. dijual;
2. dipertukarkan;
3. dihibahkan; atau
4. dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

Apabila suatu aset tetap tidak dapat digunakan karena aus, ketinggalan jaman, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi yang makin berkembang, rusak berat, tidak sesuai dengan rencana umum tata ruang (RUTR) atau masa kegunaannya telah berakhir, maka aset tetap tersebut hakekatnya tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan. Selanjutnya, terhadap aset tersebut secara akuntansi dapat dilepaskan, namun harus melalui proses yang dalam terminologi PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang pengelolaan BMN disebut penghapusan.

PSAP 07 paragraf 76 dan 77 menyatakan bahwa:

76. Suatu aset tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau bila aset secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada manfaat ekonomik masa yang akan datang.

77. Aset tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Apabila suatu aset tetap dihentikan dari penggunaannya, baik karena dipindahtangankan maupun karena berakhirnya masa manfaat/tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka pencatatan akun aset tetap yang bersangkutan harus ditutup.

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 penambah atau pengurang ekuitas dana. Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan dan dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran.

1 **Contoh:**

2 Sebuah mobil yang dibeli pada tanggal 1 Maret 2006 dengan harga Rp180 juta terkena
3 bencana alam gempa bumi pada tahun 2009 dan dijual kembali pada tanggal 1 Nopember
4 2009 dengan harga Rp30 juta. Sebelumnya mobil ditaksir akan dapat digunakan selama 5
5 tahun tanpa nilai residu. Pemerintah melakukan penyusutan terhadap aset tetapnya
6 menurut umur setiap unit aset tetap secara individual atas dasar metode garis lurus,
7 dengan menggunakan tahun kalender sebagai tahun bukannya.

8 Perhitungan penjualan mobil tersebut adalah sebagai berikut:

9	Harga jual mobil		Rp30.000.000
10	Nilai buku mobil :		
11	Harga perolehan	Rp180.000.000	
12	Akumulasi penyusutan:		
13	2006 = 9 bulan	Rp 27.000.000	
14	2007 = 12 bulan	Rp 36.000.000	
15	2008 = 12 bulan	Rp 36.000.000	
16	2009 = 10 bulan	<u>Rp 30.000.000</u>	
17	Jumlah akumulasi penyusutan	<u>Rp129.000.000</u>	
18	Nilai buku mobil		<u>51.000.000</u>
19	Rugi penjualan mobil		(21.000.000)

20 Jurnal yang dibuat untuk mengeliminasi akun mobil adalah sebagai berikut:

- 21 • Untuk mencatat pengurangan mobil akibat penjualan:

22	Akumulasi Penyusutan	129.000.000	
23	Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	51.000.000	
24	Peralatan dan Mesin		180.000.000

- 25 • Untuk mencatat penerimaan kas dari penjualan mobil:

26	Kas	30.000.000	
27	Pendapatan.....		30.000.000

28

29 Dalam hal pemerintah belum menerapkan penyusutan atas aset tetap, maka akun aset
30 tetap dan ekuitas dana akan dieliminasi dari pembukuan sebesar nilai bukannya. Dari
31 contoh di atas, jurnal yang dibuat untuk mengeliminasi akun mobil adalah sebagai berikut:

- 32 • Untuk mencatat pengurangan mobil akibat penjualan:

33	Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	180.000.000	
34	Peralatan dan Mesin		180.000.000

- 35 • Untuk mencatat penerimaan kas akibat penjualan mobil:

36	Kas	30.000.000	
37	Pendapatan.....		30.000.000

38

39 Apabila penghentian suatu aset tetap akibat dari proses pemindahtanganan berupa
40 hibah atau penyertaan modal negara/daerah, maka akun aset tetap dan ekuitas dana akan
41 dikurangkan dari pembukuan sebesar nilai buku dan tidak menimbulkan pendapatan. Dari
42 contoh di atas, apabila mobil tersebut dihibahkan atau dijadikan penyertaan modal
43 negara/daerah maka jurnal untuk mengeliminasi akun mobil adalah sebagai berikut:

1	• Apabila diterapkan penyusutan:		
2	Akumulasi Penyusutan	129.000.000	
3	Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	51.000.000	
4	Peralatan dan Mesin		180.000.000
5	• Apabila tidak diterapkan penyusutan:		
6	Diinvestasikan Dalam Aset Tetap	180.000.000	
7	Peralatan dan Mesin		180.000.000

8 Pencatatan sebagaimana di atas dilakukan setelah terbitnya surat keputusan
9 penghapusan oleh K/L untuk aset tetap yang telah habis masa manfaat/tidak ada lagi
10 manfaat dari penggunaannya. Untuk aset tetap yang dihibahkan, dieliminasi dari neraca
11 pada saat telah dikeluarkan berita acara serah terima hibah oleh K/L sebagai tindak lanjut
12 persetujuan hibah pengelola barang. Aset tetap yang dipindahtangankan melalui mekanisme
13 Penyertaan Modal Negara (PMN), dikeluarkan dari pembukuan pada saat Peraturan
14 Pemerintah (PP) PMN diterbitkan. Sedangkan aset tetap yang dilepaskan melalui penjualan
15 dikeluarkan dari pembukuan pada saat diterbitkan risalah lelang.

16 Apabila suatu aset tetap dimaksudkan untuk dihentikan dari penggunaan aktif, maka
17 aset tetap tersebut direklasifikasi dalam kelompok aset lainnya.

18 Apabila suatu aset tetap dilepaskan atau dihentikan secara permanen setelah
19 mendapatkan persetujuan penghapusan, maka aset tetap tersebut dieliminasi dari neraca.

20 Aset tetap yang dihentikan secara permanen oleh pimpinan entitas sebelum
21 mendapat persetujuan penghapusan direklasifikasi dalam kelompok aset lainnya.

22 Aset tetap dalam proses pemindahtanganan dan telah diterbitkan surat persetujuan
23 dari pengelola barang maka aset tersebut tidak digunakan dalam kegiatan operasional
24 pemerintah, dengan kata lain tidak aktif, sehingga tidak memenuhi kriteria dan tidak dapat
25 dikelompokkan lagi sebagai aset tetap. Hal ini sesuai dengan pernyataan Paragraf 78 PSAP
26 07 menyatakan bahwa:

27 ***Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi***
28 ***definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan***
29 ***nilai tercatatnya.***

30 Pada saat dokumen sumber untuk mengeliminasi aset tetap tersebut dari neraca
31 telah diperoleh, maka aset tetap yang telah direklasifikasi menjadi aset lainnya tersebut
32 dikeluarkan dari neraca.

33

BAB XI
RENOVASI ASET TETAP

Suatu satuan kerja (pada K/L atau SKPD) dapat melakukan perbaikan/renovasi aset tetap yang dimiliki dan/atau dikuasainya. Renovasi dapat dilakukan terhadap semua barang milik dalam kelompok aset tetap, namun demikian renovasi terhadap akun tanah dan akun aset tetap lainnya jarang ditemukan. Apabila aset tetap yang dimiliki dan/atau dikuasai suatu K/L atau SKPD direnovasi dan memenuhi kriteria kapitalisasi aset tetap, maka renovasi tersebut umumnya dicatat dengan menambah nilai perolehan aset tetap yang bersangkutan. Hal ini sesuai dengan paragraf 50 PSAP 07, yaitu:

Pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan.

Namun demikian, dalam hal aset tetap yang direnovasi tersebut memenuhi kriteria kapitalisasi dan bukan milik suatu satker atau SKPD, maka renovasi tersebut dicatat sebagai aset tetap lainnya. Biaya yang dikeluarkan untuk melakukan renovasi umumnya adalah belanja modal aset terkait. Biaya perawatan sehari-hari untuk mempertahankan suatu aset tetap dalam kondisi normalnya, termasuk di dalamnya pengeluaran untuk suku cadang, merupakan pengeluaran yang substansinya adalah kegiatan pemeliharaan dan tidak dikapitalisasi meskipun nilainya signifikan (lihat Buletin Teknis No. 04).

Berdasarkan obyeknya, renovasi aset tetap di lingkungan satuan kerja K/L atau SKPD dapat dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis, yaitu:

1. Renovasi aset tetap milik sendiri;
2. Renovasi aset tetap bukan milik-dalam lingkup entitas pelaporan; dan
3. Renovasi aset tetap bukan milik-diluar lingkup entitas pelaporan.

Penjelasan terhadap ketiga jenis renovasi tersebut diuraikan di bawah ini.

1. Renovasi Aset Tetap Milik Sendiri

Renovasi aset tetap milik sendiri merupakan perbaikan aset tetap di lingkungan satuan kerja pada K/L atau SKPD yang memenuhi syarat kapitalisasi. Renovasi semacam ini akan dicatat sebagai penambah nilai perolehan aset tetap terkait. Apabila sampai dengan tanggal pelaporan renovasi tersebut belum selesai dikerjakan, atau sudah selesai pengerjaannya namun belum diserahterimakan, maka akan dicatat sebagai KDP.

Contoh:

1. Satker A memiliki gedung 2 lantai, yang digunakan untuk kantor. Karena pengembangan organisasi dan jumlah pegawai, lantai 2 yang semula berupa aula direnovasi menjadi ruang kerja dengan biaya APBN TA 2009 senilai Rp1 miliar. Pada tanggal 20 Oktober 2009 telah dilakukan penyerahan pekerjaan yang ditandai dengan BAST. Jurnal korolari untuk membukukan transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

Tanggal 20 Oktober 2009:

Gedung dan Bangunan	1.000.000.000
Diinvestasikan dalam Aset Tetap	1.000.000.000

1 2. Satker A memiliki gedung 2 lantai, yang digunakan untuk kantor. Karena
2 pengembangan organisasi dan jumlah pegawai, lantai 2 yang semula berupa aula
3 direnovasi menjadi ruang kerja dengan biaya APBN TA 2009 senilai Rp1 miliar.
4 Apabila sampai dengan 31 Desember renovasi tersebut masih belum selesai atau
5 belum diserahterimakan, transaksi tersebut di jurnal sebagai berikut:

6 Tanggal 31 Desember 2009:

7	Konstruksi Dalam Pengerjaan	1.000.000.000
8	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	1.000.000.000

9

10 2. Renovasi Aset Tetap Bukan Milik-Dalam Lingkup Entitas Pelaporan

11 Renovasi aset tetap dalam lingkup ini mencakup perbaikan aset tetap bukan milik
12 suatu satuan kerja atau SKPD yang memenuhi syarat kapitalisasi namun masih dalam
13 satu entitas pelaporan. Lingkup renovasi jenis ini meliputi:

- 14 1. Renovasi aset tetap milik satuan kerja lain dalam satu K/L;
- 15 2. Renovasi aset tetap milik satuan kerja K/L lain;
- 16 3. Renovasi aset tetap milik UPTD lain dalam satu SKPD; dan
- 17 4. Renovasi aset tetap milik SKPD lain.

18 Renovasi semacam ini, pada satuan kerja yang melakukan renovasi tidak dicatat
19 sebagai penambah nilai perolehan aset tetap terkait karena kepemilikan aset tetap
20 tersebut ada pada pihak lain. Renovasi tersebut apabila telah selesai dilakukan sebelum
21 tanggal pelaporan akan dibukukan sebagai aset tetap lainnya-aset renovasi dan disajikan
22 di neraca sebagai kelompok aset tetap. Apabila sampai dengan tanggal pelaporan
23 renovasi tersebut belum selesai dikerjakan, atau sudah selesai pengerjaannya namun
24 belum diserahterimakan, maka akan dicatat sebagai konstruksi dalam pengerjaan.

25 Pada akhir tahun anggaran, aset renovasi ini seyogyanya diserahkan pada pemilik.
26 Mekanisme penyerahannya mengikuti peraturan yang berlaku. Jika dokumen sumber
27 penyerahan tersebut (sebagaimana dijelaskan pada bab terdahulu) telah diterbitkan maka
28 aset tetap renovasi tersebut dieliminasi dari neraca dan satuan kerja K/L atau SKPD
29 pemilik akan mencatat dan menambahkannya sebagai aset tetap terkait. Namun apabila
30 sampai dengan akhir periode pelaporan aset renovasi ini belum juga diserahkan, maka
31 K/L atau SKPD yang melakukan renovasi terhadap aset tersebut tetap akan mencatat
32 sebagai Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi.

33 **Contoh:**

- 34 1. Ditjen Kekayaan Negara meminjam gedung Ditjen Pajak Kementerian Keuangan
35 untuk kantor layanan daerah di Kabupaten Purwokerto. Untuk menunjang layanan dan
36 kelancaran tugas, gedung tersebut direnovasi dengan menambahkan loket layanan,
37 memperluas ruang tunggu, menambahkan ruang rapat dan mushola dengan total
38 biaya Rp2 miliar. Pada tanggal 20 Oktober 2009 telah dilakukan penyerahan
39 pekerjaan yang ditandai dengan BAST. Menjelang akhir tahun, administrasi aset
40 renovasi tersebut diserahkan kepada pemiliknya (Ditjen Pajak).

41 Untuk membukukan transaksi tersebut di jurnal sebagai berikut:

42 Ditjen Kekayaan Negara:

43 Tanggal 20 Oktober 2009

44	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi	2.000.000.000
45	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	2.000.000.000

46

1	Tanggal 31 Desember 2009:		
2	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	2.000.000.000	
3	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi		2.000.000.000
4			
5	Ditjen Pajak:		
6	Tanggal 31 Desember 2009:		
7	Gedung dan Bangunan	2.000.000.000	
8	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		2.000.000.000
9			
10	Kementerian Keuangan:		
11	Tanggal 31 Desember 2009:		
12	Gedung dan Bangunan	2.000.000.000	
13	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		2000.000.000
14			
15	2. Ditjen Kekayaan Negara meminjam gedung Ditjen Pajak Kementerian Keuangan		
16	untuk kantor layanan daerah di Kabupaten Purwokerto. Untuk menunjang layanan dan		
17	kelancaran tugas, gedung tersebut direnovasi dengan menambahkan loket layanan,		
18	memperluas ruang tunggu, menambahkan ruang rapat dan mushola dengan total		
19	biaya Rp2 miliar. Sampai dengan 31 Desember renovasi tersebut masih dalam proses		
20	penyelesaian atau belum diserahkan dari kontraktor, transaksi tersebut di jurnal		
21	sebagai berikut:		
22	Ditjen Kekayaan Negara:		
23	Tanggal 31 Desember 2009:		
24	Konstruksi Dalam Pengerjaan	2.000.000.000	
25	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		2.000.000.000
26			
27	Kementerian Keuangan:		
28	Tanggal 31 Desember 2009:		
29	Konstruksi Dalam Pengerjaan	2.000.000.000	
30	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		2.000.000.000
31			
32	3. Ditjen Kekayaan Negara meminjam gedung Ditjen Pajak Kementerian Keuangan		
33	untuk kantor layanan daerah di Kabupaten Purwokerto. Untuk menunjang layanan dan		
34	kelancaran tugas, gedung tersebut direnovasi dengan menambahkan loket layanan,		
35	memperluas ruang tunggu, menambahkan ruang rapat dan mushola dengan total		
36	biaya Rp2 miliar. Pada tanggal 20 Oktober 2009 telah dilakukan penyerahan		
37	pekerjaan dari kontraktor yang ditandai dengan BAST. Sampai dengan akhir tahun,		
38	administrasi aset renovasi tersebut belum diserahkan kepada pemiliknya. Untuk		
39	membukukan transaksi tersebut di jurnal sebagai berikut:		

1	Ditjen Kekayaan Negara:		
2	Tanggal 20 Oktober 2009:		
3	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi	2.000.000.000	
4	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		2.000.000.000
5	Kementerian Keuangan:		
6	Tanggal 31 Desember 2009:		
7	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi	2.000.000.000	
8	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		2.000.000.000

10 3. Renovasi Aset Tetap Bukan Milik-Diluar Entitas Pelaporan

11 Renovasi aset tetap dalam lingkup ini mencakup perbaikan aset tetap bukan milik
12 suatu satuan kerja K/L atau SKPD, di luar entitas pelaporan yang memenuhi syarat
13 kapitalisasi. Lingkup renovasi jenis ini meliputi:

- 14 1. Renovasi aset tetap milik pemerintah lainnya; dan
- 15 2. Renovasi aset tetap milik pihak lain, selain pemerintah (swasta, BUMN/D, yayasan,
16 dan lain-lain).

17 Renovasi semacam ini, pengakuan dan pelaporannya serupa dengan renovasi aset
18 bukan milik-dalam lingkup entitas pelaporan sebagaimana butir 2 di atas, yaitu bahwa pada
19 satuan kerja yang melakukan renovasi tidak dicatat sebagai penambah nilai perolehan
20 aset tetap terkait karena kepemilikan aset tetap tersebut ada pada pihak lain. Apabila
21 renovasi aset tersebut telah selesai dilakukan sebelum tanggal pelaporan akan dibukukan
22 sebagai aset tetap lainnya-aset renovasi dan disajikan di neraca sebagai kelompok aset
23 tetap. Apabila sampai dengan tanggal pelaporan renovasi tersebut belum selesai
24 dikerjakan, atau sudah selesai pengerjaannya namun belum diserahkan, maka
25 akan dicatat sebagai KDP.

26 Pada akhir masa perjanjian pinjam pakai atau sewa, aset renovasi ini seyogyanya
27 diserahkan pada pemilik. Mekanisme penyerahannya mengikuti peraturan yang berlaku.
28 Jika dokumen sumber penyerahan tersebut (sebagaimana dijelaskan pada bab terdahulu)
29 telah diterbitkan maka aset tetap renovasi tersebut dieliminasi dari neraca dan satuan
30 kerja K/L atau SKPD pemilik akan mencatat dan menambahkannya sebagai aset tetap
31 terkait.

32 **Contoh:**

- 33 1. Balai Diklat Keluarga Berencana, BKKBN meminjam gedung 2 (dua) lantai milik
34 Pemda Banyumas dengan pola pinjam pakai selama 2 (dua) tahun. Gedung tersebut
35 dimaksudkan sebagai sarana pendidikan dan pelatihan keluarga berencana wilayah
36 DIY dan Jawa Tengah. Untuk kepentingan diklat tersebut, Balai Diklat merenovasi
37 lantai 2 gedung yang sebelumnya berupa aula menjadi ruang kelas. Lantai 1 gedung
38 tersebut juga direnovasi menjadi ruang widyaiswara dan ruang kantor Balai. Biaya
39 yang dibutuhkan untuk merenovasi aset tersebut berasal dari DIPA Balai Diklat
40 sebesar Rp10 miliar. Pada tanggal 20 Oktober 2007 telah dilakukan penyerahan
41 pekerjaan dari kontraktor yang ditandai dengan BAST. Untuk membukukan transaksi
42 tersebut di jurnal sebagai berikut:

43
44
45

1	Balai Diklat BKKBN:		
2	Tanggal 20 Oktober 2007		
3	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi	10.000.000.000	
4	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		10.000.000.000
5			
6	BKKBN:		
7	Tanggal 31 Desember 2007:		
8	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi	10.000.000.000	
9	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		10.000.000.000
10			
11	2. Pada akhir masa pinjam pakai, aset renovasi tersebut diserahkan kepada Pemda		
12	Banyumas dengan mekanisme hibah dan telah diterbitkan BAST hibah dari BKKBN		
13	kepada Pemda Banyumas pada tanggal 3 Nopember 2009. Untuk membukukan		
14	transaksi tersebut di jurnal sebagai berikut:		
15			
16	Balai Diklat BKKBN:		
17	Tanggal 3 Nopember 2009:		
18	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	10.000.000.000	
19	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi		10.000.000.000
20			
21	BKKBN:		
22	Tanggal 3 Nopember 2009:		
23	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	10.000.000.000	
24	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi		10.000.000.000
25			
26	Pemda Banyumas:		
27	Tanggal 3 Nopember 2009		
28	Gedung dan Bangunan	10.000.000.000	
29	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		10.000.000.000
30			

BAB XII
REKLASIFIKASI DAN KOREKSI ASET TETAP

A. Reklasifikasi Aset Tetap

Suatu aset tetap yang dihentikan atau dihapuskan, sebagaimana dijelaskan pada BAB X tidak memenuhi definisi aset tetap. Namun demikian, aset tersebut belum dapat dieliminasi dari neraca karena proses penghentian yang lebih dikenal sebagai pemindahtanganan dan penghapusan masih berlangsung. Dengan kata lain, dokumen sumber untuk melakukan penghapusbukuan belum diterbitkan. Paragraf 78 PSAP 07 mengatur bahwa aset dengan kondisi demikian harus dipindahkan dari aset tetap ke aset lainnya.

78. Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

Pemindahan kelompok aset tetap ke aset lainnya dalam akuntansi disebut sebagai reklasifikasi aset. Berdasarkan Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), reklasifikasi didefinisikan sebagai pemecahan suatu transaksi dan dimasukkannya ke dalam berbagai klasifikasi sekunder, biasanya disertai dengan pemindahannya ke berbagai akun sekunder.

Reklasifikasi aset tetap ke aset lainnya dapat dilakukan sepanjang waktu, tidak tergantung periode laporan.

Contoh:

Sebuah mobil yang dibeli pada tanggal 1 Maret 2006 dengan harga Rp200 juta rusak berat terkena bencana alam gempa bumi pada bulan Agustus tahun 2009 dan pada tanggal 5 September diusulkan untuk dihapuskan. Pada tanggal 10 Oktober 2009 persetujuan penghapusan mobil tersebut telah diterbitkan oleh Kementerian Keuangan. Pemerintah tidak melakukan penyusutan terhadap aset tetapnya.

Tanggal 5 September 2009: reklasifikasi mobil ke aset lainnya

- Pengurangan aset tetap:

Diinvestasikan dalam Aset Tetap	Rp200.000.000	
Peralatan dan Mesin		Rp200.000.000

- Penambahan aset lainnya:

Aset lain-lain	Rp200.000.000	
Diinvestasikan dalam Aset lainnya		Rp200.000.000

Apabila pada tanggal 11 Nopember 2009 surat keputusan penghapusan K/L terbit, maka mobil yang semula direklasifikasi menjadi aset lainnya, pada tanggal tersebut dieliminasi dari neraca dengan jurnal sebagai berikut:

Tanggal 11 Nopember 2009:

Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	200.000.000	
Aset lain-Lain		200.000.000

1 Apabila sampai dengan 31 Desember surat keputusan penghapusan K/L belum terbit,
2 maka pada tanggal 31 Desember tidak dilakukan penjurnalan.

3

4 **B. Koreksi Aset Tetap**

5 Paragraf 4 PSAP 10 menyatakan bahwa:

6 ***Koreksi adalah tindakan pembedulan akuntansi agar pos-pos yang tersaji dalam***
7 ***laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang seharusnya.***

8 Koreksi meliputi koreksi sistemik dan koreksi non sistemik. Dari sisi transaksi, koreksi
9 mencakup transaksi pendapatan, belanja, penerimaan, pengeluaran dan koreksi akun
10 neraca. Dari periodenya, koreksi dapat dibedakan menjadi koreksi untuk tahun berjalan,
11 koreksi periode lalu pada saat laporan keuangan periode terkait belum diterbitkan, dan
12 koreksi periode lalu pada saat laporan keuangan periode terkait telah diterbitkan. Termasuk
13 dalam lingkup koreksi adalah temuan pemeriksaan yang diharuskan untuk dikoreksi.

14 Koreksi dilakukan oleh satker bersangkutan dan dilaporkan secara berjenjang,
15 sampai dengan kantor pusat K/L atau pemerintah daerah. Kadangkala untuk mengejar waktu
16 penyampaian laporan keuangan, koreksi dilakukan secara sentralistik di kantor pusat K/L
17 atau pemerintah daerah, baru kemudian didistribusikan pada entitas akuntansi di bawahnya
18 untuk melakukan penyesuaian.

19 Koreksi aset tetap dilakukan dengan menambah atau mengurangi akun aset tetap
20 yang bersangkutan. Koreksi aset tetap dapat dilakukan kapan saja, tidak tergantung pada
21 periode pelaporan dan waktu penyusunan laporan. Pada umumnya koreksi aset tetap
22 dilakukan pada saat ditemukan kesalahan.

BAB XIII

ASET TETAP DI LUAR NEGERI

A. Pendahuluan

Kebijakan umum pemerintah menegaskan bahwa penyelenggaraan hubungan luar negeri dan pelaksanaan politik luar negeri merupakan salah satu komponen utama dalam memperjuangkan NKRI. Interaksi yang diciptakan Indonesia dengan negara-negara tetangga dan negara-negara sahabat harus bersifat kondusif agar tetap dapat memajukan sikap saling pengertian dan menghormati di antara masyarakat bangsa-bangsa.

Seluruh kegiatan dalam hubungan antarbangsa dan antarnegara pada hakikatnya antara lain dilakukan oleh Kementerian Luar Negeri melalui hubungan diplomasi yang pada intinya merupakan usaha memelihara hubungan antarnegara. Diplomasi secara formal dilakukan baik oleh korps perwakilan diplomatik maupun oleh korps perwakilan konsuler. Pembukaan hubungan diplomatik juga merupakan suatu upaya konkrit untuk mempererat hubungan dan kerjasama dengan negara-negara lain yang pada akhirnya diharapkan dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat di kedua negara. Untuk tujuan tersebut, Pemerintah Indonesia saat ini telah memiliki sebanyak 191 perwakilan yang terdiri dari Kedutaan Besar, Perutusan Tetap untuk PBB di New York dan Jenewa, dan Konsulat Jenderal serta Konsul kehormatan.

Untuk melaksanakan kegiatan di luar negeri tersebut tentunya diperlukan sarana dan prasarana yang memadai, antara lain wisma, kantor perwakilan, kendaraan, serta aset tetap lainnya. Sebagian wisma atau kantor tersebut sudah dimiliki sendiri/menjadi aset negara RI, dan sebagian lainnya masih menyewa.

B. Pengakuan Aset Tetap di Luar Negeri

Pada prinsipnya pengakuan Aset Tetap diluar negeri sama dengan pengakuan aset tetap di didalam negeri seperti yang diatur dalam PSAP 07 Paragraf 16, kecuali untuk Tanah diatur lebih khusus dalam Paragraf 62 dan 63.

Paragraf 62:

Pengakuan tanah di luar negeri sebagai aset tetap hanya dimungkinkan apabila perjanjian penguasaan dan hukum serta perundang-undangan yang berlaku di negara tempat Perwakilan Republik Indonesia berada mengindikasikan adanya penguasaan yang bersifat permanen.

Paragraf 63:

Tanah yang dimiliki atau dikuasai oleh instansi pemerintah di luar negeri, misalnya tanah yang digunakan Perwakilan Republik Indonesia di luar negeri, harus memperhatikan isi perjanjian penguasaan dan hukum serta perundang-undangan yang berlaku di negara tempat Perwakilan Republik Indonesia berada. Hal ini diperlukan untuk menentukan apakah penguasaan atas tanah tersebut bersifat permanen atau sementara. Penguasaan atas tanah dianggap permanen apabila hak atas tanah tersebut merupakan hak yang kuat diantara hak-hak atas tanah yang ada di negara tersebut dengan tanpa batas waktu.

Mengingat harga gedung dan bangunan di luar negeri sangat mahal, sedangkan anggaran negara sangat terbatas, tidak semua gedung dan bangunan dapat dibeli secara tunai, sebagian besar dilakukan dengan angsuran. Angsuran tersebut umumnya dalam

1 jangka panjang, seperti pembelian di Helsinki dalam waktu 12 tahun, Guangzhou 15 tahun,
2 atau Lima 12 tahun.

3 Apabila pembelian aset tetap dilakukan secara angsuran, maka aset tetap diakui ketika
4 aset tetap yang dibeli telah diserahkan kepada pembeli dan perjanjian utang ditandatangani
5 oleh pihak penjual yang sekaligus bertindak selaku kreditur dan pembeli yang juga menjadi
6 debitur.

7
8

9 **C. Pengukuran Aset Tetap di Luar Negeri**

10 Pengukuran Aset Tetap Luar Negeri pada prinsipnya juga mengacu pada PSAP 07
11 Paragraf 22 dan 23, yaitu dengan nilai perolehan atau apabila penilaian aset tetap dengan
12 menggunakan biaya perolehan tidak dimungkinkan, maka nilai aset tetap didasarkan pada
13 nilai wajar pada saat perolehan. Selain itu, karena pembelian aset tetap di luar negeri
14 umumnya menggunakan mata uang asing, maka berlaku juga ketentuan di PSAP 02
15 Paragraf 6 yang menyatakan bahwa transaksi dalam mata uang asing harus dibukukan
16 dalam mata uang rupiah dengan menjabarkan jumlah mata uang asing tersebut menurut
17 kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

18

19 **D. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap di Luar Negeri**

20 Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah:

- 21 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat, termasuk juga nilai
22 mata uang asing dan kurs pada saat perolehan.
- 23 b. Jenis dan lokasi aset tetap di luar negeri.
- 24 c. Jika pembelian dilakukan dengan angsuran, maka harus diungkapkan juga uraian
25 mengenai nilai rincian utang pembelian aset secara angsuran tersebut.

26
27

28 **E. Contoh Kasus**

29 Kementerian Luar Negeri membeli gedung untuk kantor Kedutaan Besar di Jerman
30 pada tanggal 2 Januari 2009 senilai €10.000.000. Uang muka sebesar €1.000.000
31 dianggarkan untuk dibayar dengan DIPA tahun anggaran 2009. Sisanya ditetapkan dalam
32 kontrak utang yang harus dibayar secara angsuran setiap akhir tahun sebesar €500.000
33 dengan tingkat bunga 5%.

34 Transaksi di atas dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

35 Tanggal 2 Januari 2009:

36	Harga perolehan	€10.000.000
37	Uang muka	<u>1.000.000</u>
38	Utang pembelian cicilan	€9.000.000

39

40 Misalnya kurs pada saat itu adalah €1 = Rp15.000, nilai gedung yang diakui dan utang
41 adalah:

42	Harga perolehan	Rp150.000.000.000
43	Uang muka	<u>(15.000.000.000)</u>
44	Utang pembelian cicilan	Rp135.000.000.000

1 Jurnal untuk mencatat transaksi pembelian gedung kantor secara angsuran tersebut di atas
2 adalah sebagai berikut:

3 Untuk mencatat pembelian gedung kantor secara cicilan:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap Diinvestasikan dalam Aset Tetap	150.000.000.000	150.000.000.000

4 Untuk mencatat pembayaran uang muka/cicilan pertama:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Piutang dari KUN	15.000.000.000	15.000.000.000

5 Untuk mencatat sisa utang cicilan:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran Utang Jangka Panjang Utang Pembelian Cicilan	135.000.000.000	135.000.000.000

6 Catatan: dalam hal pencatatan sisa utang dalam mata uang asing perlu diungkapkan dalam
7 CaLK bahwa utang pembelian tanah di atas secara legal adalah dalam mata uang euro yang
8 dalam contoh di atas sebesar €9.000.000.

BAB XIV

HUBUNGAN ANTARA BELANJA DAN PEROLEHAN ASET TETAP

A. Jenis Belanja

Pada Tahun 2006, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan menerbitkan Buletin Teknis 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah. Tujuan penerbitan Buletin Belanja tersebut adalah untuk menyikapi adanya ketidaksesuaian dalam penganggaran dan pelaporan keuangan pemerintahan, antara lain pengeluaran untuk pembelian aset tetap dianggarkan dalam Belanja Barang, pengeluaran untuk pemeliharaan rutin dianggarkan dalam Belanja Modal, atau bantuan untuk masyarakat dianggarkan dalam Belanja Modal. Melalui penerbitan Buletin Teknis 04, diharapkan adanya kesesuaian penyusunan anggaran, pelaksanaan anggaran, dan pelaporan. Berdasarkan Buletin Teknis 04 tersebut, diharapkan agar perolehan aset tetap yang akan digunakan dalam kegiatan pemerintahan dianggarkan dalam Belanja Modal.

Suatu belanja dapat dikategorikan sebagai Belanja Modal jika:

- pengeluaran tersebut mengakibatkan adanya perolehan aset tetap atau aset lainnya yang menambah aset pemerintah;
- pengeluaran tersebut melebihi batasan minimal kapitalisasi aset tetap atau aset lainnya yang telah ditetapkan oleh pemerintah; dan
- perolehan aset tetap tersebut diniatkan bukan untuk dijual atau diserahkan ke masyarakat atau pihak lainnya.

Ilustrasi:

Satker A di Kementerian Sosial pada tahun 2010, merencanakan akan memberi bantuan mesin jahit kepada korban gempa di Padang Sumatera Barat. Rencana pemberian bantuan tersebut, walaupun berbentuk aset tetap, tetapi dianggarkan di APBN sebagai belanja bantuan sosial, bukan belanja modal.

Realisasi pemberian bantuan tersebut dicatat di LRA sebagai belanja bantuan sosial, dan tidak disajikan di neraca sebagai aset tetap. Apabila pada akhir periode pelaporan (semesteran atau tahunan), masih ada mesin jahit yang belum disalurkan ke masyarakat, maka mesin jahit yang belum disalurkan tersebut disajikan di neraca sebagai persediaan.

Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut pada Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

– Realisasi Belanja

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	Piutang dari Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja bantuan sosial)</i>		XXX

– Pengakuan Persediaan

Apabila berdasarkan inventarisasi fisik pada pada akhir tahun masih ada mesin jahit yang belum diserahkan ke masyarakat:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan Cadangan Persediaan *) <i>(Untuk mencatat mesin jahit yang belum disalurkan ke masyarakat)</i>	XXX	XXX

1 *) Akun Cadangan Persediaan merupakan bagian dari Ekuitas Dana Lancar.

2 Walaupun sesuai Buletin Teknis Nomor 4 diharapkan antara penganggaran dan
3 pelaporan keuangan selalu terdapat kesesuaian akun anggaran, namun dalam praktek dapat
4 terjadi ketidak sesuaian akun anggaran dengan akun pelaporan keuangan. Dalam hal ini,
5 sesuai dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, pada prinsipnya pencatatan
6 akuntansi menganut prinsip substansi mengungguli bentuk (*substance over form*). Contoh
7 dapat dilihat pada ilustrasi di bawah ini:

8 1. Pada tahun 2008 terbentuk Lembaga Kebijakan Pengadaan Pemerintah, seluruh biaya
9 operasional lembaga tersebut untuk sementara dianggarkan di Belanja Lain-lain.
10 Realisasi Belanja Lain-lain tersebut, sebagian berupa pembelian Peralatan dan Mesin
11 (aset tetap) untuk mendukung kegiatan lembaga tersebut. Walaupun tidak dianggarkan
12 pada Belanja Modal, Aset Tetap yang dibiayai dari Belanja Lain-lain tersebut harus
13 disajikan di Neraca.

14 Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut pada Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

15 – Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Lain-lain Piutang dari Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat realisasi belanja lain-lain)</i>	XXX	XXX

16 – Pengakuan Peralatan dan Mesin

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Peralatan dan Mesin Diinvestasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat peralatan dan Mesin)</i>	XXX	XXX

17
18 2. Salah satu kegiatan Kementerian Pekerjaan Umum adalah pemeliharaan rutin saluran
19 irigasi. Kegiatan tersebut antara lain memperbaiki dinding saluran yang runtuh atau
20 melakukan pengerukan apabila terjadi pendangkalan pada tempat tertentu. Kementerian
21 Pekerjaan Umum menganggarkan kegiatan tersebut dalam belanja modal.

22 Karena kegiatan tersebut hanya untuk mempertahankan kondisi saluran, walaupun
23 kegiatan tersebut dianggarkan dalam belanja modal, pengeluaran tersebut tidak
24 dikapitalisasi (menambah) nilai saluran di neraca. Pengeluaran untuk kegiatan tersebut
25 selain disajikan di LRA juga harus diungkapkan di Catatan atas Laporan Keuangan.
26 Untuk tahun berikutnya, kegiatan tersebut agar dianggarkan dalam Belanja
27 Pemeliharaan dan bukan Belanja Modal.

28 Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut pada Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

1 – Realisasi Belanja

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal	XXX	
	Piutang dari Kas Umum Negara		XXX
	<i>(Untuk mencatat ralisasi belanja modal yang tidak menambah aset tetap karena substansinya adalah pemeliharaan)</i>		

2

3 – Pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK):

4 Pengungkapan transaksi di atas dalam CaLK adalah sebagai berikut:

5 "Telah direalisasikan belanja modal sebesar RpXXX, yang pada dasarnya tidak
6 menambah nilai aset tetap berupa Saluran Irigasi di Neraca, karena pengeluaran
7 belanja tersebut merupakan biaya pemeliharaan dalam rangka mempertahankan
8 kondisi saluran irigasi".

9

10 **B. Sumber Belanja**

11 Dalam praktik hubungan antar pemerintahan, dapat terjadi perolehan suatu aset tetap
12 dibiayai oleh 2 (dua) sumber yang berbeda, misalnya pembangunan sekolah dibiayai oleh
13 APBN dan APBD. Apabila terjadi hal tersebut, pihak mana yang mencatat di neraca? dan
14 berapa nilai yang dicatat?

15 Pencatatan aset tetap di neraca tergantung pada niat pihak-pihak yang membiayai
16 kegiatan tersebut. Apabila pemerintah pusat berniat menyerahkan sekolah tersebut kepada
17 pemerintah daerah, maka pemerintah pusat tidak mencatat aset tetap tersebut di neraca,
18 dan tidak menganggarkan dalam belanja modal. Aset tetap atau gedung sekolah tersebut
19 dicatat di neraca pemerintah daerah. Nilai yang dicatat adalah sebesar nilai yang dikeluarkan
20 oleh pemerintah daerah (APBD), ditambah dengan nilai APBN apabila sudah ada serah
21 terima antara pemerintah pusat kepada pemerintah daerah.

22 **Ilustrasi:**

23 Pemda X membangun gedung sekolah dengan nilai Rp2 miliar, pembangunan gedung
24 tersebut didanai dari APBD sebesar Rp1,5 miliar dan APBN sebesar Rp500 juta, Pemda
25 X menganggarkan dalam belanja modal, sedangkan Pemerintah Pusat menganggarkan
26 dalam belanja barang.

27 Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut pada Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

28 – Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Barang	500.000.000	
	Piutang dari Kas Umum Negara		500.000.000
	<i>(Untuk mencatat realisasi belanja barang)</i>		

29

30 Sedangkan Jurnal pada pemerintah daerah adalah sebagai berikut:

1 – Realisasi Belanja

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal RK SKPKD <i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal)</i>	1.500.000.000	1.500.000.000

2 – Pengakuan Gedung dan Bangunan dari APBD

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Gedung dan Bangunan Diinventasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan aset tetap)</i>	1.500.000.000	1.500.000.000

3 – Penambahan nilai gedung dari APBN sebagai kontribusi pemerintah pusat atas
4 pembangunan gedung sekolah, setelah diadakan Berita Acara Serah Terima:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Gedung dan Bangunan Diinventasikan dalam Aset Tetap <i>(Untuk mencatat perolehan gedung sekolah yang berasal dari Pemerintah Pusat)</i>	500.000.000	500.000.000

5



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It consists of the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a dark blue background with a white grid pattern. A vertical red and white bar is positioned to the left of the logo.

KSAP

Buletin Teknis
**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**
Nomor 10

**AKUNTANSI
BELANJA BANTUAN SOSIAL**



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

BULETIN TEKNIS 10
TENTANG AKUNTANSI
BELANJA BANTUAN SOSIAL

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com**

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, sebagai Anggota Komite Konsultatif
6. Prof. DR. Mardiasmo, Ak., MBA., sebagai Anggota Komite Konsultatif

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Trihartanto, Ak., MM., Wakil Ketua Komite Kerja
3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
4. Drs. Sugijanto, Ak., MM., Anggota
5. Dr. Hekinus Manao, M.Acc.,CGFM, Anggota
6. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
7. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM., Anggota Komite Kerja
8. Dr. Bambang Pamungkas, SE., Ak., MBA., Anggota Komite Kerja
9. Dr. Dwi Martani, Ak., Anggota Komite Kerja

Sekretariat :

1. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc, Ketua merangkap Anggota
2. Isharul Haq, SE., M.fin, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Hamim Mustofa, Ak., SE., Ak, MAFIS, Anggota
4. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
5. Andri Fuadhy, SE., Anggota
6. Zulfikar Aragani, SE., Anggota
7. Tio Novita, SE, AK., MGPP, Anggota
8. Yongki Andrea A, SE, Anggota
9. Mega Meilistya, SE., Ak., MBA, Anggota

Kelompok Kerja :

1. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Ketua Merangkap Anggota
2. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak, Wakil Ketua Merangkap Anggota
3. Margustienny OA, Ak., MBA, Anggota
4. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
5. Sumiyati, Ak., MFM, Anggota
6. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
7. Drs. Syahman Sitompul, SE., Ak., Msi., Anggota
8. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Anggota
9. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
10. Mulat Handayani, SE., Ak, Anggota
11. Syaiful, SE., Ak, MM., Anggota
12. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
13. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
14. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
15. Muliani Sulya F., SE., Anggota
16. Andri Fuadhy, SE., Anggota
17. Zulfikar Aragani, SE., Anggota
18. Isharul Haq, SE., M.fin, Anggota
19. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc. Anggota
20. Mugiya Wardhani, SE, M. Si. Anggota
21. Tio Novita, SE, AK., MGPP, Anggota
22. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc., Anggota
23. Mega Meilistya, SE., Ak., MBA., Anggota
24. Yongki Andrea A, SE., Anggota
25. Iskandar Novianto, Ak., M.Si., Anggota
26. Akhdian Reppawali, Ak., M.Buss., Anggota
27. Lucia Widiarsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
28. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota
29. Ayu Novita Wulandari, SE., Ak., Anggota
30. R. Wiwin Istanti, SE., Ak., M.LAWS, Anggota
31. Ketut Arya Udayana, SE., Ak., M.T., Anggota
32. Maurits CRM, Anggota

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 10 tentang Akuntansi Belanja Bantuan Sosial.

Jakarta, 9 Maret 2011

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
A.B. Triharta	Wakil Ketua	.....
Sonny Loho	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Bambang Pamungkas	Anggota	.....
Soegijanto	Anggota	.....
Hekinus Manao	Anggota	.....

DAFTAR ISI

	Hal	
BAB I	PENDAHULUAN	
1.1.	Latar Belakang	1
1.2.	Permasalahan dalam Belanja Bantuan Sosial....	2
BAB II	REGULASI TERKAIT BELANJA BANTUAN SOSIAL	
2.1.	Peraturan Perundang-undangan Terkait Belanja Bantuan Sosial.....	6
2.2.	Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah.....	11
BAB III	KETENTUAN BELANJA BANTUAN SOSIAL	
3.1.	Pengertian Belanja Bantuan Sosial.....	12
3.2.	Kriteria Belanja Bantuan Sosial.....	13
3.3.	Bentuk Pemberian Belanja Bantuan Sosial.....	15
3.4.	Penyusunan Anggaran.....	17
3.5.	Pelaksanaan Anggaran.....	17
Bab IV	AKUNTANSI BELANJA BANTUAN SOSIAL	
4.1.	Pengakuan.....	21
4.2.	Pengukuran.....	23
4.3.	Penyajian dan Pengungkapan.....	23
	CONTOH KASUS.....	25
	ILUSTRASI.....	31
	DAFTAR PUSTAKA.....	32

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia Tahun 1945 mengamankan negara untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan memajukan kesejahteraan umum dalam rangka mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Untuk mencapai tujuan bernegara sebagaimana diamanatkan dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945, setiap tahun disusun APBN/APBD untuk merencanakan kegiatan yang akan dilaksanakan oleh pemerintah. Di dalam anggaran dijelaskan program dan kegiatan yang akan diselenggarakan setiap tahun yang dirinci berdasarkan jenis dan fungsi belanja.

Klasifikasi jenis belanja disebutkan antara lain adalah Belanja Pegawai, Belanja Barang, Belanja Modal, Belanja Subsidi dan Belanja Bantuan Sosial. Belanja bantuan sosial dalam penganggaran merupakan salah satu jenis belanja. Dalam praktiknya selama ini, belanja bantuan sosial menimbulkan berbagai masalah karena belum ada pedoman sehingga setiap institusi mempunyai persepsi yang berbeda-beda tentang jenis belanja apa yang tergolong ke dalam belanja bantuan sosial.

Permasalahan klasifikasi belanja sering timbul pada saat penganggaran (penyusunan anggaran), dan sebagai konsekuensinya akan timbul masalah pada saat pelaksanaan dan pertanggungjawaban. Permasalahan juga timbul mengenai institusi pemberi bantuan sosial, apakah setiap organisasi pemerintahan dapat menganggarkan belanja bantuan sosial atau terbatas sesuai fungsi yang melekat pada organisasi tersebut.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 02 pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II tentang Laporan Realisasi Anggaran menyebutkan bahwa belanja dapat dikelompokkan berdasarkan klasifikasi ekonomi. Salah satu jenis klasifikasi ekonomi adalah belanja bantuan sosial. Belanja bantuan sosial dalam PSAP Nomor 02 termasuk dalam belanja operasi karena terkait dengan kegiatan sehari-hari pemerintah pusat dan/atau daerah.

Dalam Buletin Teknis Nomor 04 yang mendukung Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah, Belanja Bantuan Sosial adalah transfer uang atau barang yang diberikan oleh Pemerintah Pusat/Daerah kepada masyarakat guna melindungi masyarakat dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Belanja bantuan sosial dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat dan/atau lembaga kemasyarakatan termasuk di dalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan. Belanja bantuan sosial merupakan pengeluaran dalam bentuk barang/jasa kepada masyarakat yang bertujuan meningkatkan kesejahteraan masyarakat yang sifatnya tidak terus menerus dan selektif. Dalam Buletin Teknis Nomor 04 diberikan contoh ilustrasi belanja bantuan sosial dan kegiatan sosial yang diklasifikasikan sebagai pembiayaan.

Permasalahan yang timbul terkait dengan penganggaran dan pelaksanaan belanja bantuan sosial, menimbulkan potensi penyalahgunaan anggaran untuk kegiatan yang tidak seharusnya. Dewan Perwakilan Rakyat meminta Pemerintah untuk

segera menyusun pedoman yang dapat memberikan definisi dan perlakuan akuntansi belanja bantuan sosial.

Buletin teknis Belanja Bantuan Sosial diperlukan untuk memberikan panduan, menyelaraskan persepsi dan menghapus berbagai permasalahan pengelolaan dan pertanggungjawaban dana belanja bantuan sosial. Panduan tersebut memuat hal-hal sebagai berikut: (a) pengertian; (b) kriteria belanja bantuan sosial; (c) penerima belanja bantuan sosial; (d) institusi pemberi belanja bantuan sosial; (e) bentuk dan jenis belanja bantuan sosial; (f) akuntansi belanja bantuan sosial yang meliputi pencatatan, penyajian dan pengungkapan; serta (g) contoh dan ilustrasi belanja bantuan sosial. Sebelum penjelasan tentang bantuan sosial, akan diberikan penjelasan mengenai teori dan regulasi yang terkait dengan belanja bantuan sosial sebagai latar belakang pemikiran.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) memandang perlu memberikan panduan mengenai definisi, rujukan utuh mengenai belanja bantuan sosial, dan hubungan belanja bantuan sosial dengan kesejahteraan sosial. Panduan tersebut diharapkan dapat mengatasi permasalahan dalam perencanaan, penganggaran, pelaksanaan dan penyusunan pertanggung-jawaban keuangan oleh entitas akuntansi/pelaporan terkait dengan belanja bantuan sosial.

Buletin teknis disusun dengan mengacu pada Kerangka Konseptual dan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan.

1.2. Permasalahan dalam Belanja Bantuan Sosial

Permasalahan belanja bantuan sosial lebih banyak berkaitan dengan penganggaran, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran dan tidak banyak berkaitan dengan permasalahan akuntansi.

Permasalahan dalam penganggaran dan pelaksanaan belanja bantuan sosial timbul karena tidak ada batasan yang jelas atas belanja bantuan sosial. Sebagian besar aktivitas pemerintah terkait dengan peningkatan kesejahteraan rakyat, sehingga setiap upaya untuk peningkatan kesejahteraan rakyat seringkali dikategorikan sebagai belanja bantuan sosial.

Akuntansi sebagai bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran berperan mencatat transaksi yang telah terjadi, menyajikan dan mengungkapkannya dalam laporan keuangan. Dalam kaitannya dengan Laporan Realisasi Anggaran, kesalahan penganggaran akan sulit untuk dikoreksi dari sisi akuntansi, karena pencatatan akuntansi harus sesuai dengan proses penganggaran. Tidak dimungkinkan ada koreksi atas penyajian Laporan Keuangan sehingga hanya dapat diberikan pengungkapan jika terjadi kesalahan dalam penganggaran.

Dalam kaitannya dengan Neraca, proses akuntansi mencatat belanja bantuan sosial di Neraca jika memenuhi definisi aset atau kewajiban dan dapat diukur dengan andal. Kesalahan penganggaran dapat menyebabkan munculnya aset, namun transaksi tersebut dicatat sebagai belanja bantuan sosial sesuai dengan anggaran. Aset dicatat dalam neraca dan pengungkapan diperlukan untuk memberikan penjelasan atas kesalahan tersebut.

Pada subbab selanjutnya akan diuraikan beberapa masalah yang muncul terkait belanja bantuan sosial, baik dari sisi institusi pemberi, penganggaran, pelaksanaan dan pertanggungjawabannya.

1.2.1. Belanja bantuan sosial sebagai fungsi perlindungan sosial atau jenis belanja

Dalam PSAP Nomor 02 dijelaskan bahwa Belanja dapat dikategorikan berdasarkan fungsi dan jenis belanja. Adapun Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 90 tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga menjelaskan bahwa RKA-K/L disusun secara terstruktur dan dirinci menurut klasifikasi organisasi, fungsi dan jenis belanja. Penyusunan anggaran tersebut menggunakan instrumen indikator kinerja, standar biaya dan evaluasi kinerja. PP ini tidak merinci secara detail fungsi dan jenis belanja yang telah dijelaskan, namun PP tersebut menjelaskan peraturan pelaksanaan atas PP No 21 tahun 2004 tetap berlaku sepanjang tidak bertentangan dengan PP 90 tahun 2010.

Mengingat dalam PSAP Nomor 02 disebutkan bahwa belanja bantuan sosial merujuk pada jenis belanja, maka pemberian bantuan sosial tidak dapat hanya dikaitkan dengan fungsi perlindungan sosial. Dengan kata lain tidak semua pengeluaran dalam fungsi perlindungan sosial merupakan belanja bantuan sosial. Belanja bantuan sosial dapat dikeluarkan oleh unit lain yang tidak memiliki fungsi perlindungan sosial. Sebaliknya pengeluaran belanja bantuan sosial oleh unit yang tidak memiliki fungsi perlindungan sosial dapat dikategorikan sebagai belanja dalam fungsi perlindungan sosial.

1.2.2. Kesulitan mendefinisikan belanja bantuan sosial

Peraturan perundang-undangan tidak ada yang mendefinisikan dengan jelas bantuan sosial. Terdapat beragam contoh aktivitas yang dikategorikan belanja bantuan sosial namun tidak ada ketentuan yang jelas mengenai pengertiannya. Jika belanja bantuan sosial dimaksudkan untuk perlindungan sosial atau kesejahteraan sosial, dalam regulasi lain disebutkan terdapat aktivitas yang tidak terkait dengan perlindungan dan kesejahteraan sosial diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial.

Dalam teori, tidak ada definisi yang jelas mengenai belanja bantuan sosial. Bantuan sosial sering disamakan dengan *social assistance* yang diartikan manfaat (*benefit*) diperoleh dalam bentuk uang atau barang yang diberikan oleh negara atau lembaga sosial lain kepada pihak yang memiliki kerentanan (*vulnerable*) sosial. Masyarakat rentan sosial adalah kelompok masyarakat yang memiliki kemungkinan besar tertimpa suatu risiko sosial. Namun pengertian *social assistance* bermakna luas karena termasuk pemberian langsung kepada masyarakat dan subsidi.

1.2.3. Penyusunan Anggaran

Permasalahan belanja bantuan sosial pada proses penyusunan anggaran antara lain berupa:

- a. Belanja bantuan sosial dianggarkan ke dalam belanja non bantuan sosial, antara lain:
 - Belanja bantuan sosial dalam bentuk barang dan/atau jasa (memiliki manfaat sekali pakai seperti sandang, pangan dan obat-obatan) yang diperuntukkan bagi masyarakat yang memiliki risiko sosial dan diberikan dalam rangka perlindungan sosial dianggarkan dalam belanja barang.
 - Belanja bantuan sosial dalam bentuk barang (memiliki manfaat jangka panjang seperti rumah, binatang ternak, peralatan, mesin) yang dimaksudkan untuk diserahkan kepada masyarakat yang memiliki risiko sosial dan diberikan dalam rangka perlindungan sosial dianggarkan sebagai belanja hibah atau belanja modal.

- b. Belanja non bantuan sosial dianggarkan ke dalam belanja bantuan sosial, antara lain:
 - Belanja modal dalam bentuk pembelian aset tetap untuk aktivitas sosial suatu instansi pemerintah diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial.
 - Belanja barang/jasa dalam bentuk pemberian bantuan beasiswa pegawai negeri di lingkungan kerja instansi pemerintah diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial.
 - Penguatan Modal Masyarakat Program Nasional Pemberdayaan Masyarakat (PNPM) Mandiri dalam bentuk dana bergulir atau investasi non permanen dianggarkan pada belanja bantuan sosial.
- c. Belanja bantuan sosial dianggarkan oleh institusi selain institusi yang memiliki tugas dan fungsi melaksanakan program perlindungan sosial, rehabilitasi sosial, jaminan sosial, pemberdayaan sosial, penanggulangan kemiskinan, program pelayanan dasar dan penanggulangan bencana.
- d. Belanja pada institusi yang memiliki fungsi perlindungan sosial diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial, karena aktivitasnya terkait dengan perlindungan sosial, walaupun bantuan tersebut tidak diberikan langsung kepada masyarakat yang memiliki risiko sosial.

1.2.4. Pelaksanaan anggaran

Permasalahan belanja bantuan sosial dalam tahap pelaksanaan anggaran antara lain berupa:

- a. Pendanaan belanja bantuan sosial menggunakan belanja non bantuan sosial. Akibatnya dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian antara anggaran dan pelaksanaannya. Sebagai contoh belanja pembelian ambulans untuk diserahkan pada yayasan sosial dalam rangka penanganan korban bencana didanai dari belanja modal. Ambulan tersebut sudah diserahkan ke yayasan sosial sebagai bantuan, sehingga tidak boleh dicatat sebagai aset tetap, namun karena anggarannya belanja modal, akan dicatat aset tetap, padahal aset tetap tersebut tidak diinventarisir instansi pemerintah.
- b. Pendanaan belanja non bantuan sosial menggunakan belanja bantuan sosial, akibatnya dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian antara anggaran dan pelaksanaannya. Sebagai contoh belanja bantuan sosial diberikan dalam bentuk pembelian aset tetap yang dikuasai oleh instansi pemerintah. Aset hasil pembelian dari anggaran belanja bantuan sosial tersebut akan diinventarisir sebagai aset tetap, tetapi pencatatan awalnya dari belanja bantuan sosial bukan belanja modal.
- c. Belanja bantuan sosial tidak disalurkan untuk kegiatan yang berkaitan dengan perlindungan sosial dan kesejahteraan sosial serta penerimanya tidak berhak menerima belanja bantuan sosial, antara lain:
 - Belanja bantuan sosial kepada atlet-atlet berprestasi dan klub sepak bola.
 - Belanja bantuan sosial diberikan kepada organisasi partai politik
- d. Permasalahan pengendalian intern dan transparansi pemberian bantuan sosial, contohnya:
 - Mekanisme penetapan penerima belanja bantuan sosial tidak jelas dan transparan.
 - Proses penyaluran belanja bantuan sosial tidak jelas dan transparan.

- Penerima belanja bantuan sosial fiktif dan/atau tidak sesuai dengan kriteria penerima belanja bantuan sosial.
- Lembaga pemerintah penerima alokasi belanja bantuan sosial menggulirkan kembali dana yang berasal dari belanja bantuan sosial.

1.2.5. Pertanggungjawaban anggaran

Permasalahan belanja bantuan sosial pada tahap pertanggungjawaban anggaran antara lain:

- a. Pertanggungjawaban belanja bantuan sosial melalui belanja non bantuan sosial karena penyusunan anggaran yang tidak tepat.
 - Pendanaan belanja bantuan sosial menggunakan belanja non bantuan sosial. Akibatnya dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian antara anggaran dan pertanggungjawaban. Sebagai contoh belanja pembelian rumah untuk diserahkan pada korban bencana atau penduduk miskin dianggarkan dalam belanja modal. Atas rumah tersebut tidak dapat dicatat sebagai aset tetap karena rumah tersebut diserahkan kepada masyarakat.
- b. Pertanggungjawaban belanja non bantuan sosial melalui belanja bantuan sosial, karena proses penyusunan anggaran yang tidak tepat.
 - Pendanaan belanja non bantuan sosial menggunakan belanja bantuan sosial, akibatnya dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian antara anggaran dan pertanggungjawaban. Sebagai contoh belanja bantuan sosial diberikan dalam bentuk dana bergulir. Jika tujuannya untuk dana bergulir yang harus dikembalikan kepada pemerintah, pada saat penyusunan anggaran dikategorikan sebagai pembiayaan bukan belanja bantuan sosial. Pembelian aset tetap untuk fungsi kegiatan evakuasi bencana alam, namun aset tetap tersebut tetap dikuasai oleh instansi pemerintah, walaupun fungsinya untuk perlindungan sosial, tidak boleh dikategorikan sebagai belanja bantuan sosial.
- c. Permasalahan akuntabilitas belanja bantuan sosial, contohnya:
 - Barang-barang yang dihasilkan dari belanja bantuan sosial dan belum diserahkan kepada penerima bantuan tidak dilaporkan di neraca sebagai persediaan.
 - Aset yang dihasilkan dari belanja bantuan sosial yang masih dalam penguasaan institusi yang bersangkutan (karena terjadi kesalahan penganggaran) tidak dilaporkan di neraca sebagai aset tetap.
 - Pertanggungjawaban penyaluran belanja bantuan sosial tidak didukung dengan bukti-bukti yang memadai.

BAB II

REGULASI TERKAIT DENGAN BELANJA BANTUAN SOSIAL

2.1. Peraturan Perundang-undangan Terkait Belanja Bantuan Sosial

2.1.1 Undang Undang Nomor 11 Tahun 2009 tentang Kesejahteraan Sosial

Sesuai dengan Undang Undang Nomor 11 tahun 2009 tentang Kesejahteraan Sosial disebutkan bahwa penyelenggaraan kesejahteraan sosial meliputi rehabilitasi sosial; jaminan sosial; pemberdayaan sosial; dan perlindungan sosial. Selain itu, Undang Undang ini juga menjelaskan aktivitas penanggulangan kemiskinan.

Rehabilitasi sosial dimaksudkan untuk memulihkan dan mengembangkan kemampuan seseorang yang mengalami disfungsi sosial agar dapat melaksanakan fungsi sosialnya secara wajar. Rehabilitasi sosial dapat dilaksanakan secara persuasif, motivatif, koersif, baik dalam keluarga, masyarakat maupun panti sosial. Rehabilitasi sosial antara lain diberikan dalam bentuk bantuan dan asistensi sosial.

Perlindungan sosial dimaksudkan untuk mencegah dan menangani risiko dari guncangan dan kerentanan sosial seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat agar kelangsungan hidupnya dapat dipenuhi sesuai dengan kebutuhan dasar minimal. Perlindungan sosial dilaksanakan melalui: bantuan sosial; advokasi sosial; dan/atau bantuan hukum.

Pemberdayaan sosial adalah semua upaya yang diarahkan untuk menjadikan warga negara yang mengalami masalah sosial mempunyai daya, sehingga mampu memenuhi kebutuhan dasarnya. Pemberdayaan sosial dimaksudkan untuk:

- a. memberdayakan seseorang, keluarga, kelompok, dan masyarakat yang mengalami masalah kesejahteraan sosial agar mampu memenuhi kebutuhannya secara mandiri.
- b. meningkatkan peran serta lembaga dan/atau perseorangan sebagai potensi dan sumber daya dalam penyelenggaraan kesejahteraan sosial.

Pemberdayaan sosial dapat dilakukan melalui: peningkatan kemauan dan kemampuan; penggalian potensi dan sumber daya; penggalian nilai-nilai dasar; pemberian akses; dan/atau pemberian bantuan usaha.

Jaminan Sosial adalah skema yang melembaga untuk menjamin seluruh rakyat agar dapat memenuhi kebutuhan dasar hidupnya yang layak. Jaminan sosial dimaksudkan untuk: menjamin fakir miskin, anak yatim piatu terlantar, lanjut usia terlantar, penyandang cacat fisik, cacat mental, cacat fisik dan mental, eks penderita penyakit kronis yang mengalami masalah ketidakmampuan sosial-ekonomi agar kebutuhan dasarnya terpenuhi dan menghargai pejuang, perintis kemerdekaan, keluarga pahlawan atas jasa-jasanya. Jaminan sosial diberikan dalam bentuk asuransi kesejahteraan sosial, bantuan langsung berkelanjutan atau dalam bentuk tunjangan berkelanjutan.

Penanggulangan kemiskinan merupakan kebijakan, program, dan kegiatan yang dilakukan terhadap orang, keluarga, kelompok dan/atau masyarakat yang tidak mempunyai atau mempunyai sumber mata pencaharian dan tidak dapat memenuhi kebutuhan yang layak bagi kemanusiaan. Penanggulangan kemiskinan ditujukan untuk:

- a. meningkatkan kapasitas dan mengembangkan kemampuan dasar serta kemampuan berusaha masyarakat miskin;

- b. memperkuat peran masyarakat miskin dalam pengambilan keputusan kebijakan publik yang menjamin penghargaan, perlindungan, dan pemenuhan hak-hak dasar;
- c. mewujudkan kondisi dan lingkungan ekonomi, politik, dan sosial yang memungkinkan masyarakat miskin dapat memperoleh kesempatan seluas-luasnya dalam pemenuhan hak-hak dasar dan peningkatan taraf hidup secara berkelanjutan; dan
- d. memberikan rasa aman bagi kelompok masyarakat miskin dan rentan.

Penanggulangan kemiskinan dilaksanakan dalam bentuk: penyuluhan dan bimbingan sosial; pelayanan sosial; penyediaan akses kesempatan kerja dan berusaha; penyediaan akses pelayanan kesehatan dasar; penyediaan akses pelayanan pendidikan dasar; penyediaan akses pelayanan perumahan dan permukiman; dan/atau penyediaan akses pelatihan, modal usaha, dan pemasaran hasil usaha.

Penyelenggaraan kesejahteraan sosial diprioritaskan kepada mereka yang memiliki kehidupan yang tidak layak secara kemanusiaan dan memiliki kriteria masalah sosial: kemiskinan; keterlantaran; kecacatan; keterpencilan; ketunaan sosial dan penyimpangan perilaku; korban bencana; dan/atau korban tindak kekerasan, eksploitasi dan diskriminasi.

Penyelenggaraan kesejahteraan sosial ditujukan kepada: perseorangan; keluarga; kelompok; dan/atau masyarakat.

Tanggung jawab Pemerintah dalam menyelenggarakan kesejahteraan sosial diantaranya meliputi: merumuskan kebijakan dan program; menyediakan akses penyelenggaraan kesejahteraan sosial; melaksanakan aktivitas kesejahteraan; memberikan bantuan sosial sebagai stimulan kepada masyarakat yang menyelenggarakan kesejahteraan sosial; serta mendorong dan memfasilitasi masyarakat serta dunia usaha dalam melaksanakan tanggung jawab sosialnya. Peran pemerintah ini dilaksanakan baik oleh Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah sesuai dengan kewenangannya.

2.1.2 Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional

Sesuai dengan Undang Undang Nomor 40 tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional disebutkan bahwa negara memiliki kewajiban untuk mendaftarkan dan membayarkan iuran program jaminan sosial kepada Badan Pengelola Jaminan Sosial bagi masyarakat tertentu. Masyarakat tertentu tersebut meliputi:

- a. Fakir miskin dan orang tidak mampu untuk tahap awal diawali dengan program jaminan kesehatan.
- b. Peserta jaminan kesehatan yang mengalami pemutusan hubungan kerja dan setelah 6 (enam) bulan belum memperoleh pekerjaan dan tidak mampu.
- c. Peserta jaminan kesehatan yang mengalami cacat dan tidak mampu.

2.1.3 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2007 tentang Penanggulangan Bencana

Sesuai dengan Undang Undang Nomor 24 tahun 2007 tentang Penanggulangan Bencana disebutkan bahwa penyelenggaraan penanggulangan bencana adalah

serangkaian upaya yang meliputi penetapan kebijakan pembangunan yang berisiko timbulnya bencana, kegiatan pencegahan bencana, tanggap darurat dan rehabilitasi.

Bencana adalah peristiwa atau rangkaian peristiwa yang mengancam dan mengganggu kehidupan dan penghidupan masyarakat yang disebabkan baik oleh faktor alam dan/atau faktor non alam maupun faktor manusia sehingga mengakibatkan timbulnya korban jiwa manusia, kerusakan lingkungan, kerugian harta benda, dan dampak psikologis. Dengan demikian, bencana dapat berupa bencana alam, non alam dan bencana sosial.

Kegiatan penanggulangan bencana terdiri tiga tahap, yaitu prabencana, saat tanggap darurat dan pascabencana. Kegiatan tersebut antara lain meliputi kegiatan:

- a. Pencegahan bencana, yaitu serangkaian kegiatan yang dilakukan sebagai upaya untuk menghilangkan dan/atau mengurangi ancaman bencana.
- b. Kesiapsiagaan, yaitu serangkaian kegiatan yang dilakukan untuk mengantisipasi bencana melalui pengorganisasian serta melalui langkah yang tepat guna dan berdaya guna.
- c. Peringatan dini, yaitu serangkaian kegiatan pemberian peringatan sesegera mungkin kepada masyarakat tentang kemungkinan terjadinya bencana pada suatu tempat oleh lembaga yang berwenang.
- d. Mitigasi, yaitu serangkaian upaya untuk mengurangi risiko bencana, baik melalui pembangunan fisik maupun penyadaran dan peningkatan kemampuan menghadapi ancaman bencana.
- e. Tanggap darurat bencana, yaitu serangkaian kegiatan yang dilakukan dengan segera pada saat kejadian bencana untuk menangani dampak buruk yang ditimbulkan, yang meliputi kegiatan penyelamatan dan evakuasi korban, harta benda, pemenuhan kebutuhan dasar, perlindungan, pengurusan pengungsi, penyelamatan, serta pemulihan prasarana dan sarana.
- f. Rehabilitasi, yaitu perbaikan dan pemulihan semua aspek pelayanan publik atau masyarakat sampai tingkat yang memadai pada wilayah pascabencana dengan sasaran utama untuk normalisasi atau berjalannya secara wajar semua aspek pemerintahan dan kehidupan masyarakat pada wilayah pascabencana.
- g. Rekonstruksi, yaitu pembangunan kembali semua prasarana dan sarana, kelembagaan pada wilayah pascabencana, baik pada tingkat pemerintahan maupun masyarakat dengan sasaran utama tumbuh dan berkembangnya kegiatan perekonomian, sosial dan budaya, tegaknya hukum dan ketertiban, dan bangkitnya peran serta masyarakat dalam segala aspek kehidupan bermasyarakat pada wilayah pascabencana.

Tujuan penanggulangan bencana adalah untuk mengurangi risiko bencana, melindungi masyarakat dari dampak bencana, menjamin pemenuhan hak masyarakat pengungsi yang terkena bencana dan pemulihan kondisi dari dampak bencana. Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah bertanggung jawab dalam penyelenggaraan penanggulangan bencana. Salah satu bentuk tanggung jawab tersebut adalah dengan pengalokasian dana penanggulangan bencana dalam APBN/APBD.

2.1.4 Peraturan Pemerintah Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja Anggaran Kementerian/Lembaga

Sesuai dengan peraturan penyusunan rencana kerja anggaran kementerian/lembaga beserta petunjuk pelaksanaannya sebagaimana terakhir diatur dengan PP Nomor 90 Tahun 2010 tentang Rencana Kerja Anggaran Kementerian/Lembaga, bantuan sosial merupakan transfer uang atau barang yang diberikan kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Bantuan sosial dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat dan/atau lembaga kemasyarakatan termasuk didalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan. Yang termasuk bantuan sosial adalah:

- a. Bantuan kompensasi sosial, yaitu transfer dalam bentuk uang, barang atau jasa yang diberikan kepada masyarakat, sebagai dampak dari adanya kenaikan harga BBM.
- b. Bantuan kepada lembaga pendidikan dan peribadatan, yaitu transfer dalam bentuk uang, barang atau jasa yang diberikan kepada lembaga pendidikan dan atau lembaga keagamaan.
- c. Bantuan kepada lembaga sosial lainnya, yaitu transfer dalam bentuk uang, barang atau jasa yang diberikan kepada lembaga sosial lainnya.

2.1.5 Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2008 Tentang Penyelenggaraan Penanggulangan Bencana

Peraturan Pemerintah Nomor 21 tahun 2008 tentang Penyelenggaraan Penanggulangan Bencana menjelaskan lebih detail tentang bagaimana penyelenggaraan penanggulangan bencana dilakukan mulai dari tahap pra bencana, tanggap darurat dan pasca bencana.

Kegiatan pada tahap prabencana meliputi kegiatan dalam situasi tidak terjadi bencana atau dalam situasi terdapat potensi terjadinya bencana. Kegiatan dalam situasi tidak terjadi bencana terdiri dari: perencanaan penanggulangan bencana; pengurangan risiko bencana; pencegahan; pemaduan dalam perencanaan pembangunan; persyaratan analisis risiko bencana; pelaksanaan dan penegakan rencana tata ruang; pendidikan dan pelatihan; dan persyaratan standar teknis penanggulangan bencana. Sedangkan kegiatan dalam situasi terdapat potensi terjadinya bencana terdiri dari: kesiapsiagaan; peringatan dini; dan mitigasi bencana.

Kegiatan pada tahap tanggap darurat meliputi: pengkajian secara cepat dan tepat terhadap lokasi; kerusakan, kerugian, dan sumber daya; penentuan status keadaan darurat bencana; penyelamatan dan evakuasi masyarakat terkena bencana; pemenuhan kebutuhan dasar; perlindungan terhadap kelompok rentan; dan pemulihan dengan segera prasarana dan sarana vital.

Kegiatan pada tahap pascabencana meliputi kegiatan rehabilitasi dan rekonstruksi. Kegiatan rehabilitasi terdiri dari: perbaikan lingkungan daerah bencana; perbaikan prasarana dan sarana umum; pemberian bantuan perbaikan rumah masyarakat; pemulihan sosial psikologis; pelayanan kesehatan; rekonsiliasi dan resolusi konflik; pemulihan sosial, ekonomi dan budaya; pemulihan keamanan dan ketertiban; pemulihan fungsi pemerintahan; dan pemulihan fungsi pelayanan publik. Sedangkan kegiatan rekonstruksi terdiri dari: pembangunan kembali prasarana dan sarana; pembangunan kembali sarana sosial masyarakat; pembangkitan kembali kehidupan sosial budaya masyarakat; penerapan rancang bangun yang tepat dan penggunaan peralatan yang lebih baik dan tahan bencana; partisipasi dan peran

serta lembaga dan organisasi kemasyarakatan, dunia usaha dan masyarakat; peningkatan kondisi sosial, ekonomi dan budaya; peningkatan fungsi pelayanan publik dan peningkatan pelayanan utama dalam masyarakat.

2.1.6 Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2008 Tentang Pendanaan dan Pengelolaan Bantuan Bencana

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 22 tahun 2008 tentang Pendanaan dan Pengelolaan Bantuan Bencana, dana penanggulangan bencana adalah dana yang digunakan bagi penanggulangan bencana untuk tahap prabencana, saat tanggap darurat dan/atau pascabencana. Dana penanggulangan bencana bersumber dari APBN, APBD dan/atau dana masyarakat. Dana penanggulangan bencana pada tahap prabencana dialokasikan untuk kegiatan dalam situasi tidak terjadi bencana dan terdapat potensi terjadinya bencana.

Dana yang disediakan pemerintah untuk penanggulangan bencana dapat juga disediakan dalam bentuk:

- a. Dana kontinjensi bencana, yaitu dana yang dicadangkan untuk menghadapi kemungkinan terjadinya bencana tertentu dan disediakan untuk kegiatan kesiapsiagaan pada tahap prabencana.
- b. Dana siap pakai, yaitu dana yang selalu tersedia dan dicadangkan oleh Pemerintah untuk digunakan pada saat tanggap darurat bencana sampai dengan batas waktu tanggap darurat berakhir dan ditempatkan dalam anggaran Badan Penanggulangan Bencana untuk kegiatan pada saat tanggap darurat.
- c. Dana bantuan sosial berpola hibah, yaitu dana yang disediakan Pemerintah kepada pemerintah daerah sebagai bantuan penanganan pascabencana.

Pemerintah memberikan bantuan bencana kepada korban bencana yang terdiri dari santunan duka cita, santunan kecacatan, pinjaman lunak untuk usaha ekonomi produktif, dan bantuan pemenuhan kebutuhan dasar.

2.1.7 Peraturan Presiden Nomor 13 Tahun 2009 tentang Koordinasi Penanggulangan Kemiskinan.

Menurut Peraturan Presiden No. 13 tahun 2009 tentang Koordinasi Penanggulangan Kemiskinan, program penanggulangan kemiskinan dikelompokkan menjadi 3 (tiga) kelompok program penanggulangan kemiskinan, yaitu:

- a. Berbasis bantuan dan perlindungan sosial yang terdiri atas program-program yang bertujuan untuk melakukan pemenuhan hak dasar, pengurangan beban hidup, serta perbaikan kualitas hidup masyarakat miskin;
- b. Berbasis pemberdayaan masyarakat yang terdiri atas program-program yang bertujuan untuk mengembangkan potensi dan memperkuat kapasitas kelompok masyarakat miskin untuk terlibat dalam pembangunan yang didasarkan pada prinsip-prinsip pemberdayaan masyarakat;
- c. Berbasis pemberdayaan usaha ekonomi mikro dan kecil terdiri atas program-program yang bertujuan untuk memberikan akses dan penguatan ekonomi bagi pelaku usaha berskala mikro dan kecil.

Kelompok Program Penanggulangan Kemiskinan Berbasis Bantuan dan Perlindungan Sosial memiliki karakteristik kegiatan program yang bersifat pemenuhan hak dasar utama individu dan rumah tangga miskin yang meliputi pendidikan, pelayanan kesehatan, pangan, sanitasi, dan air bersih.

Pengelola kelompok program penanggulangan kemiskinan adalah :

- kementerian/lembaga pemerintah yang melaksanakan program pelayanan dasar dan perlindungan sosial dan pemerintah daerah;
- organisasi masyarakat, dunia usaha, dan lembaga internasional yang memiliki misi untuk pelayanan dasar dan perlindungan sosial.

Pendanaan untuk pelaksanaan program penanggulangan kemiskinan pada kelompok program penanggulangan kemiskinan berbasis bantuan dan perlindungan sosial dan kelompok program penanggulangan kemiskinan berbasis pemberdayaan masyarakat sebagaimana dijelaskan di atas diklasifikasikan dalam jenis belanja bantuan sosial.

2.2 Buletin Teknis Nomor 04 Tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah

Dalam Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah, Belanja Bantuan Sosial adalah transfer uang atau barang yang diberikan oleh Pemerintah Pusat/Daerah kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Bantuan sosial dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat dan/atau lembaga kemasyarakatan termasuk di dalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan.

Bantuan sosial merupakan pengeluaran dalam bentuk barang/jasa kepada masyarakat yang bertujuan peningkatan kesejahteraan masyarakat yang sifatnya tidak terus menerus dan selektif.

Dalam Buletin Teknis ini diberikan contoh ilustrasi belanja bantuan sosial. Satu contoh pemberian bantuan kepada nelayan agar kehidupan nelayan tersebut menjadi lebih baik. Bantuan tersebut tidak perlu dikembalikan oleh masyarakat, sehingga diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial. Sedangkan contoh lainnya berupa pemberian bantuan kepada nelayan dengan maksud agar kehidupan nelayan tersebut lebih baik namun diniatkan untuk ditarik kembali jika telah berhasil. Pengeluaran ini tidak dapat dikategorikan sebagai belanja bantuan sosial tetapi sebagai bentuk pembiayaan. Pengeluaran tersebut akan menimbulkan investasi dana bergulir.

BAB III

KETENTUAN BELANJA BANSOS

3.1. Pengertian Belanja Bantuan Sosial dan Risiko Sosial

3.1.1. Belanja Bantuan Sosial

Belanja Bantuan Sosial adalah transfer uang atau barang yang diberikan oleh Pemerintah Pusat/Daerah kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Transfer uang/barang/jasa tersebut memiliki ketentuan berikut ini:

- a. Belanja bantuan sosial dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat dan/atau lembaga kemasyarakatan termasuk di dalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan.
- b. Belanja bantuan sosial bersifat sementara atau berkelanjutan.
- c. Belanja bantuan sosial ditujukan untuk mendanai kegiatan rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, jaminan sosial, pemberdayaan sosial, penanggulangan kemiskinan dan penanggulangan bencana.
- d. Belanja bantuan sosial bertujuan untuk meningkatkan taraf kesejahteraan, kualitas, kelangsungan hidup, dan memulihkan fungsi sosial dalam rangka mencapai kemandirian sehingga terlepas dari risiko sosial.
- e. Belanja bantuan sosial diberikan dalam bentuk: bantuan langsung; penyediaan aksesibilitas; dan/atau penguatan kelembagaan.

3.1.2. Risiko Sosial

Dalam *Government Finance Statistics* disebutkan bahwa risiko sosial adalah kejadian atau peristiwa yang dapat mempengaruhi kesejahteraan rumah tangga (masyarakat) yang disebabkan oleh pembebanan tambahan permintaan atas sumber daya.

Pengertian lain sebagaimana dikutip dalam *Social Risk Management: The World Bank's Approach to Social Protection in a Globalizing World*, disebutkan bahwa risiko sosial terkait dengan kerentanan, yaitu kemungkinan kejadian atau peristiwa yang membuat rumah tangga (masyarakat) yang saat ini tidak termasuk miskin akan jatuh di bawah garis kemiskinan, atau jika saat ini berada di bawah garis kemiskinan, akan tetap berada di bawah garis kemiskinan atau semakin jauh terperosok di bawah garis kemiskinan.

Risiko sosial merupakan potensi atau kemungkinan terjadinya guncangan dan kerentanan sosial yang akan ditanggung oleh seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat, sebagai dampak dari penyakit sosial berupa ketidakpedulian, ketakacuhan, indiscipliner, fatalitas, *selfishness*, *egoism* dan *immoralitas* yang jika tidak dilakukan pemberian belanja bantuan sosial oleh pemerintah maka seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat tersebut akan semakin terpuruk dan tidak dapat hidup dalam kondisi wajar. Guncangan dan kerentanan sosial adalah keadaan tidak stabil yang terjadi secara tiba-tiba sebagai akibat dari situasi krisis sosial, ekonomi, politik, bencana, dan fenomena alam.

Kemampuan seseorang, kelompok, dan/atau masyarakat untuk menangani risiko dan penanganan yang layak diterapkan untuk menangani risiko tergantung kepada

sumber risiko, frekuensi dan intensitas kejadian. Hasil studi *Asian Development Bank* (ADB) mengidentifikasi tipe risiko yang dihadapi masyarakat rentan, yaitu:

- a. Risiko yang terkait dengan siklus hidup, misalnya kelaparan, penyakit, cacat, usia tua, dan kematian.
- b. Risiko yang terkait dengan kondisi ekonomi, misalnya hilangnya sumber penghasilan, pengangguran, pendapatan rendah, kenaikan harga kebutuhan pokok dan krisis ekonomi.
- c. Risiko yang terkait dengan lingkungan, misalnya kekeringan, banjir, gempa bumi, dan tanah longsor.
- d. Risiko yang terkait dengan kondisi sosial/keperintahan, misalnya kehilangan status sosial, kekerasan domestik, ketidakstabilan politik, dan korupsi.

Risiko tersebut dapat terjadi secara sendiri atau bersamaan. Demikian juga risiko tersebut dapat mempengaruhi secara langsung kepada individu, ataupun mempengaruhi kelompok masyarakat yang pada akhirnya akan mempengaruhi individu.

Risiko sosial menurut Buletin Teknis ini adalah kejadian atau peristiwa yang dapat menimbulkan potensi terjadinya kerentanan sosial yang ditanggung oleh individu, keluarga, kelompok dan/atau masyarakat sebagai dampak krisis sosial, krisis ekonomi, krisis politik, fenomena alam dan bencana alam yang jika tidak diberikan belanja bantuan sosial akan semakin terpuruk dan tidak dapat hidup dalam kondisi wajar.

Keadaan yang memungkinkan adanya risiko sosial antara lain, namun tidak terbatas pada:

- Wabah penyakit yang apabila tidak ditanggulangi maka akan meluas dan memberikan dampak yang memburuk kepada masyarakat.
- Wabah kekeringan atau paceklik yang bila tidak ditanggulangi akan membuat petani/nelayan menjadi kehilangan penghasilan utamanya.
- Cacat fisik dan/atau mental yang bila tidak dibantu tidak akan bisa hidup secara mandiri.
- Penyakit kronis yang bila tidak dibantu tidak akan bisa hidup secara mandiri.
- Usia lanjut yang bila tidak dibantu tidak akan bisa hidup secara mandiri.
- Putus sekolah yang bila tidak dibantu akan semakin terpuruk dan tidak dapat hidup secara mandiri,
- Kemiskinan yang bila tidak dibantu akan semakin terpuruk dan tidak dapat hidup secara wajar.
- Keterisolasian tempat tinggal karena kurangnya akses penghubung yang mempersulit perkembangan masyarakat di suatu daerah.
- Bencana yang bila tidak ditanggulangi akan merengancam dan mengganggu kehidupan dan penghidupan masyarakat.

3.2. Kriteria Belanja Bantuan Sosial

Untuk membatasi apa saja yang dapat dikategorikan sebagai belanja bantuan sosial, pengeluaran belanja bantuan sosial memiliki kriteria berikut ini:

1. Tujuan penggunaan
2. Pemberi Bantuan
3. Persyaratan Penerima Bantuan
4. Bersifat Sementara atau Berkelanjutan.

Untuk dapat diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial, pengeluaran harus memenuhi keempat persyaratan di atas.

3.2.1. Tujuan Penggunaan

Pengeluaran belanja bantuan sosial hanya dapat dilakukan untuk kegiatan yang ditujukan untuk:

- a. Rehabilitasi sosial dimaksudkan untuk memulihkan dan mengembangkan kemampuan seseorang yang mengalami disfungsi sosial agar dapat melaksanakan fungsi sosialnya secara wajar.
- b. Perlindungan sosial dimaksudkan untuk mencegah dan menangani risiko dari guncangan dan kerentanan sosial seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat agar kelangsungan hidupnya dapat dipenuhi sesuai dengan kebutuhan dasar minimal.
- c. Pemberdayaan Sosial adalah semua upaya yang diarahkan untuk menjadikan warga negara yang mengalami masalah sosial mempunyai daya, sehingga mampu memenuhi kebutuhan dasarnya.
- d. Jaminan Sosial adalah skema yang melembaga untuk menjamin seluruh rakyat agar dapat memenuhi kebutuhan dasar hidupnya yang layak.
- e. Penanggulangan kemiskinan merupakan kebijakan, program, dan kegiatan yang dilakukan terhadap orang, keluarga, kelompok dan/atau masyarakat yang tidak mempunyai atau mempunyai sumber mata pencaharian dan tidak dapat memenuhi kebutuhan yang layak bagi kemanusiaan.
- f. Penanggulangan bencana adalah serangkaian upaya yang meliputi penetapan kebijakan pembangunan yang berisiko timbulnya bencana, kegiatan pencegahan bencana, tanggap darurat dan rehabilitasi.

3.2.2. Pemberi Bantuan Sosial

Pemberi bantuan sosial adalah Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah. Institusi pemerintah baik pusat atau daerah yang dapat memberikan bantuan sosial adalah institusi yang melaksanakan perlindungan sosial, rehabilitasi sosial, jaminan sosial, pemberdayaan sosial, penanggulangan kemiskinan dan pelayanan dasar serta penanggulangan bencana.

Bantuan sosial yang diberikan oleh masyarakat, lembaga sosial atau lembaga lain selain Pemerintah, selama tidak dimasukkan dalam anggaran pemerintah, adalah di luar ruang lingkup pengaturan buletin teknis ini.

3.2.3. Persyaratan Penerima Bantuan Sosial

Pemberian bantuan sosial yang diberikan oleh pemerintah haruslah selektif, yaitu hanya diberikan kepada calon penerima yang memenuhi kriteria yang telah ditetapkan dalam pengertian belanja bantuan sosial yaitu "melindungi dari kemungkinan risiko sosial". Oleh karena itu diperlukan persyaratan/kondisi yang harus dipenuhi oleh calon penerima, yaitu adanya perlindungan atas kemungkinan terjadinya "Risiko Sosial".

Penerima belanja bantuan sosial adalah seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat yang mengalami keadaan yang tidak stabil sebagai akibat dari situasi krisis sosial, ekonomi, politik, bencana, dan fenomena alam agar dapat memenuhi kebutuhan hidup minimum, termasuk di dalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan, keagamaan dan bidang lain yang berperan untuk

melindungi individu, kelompok dan/atau masyarakat dari kemungkinan terjadinya risiko sosial.

3.2.4. Bersifat Sementara atau Berkelanjutan

Pemberian belanja bantuan sosial umumnya bersifat sementara dan tidak terus menerus, namun terdapat kondisi dimana Belanja Bantuan Sosial tersebut diberikan secara terus menerus atau berkelanjutan. Yang dimaksud dengan Belanja Bantuan Sosial berkelanjutan yaitu bantuan yang diberikan secara terus menerus untuk mempertahankan taraf kesejahteraan sosial dan upaya untuk mengembangkan kemandirian.

Belanja bantuan sosial yang diberikan secara tidak terus menerus/tidak mengikat diartikan bahwa pemberian bantuan tersebut tidak wajib dan tidak harus diberikan setiap tahun anggaran, belanja bantuan sosial dihentikan pada saat pihak yang dibantu telah lepas dari masalah sosial tersebut. Bantuan sosial dapat terus menerus, misalnya untuk menjaga kinerja sosial yang telah tercapai agar jangan menurun kembali.

Jangka waktu pemberian belanja bantuan sosial kepada anggota masyarakat atau kelompok masyarakat tergantung pada apakah si penerima bantuan masih memenuhi kriteria/persyaratan sebagai pihak yang berhak menerima bantuan. Apabila si penerima sudah tidak termasuk yang mempunyai resiko sosial, telah dapat memenuhi kebutuhan hidup minimum maka kepada yang bersangkutan tidak dapat diberikan bantuan lagi.

Contoh yang bersifat sementara: Pemerintah memberikan bantuan terhadap orang cacat, namun setelah orang tersebut dapat mandiri, belanja bantuan sosial tersebut dihentikan.

Contoh yang bersifat berkelanjutan: Pemerintah memberikan bantuan terhadap orang cacat yang tidak pernah dapat mandiri, belanja bantuan sosial tersebut dapat diberikan secara berkelanjutan.

3.3. Bentuk Pemberian Belanja Bantuan Sosial

Bentuk pemberian belanja bantuan sosial adalah uang, barang, atau jasa yang diterima langsung oleh penerima bantuan sosial. Belanja Bantuan sosial dapat disebut dalam berbagai nomenklatur lain dalam APBN/APBD, bantuan sosial terdiri dari berbagai bentuk, ragam, dan jenis bantuan tetapi pada umumnya terbagi dalam kelompok uang, barang dan jasa.

Belanja bantuan sosial tidak boleh digunakan untuk mendanai kegiatan di lingkungan instansi pemerintah walaupun terkait dengan penyelenggaraan kegiatan pemerintah untuk menangani risiko sosial. Kegiatan tersebut dilakukan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi pemerintah untuk menyelenggarakan kesejahteraan rakyat sehingga didanai dengan menggunakan belanja pegawai, barang atau modal.

Belanja bantuan sosial dalam bentuk uang diberikan langsung kepada penerima bantuan sosial. Uang tersebut diberikan secara langsung kepada penerima dan pemerintah tidak akan meminta kembali uang tersebut atau uang tersebut tidak dikembalikan. Belanja bantuan sosial tidak boleh diberikan kepada pegawai pemerintah atau instansi pemerintah lain yang terkait dengan pelaksanaan tugas dan fungsinya.

Belanja bantuan sosial dalam bentuk barang diberikan dalam bentuk barang dan diserahkan kepada penerima. Belanja tersebut karena tujuan penggunaannya untuk kegiatan yang sesuai dengan kriteria belanja bantuan sosial, maka tidak boleh dimasukkan dalam belanja barang. Barang yang belum didistribusikan kepada penerima bantuan sosial akan dicatat sebagai persediaan. Namun, belanja barang untuk aktivitas instansi pemerintah dalam rangka kegiatan penanganan risiko sosial tidak dimasukkan dalam belanja bantuan sosial tetapi tetap dikategorikan sebagai belanja barang.

Belanja bantuan sosial dalam bentuk jasa diberikan dalam bentuk pembayaran kepada pihak ketiga yang melakukan aktivitas yang sesuai dengan kriteria bantuan sosial. Pihak ketiga ini dapat terdiri dari individu, kelompok, masyarakat atau lembaga non pemerintah yang melakukan aktivitas yang berkaitan dengan perlindungan terjadinya risiko sosial. Belanja bantuan sosial dalam bentuk jasa tidak boleh diberikan kepada instansi pemerintah lain atau pegawai pemerintah walaupun terkait dengan aktivitas penanganan risiko sosial.

Contoh bentuk pemberian belanja bantuan sosial:

- a. Bantuan berbentuk uang tunjangan kesehatan putra-putri pahlawan yang tidak mampu.
- b. Bantuan berbentuk uang beasiswa (tunjangan pendidikan) masyarakat miskin.
- c. Bantuan makanan pokok/pakaian kepada yatim piatu/tuna sosial/bencana alam di tempat penampungan sementara atau tempat tinggal sementara.
- d. Bantuan berbentuk perawatan kesehatan/obat-obatan kepada masyarakat kurang mampu.
- e. Bantuan barang berupa penyediaan pemakaman yang diserahkan kepada sekelompok masyarakat tidak mampu.
- f. Bantuan dana yang diberikan kepada sebuah LSM untuk mendanai kegiatan penyuluhan penanggulangan HIV/AIDS bagi masyarakat tidak mampu.
- g. Bantuan dana yang dibayarkan kepada dokter swasta untuk kegiatan penanggulangan bencana.

Belanja bantuan sosial tidak dapat diberikan kepada pegawai negeri terkait dengan pelaksanaan tugas dan fungsinya sebagai pegawai negeri. Contohnya adalah beasiswa yang diberikan oleh suatu kementerian kepada pegawainya untuk mengikuti pendidikan di sebuah universitas atau beasiswa yang diberikan kepada pegawai instansi pemerintah lainnya untuk mengikuti pendidikan atau pelatihan. Belanja bantuan sosial hanya dapat diberikan kepada pegawai negeri dalam kedudukannya sebagai anggota masyarakat yang terkena risiko sosial. Contohnya adalah pemberian bantuan kebutuhan dasar kepada korban bencana, termasuk di dalamnya pegawai negeri yang menjadi korban bencana.

Belanja bantuan sosial dalam bentuk barang yang pada saat pembelian tidak ditujukan untuk diserahkan kepada pihak penerima bantuan sosial tetapi sebagai aset instansi tidak dapat diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial. Demikian juga belanja barang untuk kepentingan kegiatan instansi pemerintah tidak dapat diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial. Contohnya adalah pembelian kendaraan operasional yang digunakan oleh tenaga penyuluh kesehatan di daerah terpencil dan biaya perjalanan dinas tim penyuluh kesehatan ke daerah pedalaman.

3.4. Penyusunan anggaran

Penganggaran belanja bantuan sosial hanya diperkenankan untuk kegiatan yang telah memenuhi seluruh kriteria belanja bantuan sosial baik dari sisi pengertian, tujuan, persyaratan penerima, pemberi dan sifat. Belanja bantuan sosial ini dapat berupa pemberian uang, barang, maupun jasa, dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. Pemberian uang kepada penerima belanja bantuan sosial yang telah memenuhi kriteria. Uang ini diberikan tanpa ada maksud untuk ditarik kembali dengan mekanisme dana bergulir, bukan berupa Penguatan Modal Masyarakat PNPB Mandiri, dan bukan pemberian kepada partai politik.
- b. Pemberian barang baik berupa barang habis pakai maupun berbentuk aset tetap, dari hasil membeli atau memproduksi sendiri, yang diberikan kepada penerima belanja bantuan sosial yang telah memenuhi kriteria. Barang yang diberikan bukan untuk dipakai sendiri atau diberikan kepada instansi vertikal pemerintah yang bersangkutan, sehingga tidak menambah jumlah aset yang dimiliki oleh satuan kerja terkait atau instansi vertikal di bawahnya.
- c. Pemberian berupa jasa, satuan kerja memberikan pelatihan atau mengirimkan orang untuk melakukan pelatihan kepada penerima belanja bantuan sosial yang telah memenuhi kriteria.

Penganggaran belanja bantuan sosial meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan terkait dengan penyelenggaraan bantuan sosial tersebut. Sebagai contoh, belanja bantuan sosial terkait dengan pengadaan barang yang dikonsumsi atau barang modal meliputi biaya pembelian, biaya pengiriman dan biaya pengadaan sampai barang tersebut didistribusikan kepada penerima bantuan sosial, termasuk di dalamnya komponen biaya honor panitia pengadaan barang bantuan sosial. Namun belanja bantuan sosial tidak boleh memasukkan belanja pegawai dan/atau barang yang dilaksanakan oleh instansi pemerintah sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya dan tidak terkait langsung dengan belanja bantuan sosial.

Penyusunan anggaran merupakan titik awal dalam proses penganggaran, sehingga kesalahan dalam penyusunan anggaran baik dari klasifikasi, peruntukan dan penerima akan mempengaruhi pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran tersebut.

3.5. Pelaksanaan anggaran

3.5.1 Penerima Bantuan Sosial

Penerima belanja bantuan sosial dapat meliputi anggota masyarakat dan/atau lembaga kemasyarakatan termasuk di dalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan namun harus dipilih secara selektif yaitu yang perlu dilindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial.

Risiko sosial dikaitkan dengan kerentanan sehingga jika tidak diberikan bantuan sosial, individu dan atau kelompok masyarakat tersebut akan jatuh atau terperosok di bawah garis kemiskinan dan tidak mampu mengatasi risiko yang dihadapinya secara mandiri.

Contoh individu, kelompok, masyarakat yang berhak menerima belanja bantuan sosial adalah mereka yang memiliki risiko sosial dan tidak mampu mengurangi risiko sosial secara mandiri tanpa bantuan pemerintah, antara lain:

- masyarakat tertinggal dan terlantar;
- orang yang dapat bekerja tetapi belum mendapatkan pekerjaan;
- anak-anak yatim;
- keluarga atau masyarakat miskin;
- keluarga pahlawan, perintis kemerdekaan dan pejuang maupun ahli warisnya yang tidak mampu;
- orang lanjut usia;
- orang sakit dan cacat;
- pelajar/mahasiswa dari keluarga tidak mampu;
- tuna sosial dan penyimpangan perilaku;
- korban bencana;
- korban tindak kekerasan, eksploitasi dan diskriminasi;

Belanja bantuan sosial dapat juga diberikan kepada lembaga pendidikan, keagamaan atau lembaga sosial lain yang menangani individu/kelompok masyarakat yang memiliki risiko sosial. Belanja bantuan sosial dapat diberikan dalam bentuk penyelenggaraan sekolah, kegiatan penyuluhan, pendampingan dan advokasi untuk individu atau masyarakat yang memiliki risiko sosial.

3.5.2 Institusi Pemberi Bantuan Sosial

Pemerintah bertanggungjawab untuk memberikan bantuan sosial sebagai stimulan kepada masyarakat yang menyelenggarakan kesejahteraan sosial. Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah yang mempunyai keterkaitan tugas pokok dan fungsi dengan pemberian bantuan sosial ini dapat menganggarkan belanja bantuan sosial. Dalam perencanaan pemberian belanja bantuan sosial, satuan kerja tersebut terlebih dahulu harus memastikan apakah kriteria belanja bantuan sosial terpenuhi.

Selain itu, pemerintah juga berwenang untuk memberi izin dan mengawasi pengumpulan sumbangan dan penyaluran bantuan sosial yang diselenggarakan oleh masyarakat. Kegiatan ini tidak diatur dalam buletin teknis ini karena institusi pemberi bantuan bukan pemerintah.

3.5.3 Jenis Kegiatan yang Didanai dengan Belanja Bantuan Sosial

Jenis kegiatan yang didanai dengan belanja bantuan sosial harus sesuai dengan kriteria belanja bantuan sosial. Satuan kerja perlu melakukan pengkajian sebelum menentukan apakah suatu kegiatan yang akan dilakukan dikategorikan sebagai belanja bantuan sosial.

Belanja Bantuan Sosial dapat diberikan untuk mendanai kegiatan berikut ini:

- a. **Rehabilitasi sosial** dimaksudkan untuk memulihkan dan mengembangkan kemampuan seseorang yang mengalami disfungsi sosial agar dapat melaksanakan fungsi sosialnya secara wajar. Rehabilitasi sosial diberikan dalam bentuk antara lain:
 - motivasi dan diagnosis psikososial;
 - perawatan dan pengasuhan;
 - pelatihan vokasional dan pembinaan kewirausahaan;
 - bimbingan mental spiritual;
 - bimbingan fisik;
 - bimbingan sosial dan konseling psikososial;
 - pelayanan aksesibilitas;

- bantuan dan asistensi sosial;
 - bimbingan resosialisasi;
 - bimbingan lanjut; dan/atau
 - rujukan.
- b. **Jaminan Sosial** adalah skema yang melembaga untuk menjamin seluruh rakyat agar dapat memenuhi kebutuhan dasar hidupnya yang layak. Jaminan Sosial diberikan dalam bentuk tunjangan berkelanjutan. Asuransi kesejahteraan sosial diselenggarakan untuk melindungi warga negara yang tidak mampu membayar premi agar mampu memelihara dan mempertahankan taraf kesejahteraan sosialnya. Asuransi kesejahteraan sosial ini diberikan dalam bentuk bantuan iuran oleh Pemerintah.
- c. **Pemberdayaan Sosial** adalah semua upaya yang diarahkan untuk menjadikan warga negara yang mengalami masalah sosial mempunyai daya, sehingga mampu memenuhi kebutuhan dasarnya. Pemberdayaan Sosial diberikan melalui antara lain:
- peningkatan kemauan dan kemampuan, yang dilakukan dalam bentuk:
 1. diagnosis dan pemberian motivasi;
 2. pelatihan keterampilan;
 3. pendampingan;
 4. pemberian stimulan modal, peralatan usaha, dan tempat usaha;
 5. peningkatan akses pemasaran hasil usaha;
 6. supervisi dan advokasi sosial;
 7. penguatan keserasian sosial;
 8. penataan lingkungan; dan/atau
 9. bimbingan lanjut.
 - penggalian potensi dan sumber daya yang dilakukan dalam bentuk:
 1. diagnosis dan pemberian motivasi;
 2. penguatan kelembagaan masyarakat;
 3. kemitraan dan penggalangan dana; dan/atau
 4. pemberian stimulant.
 - penggalian nilai-nilai dasar
 - pemberian akses; dan/atau
 - pemberian bantuan usaha.
- d. **Perlindungan sosial** dimaksudkan untuk mencegah dan menangani risiko dari guncangan dan kerentanan sosial seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat agar kelangsungan hidupnya dapat dipenuhi sesuai dengan kebutuhan dasar minimal. Perlindungan Sosial diberikan melalui antara lain:
- bantuan sosial yang diberikan dalam bentuk:
 1. bantuan langsung;
 2. penyediaan aksesibilitas; dan/atau
 3. penguatan kelembagaan.
 - advokasi sosial yang diberikan dalam bentuk kesadaran hak dan kewajiban, pembelaan, dan pemenuhan hak.
 - bantuan hukum diberikan dalam bentuk pembelaan dan konsultasi hukum.
- e. **Penanggulangan kemiskinan** merupakan kebijakan, program, dan kegiatan yang dilakukan terhadap orang, keluarga, kelompok dan/atau masyarakat yang tidak mempunyai atau mempunyai sumber mata pencaharian dan tidak dapat memenuhi kebutuhan yang layak bagi kemanusiaan. Penanggulangan kemiskinan dilaksanakan dalam bentuk antara lain:
- penyuluhan dan bimbingan sosial;

- pelayanan sosial;
 - penyediaan akses kesempatan kerja dan berusaha;
 - penyediaan akses pelayanan kesehatan dasar;
 - penyediaan akses pelayanan pendidikan dasar;
 - penyediaan akses pelayanan perumahan dan permukiman; dan/atau
 - penyediaan akses pelatihan, modal usaha, dan pemasaran hasil usaha.
- f. **Penanggulangan bencana** adalah serangkaian upaya yang meliputi penetapan kebijakan pembangunan yang berisiko timbulnya bencana, kegiatan pencegahan bencana, tanggap darurat dan rehabilitasi. Penanggulangan bencana dilaksanakan dalam bentuk antara lain:
- penyediaan dan penyiapan barang pasokan pemenuhan kebutuhan dasar;
 - pemenuhan kebutuhan dasar meliputi bantuan penyediaan kebutuhan air bersih dan sanitasi, pangan, sandang, pelayanan kesehatan, pelayanan psikososial dan penampungan serta tempat hunian.
 - pelaksanaan perlindungan terhadap kelompok rentan;
 - kegiatan pemulihan darurat prasarana dan sarana.
 - pemberian bantuan perbaikan rumah masyarakat;
 - santunan duka cita;
 - santunan kecacatan;

BAB IV
AKUNTANSI BELANJA BANTUAN SOSIAL

4.1. Pengakuan

Sesuai dengan Paragraf 31 PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Dengan demikian, bantuan sosial sebagai kelompok belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran belanja bantuan sosial tersebut dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

Disamping itu, belanja bantuan sosial diakui apabila memenuhi pengertian dan kriteria yang telah ditetapkan. Berdasarkan pengakuan tersebut, jurnal yang dilakukan untuk mencatat belanja bantuan sosial adalah sebagai berikut:

a. Bantuan Sosial dalam bentuk uang

Pemerintah Pusat
Satuan Kerja (K/L):

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	Piutang dari KUN		XXX

BUN:

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	Kas Umum Negara		XXX

Pemerintah Daerah:

Bantuan sosial dalam bentuk uang dianggarkan dalam anggaran PPKD

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	Kas di Kas Daerah		XXX

b. Bantuan Sosial dalam bentuk barang

Pada saat pemerintah melakukan pengadaan barang yang akan diberikan kepada masyarakat sebagai bantuan sosial, akan dijurnal:

Pemerintah Pusat
Satuan Kerja (K/L):

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	Piutang dari KUN		XXX

BUN:

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	Kas Umum Negara		XXX

Pemerintah Daerah:

Belanja Bantuan sosial dalam bentuk barang di SKPD (asumsi Belanja LS) :

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	RK- PPKD		XXX

BUD :

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	RK-SKPD	XXX	
	Kas di Kas Daerah		XXX

Apabila Bantuan Sosial dalam bentuk barang tersebut belum diserahkan kepada penerima, maka harus dibuat jurnal untuk mencatat persediaan atas barang tersebut, sebagai berikut:

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan	XXX	
	Cadangan Persediaan		XXX

c. Bantuan Sosial dalam bentuk jasa

Apabila suatu satuan kerja memberikan Bantuan Sosial dalam bentuk jasa, maka akan dijurnal:

Pemerintah Pusat

Satuan Kerja (K/L) :

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	Piutang dari KUN		XXX

BUN:

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	Kas Umum Negara		XXX

Pemerintah Daerah:

Bantuan sosial dalam bentuk jasa di SKPD akan dijurnal (asumsi Belanja LS):

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial	XXX	
	RK- PPKD		XXX

BUD :

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
	RK-SKPD	XXX	
	Kas di Kas Daerah		XXX

4.2. Pengukuran

Belanja bantuan sosial disajikan pada LRA sebesar nilai belanja bantuan sosial yang direalisasikan. Persediaan yang berasal dari belanja bantuan sosial dalam bentuk barang dinilai sesuai dengan Paragraf 18 (a) PSAP 05 tentang Akuntansi Persediaan, yaitu persediaan disajikan sebesar:

- a. biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian;
- b. biaya standar apabila diproduksi sendiri;
- c. nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya.

4.3. Penyajian dan Pengungkapan

Penyajian dan pengungkapan Belanja Bantuan Sosial pada laporan keuangan dapat dikelompokkan sebagai berikut:

- a. Disajikan sebagai pengeluaran belanja bantuan sosial pada Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- b. Disajikan sebagai persediaan di Neraca atas aset yang berasal dari bantuan sosial yang belum diserahkan kepada pihak yang sudah ditetapkan;
- c. Disajikan sebagai utang di Neraca atas komitmen belanja bantuan sosial yang seharusnya dilakukan tetapi sampai tanggal pelaporan belum dilaksanakan. Disajikan sebagai piutang di Neraca atas kelebihan pembayaran belanja bantuan sosial yang telah terlanjur disalurkan kepada penerima.
- d. Diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

4.3.1. Penyajian di Laporan Realisasi Anggaran

Belanja Bantuan Sosial merupakan bagian dari belanja operasi. Bantuan sosial dalam bentuk uang dan barang disajikan pada LRA sebesar nilai bantuan sosial yang direalisasikan dengan memperhitungkan seluruh belanja yang terkait dengan aktivitas pemberian belanja bantuan sosial tersebut. Sebagai contoh belanja bantuan sosial terkait dengan pengadaan barang untuk diserahkan kepada penerima bantuan sosial, meliputi biaya pembelian, pengiriman dan pengadaan barang sampai dengan barang tersebut sampai ke tangan penerima bantuan sosial.

Belanja lain yang terkait dengan bantuan sosial yang dianggarkan pada belanja selain bantuan sosial tidak boleh diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial.

4.3.2. Penyajian di Neraca.

Bantuan sosial berbentuk barang yang belum diserahkan kepada pihak penerima harus disajikan sebagai persediaan di neraca. Utang belanja bantuan sosial disajikan dalam kelompok kewajiban atas jumlah belanja bantuan sosial yang belum dibayarkan/diserahkan padahal seharusnya sudah dibayarkan/diserahkan. Piutang belanja bantuan sosial disajikan atas kelebihan pemberian bantuan sosial yang akan dikembalikan oleh penerima bantuan sosial.

4.3.3. Pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan

Informasi tambahan tentang belanja dan aset bantuan sosial yang tidak disajikan pada lembar muka laporan keuangan yang perlu diungkapkan dalam CaLK sekurang-kurangnya:

- Rincian bantuan sosial menurut penerima atau kelompok penerima bantuan sosial.
- Rincian bantuan sosial menurut jenis kegiatan utama.
- Persediaan untuk bantuan sosial yang akan diberikan.

- Rincian pengeluaran dalam rangka bantuan sosial dalam bentuk uang, barang dan/atau jasa.
- Penjelasan-penjelasan tambahan lain yang diperlukan untuk *full disclosure*.

CONTOH KASUS

Contoh 1. Pemberian Beasiswa Kepada Pegawai Instansi Pemerintah

Dinas XYZ mengalokasikan belanja bantuan sosial yang ditujukan sebagian untuk biaya pendidikan S2 sebesar Rp200.000.000,00. Beasiswa tersebut diberikan kepada sejumlah guru yang merupakan **pegawai dari Dinas XYZ** tersebut. Realisasi dan pertanggungjawaban atas belanja tersebut adalah sebagai belanja bantuan sosial.

Penganggaran belanja bantuan sosial tersebut **tidak tepat** karena:

- a. Tidak memenuhi kriteria tujuan penggunaan yaitu bukan untuk kegiatan rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, pemberdayaan sosial, jaminan sosial, penanggulangan kemiskinan dan penanggulangan bencana.
- b. Tidak memenuhi kriteria penerima bantuan sosial yaitu seseorang atau kelompok masyarakat yang mengalami keadaan tidak stabil sebagai akibat dari situasi krisis sosial, ekonomi, politik, bencana, dan fenomena alam agar dapat memenuhi kebutuhan hidup minimum.

Contoh 2. Pemberian Beasiswa Prestasi/Penghargaan

Kementerian ABC mengalokasikan belanja bantuan sosial yang ditujukan untuk siswa berprestasi sebesar Rp200.000.000,00. Beasiswa tersebut diberikan kepada sejumlah siswa karena prestasi akademisnya yang bagus. Tujuan pemberian adalah sebagai bentuk penghargaan yang diberikan oleh pemerintah untuk memotivasi kepada siswa untuk terus maju dan berkembang di masa depan. Kemudian realisasi dan pertanggungjawaban atas belanja tersebut dicatat sebagai belanja bantuan sosial.

Penganggaran maupun pencatatan atas belanja bantuan sosial tersebut **tidak tepat** karena :

- a. Tidak memenuhi kriteria tujuan penggunaan yaitu bukan untuk kegiatan rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, pemberdayaan sosial, jaminan sosial, penanggulangan kemiskinan dan penanggulangan bencana.
- b. Tidak memenuhi kriteria penerima bantuan sosial yaitu seseorang atau kelompok masyarakat yang mengalami keadaan tidak stabil sebagai akibat dari situasi krisis sosial, ekonomi, politik, bencana, dan fenomena alam agar dapat memenuhi kebutuhan hidup minimum.

Contoh 3. Pemberian Beasiswa Kepada Masyarakat Miskin

Kementerian DEF mengalokasikan belanja bantuan sosial yang ditujukan untuk siswa tidak mampu/miskin dan berprestasi sebesar Rp200.000.000,00. Beasiswa tersebut diberikan kepada sejumlah siswa yang memenuhi persyaratan sebagai siswa tidak mampu/miskin dan berprestasi sebagaimana ditetapkan oleh Kementerian DEF. Tujuan pemberian beasiswa adalah untuk memastikan siswa tidak mampu/miskin dan berprestasi tersebut mampu terus melanjutkan pendidikannya. Realisasi dan pertanggungjawaban atas belanja tersebut adalah sebagai belanja bantuan sosial.

Penganggaran tersebut **tepat** dianggarkan ke Belanja Bantuan Sosial karena:

- a. Memenuhi kriteria tujuan pengeluaran belanja bantuan sosial, yaitu pengeluaran belanja bantuan sosial dapat dilakukan untuk kegiatan yang ditujukan untuk rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, pemberdayaan sosial, jaminan sosial, penanggulangan kemiskinan dan penanggulangan bencana.

- b. Memenuhi kriteria penerima yaitu mempunyai risiko sosial karena diberikan kepada siswa tidak mampu/miskin.

Contoh 4. Pemberian Bantuan Barang Kepada Lembaga/Yayasan Sosial

Dinas Sosial Provinsi XX menganggarkan belanja bantuan sosial untuk dibelikan komputer sebesar Rp 100.000.000,00 yang akan diberikan kepada lembaga/yayasan yang mengurus rumah yatim piatu.

Penganggaran Belanja Bantuan Sosial **tepat** karena:

- a. Memenuhi kriteria tujuan pengeluaran belanja bantuan sosial, yaitu pengeluaran belanja bantuan sosial dapat dilakukan untuk kegiatan yang ditujukan untuk rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, pemberdayaan sosial, jaminan sosial dan penanggulangan kemiskinan.
- b. Memenuhi persyaratan penerima bantuan sosial. Penerima bantuan sosial adalah seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat yang mengalami keadaan yang tidak stabil dari situasi krisis sosial, ekonomi, politik, bencana, dan fenomena alam agar dapat memenuhi kebutuhan hidup minimum termasuk didalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan.

Contoh 5. Bantuan Kepada Lembaga Keagamaan

Pemerintah Kabupaten OPQ memberi bantuan kepada beberapa lembaga keagamaan untuk bantuan rutin kegiatan organisasi tersebut, misalnya kepada MUI/KWI/PGI dengan total sebesar Rp500.000.000,00. Bantuan tersebut telah dianggarkan pada APBD sebagai belanja bantuan sosial dan pada saat realisasi dan pertanggungjawaban diakui sebagai belanja bantuan sosial.

Penyaluran bantuan tersebut **tidak tepat** sebagai belanja bantuan sosial karena :

- a. Tidak memenuhi kriteria tujuan pengeluaran belanja bantuan sosial. Pengeluaran belanja bantuan sosial hanya dapat dilakukan untuk kegiatan yang ditujukan untuk rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, pemberdayaan sosial, jaminan sosial dan penanggulangan kemiskinan.
- b. Tidak memenuhi persyaratan penerima bantuan sosial. Penerima bantuan sosial adalah seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat yang mengalami keadaan yang tidak stabil dari situasi krisis sosial, ekonomi, politik, bencana, dan fenomena alam agar dapat memenuhi kebutuhan hidup minimum termasuk didalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan.

Contoh 6. Pemberian Bantuan Kepada Nelayan Untuk Penanggulangan Kemiskinan

Pemerintah Provinsi GHI memberikan bantuan sebesar Rp50.000.000,00 kepada para nelayan miskin dengan maksud agar kehidupan nelayan tersebut lebih baik. Bantuan yang diberikan kepada nelayan dimaksudkan untuk tidak dikembalikan lagi kepada pemerintah. Jumlah bantuan tersebut dianggarkan di APBD sebagai belanja bantuan sosial dan realisasi pembayarannya kepada nelayan dibukukan dan disajikan sebagai belanja bantuan sosial.

Penganggaran Belanja Bantuan Sosial tersebut **tepat** karena :

- a. Telah memenuhi kriteria penerima belanja Bantuan Sosial yaitu diberikan kepada nelayan miskin, penerima mempunyai resiko sosial.

- b. Telah memenuhi kriteria tujuan pemberian bantuan tersebut juga telah memenuhi kriteria dari belanja bantuan sosial yaitu penanggulangan kemiskinan.

Contoh 7. Bantuan Kepada Nelayan Miskin

Kementerian XYZ merencanakan untuk memberikan bantuan perahu kepada kelompok nelayan miskin dengan tujuan untuk meningkatkan kehidupan nelayan miskin tersebut. Rencana pengadaan perahu tersebut dianggarkan dalam APBN sebagai belanja modal dan pada saat realisasi dipertanggungjawabkan sebagai belanja modal.

Pembelian bantuan tersebut tidak tepat sebagai belanja modal karena pemberian perahu kepada nelayan miskin **seharusnya** dialokasikan sebagai belanja bantuan sosial, karena:

- a. Memenuhi kriteria tujuan pengeluaran belanja bantuan sosial, yaitu pengeluaran belanja bantuan sosial dapat dilakukan untuk kegiatan yang ditujukan untuk rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, pemberdayaan sosial, jaminan sosial dan penanggulangan kemiskinan.
- b. Memenuhi persyaratan penerima bantuan sosial, yaitu seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat yang mempunyai risiko sosial.

Contoh 8. Bantuan Kepada Kelompok Nelayan Miskin-Bergulir

Kementerian FXJ menganggarkan belanja bantuan sosial sebesar Rp10.000.000.000,00 untuk memberikan bantuan kepada satu kelompok nelayan dengan maksud agar kehidupan nelayan tersebut lebih baik. Bantuan yang diberikan kepada nelayan diniatkan akan dipungut/ditarik kembali oleh pemerintah apabila kegiatannya telah berhasil dan selanjutnya akan digulirkan kembali kepada kelompok nelayan lainnya sebagai dana bergulir.

Bantuan tersebut **tidak tepat** dianggarkan sebagai belanja bantuan sosial karena:

- a. Pemerintah mempunyai niat untuk menarik kembali dana tersebut dan menggulirkannya kembali kepada kelompok nelayan lainnya.
- b. Pengeluaran dana tersebut mengakibatkan timbulnya investasi jangka panjang yang bersifat non permanen dan disajikan di neraca sebagai Investasi Jangka Panjang.
- c. Pemberian bantuan untuk nelayan di atas dicantumkan di APBN/APBD dan dikelompokkan pada Pengeluaran Pembiayaan yaitu pengeluaran investasi jangka panjang. Terhadap realisasi penerimaan kembali pembiayaan juga dicatat dan disajikan sebagai Penerimaan Pembiayaan - Investasi Jangka Panjang.

Contoh 9. Bantuan Langsung Kepada Masyarakat Lanjut Usia, Terlantar dan Cacat Berat.

Kementerian Sosial menganggarkan belanja bantuan sosial sebesar Rp100.000.000,00 kepada kelompok masyarakat yang lanjut usia dan terlantar atau yang cacat berat. Penganggaran tersebut didasarkan pada usulan proposal yang diterima dari masyarakat dengan mencantumkan nama dan alamat masing-masing calon penerima kepada Kementerian Sosial untuk meminta bantuan dana. Setelah mendapat rekomendasi dari Dinas Sosial Kabupaten dan Dinas Sosial Provinsi, maka Kementerian Sosial menganggarkan belanja bantuan sosial untuk membantu kelompok masyarakat tersebut.

Belanja tersebut **tepat** dianggarkan sebagai belanja bantuan sosial karena:

- a. Memenuhi kriteria tujuan yaitu bantuan untuk rehabilitasi sosial atas kelompok masyarakat cacat dan terlantar serta jaminan sosial kepada kelompok masyarakat untuk memenuhi kebutuhan hidupnya secara layak.
- b. Penerima bantuan adalah kelompok dan/atau masyarakat yang mempunyai risiko sosial yaitu lanjut usia, terlantar, cacat berat.

Contoh 10. Bantuan Barang Kepada Rumah Jompo Unit Vertikal Milik Intansi Pemerintah.

Kementerian Sosial sebagai salah satu institusi yang menjalankan fungsi perlindungan sosial merencanakan untuk membeli mesin jahit yang akan diberikan kepada rumah jompo milik kementerian tersebut.

Bantuan tersebut **tidak tepat** dianggarkan sebagai bantuan sosial karena:

- a. Penerima akhir memenuhi kriteria tujuan dan penerima karena kelompok individu yang mengalami risiko sosial, namun rumah jompo adalah satuan kerja vertikal Kementerian Sosial sehingga pengeluaran tersebut termasuk belanja barang.
- b. Penyelenggaraan kegiatan dalam rumah jompo tersebut sesuai dengan tugas pokok dan fungsi Kementerian Sosial.

Contoh 11. Bantuan Barang Kepada Sekolah Negeri

Dinas Pendidikan Kota XXX memberikan bantuan mesin jahit kepada sebuah SMK Negeri di Kota XXX. SMK Negeri tersebut khusus diperuntukkan untuk siswa yang cacat dan mengalami keterbelakangan mental. Mengingat SMK tersebut khusus untuk mendidik siswa yang mengalami risiko sosial maka belanja tersebut dianggarkan sebagai belanja bantuan sosial.

Bantuan tersebut **tidak tepat** dianggarkan sebagai bantuan sosial karena:

- a. Penerima akhir memenuhi kriteria tujuan dan penerima karena kelompok individu yang mengalami risiko sosial, namun SMK tersebut adalah sekolah negeri yang merupakan satuan kerja vertikal Dinas Pendidikan sehingga pengeluaran tersebut termasuk belanja modal.
- b. Penyelenggaraan kegiatan dalam sekolah negeri tersebut tersebut sesuai dengan tugas pokok dan fungsi Dinas Pendidikan.

Contoh 12. Bantuan Dana Kepada Sekolah Swasta

Dinas Pendidikan Kota XXX memberikan dana kepada semua sekolah swasta di kota tersebut untuk bantuan kegiatan operasional sekolah. Tidak ada kriteria khusus sekolah yang mendapat bantuan dana tersebut. Mengingat kegiatan tersebut merupakan pemberian bantuan langsung kepada masyarakat untuk kegiatan pendidikan maka belanja tersebut dianggarkan sebagai belanja bantuan sosial.

Bantuan tersebut **tidak tepat** dianggarkan sebagai bantuan sosial karena:

- a. Tidak memenuhi tujuan pemberian belanja bantuan sosial. Pengeluaran belanja bantuan sosial hanya dapat dilakukan untuk kegiatan yang ditujukan untuk rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, pemberdayaan sosial, jaminan sosial, penanggulangan kemiskinan dan penanggulangan bencana.
- b. Tidak memenuhi kriteria penerima belanja bantuan sosial, karena bantuan diberikan kepada sekolah swasta yang tidak menangani masyarakat yang mengalami risiko sosial.

Contoh 13. Bantuan Kendaraan Kepada Sekolah Swasta Luar Biasa Untuk Masyarakat Tidak Mampu

Dinas Pendidikan Kota XXX memberikan bantuan berupa kendaraan operasional yang diberikan kepada sekolah swasta luar biasa yang diperuntukkan untuk siswa cacat dan mengalami keterbelakangan mental. Kegiatan tersebut merupakan pemberian bantuan langsung lembaga pendidikan yang menangani masyarakat yang mengalami risiko sosial maka belanja tersebut dianggarkan sebagai belanja bantuan sosial.

Bantuan tersebut **tepat** dianggarkan sebagai bantuan sosial karena:

- a. Telah memenuhi tujuan pemberian belanja bantuan sosial karena diberikan dalam rangka perlindungan sosial terhadap masyarakat yang mengalami risiko sosial.
- b. Telah memenuhi kriteria penerima belanja bantuan sosial, karena bantuan diberikan kepada sekolah swasta menangani masyarakat yang mengalami risiko sosial.

Contoh 14. Bantuan Dana Kepada LSM untuk Kegiatan Penyuluhan Bagi Masyarakat Terlantar

Dinas Sosial Kota XXX memberikan bantuan dana sebesar Rp100.000.000,00 kepada LSM Melati untuk kegiatan penyuluhan dan bimbingan kepada masyarakat terlantar yang tinggal di bantaran sungai. Kegiatan tersebut merupakan pemberian bantuan langsung lembaga swadaya masyarakat yang menangani masyarakat yang mengalami risiko sosial maka belanja tersebut dianggarkan sebagai belanja bantuan sosial.

Bantuan tersebut **tepat** dianggarkan sebagai belanja bantuan sosial karena:

- a. Telah memenuhi tujuan pemberian belanja bantuan sosial yang diberikan dalam rangka rehabilitasi dan perlindungan terhadap masyarakat yang mengalami risiko sosial.
- b. Telah memenuhi kriteria penerima belanja bantuan sosial, karena bantuan diberikan kepada LSM yang melakukan pembinaan dan penyuluhan masyarakat yang mengalami risiko sosial.

Contoh 15. Bantuan Dana Biaya Operasional Sekolah (BOS) kepada Sekolah Negeri

Dinas Pendidikan Kabupaten YYY menerima alokasi dana BOS dari Pemerintah Pusat melalui mekanisme transfer sebesar Rp1.000.000.000,00 yang berasal dari dana perimbangan dalam bentuk Dana Penyesuaian untuk Bantuan Operasional Sekolah. Dana tersebut diperuntukkan bagi seluruh sekolah negeri setingkat SD dan SMP di Kabupaten YYY. Dana tersebut dialokasikan berdasarkan data jumlah siswa tiap sekolah dan tidak ada kriteria khusus sekolah yang mendapat bantuan dana terkait dengan jumlah siswa yang memiliki risiko sosial.

Terhadap rencana penggunaan dana BOS tersebut **tidak tepat** dianggarkan oleh Dinas Pendidikan Kabupaten YYY sebagai belanja bantuan sosial, karena:

- a. Tidak sepenuhnya memenuhi tujuan pemberian belanja bantuan sosial, karena penerima akhir tidak seluruhnya memenuhi kriteria tujuan sebagai kelompok individu yang mengalami risiko sosial.
- b. Penerima sekolah negeri merupakan satuan kerja vertikal Dinas Pendidikan.

Contoh 16. Bantuan Dana Biaya Operasional Sekolah (BOS) kepada Sekolah Swasta

Dinas Pendidikan Kabupaten YYY menerima alokasi dana BOS dari pemerintah pusat melalui mekanisme transfer sebesar Rp1.000.000.000,00 yang berasal dari dana perimbangan dalam bentuk Dana Penyesuaian untuk Bantuan Operasional Sekolah. Dana tersebut diperuntukkan bagi sekolah swasta setingkat SD dan SMP yang telah memiliki ijin operasi dan tidak dikembangkan menjadi bertaraf internasional di Kabupaten YYY. Dana tersebut dialokasikan berdasarkan data jumlah siswa tiap sekolah dan tidak ada kriteria khusus sekolah yang mendapat bantuan dana terkait dengan jumlah siswa yang memiliki risiko sosial.

Terhadap rencana penggunaan dana BOS tersebut **tidak tepat** dianggarkan oleh Dinas Pendidikan Kabupaten YYY sebagai belanja bantuan sosial, karena:

- a. Tidak sepenuhnya memenuhi tujuan pemberian belanja bantuan sosial, karena penerima akhir tidak seluruhnya memenuhi kriteria tujuan sebagai kelompok individu yang mengalami risiko sosial.
- b. Penerima sekolah swasta tidak dikhususkan bagi sekolah swasta yang menangani masyarakat yang mengalami risiko sosial.

ILUSTRASI

No	Uraian Ilustrasi	Tujuan Penggunaan	Syarat Penerima	Jenis Belanja
1	Dinas (Satker) memberikan beasiswa atau dukungan dana kepada PNSnya	X	X	Belanja Barang
2	Kementerian memberikan beasiswa kepada siswa berprestasi	X	X	Belanja Hibah
3	Kementerian memberikan beasiswa bagi anak miskin	V	V	Belanja Bansos
4	Pemda memberikan bantuan kepada yayasan pengelola yatim piatu	V	V	Belanja Bansos
5	Pemda memberikan bantuan dana operasional untuk lembaga keagamaan	X	X	Belanja Hibah
6	Pemda memberikan dana kepada nelayan miskin untuk penanggulangan kemiskinan	V	V	Belanja Bansos
7	Kementerian memberikan bantuan perahu kepada masyarakat miskin	V	V	Belanja Bansos
8	Kementerian memberikan uang kepada kelompok masyarakat miskin kemudian kelompok masyarakat menggulirkan uang tersebut di antara mereka	X	V	Pembiayaan Dana Bergulir
9	Kementerian sosial memberikan dana langsung kepada masyarakat lanjut usia, terlantar dan cacat berat.	V	V	Belanja Bansos
10	Kementerian sosial memberikan dana kepada Rumah Jompo unit vertikal di bawah instansi tersebut.	V	X	Belanja Barang
11	Bantuan barang kepada sekolah negeri	X	X	Belanja Modal
12	Bantuan dana operasional kepada sekolah swasta	X	X	Belanja Hibah
13	Bantuan kendaraan operasional untuk sekolah luar biasa swasta untuk masyarakat tidak mampu	V	V	Belanja Bansos
14	Bantuan dana untuk LSM untuk penyuluhan dan bimbingan kepada masyarakat terlantar	V	V	Belanja Bansos
15	Bantuan Dana Biaya Operasional Sekolah (BOS) sekolah negeri	X	X	Belanja Pegawai, Barang dan Modal
16	Bantuan Dana Biaya Operasional Sekolah (BOS) sekolah swasta	X	X	Belanja Hibah

DAFTAR PUSTAKA

1. Undang-undang Nomor 11 tahun 2009 tentang Kesejahteraan Sosial.
2. Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2007 tentang Penanggulangan Bencana.
3. Undang-Unda'ng Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional.
4. Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
5. Peraturan Pemerintah Nomor 90 tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga.
6. Peraturan Presiden Nomor 13 Tahun 2009 tentang Koordinasi Penanggulangan Kemiskinan.
7. Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2008 Tentang Pendanaan dan Pengelolaan Bantuan Bencana.
8. Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2008 Tentang Penyelenggaraan Penanggulangan Bencana.
9. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
10. Peraturan Pemerintah Nomor 21 tahun 2004 tentang Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga.
11. Buletin Teknis Nomor 4 Tahun 2007 Tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah.
12. Government Finance Statistics Manual 2001.
13. Social Protection in Asia and the Pacific, ADB 2001.
14. Social Risk Management: *The World Bank's Approach to Social Protection in a Globalizing World*, World Bank 2003.



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (KSAP)

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 11 tentang Akuntansi Aset Tidak Berwujud.

Jakarta, Desember 2011

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
A.B. Triharta	Wakil Ketua	.....
Sonny Loho	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Bambang Pamungkas	Anggota	.....
Sugijanto	Anggota	.....
Hekinus Manao	Anggota	.....

Daftar Isi

1	BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1	LATAR BELAKANG	1
1.2	PERMASALAHAN SEPUTAR ASET TIDAK BERWUJUD	2
1.3	TUJUAN DAN LINGKUP	3
1.3.1	<i>Tujuan</i>	3
1.3.2	<i>Lingkup</i>	4
2	BAB II ASET TIDAK BERWUJUD.....	5
2.1	PENGERTIAN ASET TIDAK BERWUJUD.....	5
2.2	KRITERIA ATB.....	7
2.2.1	<i>Dapat Diidentifikasi</i>	7
2.2.2	<i>Pengendalian</i>	8
2.2.3	<i>Manfaat Ekonomi Masa Depan</i>	8
2.3	JENIS-JENIS ASET TIDAK BERWUJUD	9
2.3.1	<i>Jenis Sumber Daya</i>	9
2.3.2	<i>Cara Perolehan</i>	11
2.3.3	<i>Masa Manfaat</i>	12
3	BAB III PENGAKUAN.....	13
3.1	PRINSIP UMUM PENGAKUAN.....	13
3.1.1	<i>Pengakuan ATB yang diperoleh secara internal</i>	14
3.1.2	<i>Perlakuan khusus untuk software komputer</i>	17
3.1.3	<i>Perlakuan untuk hak paten</i>	21
3.1.4	<i>Aset Tidak Berwujud dalam pengerjaan</i>	21
4	BAB IV PENGUKURAN.....	23
4.1	PENGUKURAN PADA SAAT PEROLEHAN.....	23
4.1.1	<i>Pengukuran ATB yang Diperoleh secara Eksternal</i>	23
4.1.2	<i>Pengembangan secara internal</i>	24
4.1.3	<i>Aset budaya/bersejarah tak berwujud (intangible heritage assets)</i>	25
4.2	PENGUKURAN SETELAH PEROLEHAN	25
5	BAB V AMORTISASI, PENURUNAN NILAI,PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ATB.....	26
5.1	AMORTISASI.....	26
5.1.1	<i>Metode Amortisasi</i>	26
5.1.2	<i>Amortisasi untuk aset tidak berwujud dengan masa manfaat terbatas</i>	27
5.1.3	<i>Amortisasi untuk aset tidak berwujud dengan masa manfaat tak terbatas</i>	28
5.2	PENURUNAN NILAI (<i>IMPAIRMENT</i>)	28
5.3	PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ATB.....	28
6	BAB VI PENCATATAN, PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN.....	31
6.1	PENCATATAN ASET TIDAK BERWUJUD.....	31

6.2	PENYAJIAN ATB	32
6.3	PENGUNGKAPAN ATB	32
	6.3.1 <i>Pengeluaran Riset dan Pengembangan</i>	34
	6.3.2 <i>Informasi Lain</i>	34
7	BAB VII ILUSTRASI.....	35
	7.1 SOFTWARE.....	35
	7.2 PATENT.....	35
	7.3 PENGEMBANGAN	35
	7.4 PENGEMBANGAN SOFTWARE SECARA INTERNAL.....	36
	7.5 PERPANJANGAN LISENSI SOFTWARE	38
8	DAFTAR PUSTAKA.....	39

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 LATAR BELAKANG

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) telah diterbitkan sejak dikeluarkannya PP 24 tahun 2005. SAP telah digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah baik pusat maupun daerah. SAP telah terbukti meningkatkan pelaksanaan akuntabilitas pelaksanaan anggaran pemerintahan. Implementasi standar tersebut berjalan dinamis mengikuti perkembangan kondisi lingkungan pemerintahan. Permasalahan implementasi standar muncul seiring dengan meningkatnya kompleksitas organisasi dan kegiatan pemerintahan. Kebutuhan stakeholder untuk mendapatkan informasi keuangan pemerintahan yang lebih akurat dan andal, mengharuskan implementasi standar dan membutuhkan pedoman pelaksanaan yang lebih rinci.

Beberapa permasalahan yang memerlukan perhatian, salah satunya adalah transaksi-transaksi yang terkait dengan Aset Tidak Berwujud (ATB). Dalam PP 71/2010 Lampiran 2, ATB belum diatur secara terperinci. Paragraf 50 PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan menyatakan bahwa ATB merupakan bagian dari Aset Nonlancar yang digunakan secara langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum. Pada paragraf 60 disebutkan ATB merupakan bagian dari Aset Nonlancar lainnya yang di neraca diklasifikasikan dan disajikan sebagai kelompok Aset Lainnya. Penjelasan lebih terinci mengenai ATB terdapat pada Buletin Teknis 01 mengenai Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Pusat. Selain definisi ATB dan penjelasan bahwa ATB merupakan bagian dari Aset Lainnya, Buletin Teknis 01 menguraikan jenis-jenis atau cakupan dari ATB, yang meliputi; *Software* komputer, lisensi dan *franchise*, hak cipta (*copyright*); paten; dan hak lainnya, serta hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang. Bultek 01 juga memberikan ilustrasi dan jurnal untuk mencatat saldo awal ATB.

Penjelasan yang masih sedikit dalam PSAP maupun Bultek yang ada, berpotensi menyebabkan pencatatan transaksi ATB kurang akurat dan tidak seragam dalam penerapannya. Sebagai bagian dari neraca, ATB juga memerlukan buletin teknis akuntansi yang memberikan penjelasan terkait pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan

1 dalam laporan keuangan. Buletin teknis ATB juga menjelaskan perlakuan khusus, terkait
2 amortisasi, penghentian dan penghapusannya.

3 **1.2 PERMASALAHAN SEPUTAR ASET TIDAK BERWUJUD**

4 Dalam praktiknya terdapat beberapa permasalahan pencatatan ATB di beberapa
5 Kementerian/Lembaga (K/L) maupun Pemerintah Daerah antara lain pengidentifikasian dan
6 pencatatan hasil kajian, pengidentifikasian dan pencatatan ATB yang diperoleh dari dana
7 bantuan penelitian instansi lain dan *sharing* dana penelitian bersama, penilaian dan
8 pencatatan paten, serta pengidentifikasian dan pencatatan *software*.

9 Permasalahan pengidentifikasian terkait dengan penentuan apakah suatu hasil
10 Kajian/Penelitian memberikan manfaat dalam jangka panjang sehingga memenuhi kriteria
11 untuk dicatat sebagai ATB. Tidak jelasnya identifikasi ini menyebabkan Hasil
12 Kajian/Penelitian maupun pengembangan dicatat sebagai ATB padahal tidak memiliki
13 manfaat jangka panjang sehingga penyajian nilai ATB di neraca menjadi lebih tinggi
14 (*overstated*). Sebaliknya jika tidak dicatat sebagai ATB karena dianggap tidak memiliki masa
15 manfaat jangka panjang akan menyebabkan penyajian dalam neraca menjadi lebih kecil
16 (*understated*).

17 Permasalahan lain yang timbul sehubungan dengan ATB adalah masalah kepemilikan
18 ATB yang didanai lebih dari satu K/L atau didanai oleh instansi pemerintah yang lain.
19 Sebagai contoh, pada K/L yang mempunyai alokasi dana bantuan penelitian seperti
20 Kementerian Negara Riset dan Teknologi, yang dananya disalurkan kepada instansi-instansi
21 pemerintah lain untuk melakukan penelitian seperti LIPI, BPPT, universitas dan lainnya.
22 Apabila hasil penelitian ini nantinya menjadi suatu ATB, timbul pertanyaan instansi mana
23 yang berhak mencatat ATB tersebut. Di dalam pasal 5 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor
24 20 Tahun 2005 tentang Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian
25 dan Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan,
26 hanya disebutkan bahwa Kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan
27 pengembangan oleh perguruan tinggi dan lembaga penelitian dan pengembangan yang
28 dibiayai sepenuhnya oleh Pemerintah dan/atau Pemerintah Daerah merupakan milik
29 Pemerintah dan/atau Pemerintah Daerah. Pasal ini hanya menjelaskan hasil penelitian
30 tersebut merupakan milik pemerintah tetapi tidak menjelaskan entitas mana yang
31 memilikinya apakah pemberi dana atau penerima dana penelitian jika keduanya merupakan
32 instansi pemerintah.

1 K/L juga sering dihadapkan pada masalah, kapan saatnya suatu ATB dicatat di
2 neraca. Pada beberapa K/L, terdapat perbedaan dalam pengakuan ATB khususnya yang
3 terkait dengan pencatatan paten. Sebagai contoh kasus di Lembaga Ilmu Pengetahuan
4 Indonesia (LIPI), terdapat pendapat bahwa paten yang dicatat dalam neraca sebagai ATB
5 adalah yang sudah tersertifikasi, sedangkan yang belum tersertifikasi tidak dimasukkan
6 sebagai ATB. Pendapat lain menyatakan semua paten baik yang tersertifikasi maupun
7 belum harus dicatat di neraca sebagai ATB.

8 Pemerintah Pusat dan Daerah menghadapi permasalahan ATB terkait dengan
9 *software* komputer. Kebanyakan K/L ataupun Satuan Kerja Perangkat Daerah belum
10 mempunyai pedoman untuk mengklasifikasikan *software* komputer yang melekat pada nilai
11 Peralatan dan Mesin ataupun yang diklasifikasikan tersendiri sebagai ATB. Untuk mengatasi
12 permasalahan tersebut, maka diperlukan pedoman teknis yang dituangkan dalam Buletin
13 Teknis ATB agar terdapat persamaan dalam pengakuan, pencatatan, penyajian dan
14 pengungkapannya.

16 **1.3 TUJUAN DAN LINGKUP**

17 Melihat kompleksitas berbagai macam transaksi ATB dan tingkat materialitas yang
18 cukup signifikan sehingga dapat mempengaruhi keakuratan laporan keuangan, maka Buletin
19 Teknis tentang ATB ini menjadi sangat krusial untuk disusun dan digunakan sebagai
20 pedoman. Buletin teknis ini tidak saja diperlukan untuk memberikan jawaban atas
21 permasalahan yang timbul, namun juga memberikan kepastian akuntansi ATB sehingga
22 menjamin kewajaran penyajian setiap transaksi ATB pada Laporan Keuangan Pemerintah
23 Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

24 **1.3.1 TUJUAN**

25 Tujuan Buletin Teknis ini adalah untuk memberikan pedoman perlakuan akuntansi atas
26 ATB yang tidak secara khusus diatur pada standar atau buletin teknis lainnya. Buletin teknis
27 ini mewajibkan entitas pemerintah untuk mengakui ATB jika, dan hanya jika telah memenuhi
28 kriteria yang ditetapkan. Buletin Teknis ini juga menguraikan bagaimana mengukur nilai
29 tercatat ATB, menyajikan dalam laporan keuangan dan menguraikan pengungkapan yang
30 diharuskan atas ATB.

1 **1.3.2 LINGKUP**

2 Buletin teknis ini mengatur perlakuan ATB pemerintah, kecuali:

- 3 1. Kewenangan untuk memberikan perijinan oleh instansi pemerintah
- 4 2. Kewenangan untuk menarik pungutan perpajakan oleh instansi pemerintah
- 5 3. ATB yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam rangka operasi normal (diakui sebagai
- 6 persediaan)
- 7 4. Hak pengusahaan hutan
- 8 5. Hak pengusahaan jalan tol
- 9 6. Hak pengelolaan suatu wilayah
- 10 7. Hak penambangan dan pengeluaran yang dilakukan dalam rangka eksplorasi,
- 11 pengembangan dan penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya lainnya
- 12 yang tidak dapat diperbarui.

BAB II

ASET TIDAK BERWUJUD

2.1 PENGERTIAN ASET TIDAK BERWUJUD

ATB adalah aset non-moneter yang tidak mempunyai wujud fisik, dan merupakan salah satu jenis aset yang dimiliki oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah. Aset ini sering dihubungkan dengan hasil kegiatan entitas dalam menjalankan tugas dan fungsi penelitian dan pengembangan serta sebagian diperoleh dari proses pengadaan dari luar entitas. Walaupun telah banyak ATB yang diidentifikasi dimiliki pemerintah, namun SAP belum mengatur secara memadai tentang akuntansi dan pelaporan ATB. Pengertian, kriteria, dan jenis-jenis ATB harus dipahami dengan baik agar aset ini dapat dipertanggungjawabkan secara akuntabel dan transparan.

Pemerintah banyak mengeluarkan sumber daya untuk melakukan kegiatan-kegiatan dalam rangka memperoleh, mengembangkan, memelihara, dan memperkuat sumber daya tak berwujud, seperti ilmu pengetahuan, teknologi, rancangan dan implementasi suatu sistem atau proses yang baru, dan kekayaan intelektual. Berbagai entitas berupaya untuk terus melakukan riset dan pengembangan. Terlebih bagi entitas yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan kegiatan riset dan pengembangan sebagian besar anggarannya dialokasikan untuk riset dan pengembangan. Namun apakah semua hasil yang diperoleh dari kegiatan tersebut merupakan ATB ?

Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan. Masing-masing unsur tersebut diuraikan dibawah ini.

ATB sebagai aset harus memenuhi kriteria umum aset seperti dijelaskan dalam Kerangka Konseptual. Aset non-moneter artinya aset ini bukan merupakan kas atau setara kas atau aset yang akan diterima dalam bentuk kas yang jumlahnya pasti atau dapat ditentukan. Dapat diidentifikasi maksudnya aset tersebut nilainya dapat dipisahkan dari aset lainnya. Tidak memiliki wujud fisik, artinya aset tersebut tidak memiliki bentuk fisik tertentu seperti halnya aset tetap. Bentuk fisik tersebut tidak esensial untuk menentukan keberadaan ATB; karena itu, paten dan hak cipta, misalnya, merupakan aset pemerintah apabila pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi di masa depan dan pemerintah menguasai aset tersebut

1 Sebagai salah satu unsur aset, ATB harus memenuhi kriteria aset seperti tercantum
2 dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan paragraf 60, yaitu “sumber daya
3 ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa
4 lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat
5 diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang,
6 termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi
7 masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan
8 budaya”. Pengertian tersebut mencakup adanya potensi manfaat ekonomi masa depan,
9 dapat diukur dengan andal dan adanya pengendalian ditandai dengan kepemilikan atau
10 penguasaan. Pengertian mengenai potensi manfaat ekonomi masa depan sering kali
11 menimbulkan keraguan dari kementerian/lembaga/pemerintah daerah untuk menetapkan
12 apakah hasil suatu kegiatan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan atau tidak.

13 Pengertian potensi manfaat ekonomi masa depan dalam definisi aset diuraikan pada
14 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan paragraf 61 yaitu “potensi aset tersebut
15 untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan
16 operasional pemerintah, berupa aliran pendapatan atau penghematan belanja bagi
17 pemerintah”. Lebih jauh lagi dalam IPSAS # 1, *Presentation of Financial Statements*
18 menambahkan “*service potential*” selain manfaat ekonomis dalam definisi aset. Potensi
19 tersebut dapat berbentuk sesuatu yang produktif dan merupakan bagian dari aktivitas
20 operasional pemerintah misalnya peningkatan pelayanan kepada masyarakat,
21 terselenggaranya kegiatan pemerintahan yang lebih efisien dan efektif. Mungkin pula
22 berbentuk sesuatu yang dapat diubah menjadi kas atau setara kas atau berbentuk
23 kemampuan untuk mengurangi pengeluaran kas, seperti penurunan biaya akibat
24 penggunaan proses produksi alternatif.

25 Potensi manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aset dapat mengalir ke
26 dalam pemerintah dengan beberapa cara. Misalnya, aset dapat:

- 27 1. digunakan baik sendiri maupun bersama aset lain dalam operasional pemerintah;
- 28 2. dipertukarkan dengan aset lain;
- 29 3. digunakan untuk menyelesaikan kewajiban pemerintah;

30 Dengan memperhatikan pengertian aset dan ATB diatas, perlu diperhatikan secara
31 cermat bahwa dalam menentukan sesuatu dapat diakui sebagai aset, harus memenuhi
32 kriteria untuk dapat diperlakukan sebagai ATB. Apabila hasil penilaian atas kriteria tersebut

1 ternyata pengeluaran tidak memenuhi pengertian ATB sebagaimana dipersyaratkan pada
2 bagian 2.2, maka pengeluaran biaya yang terjadi untuk memperoleh atau mengembangkan
3 aset secara internal termaksud tidak dapat diakui sebagai ATB dan seluruh biaya yang
4 terjadi dibebankan sebagai biaya pada tahun terjadinya pengeluaran.

5 **2.2 KRITERIA ATB**

6 Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi,
7 dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

8 **2.2.1 DAPAT DIIDENTIFIKASI**

9 Kriteria pertama untuk ATB adalah dapat identifikasi. Yang dimaksud dengan kriteria
10 ini adalah:

- 11 1. Dapat dipisahkan, artinya aset ini memungkinkan untuk dipisahkan atau dibedakan
12 secara jelas dari aset-aset yang lain pada suatu entitas. Oleh karena aset ini dapat
13 dipisahkan atau dibedakan dengan aset yang lain, maka ATB ini dapat dijual,
14 dipindahtangankan, diberikan lisensi, disewakan, ditukarkan, baik secara individual
15 maupun secara bersama-sama. Namun demikian tidak berarti bahwa ATB baru diakui
16 dan disajikan di neraca jika entitas bermaksud memindahtangankan, menyewakan, atau
17 memberikan lisensi kepada pihak lain. Identifikasi serta pengakuan ini harus dilakukan
18 tanpa memperhatikan apakah entitas tersebut bermaksud melakukannya atau tidak;
- 19 2. Timbul dari kesepakatan yang mengikat, seperti hak kontraktual atau hak hukum
20 lainnya, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindahtangankan atau
21 dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

22 Kriteria dapat dipisahkan harus digunakan secara hati-hati, mengingat dalam
23 perolehan aset pada suatu entitas kadang-kadang terjadi perolehan secara gabungan.
24 Dalam hal ATB diperoleh bersama dengan sekelompok aset lainnya, transaksi ini dapat
25 juga meliputi pengalihan hak hukum yang memungkinkan entitas untuk memperoleh
26 manfaat masa depan dari hak tersebut. Dalam hal demikian entitas tetap harus
27 mengidentifikasi adanya ATB tersebut. Beberapa ATB biasanya dapat dipisahkan dengan
28 aset lainnya, seperti paten, hak cipta, merk dagang, dan franchise.

29 Sebagai ilustrasi, suatu entitas membeli hardware, software, dan modul untuk kegiatan
30 tertentu. Sepanjang software tersebut dapat dipisahkan dari hardware terkait dan
31 memberikan manfaat masa depan maka software tersebut diidentifikasi sebagai ATB.

1 Sebaliknya dalam hal software komputer ternyata tidak dapat dipisahkan dari hardware,
2 misal, tanpa adanya software tersebut hardware tidak dapat beroperasi, maka software
3 tersebut tidak dapat diperlakukan sebagai ATB tetapi sebagai bagian tak terpisahkan dari
4 hardware dan diakui sebagai bagian dari peralatan dan mesin. Namun jika software
5 tersebut dapat dipisahkan dari hardware, dapat diakui sebagai ATB. Misalnya software
6 dapat dipasang di beberapa hardware dan hardware tetap dapat dijalankan tanpa
7 tergantung pada software tersebut, maka software diakui sebagai ATB.

8 **2.2.2 PENGENDALIAN**

9 Pengendalian merupakan syarat yang harus dipenuhi. Tanpa adanya kemampuan
10 untuk mengendalikan aset maka sumber daya dimaksud tidak dapat diakui sebagai aset
11 suatu entitas. Suatu entitas disebut "mengendalikan aset" jika entitas memiliki kemampuan
12 untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tersebut dan dapat
13 membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi dari aset tersebut.
14 Kemampuan untuk mengendalikan aset ini pada umumnya didasarkan pada dokumen
15 hukum yang sah dari lembaga yang berwenang, namun demikian dokumen hukum ini
16 bukanlah sebagai suatu prasyarat yang wajib dipenuhi karena mungkin masih terdapat cara
17 lain yang digunakan entitas untuk mengendalikan hak tersebut.

18 Instansi pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi masa depan karena adanya
19 pengetahuan teknis yang dimilikinya. Pengetahuan teknis ini dapat diperoleh dari riset atau
20 pengembangan atau mungkin dari pendidikan dan pelatihan yang dilakukan. Dalam kondisi
21 demikian timbul pertanyaan, apakah entitas mempunyai kemampuan untuk mengendalikan
22 pengetahuan teknis yang diperoleh dari riset dan pengembangan tersebut. Kemampuan
23 untuk mengendalikan ini harus dibuktikan dengan adanya hak cipta (copyrights), hak paten
24 tanpa adanya hak tersebut sulit bagi entitas untuk mengendalikan sumber daya tersebut dan
25 membatasi pihak lain memanfaatkan sumber daya tersebut.

26 **2.2.3 MANFAAT EKONOMI MASA DEPAN**

27 Karakteristik aset secara umum adalah kemampuannya untuk dapat memberikan
28 manfaat ekonomis dan jasa potensial (potential services) di masa depan. Manfaat ekonomis
29 dapat menghasilkan aliran masuk atas kas, setara kas, barang, atau jasa ke pemerintah.
30 Jasa yang melekat pada aset dapat saja memberiksan manfaat kepada pemerintah dalam
31 bentuk selain kas atau barang, misalnya dalam meningkatkan pelayanan publik sebagai

1 salah satu tujuan utama pemerintah atau peningkatan efisiensi pelaksanaan suatu kegiatan
2 pemerintah.

3 Manfaat ekonomi masa depan yang dihasilkan oleh ATB dapat berupa pendapatan
4 yang diperoleh dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya atau efisiensi, dan hasil
5 lainnya seperti pendapatan dari penyewaan, pemberian lisensi, atau manfaat lainnya yang
6 diperoleh dari pemanfaatan ATB. Manfaat lain ini dapat berupa peningkatan kualitas layanan
7 atau keluaran, proses pelayanan yang lebih cepat, atau penurunan jumlah tenaga/sumber
8 daya yang diperlukan untuk melaksanakan suatu tugas dan fungsi. Sebagai contoh,
9 penerapan sistem on-line untuk perpanjangan Surat Ijin Mengemudi (SIM Keliling)
10 mempercepat pemrosesan yang selanjutnya meningkatkan pelayanan pemerintah kepada
11 masyarakat.

12 **2.3 JENIS-JENIS ASET TIDAK BERWUJUD**

13 ATB yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah dapat dibedakan berdasarkan jenis
14 sumber daya, cara perolehan, dan masa manfaat.

15 **2.3.1 JENIS SUMBER DAYA**

16 Berdasarkan jenis sumber daya, ATB pemerintah dapat berupa:

- 17 1. *Software computer*, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan seperti
18 *flash disk*, *compact disk*, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya;

19 *Software computer* yang masuk dalam kategori ATB adalah *software* yang bukan
20 merupakan bagian tak terpisahkan dari hardware komputer tertentu. Jadi *software* ini
21 dapat digunakan di komputer lain. Oleh karena itu software komputer sepanjang
22 memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

- 23 2. *Lisensi dan franchise*

24 Lisensi dapat diartikan memberi izin. Pemberian lisensi dilakukan jika ada pihak yang
25 memberi lisensi dan pihak yang menerima lisensi, melalui sebuah perjanjian. Dapat juga
26 merupakan pemberian izin dari pemilik barang/jasa kepada pihak yang menerima lisensi
27 untuk menggunakan barang atau jasa yang dilisensikan. Franchise merupakan
28 perikatan dimana salah satu pihak diberikan hak memanfaatkan dan atau menggunakan
29 hak dari kekayaan intelektual (HAKI) atau ciri khas usaha yang dimiliki pihak lain dengan
30 suatu imbalan berdasarkan persyaratan yang ditetapkan oleh pihak lain tersebut dalam
31 rangka penyediaan dan atau penjualan barang dan jasa.

1 3. Hak Paten, Hak Cipta.

2 Hak Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh Negara kepada Inventor atas hasil
3 Invensinya di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri
4 Invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk
5 melaksanakannya. (UU 14 tahun 2001, ps. 1, ayat 1)

6 Hak cipta adalah hak eksklusif Pencipta atau Pemegang Hak Cipta untuk
7 mengatur penggunaan hasil penguasaan gagasan atau informasi tertentu. Hak
8 cipta merupakan "hak untuk menyalin suatu ciptaan". Hak cipta memungkinkan
9 pemegang hak tersebut untuk membatasi penggandaan tidak sah atas suatu
10 ciptaan. Pada umumnya, hak cipta memiliki masa berlaku tertentu yang terbatas.
11 Hak cipta berlaku pada berbagai jenis karya seni atau karya cipta atau ciptaan.

12 Hak-hak tersebut pada dasarnya diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan
13 intelektual, pengetahuan teknis, suatu cipta karya yang dapat menghasilkan manfaat
14 bagi entitas. Hak ini dapat mengendalikan pemanfaatan aset tersebut dan membatasi
15 pihak lain yang tidak berhak untuk memanfaatkannya. Oleh karena itu Hak Paten dan
16 Hak Cipta sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

17 4. Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang

18 Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu
19 kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial dimasa
20 yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat
21 diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat
22 diakui sebagai ATB.

23 5. ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya

24 Film dokumenter, misalkan, dibuat untuk mendapatkan kembali naskah kuno/alur
25 sejarah/rekaman peristiwa lalu yang pada dasarnya mempunyai manfaat ataupun nilai
26 bagi pemerintah ataupun masyarakat. Hal ini berarti film tersebut mengandung nilai
27 tertentu yang dapat mempunyai manfaat di masa depan bagi pemerintah. Film/Karya
28 Seni/Budaya dapat dikategorikan dalam *heritage* ATB.

29 6. ATB dalam Pengerjaan

30 Suatu kegiatan perolehan ATB dalam pemerintahan, khususnya yang diperoleh secara
31 internal, sebelum selesai dikerjakan dan menjadi ATB, belum memenuhi salah satu

1 kriteria pengakuan aset yaitu digunakan untuk operasional pemerintah. Namun dalam
2 hal ini seperti juga aset tetap, aset ini nantinya juga diniatkan untuk digunakan dalam
3 pelaksanaan operasional pemerintahan, sehingga dapat diakui sebagai bagian dari
4 ATB.

5 **2.3.2 CARA PEROLEHAN**

6 Berdasarkan cara perolehan, ATB dapat berasal dari:

7 1. Pembelian

8 Pembelian ATB bisa dilakukan secara terpisah (*individual*) maupun secara gabungan.
9 Hal ini akan berpengaruh pada identifikasi ATB serta pengukuran biaya perolehan.

10 2. Pengembangan secara internal

11 ATB dapat diperoleh melalui kegiatan pengembangan yang dilakukan secara internal
12 oleh suatu entitas. Perolehan dengan cara demikian akan berpengaruh terhadap
13 pengambilan keputusan tentang identifikasi kegiatan yang masuk lingkup riset serta
14 kegiatan-kegiatan yang masuk lingkup pengembangan yang memenuhi definisi dan
15 kriteria pengakuan ATB akan dikapitalisasi menjadi harga perolehan ATB.

16 3. Pertukaran

17 ATB dapat diperoleh melalui pertukaran dengan aset yang dimiliki oleh suatu entitas
18 lain.

19 4. Kerjasama

20 Pengembangan suatu ATB yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan dapat
21 dilakukan melalui kerja sama oleh dua entitas atau lebih. Hak dan kewajiban masing-
22 masing entitas harus dituangkan dalam suatu perjanjian, termasuk hak kepemilikan atas
23 ATB yang dihasilkan. Entitas yang berhak sesuai ketentuan yang akan mengakui
24 kepemilikan ATB yang dihasilkan, sementara entitas yang lain cukup mengungkapkan
25 hak dan kewajiban yang menjadi tanggungjawabnya atas ATB tersebut.

26 5. Donasi/hibah

27 ATB, yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan, dapat berasal dari donasi atau
28 hibah, misalnya ada suatu perusahaan *software* yang memberikan *software* aplikasinya
29 kepada suatu instansi pemerintah untuk digunakan tanpa adanya imbalan yang harus
30 diberikan.

- 1
- 2 6. Warisan Budaya/Sejarah (*intangible heritage assets*)
- 3 Pemerintah dapat memegang banyak ATB yang berasal dari warisan sejarah, budaya,
- 4 atau lingkungan masa lalu. Aset ini pada umumnya dipegang oleh instansi pemerintah
- 5 dengan maksud tidak semata-mata untuk menghasilkan pendapatan, namun ada
- 6 alasan-alasan lain kenapa aset ini dipegang oleh pemerintah, misalnya karena
- 7 mempunyai nilai sejarah dan untuk mencegah penyalahgunaan hak atas aset ini oleh
- 8 pihak yang tidak bertanggung jawab. Suatu entitas harus mengidentifikasi dan mengakui
- 9 aset warisan ini sebagai ATB jika definisi dan kriteria pengakuan atas ATB telah
- 10 terpenuhi.

11

12 **2.3.3 MASA MANFAAT**

13 Berdasarkan masa manfaat, ATB dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

14 1. ATB dengan umur manfaat terbatas (*finite life*)

15 Umur manfaat ATB dalam kelompok ini dapat dibatasi dari umur atau banyaknya unit

16 produk yang dihasilkan, yang didasarkan pada harapan entitas untuk menggunakan

17 aset tersebut, atau faktor hukum atau faktor ekonomis mana yang lebih pendek.

18 2. ATB dengan umur manfaat yang tak terbatas (*indefinite life*)

19 Dari berbagai faktor relevan yang ada, ATB tertentu diyakini tidak mempunyai batas-

20 batas periode untuk memberikan manfaat kepada entitas. Oleh karena itu, atas ATB

21 yang mempunyai umur manfaat yang tak terbatas, harus dilakukan reviu secara berkala

22 untuk melihat kemampuan aset tersebut dalam memberikan manfaat.

BAB III

PENGAKUAN

3.1 PRINSIP UMUM PENGAKUAN

Untuk dapat diakui sebagai ATB maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut telah memenuhi:

1. Kriteria ATB; dan
2. Kriteria pengakuan.

Persyaratan pengakuan tersebut berlaku untuk pengeluaran pada saat pengakuan awal dan pengeluaran biaya setelah pengakuan awal. Pengakuan awal sebesar biaya perolehan untuk ATB yang berasal dari transaksi pertukaran atau untuk ATB yang dihasilkan dari internal entitas. Nilai wajar digunakan untuk ATB yang diperoleh melalui transaksi bukan pertukaran. Pengeluaran setelah pengakuan sebesar biaya yang dikeluarkan untuk menambah dan mengganti ATB yang memenuhi kriteria pengakuan ATB.

Sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai terhadap ATB tertentu atau penggantian dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan tidak lagi merupakan upaya untuk memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai biaya operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

Sesuatu diakui sebagai ATB **jika dan hanya jika**:

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

1 Suatu entitas harus menilai kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang yang
2 diharapkan atau jasa potensial dengan menggunakan dukungan asumsi logis yang mewakili
3 estimasi terbaik dari manajemen tentang kondisi ekonomi yang akan diperoleh selama umur
4 ekonomis dari ATB. Entitas menggunakan pertimbangan untuk menilai derajat kepastian
5 aliran manfaat ekonomi di masa datang sebagai akibat dari penggunaan ATB dengan basis
6 bukti-bukti yang tersedia pada saat pengakuan awal, dengan lebih menekankan pada bukti-
7 bukti eksternal.

8 **3.1.1 PENGAKUAN ATB YANG DIPEROLEH SECARA INTERNAL.**

9 Kadangkala sulit untuk menentukan apakah pengembangan secara internal atas ATB
10 memenuhi prinsip-prinsip pengakuan, terutama dalam:

- 11 1. mengidentifikasi apakah dan kapan aset yang diidentifikasi tersebut akan
12 menghasilkan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan; dan
- 13 2. menentukan biaya perolehan dari aset tersebut secara memadai. Dalam hal tertentu,
14 biaya untuk menghasilkan ATB yang dikembangkan secara internal tidak dapat
15 dipisahkan dengan biaya entitas operasional harian pemerintah.

16 Oleh karenanya, untuk melengkapi prinsip-prinsip umum pengakuan dan pengukuran
17 di atas atas ATB, entitas harus menerapkan persyaratan dan pedoman dibawah ini.

18 Untuk menentukan apakah perolehan internal ATB memenuhi kriteria untuk
19 pengakuan, perolehan ATB dikelompokkan dalam 2 tahap, yaitu:

- 20 1. Tahap penelitian atau riset
- 21 2. Tahap pengembangan

22 Jika pemerintah tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap
23 pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal untuk menghasilkan ATB, pemerintah harus
24 memperlakukan seluruh pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut sebagai pengeluaran
25 dalam tahap penelitian/riset.

26 **3.1.1.1 TAHAP PENELITIAN/RISET**

27 Pengeluaran-pengeluaran untuk kegiatan/aktivitas penelitian/riset (atau tahap
28 penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal) tidak dapat diakui sebagai ATB. Pengeluaran-
29 pengeluaran tersebut harus diakui sebagai beban pada saat terjadi.

1 Dalam tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal, pemerintah tidak/belum
2 dapat memperlihatkan bahwa ATB telah ada dan akan menghasilkan manfaat ekonomi
3 masa datang. Oleh karenanya, pengeluaran ini diakui sebagai biaya pada saat terjadi.

4 Contoh-contoh dari kegiatan penelitian/riset adalah:

- 5 1. Kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru (*new*
6 *knowledge*);
- 7 2. Pencarian untuk, evaluasi dan seleksi akhir atas, penerapan temuan hasil penelitian
8 atau pengetahuan lainnya;
- 9 3. Pencarian atas alternatif untuk material, peralatan, produk, proses, sistem ataupun
10 layanan;
- 11 4. Formula, rancangan, evaluasi dan seleksi akhir atas alternatif yang tersedia untuk
12 peningkatan material, peralatan, produk, proses, sistem dan layanan

13 **3.1.1.2 TAHAP PENGEMBANGAN**

14 ATB yang timbul dari pengembangan (atau dari tahapan pengembangan satu kegiatan
15 internal) harus diakui **jika, dan hanya jika**, pemerintah dapat memperlihatkan **seluruh**
16 kondisi dibawah ini, yaitu adanya:

- 17 1. Kelayakan teknis atas penyelesaian Aset Tidak Berwujud sehingga dapat tersedia untuk
18 digunakan atau dimanfaatkan;
- 19 2. Keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB tersebut;
- 20 3. Kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut;
- 21 4. Manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa datang;
- 22 5. Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan lainnya yang cukup untuk
23 menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan Aset Tidak
24 Berwujud tersebut;
- 25 6. Kemampuan untuk mengukur secara memadai pengeluaran-pengeluaran yang
26 diatribusikan ke ATB selama masa pengembangan.

27 Dalam tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal, dalam beberapa kasus,
28 kemungkinan dapat diidentifikasi adanya ATB dan menunjukkan bahwa aset tersebut
29 akan menghasilkan manfaat ekonomis dimasa datang. Hal ini dikarenakan tahap

1 pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (*further advance*) atas
2 tahap penelitian/riset.

3 Namun apakah hasil pengembangan tersebut nantinya akan menjadi ATB atau tidak
4 harus terlebih dahulu memenuhi kriteria di atas. Apabila telah memenuhi kriteria di atas dan
5 ditetapkan menjadi ATB, maka hanya pengeluaran yang terjadi setelah seluruh kriteria
6 tersebut tercapai yang dapat dikapitalisasi menjadi nilai perolehan, sedangkan pengeluaran
7 yang terjadi sebelum memenuhi kriteria tersebut dianggap sebagai beban pada saat
8 terjadinya.

9 Satu hal yang paling krusial di dalam menentukan apakah sesuatu dapat ditetapkan
10 sebagai ATB adalah penentuan apakah aset tersebut dapat dianggap mempunyai atau akan
11 menghasilkan manfaat ekonomi atau sosial di masa yang akan datang. Untuk menetapkan
12 apakah suatu kajian/pengembangan menghasilkan manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa
13 yang akan datang, suatu entitas harus mampu mengidentifikasi mengenai:

- 14 1. Apa manfaat ekonomi dan atau sosial yang akan diperoleh dari hasil
15 kajian/pengembangan tersebut;
- 16 2. Siapa penerima manfaat ekonomi dan atau sosial tersebut;
- 17 3. Apakah aset tersebut akan digunakan oleh entitas atau pihak lain;
- 18 4. Jangka waktu manfaat tersebut akan diperoleh.

19 Contoh aktivitas-aktivitas pada tahap pengembangan adalah:

- 20 1. Desain, konstruksi dan percobaan sebelum proses produksi prototipe atau model;
- 21 2. Desain, konstruksi dan pengoperasian kegiatan percobaan proses produksi yang belum
22 berjalan pada skala ekonomis yang menguntungkan untuk produksi komersial;
- 23 3. Desain, konstruksi dan percobaan beberapa alternatif pilihan, untuk bahan, peralatan,
24 produk, proses, sistem atau pelayanan yang sifatnya baru atau sedang dikembangkan.

25 **3.1.1.3 PENELITIAN DIBIYAI INSTANSI LAIN**

26 Pada praktek di pemerintahan terdapat dana penelitian yang dimiliki oleh suatu
27 instansi tertentu namun dana ini dapat dipergunakan untuk membiayai penelitian yang
28 dilakukan oleh perguruan tinggi atau lembaga-lembaga penelitian dan pengembangan.

29 Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintah dan konsep entitas maka entitas
30 yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang

1 dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan aset walaupun penelitiannya dilakukan
2 oleh lembaga lain. Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2005
3 tentang Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan
4 Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan bahwa
5 perguruan tinggi atau lembaga litbang yang memperoleh dana penelitian dari pemerintah
6 tidak dapat mengalihkan kepemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan
7 pengembangan yang dilakukan. Ini menunjukkan bahwa tidak ada kontrol terhadap aset
8 yang dihasilkan yang merupakan salah satu kriteria untuk mengakui ATB.

9 Namun demikian instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta merta
10 mengakui ATB tersebut, kecuali jika memenuhi karakteristik ATB dan memenuhi kriteria
11 pengakuan. ATB yang berasal dari Penelitian dan Pengembangan, harus sesuai dengan
12 kriteria pengakuan ATB dan memenuhi kondisi pengakuan untuk biaya pada tahap
13 pengembangan, bukan biaya dalam tahap penelitian. Biaya perolehan ATB yang dihasilkan
14 secara internal dari pengembangan adalah sejumlah pengeluaran yang dilakukan sejak
15 tanggal ATB pertama kali memenuhi kriteria pengakuan. Sehingga tidak semua biaya
16 penelitian dan pengembangan yang telah dikeluarkan diakui sebagai ATB. Biaya penelitian
17 dikeluarkan dan biaya tahap pengembangan terkait dengan ATB tersebut sebelum kriteria
18 pengakuan dipenuhi tidak boleh diakui sebagai ATB. Dengan demikian harus ada
19 penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan mengenai hal ini.

20 Dengan demikian pihak perguruan tinggi dan/atau lembaga litbang yang melakukan
21 penelitian tidak mencatat ATB tersebut, namun sesuai dengan pasal 10 PP 20/2005,
22 perguruan tinggi atau lembaga litbang tersebut adalah sebagai pengelola kekayaan
23 intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukannya. Dalam
24 pasal 11 PP tersebut juga disebutkan bahwa perguruan tinggi dan lembaga litbang tersebut
25 mengupayakan perlindungan hukum atas kepemilikan kekayaan intelektual serta hasil
26 kegiatan penelitian dan pengembangan. Dengan demikian apabila hasil penelitian tersebut
27 dipatenkan, dan biaya patennya dikeluarkan oleh instansi lembaga penelitian, maka ATB
28 berupa paten tersebut dicatat oleh lembaga penelitian sebesar jumlah biaya patennya.

29 **3.1.2 PERLAKUAN KHUSUS UNTUK SOFTWARE KOMPUTER**

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

- 1 1. Untuk software yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah dapat
2 dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri atau oleh pihak
3 ketiga (kontraktor). Dalam hal dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri dimana
4 biasanya sulit untuk mengidentifikasi nilai perolehan dari software tersebut maka untuk
5 software seperti ini tidak perlu diakui sebagai ATB, selain itu software seperti ini
6 biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum hingga dapat dipergunakan
7 siapa saja, maka salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu
8 aset menjadi tidak terpenuhi. Oleh karena itu untuk software yang dibangun sendiri yang
9 dapat diakui sebagai ATB adalah yang dikontrakkan kepada pihak ketiga.
- 10 2. Dalam kasus perolehan software secara pembelian, harus dilihat secara kasus per
11 kasus. Untuk pembelian software yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada
12 masyarakat oleh pemerintah maka software seperti ini harus dicatat sebagai persediaan.
13 Dilain pihak apabila ada software yang dibeli oleh pemerintah untuk digunakan sendiri
14 namun merupakan bagian integral dari suatu hardware (tanpa software tersebut,
15 hardware tidak dapat dioperasikan), maka software tersebut diakui sebagai bagian
16 harga perolehan hardware dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan mesin. Biaya
17 perolehan untuk software program yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan
18 hardware harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset
19 secara umum.

20 **3.1.2.1 PEROLEHAN SECARA PENGEMBANGAN INTERNAL**

21 Software komputer harus dianggap dihasilkan secara internal jika dikembangkan oleh
22 instansi pemerintah atau oleh kontraktor pihak ketiga atas nama pemerintah.

23 Aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pengembangan software komputer yang
24 dihasilkan secara internal dapat dibagi menjadi beberapa tahap sebagai berikut:

25 1. Tahap awal kegiatan

26 Pada tahap ini termasuk adalah perumusan konsep dan evaluasi alternative, penentuan
27 teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternative untuk
28 pengembangan software tersebut.

1 2. Tahap pengembangan aplikasi

2 Aktifitas pada tahap ini termasuk desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi
3 software dan software interface, koding, menginstall ke hardware, testing, dan konversi
4 data yang diperlukan untuk mengoperasionalkan software.

5 3. Tahap setelah implementasi/operasionalisasi

6 Aktivitas dalam tahap ini adalah pelatihan, konversi data yang tidak diperlukan untuk
7 operasional software dan pemeliharaan software.

8 Semua pengeluaran yang terkait dengan aktifitas pada tahap awal kegiatan harus
9 menjadi beban pada saat terjadinya.

10 Semua pengeluaran pada tahap pengembangan aplikasi harus dikapitalisasi apabila
11 memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:

- 12 1. Pengeluaran terjadi setelah tahap awal kegiatan selesai; dan
13 2. Pemerintah berkuasa dan berjanji untuk membiayai, paling tidak untuk periode berjalan.

14 Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap setelah
15 implementasi/operasionalisasi harus dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

16 **3.1.2.2 PEROLEHAN SECARA EKSTERNAL**

17 Untuk menentukan perlakuan akuntansi, membutuhkan identifikasi jenis, syarat dan
18 ketentuan penggunaan terhadap *software* yang diperoleh secara external tersebut. Hal-hal
19 yang perlu diidentifikasi terlebih dahulu adalah:

- 20 1. Apakah harga perolehan awal dari software terdiri dari harga pembelian software dan
21 pembayaran untuk lisensi penggunaannya, atau hanya pembayaran lisensi saja;
22 2. Apakah ada batasan waktu/ijin penggunaan software;
23 3. Berapa lama ijin penggunaan.

24 Dengan memperhatikan hal-hal tersebut di atas maka perlakuan akuntansi untuk
25 software yang diperoleh secara pembelian dapat disimpulkan sebagai berikut:

- 26 1. Perolehan software yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan,
27 maka nilai perolehan software dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB.
28 Sedangkan perolehan software yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat kurang

1 dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan software tidak perlu
2 dikapitalisasi.

3 2. Software yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan masa
4 manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. Software yang diperoleh
5 hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12
6 bulan, tidak perlu dikapitalisasi.

7 3. Software yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya lebih
8 dari 12 bulan harus dikapitalisasi. Software yang tidak memiliki pembatasan ijin
9 penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak
10 perlu dikapitalisasi.

11 **3.1.2.3 PENGELUARAN BERIKUTNYA SETELAH PEROLEHAN**

12 Pada kebanyakan kasus, sifat alamiah ATB adalah tidak adanya penambahan nilai
13 ATB atau penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Oleh karena itu,
14 kebanyakan pengeluaran setelah perolehan. ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara
15 manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud
16 dan pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria
17 pengakuan ATB. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung
18 pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai
19 biaya operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran
20 setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka
21 pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

22 Kapitalisasi terhadap pengeluaran setelah perolehan terhadap software komputer
23 harus memenuhi salah satu kriteria ini:

- 24 1. Meningkatkan fungsi software;
- 25 2. Meningkatkan efisiensi software.

26 Apabila perubahan yang dilakukan tidak memenuhi salah satu kriteria di atas maka
27 pengeluaran harus dianggap sebagai beban pemeliharaan pada saat terjadinya. Misalnya
28 pengeluaran setelah perolehan software yang sifatnya hanya mengembalikan ke kondisi
29 semula (misalnya, pengeluaran untuk teknisi software dalam rangka memperbaiki untuk
30 dapat dioperasikan kembali), tidak perlu dikapitalisasi.

1 Pengeluaran yang meningkatkan masa manfaat dari software pada praktik umumnya
2 tidak terjadi, yang ada adalah pengeluaran untuk perpanjangan ijin penggunaan/lisensi dari
3 software atau *up grade* dari versi yang lama menjadi yang paling mutakhir yang lebih
4 mendekati kepada perolehan software baru.

5 Berikut ini perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi:

- 6 1. Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang kurang dari
7 atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- 8 2. Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang lebih dari 12
9 bulan harus dikapitalisasi.

10 **3.1.3 PERLAKUAN UNTUK HAK PATEN**

11 Hak Paten adalah salah satu jenis ATB yang kemungkinan dapat dimiliki oleh
12 Pemerintah yang perolehannya dapat berasal dari hasil Kajian dan Pengembangan atas
13 penelitian yang dilakukan pemerintah atau pendaftaran atas suatu kekayaan/warisan
14 budaya/sejarah yang dimiliki.

15 Hak Paten yang diperoleh untuk melindungi kekayaan/warisan budaya/sejarah, maka
16 atas aset ini secara umum diakui pada saat dokumen hukum yang sah atas Hak Paten
17 tersebut telah diperoleh. Namun untuk mengantisipasi lamanya jangka waktu terbitnya
18 dokumen tersebut, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu
19 dengan nilai sebesar biaya pendaftarannya, kemudian memberikan penjelasan yang
20 memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

21 Dalam praktek selama ini di terdapat beberapa perlakuan pencatatan terhadap Hak
22 Paten dari hasil kajian/pengembangan yang memerlukan perlakuan khusus. Untuk Hak
23 Paten yang dalam proses pendaftaran dan dokumen sumber belum terbit, maka entitas
24 dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftaran
25 ditambah nilai Hasil Kajian/Pengembangan yang telah dikapitalisasi sebagai ATB, kemudian
26 memberikan penjelasan yang memadai dalam CaLK.

27 **3.1.4 ASET TIDAK BERWUJUD DALAM Pengerjaan**

28 Terdapat kemungkinan pengembangan suatu Aset Tidak Berwujud yang diperoleh
29 secara internal yang jangka waktu penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau
30 pelaksanaan pengembangannya melewati tanggal pelaporan. Dalam hal terjadi seperti ini,
31 maka atas pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai

- 1 dengan tanggal pelaporan harus diakui sebagai Aset Tidak Berwujud dalam pengerjaan
- 2 (*Intangible Asset-Work In Progress*), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan
- 3 direklasifikasi menjadi Aset Tidak Berwujud yang bersangkutan.

BAB IV

PENGUKURAN

4.1 PENGUKURAN PADA SAAT PEROLEHAN

Secara umum, ATB pada awalnya diukur dengan harga perolehan, kecuali ketika ATB diperoleh dengan cara selain pertukaran diukur dengan nilai wajar.

4.1.1 PENGUKURAN ATB YANG DIPEROLEH SECARA EKSTERNAL

4.1.1.1 PEMBELIAN

Harga yang harus dibayar entitas untuk memperoleh suatu ATB akan mencerminkan harapan kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang diharapkan dimasa datang atau jasa potensial yang melekat pada aset tersebut akan mengalir masuk kedalam entitas tersebut. Dengan kata lain, entitas pemerintah mengharapkan adanya manfaat ekonomi ataupun jasa potensial yang mengalir masuk. Oleh karenanya, kriteria pengakuan umum harus dapat dipenuhi dalam perolehan ini.

ATB yang diperoleh melalui pembelian dinilai berdasarkan biaya perolehan. Bila ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai per masing-masing aset, yaitu dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian biasanya dapat diukur secara andal, khususnya bila berkenaan dengan pembelian melalui pertukaran kas atau aset moneter lainnya.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

1. Harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat;
2. 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 staff yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;

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

3 Contoh dari biaya yang bukan merupakan unsur ATB adalah:

- 4 1. Biaya untuk memperkenalkan produk atau jasa baru (termasuk biaya advertising dan
5 promosi);
- 6 2. Biaya untuk melaksanakan operasi pada lokasi baru atau sehubungan dengan pemakai
7 (*user*) baru atas suatu jasa (misalnya biaya pelatihan pegawai);
- 8 3. Biaya administrasi dan *overhead* umum lainnya.

9 Biaya-biaya perolehan ATB meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk menjadikan
10 aset tersebut dalam kondisi memiliki untuk beroperasi seperti yang diinginkan oleh
11 manajemen. Oleh karenanya, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menggunakan dan
12 memanfaatkan ATB bukan merupakan bagian dari perolehan ATB.

13 **4.1.1.2 PERTUKARAN**

14 Perolehan ATB dari pertukaran aset yang dimiliki entitas dinilai sebesar nilai wajar dari
15 aset yang diserahkan. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, maka
16 hal ini mengindikasikan bahwa pos yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama
17 sehingga pengukuran dinilai sebesar aset yang dipertukarkan ditambah dengan kas yang
18 diserahkan.

19 **4.1.1.3 KERJASAMA**

20 ATB dari hasil kerjasama antar dua entitas atau lebih disajikan berdasarkan biaya
21 perolehannya dan dicatat pada entitas yang menerima ATB tersebut sesuai dengan
22 perjanjian dan atau peraturan yang berlaku.

23 **4.1.1.4 DONASI/HIBAH**

24 ATB yang diperoleh dari donasi/hibah harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat
25 perolehan. Penyerahan ATB tersebut akan sangat andal bila didukung dengan bukti
26 perpindahan kepemilikannya secara hukum, seperti adanya akta hibah.

27 **4.1.2 PENGEMBANGAN SECARA INTERNAL**

28 ATB yang diperoleh dari pengembangan secara internal, misalnya hasil dari kegiatan
29 pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, nilai perolehannya diakui sebesar biaya

1 perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak ditetapkannya ATB tersebut memiliki
2 masa manfaat di masa yang akan datang sampai dengan ATB tersebut telah selesai
3 dikembangkan..

4 Pengeluaran atas unsur aset tidak berwujud yang awalnya telah diakui oleh entitas
5 sebagai beban tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB di kemudian
6 hari.

7 ATB yang dihasilkan dari pengembangan software komputer yang memerlukan tiga
8 tahap sebagaimana dimaksud dalam Bab III Aspek Pengakuan mengenai Perlakuan khusus
9 untuk software komputer, maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah tahap
10 pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud. Kapitalisasi dan dinilai
11 sebesar pengeluarannya.

12 **4.1.3 ASET BUDAYA/BERSEJARAH TAK BERWUJUD (*INTANGIBLE HERITAGE ASSETS*)**

13 ATB yang berasal dari aset bersejarah (*heritage assets*) tidak diharuskan untuk
14 disajikan di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan
15 Keuangan. Namun apabila ATB bersejarah tersebut didaftarkan untuk memperoleh hak
16 paten maka hak patennya dicatat di neraca sebesar nilai pendaftarannya.

17 **4.2 PENGUKURAN SETELAH PEROLEHAN**

18 Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus,
19 adalah tidak adanya penambahan nilai terhadap ATB tertentu atau penggantian dari
20 sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari
21 ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa
22 potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan tidak lagi merupakan upaya untuk
23 memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk
24 mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB
25 tertentu sehingga diperlakukan sebagai biaya operasional suatu entitas. Namun demikian,
26 apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung
27 terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB
28 dimaksud. Biaya yang telah Dibebankan Tidak Dapat Diakui sebagai Aset

BAB V

AMORTISASI, PENURUNAN NILAI, PENGHENTIAN

DAN PELEPASAN ATB

5.1 AMORTISASI

Amortisasi adalah penyusutan terhadap ATB yang dialokasikan secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya. Masa manfaat ATB dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang semuanya harus diperhitungkan dalam penetapan periode amortisasi. Masa manfaat tersebut dapat dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan, atau kontrak.

Untuk menerapkan amortisasi, sebuah entitas harus menilai apakah masa manfaat suatu aset tidak berwujud adalah terbatas atau tak terbatas. Jika terbatas, entitas harus menentukan jangka waktu atau jumlah produksi atau jumlah unit yang dihasilkan, selama masa manfaat. Suatu aset tidak berwujud diakui entitas memiliki masa manfaat tak terbatas jika, berdasarkan analisis dari seluruh faktor relevan, tidak ada batas yang terlihat pada saat ini atas periode yang mana aset diharapkan menghasilkan arus kas neto bagi entitas.

Amortisasi suatu aset tidak berwujud dengan masa manfaat terbatas tidak berakhir jika aset tersebut tidak lagi digunakan, kecuali aset tersebut sudah sepenuhnya disusutkan atau digolongkan sebagai aset yang dimiliki untuk dijual.

Dalam hal manfaat ekonomis yang terkandung dalam suatu ATB terserap dalam menghasilkan aset lain, maka beban amortisasi merupakan bagian dari harga pokok aset lain tersebut dan dimasukkan ke dalam jumlah tercatatnya.

5.1.1 METODE AMORTISASI

Amortisasi dapat dilakukan dengan berbagai metode seperti metode garis lurus, metode saldo menurun dan metode unit produksi. Metode yang digunakan dipilih berdasarkan pola konsumsi manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dan diterapkan secara konsisten dari periode ke periode lainnya, kecuali terdapat perubahan dalam perkiraan pola konsumsi tersebut.

Metode amortisasi yang digunakan harus menggambarkan pola konsumsi entitas atas manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan

1 secara andal, digunakan metode garis lurus. Amortisasi yang dibebankan setiap periode
2 disajikan dengan menyesuaikan akun ATB dan akun diinvestasikan pada Aset Lainnya.

3 Periode amortisasi dan metode amortisasi ditinjau setidaknya setiap akhir tahun buku.
4 Jika perkiraan masa manfaat aset berbeda secara signifikan dengan estimasi–estimasi
5 sebelumnya, periode amortisasi harus disesuaikan. Jika terjadi perubahan yang signifikan
6 dalam perkiraan pola konsumsi manfaat ekonomis dari ATB, metode amortisasi harus
7 disesuaikan untuk mencerminkan pola yang berubah tersebut. Seiring berjalannya waktu,
8 pola manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan mengalir ke entitas dari suatu aset
9 tidak berwujud dapat berubah. Misalnya, dapat timbul indikasi bahwa metode amortisasi
10 saldo menurun ternyata lebih tepat jika dibandingkan dengan metode garis lurus. Contoh
11 lainnya adalah apabila penggunaan hak yang diperoleh melalui suatu lisensi ditangguhkan
12 menunggu tindakan/putusan pada komponen lainnya dari suatu rencana kegiatan, manfaat
13 ekonomis yang timbul dari aset tersebut mungkin tidak diterima hingga periode berikutnya.

14 **5.1.2 AMORTISASI UNTUK ASET TIDAK BERWUJUD DENGAN MASA MANFAAT TERBATAS**

15 Amortisasi hanya dapat diterapkan atas ATB yang memiliki masa manfaat terbatas
16 dan pada umumnya ditetapkan dalam jumlah yang sama pada periode, atau dengan suatu
17 basis alokasi garis lurus.

18 Aset tidak berwujud dengan masa manfaat yang terbatas (seperti paten, hak cipta,
19 waralaba dengan masa manfaat terbatas, dll) harus diamortisasi selama masa manfaat atau
20 masa secara hukum mana yang lebih pendek.

21 Nilai sisa dari ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai
22 nihil, kecuali:

- 23 1. Terdapat komitmen dari pihak ketiga yang akan mengambil alih ATB pada akhir masa
24 manfaat; atau
- 25 2. Terdapat pasar aktif atas aset tersebut dan:
 - 26 1) Nilai sisa dapat ditentukan dari referensi pasar tersebut
 - 27 2) Besar kemungkinannya bahwa pasar tersebut masih ada pada akhir masa manfaat

1 **5.1.3 AMORTISASI UNTUK ASET TIDAK BERWUJUD DENGAN MASA MANFAAT TAK**
2 **TERBATAS**

3 Aset tidak berwujud dengan masa manfaat tidak terbatas (seperti goodwill, merek
4 dagang, waralaba dengan kehidupan yang tak terbatas, abadi waralaba, dll) tidak boleh
5 diamortisasi.

6 Masa manfaat suatu aset tidak berwujud yang tidak diamortisasi harus ditelaah setiap
7 periode untuk menentukan apakah kejadian atau keadaan dapat terus mendukung masa
8 manfaat aset tetap tak terbatas. Jika tidak, perubahan masa manfaat yang muncul dari tak
9 terbatas menjadi terbatas harus dibukukan dan nilai aset tak berwujud tersebut harus
10 disesuaikan nilainya untuk mencerminkan perubahan tersebut.

11 **5.2 PENURUNAN NILAI (*IMPAIRMENT*)**

12 Suatu aset turun nilainya jika nilai tercatatnya melebihi nilai yang dapat diperoleh
13 kembali. Kadang hal-hal yang terjadi setelah pembelian aset dan sebelum berakhirnya
14 estimasi masa manfaat menjadi penyebab yang menurunkan nilai aset dan memerlukan
15 penghapusan segera.

16 Suatu entitas disyaratkan untuk menguji aset tidak berwujud dengan masa manfaat tak
17 terbatas untuk penurunan nilai dengan membandingkan jumlah terpulihkan dengan jumlah
18 tercatatnya, yang dapat dilakukan setiap tahun; atau kapanpun terdapat indikasi bahwa aset
19 tidak berwujud mengalami penurunan nilai. Suatu aset memiliki indikasi adanya penurunan
20 nilai ketika ada perubahan yang material terkait dengan aset tersebut, misalnya, nilai pasar
21 aset telah turun, manfaat ekonomi yang diharapkan diperoleh tidak dapat diperoleh,
22 perubahan teknologi yang menyebabkan temuan yang dihasilkan menjadi tidak dapat
23 dimanfaatkan, perubahan kebijakan penggunaan sistem dan lain-lain.

24 Dalam hal terjadi indikasi penurunan nilai yang lebih cepat dari yang diperkirakan
25 semula maka hal tersebut perlu diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan
26 keuangan. Jika terbukti aset tak berwujud tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di
27 masa mendatang, maka entitas dapat mengajukan proses penghapusan aset tak berwujud.
28 Penghapusan aset baru dapat dilakukan jika proses penghapusan aset telah dilakukan
29 sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

5.3 PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ATB

ATB diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam mendukung kegiatan operasional pemerintah. Namun demikian, pada saatnya suatu ATB harus dihentikan dari penggunaannya. Beberapa keadaan dan alasan penghentian ATB antara lain adalah penjualan, pertukaran, hibah, atau berakhirnya masa manfaat ATB sehingga perlu diganti dengan yang baru. Secara umum, penghentian ATB dilakukan pada saat dilepaskan atau ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

Pelepasan ATB dilingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Sesuai dengan PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara dan Permendagri Nomor 17/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah, pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan BMN/BMD yang di dalamnya termasuk ATB dengan cara:

1. dijual;
2. dipertukarkan;
3. dihibahkan; atau
4. dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

Apabila suatu ATB 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. Selanjutnya, terhadap aset tersebut secara akuntansi dapat dilepaskan, namun harus melalui proses yang dalam terminologi PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang pengelolaan BMN dan Permendagri Nomor 17/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah, disebut dengan penghapusan.

Apabila suatu ATB dihentikan dari penggunaannya, baik karena dipindahtangankan maupun karena berakhirnya masa manfaat/tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka pencatatan akun ATB yang bersangkutan harus ditutup.

Dalam hal penghentian ATB merupakan akibat dari pemindahtanganan dengan cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku ATB yang bersangkutan habis disusutkan, maka selisih antara harga jual atau harga

- 1 pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai penambah atau
- 2 pengurang ekuitas dana. Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan
- 3 dan dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran.

BAB VI

PENCATATAN, PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

6.1 PENCATATAN ASET TIDAK BERWUJUD

Ilustrasi pencatatan Aset Tidak Berwujud adalah sebagai berikut:

Pemerintah Daerah X telah membeli Hak Paten atas Temuan yang berhubungan dengan penggunaan dan pemanfaatan mesin pengelola sampah menjadi pupuk dari Perusahaan Y. Perusahaan dimaksud menjual hak paten tersebut dengan nilai Rp. 1 milyar kepada Pemda X.

Jurnal akuntansi nya adalah:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tidak Berwujud</i>	<i>1 milyar</i>	
	XXX	<i>Diinvestasikan dalam Aset Lainnya</i>		<i>1 milyar</i>

Instansi B berhasil membuat disain struktur jembatan dan disain tersebut telah digunakan oleh Instansi lain bahkan perusahaan swasta untuk membuat jembatan di Indonesia. Instansi telah mengembangkan disain tersebut dengan biaya keseluruhan Rp. 700 juta.

Jurnal akuntansinya adalah:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tidak Berwujud</i>	<i>700 juta</i>	
	XXX	<i>Diinvestasikan dalam Aset Lainnya</i>		<i>700 juta</i>

Instansi X mendapat hibah dari perusahaan software berupa software yang dapat digunakan oleh Instansi itu sendiri atau dapat digunakan oleh pihak lain namun Instansi

1 tersebut mendapatkan imbalan secara ekonomi. Nilai software yang dihibahkan tersebut
 2 telah diestimasi memiliki nilai wajar sebesar Rp 1,5 milyar.

3 Jurnal akuntansinya:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tidak Berwujud</i>	<i>1,5 milyar</i>	
	XXX	<i>Diinvestasikan dalam Aset Lainnya</i>		<i>1,5 milyar</i>

4

5 6.2 PENYAJIAN ATB

6 Sebagaimana Lampiran III B pada Lampiran II Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun
 7 2010 tentang SAP dan Buletin Teknis 01 tentang Penyusunan Neraca Awal Pemerintah
 8 Pusat, ATB disajikan dalam neraca sebagai bagian dari “Aset Lainnya”.

9

NERACA

10

Per 31 Desember 20X1

ASET			KEWAJIBAN	
	Aset Lancar			Kewajiban Jangka Pendek
	.....			Kewajiban Jangka Panjang
	Aset Tetap			
	.....			EKUITAS DANA
	Aset Lainnya	XXX		.....
	Aset Tidak Berwujud	XXX		Dinvestasikan dalam Aset Lainnya
				XXX

11

12 6.3 PENGUNGKAPAN ATB

13 Laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut untuk setiap
 14 golongan aset tidak berwujud, dengan membedakan antara aset tidak berwujud yang
 15 dihasilkan secara internal dan aset tidak berwujud lainnya.:

- 1 1. Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan. Apakah masa manfaatnya
2 terbatas atau tidak terbatas;
- 3 2. Metode amortisasi yang digunakan, jika aset tidak berwujud tersebut terbatas masa
4 manfaatnya;
- 5 3. Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan
- 6 4. Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi (yang digabungkan dengan akumulasi rugi
7 penurunan nilai) pada awal dan akhir periode;
- 8 5. Unsur pada laporan keuangan yang di dalamnya terdapat amortisasi aset tidak
9 berwujud; dan
- 10 6. Rekonsiliasi nilai tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - 11 1) Penambahan aset tidak berwujud yang terjadi, dengan mengungkapkan secara
12 terpisah penambahan yang berasal dari pengembangan di dalam entitas;
 - 13 2) Penghentian dan pelepasan aset tidak berwujud;
 - 14 3) Amortisasi yang diakui selama periode berjalan;
 - 15 4) Perubahan lainnya dalam nilai tercatat selama periode berjalan.
- 16 7. Kondisi ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan (*impaired*)
 - 17 Disamping informasi-informasi di atas, entitas juga perlu melaporkan perubahan-
18 perubahan terhadap:
 - 19 1. Periode amortisasi;
 - 20 2. Metode amortisasi; atau
 - 21 3. Nilai sisa.
 - 22 Laporan Keuangan juga harus mengungkapkan :
 - 23 1. Alasan penentuan atau faktor-faktor penting penentuan masa manfaat suatu aset tidak
24 berwujud;
 - 25 2. Penjelasan, nilai tercatat, dan periode amortisasi yang tersisa dari setiap aset tidak
26 berwujud yang material bagi laporan keuangan secara keseluruhan;
 - 27 3. Keberadaan ATB yang dimiliki bersama.

1 **6.3.1 PENGELUARAN RISET DAN PENGEMBANGAN**

2 Laporan Keuangan harus mengungkapkan jumlah keseluruhan pengeluaran riset dan
3 pengembangan yang diakui sebagai beban dalam periode berjalan. Pengeluaran riset dan
4 pengembangan terdiri atas semua pengeluaran yang dapat dikaitkan secara langsung
5 dengan kegiatan riset dan pengembangan atau yang dapat dialokasikan, secara rasional
6 dan konsisten pada kegiatan-kegiatan tersebut.

7 **6.3.2 INFORMASI LAIN**

8 Entitas juga perlu mengungkapkan gambaran mengenai setiap aset tidak berwujud
9 yang sudah sepenuhnya diamortisasi yang masih digunakan.

BAB VII

ILUSTRASI

7.1 SOFTWARE

Software merupakan salah satu yang berpotensi untuk menjadi ATB. Namun harus dipisahkan antara software yang dapat dikategorikan menjadi ATB dan yang tidak.

Dalam suatu pembelian peralatan komputer misalnya, terdapat software sistem operasi yang berfungsi menjalankan peralatan komputer tersebut. Apabila peralatan komputer tersebut tidak dilengkapi dengan sistem operasi ini maka peralatan komputer tidak dapat menjalankan fungsinya. Untuk software yang seperti ini bukan merupakan bagian yang terpisah dari peralatan komputer, sehingga tidak dapat dikategorikan ATB.

Apabila kemudian peralatan komputer tersebut dilengkapi dengan software lain misalnya untuk aplikasi pengetikan, presentasi, desain, pengolahan data statistik dan lain sebagainya, maka ini merupakan software yang terpisah dari peralatan komputer yang berarti harus diakui sebagai ATB.

7.2 PATENT

Departemen Pekerjaan Umum membangun jembatan yang merupakan hasil desain dari LIPI. Dengan digunakannya desain ini untuk membangun jembatan tersebut, maka desain ini dapat dianggap telah memberikan manfaat ekonomi dan mempunyai manfaat masa yang akan datang bagi LIPI, namun oleh LIPI desain ini belum dipatenkan. Sehingga untuk pencatatannya pada Laporan Keuangan, harus dimasukkan sebagai ATB karena sudah memenuhi kriteria, namun bukan sebagai Paten tetapi sebagai Hasil Kajian Yang Memberikan Manfaat Masa Yang Akan Datang. Apabila nantinya pihak LIPI mendaftarkan Patennya, maka seluruh hasil kajian yang telah dikapitalisasi termasuk biaya pendaftaran harus dikapitalisasi menjadi Hak Paten dalam neraca. Pihak LIPI harus memberikan penjelasan yang memadai mengenai pencatatan Hak Paten walaupun sertifikat patennya belum terbit.

7.3 PENGEMBANGAN

Suatu lembaga penelitian pemerintah mengadakan riset untuk mengembangkan peralatan dan perlengkapan kedokteran yang dapat meningkatkan efektifitas dan efisiensi

1 prosedur pembedahan. Cakupan riset ini adalah meneliti perlengkapan yang digunakan
2 untuk menutup luka setelah pembedahan, seperti benang jahit untuk luka bedah. Setelah
3 melakukan penelitian selama beberapa waktu, para peneliti tersebut menemukan kombinasi
4 microfiber yang apabila digunakan sebagai benang jahit luka bedah terbukti melalui test
5 awal mempunyai daya tahan yang lebih baik dibandingkan benang jahit luka bedah yang
6 ada sekarang. Para peneliti percaya bahwa benang jahit luka bedah yang baru ini sangat
7 efektif digunakan untuk pembedahan luka bedah yang besar.

8 Hasil penelitian tersebut kemudian dipresentasikan di depan pimpinan lembaga
9 penelitian tersebut. Pimpinan lembaga penelitian, berdasarkan penilaian atas presentasi
10 tersebut memutuskan bahwa hasil kajian dan pengembangan dari kegiatan ini akan
11 meningkatkan kualitas layanan kepada pasien pembedahan dan secara resmi menetapkan
12 peneliti dan anggaran untuk pengembangan lebih lanjut.

13 Lembaga penelitian pemerintah tersebut harus mulai mengakui pengeluaran yang
14 terkait dengan pengembangan benang jahit luka bedah yang baru untuk dikapitalisasi dalam
15 neraca sejak ada keputusan resmi dari pimpinan lembaga. Pada titik ini, kriteria khusus
16 untuk pengakuan Hasil Kajian Yang Memberikan Manfaat dalam Jangka Panjang sebagai
17 ATB yang dihasilkan secara internal telah terpenuhi. Tujuan dari kegiatan telah teridentifikasi
18 yaitu pembuatan benang jahit luka bedah baru. Lembaga penelitian telah menentukan
19 bahwa hasil pengembangan riset/kajian akan memberikan peningkatan jasa pelayanan
20 kepada pasien bedah di rumah sakit. Test awal dan riset lainnya yang telah dilakukan
21 memberikan gambaran kelayakan teknis untuk pembuatan bahan benang jahit luka bedah
22 yang baru. Selain itu, komitmen pimpinan lembaga penelitian dengan penetapan peneliti dan
23 anggaran untuk membiayai kegiatan tersebut menunjukkan niat, kemampuan dan kemauan
24 untuk melanjutkan dan menyelesaikan kegiatan tersebut. Semua pengeluaran yang telah
25 dikeluarkan sebelum keputusan resmi pimpinan lembaga penelitian dianggap sebagai biaya
26 pada saat terjadinya.

27 **7.4 PENGEMBANGAN SOFTWARE SECARA INTERNAL**

28 Berikut ini adalah contoh pengakuan perolehan software yang melalui pengembangan
29 internal. Pada bulan Juli 2012, Direktorat Jenderal Pajak mengidentifikasi adanya kebutuhan
30 aplikasi komputer baru untuk assessment pajak. Dari bulan Juli sampai Oktober 2012 tim ini
31 telah melakukan beberapa pekerjaan yaitu:

- 1 • Menentukan spesifikasi aplikasi komputer baru melalui wawancara kepada operator
2 aplikasi dan pengguna dari informasi yang dihasilkan oleh aplikasi.
- 3 • Menentukan spesifikasi sistem untuk aplikasi baru, termasuk menilai kesesuaian antara
4 aplikasi yang telah ada dengan aplikasi yang terhubung misalnya sistem pelaporan
5 keuangan.
- 6 • Menilai sumber daya teknologi informasi internal yang dipunyai untuk menentukan
7 apakah aplikasi dapat dikembangkan secara internal atau membeli aplikasi komersial.
- 8 • Menerbitkan proposal permintaan untuk paket aplikasi komersial dan jasa instalasi dan
9 melaksanakan wawancara dengan pihak penyedia barang.

10 Berdasarkan rekomendasi dari tim, maka diadakan pengadaan barang dan jasa untuk
11 pekerjaan pengembangan aplikasi tersebut dengan nilai kontrak sebesar Rp 15 Milyar
12 kepada Perusahaan A untuk membeli lisensi aplikasi yang dimiliki perusahaan tersebut yang
13 akan dimodifikasi untuk memenuhi kebutuhan Ditjen Pajak. Ditjen Pajak juga
14 menganggarkan untuk tahun 2013 sebesar Rp 16 Milyar untuk belanja aplikasi ini.

15 Instalasi aplikasi dilaksanakan mulai Januari sampai Juli 2013. Pengujian aplikasi dan
16 hasil modifikasi selesai bulan Oktober 2013, dimana pada titik ini dapat dikatakan bahwa
17 aplikasi secara substansi telah selesai dan dapat dioperasikan. Penginputan data
18 penilaian pajak 2014 kedalam aplikasi serta pelatihan kepada pengguna dan operator
19 aplikasi dilakukan antara bulan Oktober sampai dengan Desember 2013, sehingga aplikasi
20 dapat digunakan untuk tahun anggaran 2014.

21 Ditjen Pajak menentukan bahwa pembiayaan keseluruhan kegiatan aplikasi komputer
22 ini adalah sebesar Rp 17,15 Milyar, yang terdiri dari:

- 23 • Pengeluaran terkait pekerjaan tim dari bulan Juli sampai dengan November 2012
24 sebesar Rp 1,5 Milyar.
- 25 • Pengeluaran untuk pembelian aplikasi dan jasa instalasi Rp 14,6 Milyar.
- 26 • Pengeluaran honor dan biaya terkait lainnya untuk pegawai yang terlibat dalam instalasi
27 dan pengujian aplikasi Rp 0,5 Milyar.
- 28 • Pengeluaran untuk pelatihan pengguna dan operator aplikasi Rp 0,3 Milyar.
- 29 • Pengeluaran honor and biaya terkait lainnya untuk pegawai yang terlibat dalam
30 pemasukkan data penilaian pajak 2014 Rp 0,25 Milyar.

1 Dari data-data di atas, aktifitas yang dilakukan oleh tim harus dianggap sebagai
2 tahapan awal kegiatan, dan pengeluaran-pengeluaran yang terkait harus diperlakukan
3 sebagai biaya pada saat terjadinya. Sehingga, untuk tahun anggaran yang berakhir tanggal
4 31 Desember 2012, Ditjen Pajak akan mencatat pengeluaran yang terkait dengan kegiatan
5 tim sebesar Rp 1,5 Milyar sebagai biaya.

6 Perolehan lisensi untuk penggunaan aplikasi komersial, modifikasi, dan instalasi serta
7 ujicoba yang dilaksanakan tahun 2013 harus dianggap sebagai aktifitas tahapan
8 pengembangan aplikasi. Pengeluaran yang terkait sebesar Rp 15,1 Milyar harus
9 dikapitalisasi pada neraca tahun 2013 karena tahapan awal kegiatan sudah selesai pada
10 November 2013, dan Ditjen Pajak telah menganggarkan belanja untuk pengembangan
11 aplikasi tahun 2013 yang menunjukkan bukti komitmen mereka untuk menyelesaikan
12 kegiatan tersebut.

13 Aktifitas pelatihan yang dilakukan tahun 2013 harus dianggap sebagai tahapan
14 aktifitas setelah implementasi/operasional dan dianggap sebagai biaya saat terjadinya.
15 Begitupun juga dengan pengeluaran yang terkait aktifitas memasukkan data ke dalam
16 aplikasi harus diperlakukan sebagai biaya saat terjadinya. Dengan demikian total
17 pengeluaran sebesar Rp 0,55 Milyar dari kedua aktifitas dimaksud harus dicatat sebagai
18 biaya.

19 **7.5 PERPANJANGAN LISENSI SOFTWARE**

20 Suatu satker pemerintah memperpanjang lisensi pemakaian aplikasi antivirus yang
21 akan segera habis masa pakainya. Perpanjangan lisensi pemakaian antivirus ini untuk masa
22 dua tahun. Oleh karena perolehan perpanjangan lisensi ini lebih dari 12 bulan maka
23 pengeluaran untuk memperolehnya harus dikapitalisasi.

24

DAFTAR PUSTAKA

- 1
- 2
- 3 *Australian Capital Territory, Accounting Policy, Software and Intangible Assets for*
4 *Reporting Periods Ending on or after 30 June 2009*
- 5 Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta, 2009.
- 6 International Federation of Accountants, *International Public Sector Accounting*
7 *Pronouncements*, New York, 2010.
- 8 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang*
9 *Standar Akuntansi Pemerintahan - Lampiran II*, Jakarta, 2010.
- 10 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2005 tentang*
11 *Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan*
12 *Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan*
13 *Pengembangan*, Jakarta, 2005.

The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a background of a blue grid pattern.

***BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN***

NOMOR 12

**AKUNTANSI
TRANSAKSI DALAM
MATA UANG ASING**



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS

STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

NOMOR 12

AKUNTANSI
TRANSAKSI DALAM
MATA UANG ASING

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com**

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 12 tentang Akuntansi Transaksi dalam Mata Uang Asing.

Jakarta, Juli 2012

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
A.B. Triharta	Wakil Ketua	.....
Sonny Loho	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Triharta, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
4. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, Ak., Anggota

Sekretariat :

1. Hari Sugiyanto, Ketua merangkap Anggota
2. Masta Boru Manurung, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Budiman, Anggota
4. Zulfikar Aragani, Anggota
5. Siti Syarifah, Anggota,
6. Basuki Rahmat, Anggota
7. Husni Firmansyah, Anggota
8. Ahmad Abdul Haq, Anggota
9. Wahid Ahyani, Anggota
10. Affifah Nurviana, Anggota

Kelompok Kerja :

1. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS , Ketua merangkap Anggota
2. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
4. Sumiyati, Ak., MFM, Anggota
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
6. Drs. Syahman Sitompul, SE., Ak., Msi., Anggota
7. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
8. Mulat Handayani, SE., Ak, Anggota
9. Syaiful, SE., Ak, MM., Anggota
10. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
11. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
12. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
13. Muliani Sulya F., SE., Anggota
14. Zulfikar Aragani, SE., Anggota
15. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc. Anggota
16. Mugiya Wardhani, SE, M. Si. Anggota
17. Tio Novita, SE, AK., MGPP, Anggota
18. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc., Anggota
19. Yongki Andrea A, SE., Anggota
20. Iskandar Novianto, Ak., M.Si., Anggota
21. Akhdian Reppawali, Ak., M.Buss., Anggota
22. Lucia Widiarsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
23. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota
24. Ayu Novita Wulandari, SE., Ak., Anggota
25. R. Wiwin Istanti, SE., Ak., M.LAWS, Anggota
26. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., Anggota
27. Drs. Hamdani, Ak.,MM., M.Si., Anggota
28. Ahmad Muam, Ak., MM., Anggota
29. Farhan Fatnanto, SE., Ak., Anggota
30. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota

DAFTAR ISI

		Hal
BAB I	PENDAHULUAN.....	1
	1.1 LATAR BELAKANG.....	1
	1.2 TUJUAN DAN LINGKUP.....	2
	1.2.1 Tujuan.....	2
	1.2.2 Lingkup.....	2
BAB II	TRANSAKSI DAN PELAPORAN DALAM MATA UANG ASING.....	3
	2.1 BASIS AKUNTANSI.....	3
	2.2 ISTILAH YANG DIGUNAKAN PADA TRANSAKSI DALAM MATA UANG ASING.....	3
	2.2.1 Mata Uang Pelaporan.....	3
	2.2.2 Pos Moneter.....	3
	2.2.3 Selisih Kurs.....	3
BAB III	AKUNTANSI TRANSAKSI DAN PELAPORAN DALAM MATA UANG ASING.....	6
	3.1 UMUM.....	6
	3.2 AKUNTANSI ATAS TRANSAKSI DALAM MATA UANG ASING.....	7
	3.2.1 Pengakuan Awal (<i>Initial Recognition</i>) Transaksi Dalam Mata Uang Asing.....	7
	3.2.2 Penggunaan Kurs Pada Transaksi Setelah Pengakuan Awal	9
	3.2.3 Pengakuan dan Pengukuran Selisih Kurs.....	11
	3.3 PENYAJIAN SELISIH KURS YANG BELUM DIREALISASIKAN PADA LAPORAN KEUANGAN.....	13
	3.3.1 Penyajian Selisih Kurs Yang Belum Direalisasikan Pada Laporan Arus Kas.....	13
	3.3.2 Dampak Penyajian Selisih Kurs Yang Belum Direalisasikan Pada Laporan Realisasi Anggaran.....	13
	3.3.3 Penyajian Selisih Kurs Yang Belum Direalisasikan Pada Neraca	14
	3.4 PENYAJIAN SELISIH KURS YANG TEREALISASI PADA LAPORAN KEUANGAN.....	15
	3.4.1 Penyajian Selisih Kurs Yang Terealisasikan Pada Laporan Arus Kas.....	15
	3.4.2 Penyajian Selisih Kurs Yang Terealisasikan Pada Laporan Realisasi Anggaran.....	16
	3.5 PENGUNGKAPAN.....	16

BAB IV ILUSTRASI TRANSAKSI TERTENTU

4.1	PENCATATAN SELISIH KURS PADA PELAPORAN REKENING BENDAHARA UMUM NEGARA.....	18
4.2	PENCATATAN SELISIH KURS PADA TRANSAKSI HIBAH/PENARIKAN UTANG LUAR NEGERI DALAM MATA UANG ASING.....	19
	4.2.1 Pembayaran Langsung.....	20
	4.2.2 <i>Letter of Credit</i> (L/C).....	25
	4.2.3 Rekening Khusus.....	26
4.3	TRANSAKSI PERWAKILAN RI DI LUAR NEGERI.....	29

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. LATAR BELAKANG

Menipisnya sekat antar negara akibat dari globalisasi perekonomian dunia menyebabkan pemerintah di negara manapun tidak dapat menghindari penggunaan lebih dari satu mata uang dalam transaksi keuangannya. Pemerintah dihadapkan pada peristiwa yang membutuhkan transaksi dalam mata uang asing, misalnya pada saat pemerintah harus membayar tagihan pihak ketiga atau menerima pinjaman dan/atau hibah dari negara/lembaga donor asing dalam mata uang selain Rupiah atau pelaksanaan tugas satuan kerja (satker) Perwakilan RI dan Satuan Kerja Atase Teknis (Atnis) di luar negeri yang melakukan transaksi dengan menggunakan mata uang setempat.

Perlakuan akuntansi atas transaksi dalam mata uang asing pada akuntansi pemerintahan di Indonesia perlu dibuatkan penjelasan teknis secara khusus atas pengaturan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2011 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), khususnya di dalam penerapan Basis Kas Menuju Akruwal (Lampiran II), perlakuan akuntansi atas mata uang asing tersebar di kerangka konseptual dan beberapa PSAP, yaitu:

- Kerangka Konseptual Paragraf 91, mengatur bahwa pengukuran pos-pos laporan keuangan menggunakan mata uang Rupiah. Transaksi yang menggunakan mata uang asing dikonversi terlebih dahulu dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah.
- PSAP Nomor 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 68 dan 77 mengatur bahwa aset moneter dan kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dilaporkan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral.
- PSAP Nomor 2 tentang Laporan Realisasi Anggaran Paragraf 62 dan Interpretasi PSAP Nomor 1 tentang Transaksi dalam Mata Uang Asing yang mengatur mengenai penggunaan kurs atas pembayaran dengan menggunakan mata uang asing.
- PSAP Nomor 9 tentang Akuntansi Kewajiban Paragraf 54, 56, dan 59, menyatakan bahwa utang pemerintah dalam mata uang asing dicatat dengan menggunakan kurs tengah bank sentral saat terjadinya transaksi. Pada setiap tanggal neraca, pos kewajiban moneter dalam mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca. Selisih penjabaran pos kewajiban moneter dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal neraca dicatat sebagai kenaikan atau penurunan ekuitas dana periode berjalan.

Kerangka Konseptual, PSAP maupun IPSAP yang ada belum memberikan pengaturan secara khusus mengenai pelaporan atas selisih kurs sebagai akibat dari penjabaran mata uang asing. Meningkatnya kebutuhan akan transparansi dan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah mengharuskan perlunya pembuatan pengaturan lebih detail mengenai pelaporan atas transaksi dalam mata uang asing.

Buletin Teknis Akuntansi atas Transaksi Dalam Mata Uang Asing disusun untuk memberikan pedoman dalam membukukan transaksi dalam mata uang asing yang meliputi pengakuan awal dan pengukuran transaksi dalam mata uang asing serta pengaruh keuangan dari perubahan kurs mata asing dalam laporan keuangan.

1 **1.2. TUJUAN DAN LINGKUP**

2 **1.2.1. Tujuan**

3 Transaksi dalam mata uang asing memerlukan informasi nilai tukar mata uang
4 pelaporan dengan mata uang transaksi yang disebut kurs. Kurs berperan untuk
5 mengkonversi nilai suatu mata uang asing ke dalam mata uang pelaporan dengan mata
6 uang lainnya. Gejolak ekonomi di suatu negara akan berpengaruh terhadap perekonomian
7 yang berdampak pada perubahan nilai tukar (kurs) atau fluktuasi kurs.

8 Buletin teknis ini bertujuan untuk membantu entitas pelaporan pemerintah dalam
9 mencatat dan melaporkan transaksi dalam mata uang asing dalam laporan keuangan
10 pemerintah berbasis Kas Menuju Akrual.

11 **1.2.2. Lingkup**

12 Buletin teknis ini mengatur pengakuan awal transaksi dalam mata uang asing,
13 pengukuran pengaruh keuangan dari perubahan kurs mata asing dalam laporan keuangan,
14 serta penyajian selisih kurs pada laporan keuangan dalam akuntansi berbasis Kas Menuju
15 Akrual.

16 Buletin Teknis ini tidak mengatur akuntansi lindung nilai (*hedging*). Bahasan singkat
17 mengenai lindung nilai disajikan di dalam Buletin Teknis ini ditujukan untuk memperkenalkan
18 alternatif penanganan risiko atas volatilitas kurs rupiah terhadap mata uang asing.

BAB II

TRANSAKSI DAN PELAPORAN DALAM MATA UANG ASING

2.1. BASIS AKUNTANSI

Akuntansi transaksi dalam mata uang asing yang disajikan dalam Buletin Teknis ini dikembangkan dalam kerangka pelaksanaan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis Kas Menuju Akrua (*Cash Towards Accrual*). Berdasarkan basis Kas Menuju Akrua, pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan diakui dengan menggunakan basis kas; sedangkan aset, kewajiban, dan ekuitas dana diakui dengan menggunakan basis akrua.

2.2. ISTILAH YANG DIGUNAKAN PADA TRANSAKSI DALAM MATA UANG ASING

2.2.1. Mata Uang Pelaporan

Mata uang pelaporan adalah mata uang yang digunakan dalam menyajikan laporan keuangan entitas pelaporan. Mata uang pelaporan yang digunakan dalam menyusun laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Pemerintahan adalah mata uang Rupiah. Mata uang pencatatan adalah mata uang yang digunakan oleh entitas pelaporan untuk membukukan transaksi. Laporan keuangan dihasilkan dari catatan akuntansi entitas pemerintah. Oleh karenanya catatan akuntansi entitas pemerintah menggunakan mata uang yang sama dengan mata uang pelaporan, yaitu mata uang Rupiah.

2.2.2. Pos Moneter

Dalam pos-pos neraca pemerintah terdapat aset atau kewajiban yang akan diterima atau dibayarkan dalam jumlah unit mata uang yang tetap atau dapat ditentukan. Pos-pos ini sering disebut sebagai pos moneter (*monetary items*). Beberapa contoh dari pos moneter adalah kas dan setara kas, piutang (termasuk piutang penerusan pinjaman), kas yang dibatasi penggunaannya dan utang. Ciri utama dari pos moneter adalah adanya hak untuk menerima atau kewajiban untuk membayar sejumlah unit mata uang yang tetap dan dapat ditentukan. Sebaliknya, ciri utama pos nonmoneter adalah tidak adanya hak untuk menerima atau kewajiban untuk menyerahkan suatu jumlah unit mata uang yang tetap atau dapat ditentukan. Contoh dari pos nonmoneter adalah uang muka belanja dan belanja dibayar dimuka, persediaan, aset tetap, aset lainnya, dan kewajiban yang akan diselesaikan dengan penyerahan aset nonmoneter.

Pos moneter dibagi dalam dua jenis, yaitu aset moneter dan kewajiban moneter. Contoh aset moneter adalah kas dan setara kas, piutang, investasi jangka pendek, dan kas yang dibatasi penggunaannya. Contoh kewajiban moneter adalah utang kepada pihak ketiga, utang obligasi, dan utang pinjaman luar negeri.

Pos-pos moneter dalam mata uang asing baik pada saat pengakuan awal dan pelaporan pada tanggal neraca dinyatakan dalam mata uang Rupiah.

2.2.3. Selisih Kurs

2.2.3.1. Kurs Transaksi

Kurs adalah nilai tukar mata uang suatu negara yang dinyatakan dengan nilai mata uang negara yang lain. Kurs transaksi didefinisikan sebagai kurs yang digunakan pada saat terjadinya transaksi penukaran mata uang suatu negara menjadi mata uang negara lain.

1 Kurs yang berlaku pada tanggal transaksi sering disebut sebagai kurs spot (*spot rate*)
2 atau kurs tunai. Untuk alasan praktis, sering digunakan kurs yang mendekati kurs tanggal
3 transaksi. Contohnya, kurs rata-rata selama seminggu atau sebulan dapat digunakan untuk
4 seluruh transaksi dalam setiap mata uang asing yang terjadi selama periode tersebut.
5 Namun jika kurs berfluktuasi secara signifikan, penggunaan kurs rata-rata untuk satu
6 periode tidak dapat diandalkan.

7 **2.2.3.2. Kurs Pelaporan**

8 Mata uang Rupiah merupakan mata uang pelaporan pemerintah, yaitu mata uang
9 yang digunakan dalam menyajikan laporan keuangan. Standar Akuntansi Pemerintahan
10 mengharuskan penggunaan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca dalam
11 menjabarkan pos moneter yang menggunakan mata uang selain Rupiah. Hal ini berarti
12 bahwa pos-pos moneter dalam neraca harus dijabarkan dengan menggunakan kurs tengah
13 bank sentral pada tanggal neraca.

14 **2.2.3.3. Selisih Kurs**

15 Selisih kurs adalah selisih yang dihasilkan dari pelaporan jumlah unit mata uang asing
16 yang sama dalam mata uang pelaporan pada kurs yang berbeda. Selisih kurs terjadi ketika
17 terdapat perbedaan nilai tukar mata uang rupiah dengan mata uang asing yang
18 mempengaruhi nilai kekayaan bersih. Pada praktiknya terdapat 2 (dua) jenis selisih kurs,
19 yaitu selisih kurs yang terealisasi (*realized*) dan selisih kurs belum terealisasi (*unrealized*).

20 **2.2.3.3.1. Selisih Kurs Terealisasi**

21 Selisih kurs terealisasi dibukukan pada saat terjadi konversi dengan menggunakan
22 kurs transaksi dari mata uang asing ke dalam mata uang Rupiah, atau dari mata uang asing
23 ke mata uang asing lainnya. Misalnya, pemerintah melakukan penarikan pokok utang
24 sebesar USD10.000.000 dengan kurs Rp9.000/USD yang menyebabkan masuknya
25 penerimaan pembiayaan ke dalam rekening pemerintah dalam Rupiah sebesar
26 Rp90.000.000.000. Selanjutnya pada tahun yang sama pemerintah membayar sebagian
27 pokok utang sebesar USD1.000.000 juta dengan nilai tukar Rp8500/USD. Oleh karenanya
28 terdapat selisih kurs (Rp9.000/USD-Rp8.500/USD) antara pengakuan awal utang dengan
29 transaksi pembayaran utang sebesar USD1.000.000, sehingga diperoleh selisih kurs
30 sebesar Rp500.000.000 ((Rp9.000/USD-Rp8.500/USD)*Rp1.000.000). Selisih kurs ini
31 disebut sebagai selisih kurs terealisasi.

32 **2.2.3.3.2. Selisih Kurs Belum Terealisasi**

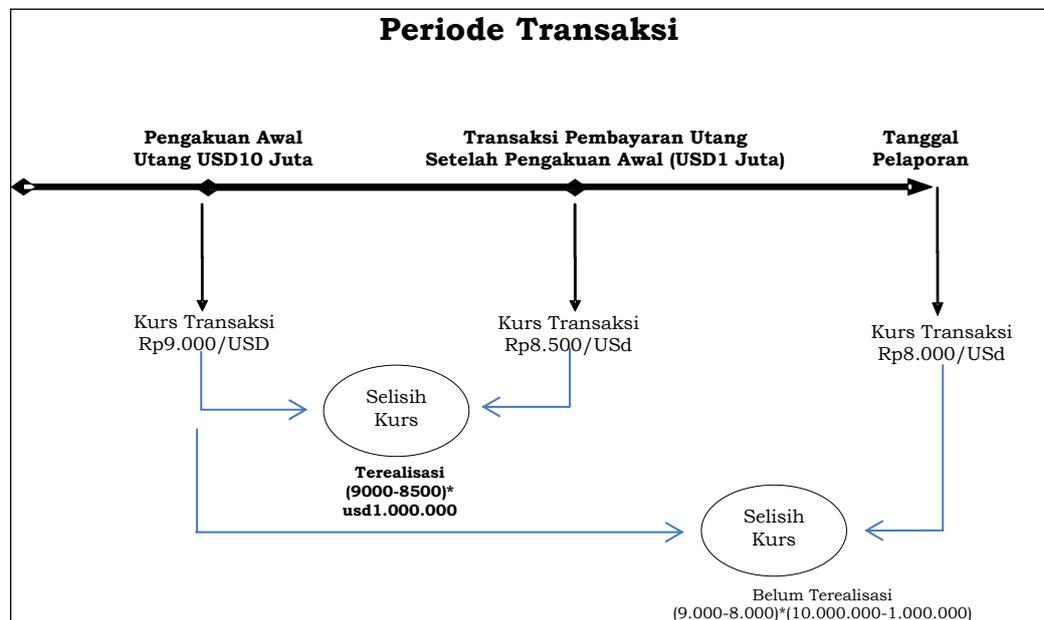
33 Selisih kurs belum terealisasi timbul pada saat penjabaran pos moneter (baik aset
34 maupun kewajiban) dalam mata uang asing ke dalam mata uang Rupiah pada tanggal
35 pelaporan. Selisih kurs belum terealisasi dibukukan dengan menjabarkan saldo pos moneter
36 dalam mata uang asing ke dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah
37 bank sentral pada tanggal pelaporan.

38 Pada periode pelaporan, pos-pos moneter dalam mata uang asing yang masih
39 mempunyai nilai pada tanggal pelaporan harus dijabarkan ke dalam mata uang Rupiah
40 dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal pelaporan. Sebagai akibat
41 perbedaan kurs transaksi dengan kurs pelaporan pos-pos moneter, maka akan
42 menimbulkan selisih kurs, yaitu selisih yang dihasilkan dari penjabaran sejumlah tertentu
43 mata uang asing ke dalam mata uang Rupiah yang bersifat tetap atau dapat ditentukan.

44 Melanjutkan contoh sebelumnya, misalnya pada tanggal pelaporan kurs tengah Bank
45 Indonesia adalah sebesar Rp8.000/USD dan saldo utang pada tanggal pelaporan adalah
46 USD9.000.000. Jumlah utang pada tanggal pelaporan harus mencerminkan kurs pada
47 tanggal pelaporan tersebut yang akan mengakibatkan adanya kerugian selisih kurs sebesar
48 Rp1.000/USD (Rp9.000/USD-Rp8.000/USD). Secara total atas penyesuaian per tanggal
49 pelaporan terdapat selisih kurs sebesar Rp9.000.000.000 ((Rp9.000/USD-

1 Rp8.000/USD)xUSD9.000.000). Selisih kurs ini merupakan penjabaran mata uang asing
 2 pada saat tanggal pelaporan dengan tidak mengubah nilai utang dan hanya mempengaruhi
 3 nilai utang yang dinyatakan dalam bentuk Dollar Amerika. Selisih ini disebut sebagai selisih
 4 kurs belum terealisasi.

5 Berikut gambaran atas pengakuan selisih kurs terealisasi dan belum terealisasi,



6

7 2.2.3.4. Lindung Nilai (*Hedging*)

8 Fluktuasi kurs mata uang asing sering menimbulkan masalah. Naik atau turunnya nilai
 9 satu mata uang asing dibandingkan dengan mata uang pelaporan akan memberikan akibat
 10 tersendiri bagi entitas pelaporan. Untuk menghindari risiko fluktuasi kurs, pemerintah dapat
 11 melakukan kegiatan lindung nilai (*hedging*). Kegiatan lindung nilai (*hedging*) didefinisikan
 12 sebagai tindakan yang dilakukan untuk melindungi sebuah pemerintah dari *exposure*
 13 terhadap nilai tukar. *Exposure* terhadap fluktuasi nilai tukar adalah risiko pemerintah akibat
 14 fluktuasi nilai tukar.

15 Apabila suatu transaksi dalam mata uang asing telah dilindungi dalam suatu kontrak,
 16 maka nilai transaksi yang dilindungi tersebut akan dicatat sebesar nilai kontrak. Misalnya,
 17 pemerintah memiliki utang dalam mata uang asing dan utang tersebut telah di-*hedge*, maka
 18 secara otomatis utang tersebut akan dicatat sebesar nilai yang di-*hedge* dan tidak
 19 diperlukan lagi penyesuaian nilai wajar atas utang tersebut terkait dengan perubahan kurs.

20 Suatu kegiatan *hedging* umumnya diikuti dengan biaya-biaya yang terkait dalam
 21 proses *hedging* tersebut. Ketika suatu entitas melakukan *hedging*, maka biaya-biaya yang
 22 dikeluarkan dalam proses *hedging* diperlakukan sebagai pengeluaran operasional.
 23 Terhadap transaksi ini perlu disajikan pengungkapan yang memadai.

24 Transaksi *hedging* di satu sisi memberikan manfaat dengan membuat kurs menjadi
 25 tetap. Namun konsekuensi dari transaksi *hedging* adalah diperlukannya biaya *hedging* yang
 26 besarnya kadangkala cukup signifikan. Biaya tersebut antara lain mencakup biaya komisi
 27 yang dapat dibayarkan secara tunai ataupun nontunai. Dengan demikian, apabila
 28 pemerintah berniat untuk melakukan *hedging*, pemerintah diharapkan terlebih dahulu
 29 melakukan analisis kebijakan atas biaya dan manfaat atas pelaksanaan kegiatan *hedging*.

30 Suatu entitas yang menerapkan *hedging* disarankan untuk mengungkapkan
 31 keuntungan/kerugian dari pelaksanaan *hedging*. Pengungkapan tersebut mencakup analisis
 32 perbandingan antara hasil *hedging* dan nilai sebelum *hedging* ditambah biaya-biaya yang
 33 dikeluarkan.

BAB III

AKUNTANSI TRANSAKSI DAN PELAPORAN DALAM MATA UANG ASING

3.1. UMUM

Penggunaan mata uang Rupiah sebagai mata uang dalam pelaporan keuangan pemerintah mengharuskan pemerintah melakukan penjabaran setiap transaksi dalam mata uang asing ke dalam mata uang Rupiah. Proses penjabaran dilakukan pada saat transaksi dan pada saat pelaporan. Proses penjabaran mata uang asing ke dalam mata uang rupiah seringkali menimbulkan selisih yang dikenal dengan sebutan selisih kurs. Secara umum selisih kurs dapat terjadi pada 2 (dua) peristiwa, yaitu:

1. Pada saat terjadinya transaksi setelah pengakuan awal yang melibatkan penggunaan mata uang asing; dan/atau
2. Pada saat pelaporan pos moneter dalam mata uang asing ke dalam Rupiah.

Pengaturan umum akuntansi atas transaksi dalam mata uang asing diatur di dalam Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) yang harus dibaca dalam konteks Paragraf 62 PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran. Pengaturan umum yang diberlakukan untuk pencatatan transaksi dalam mata uang asing adalah sebagai berikut:

1. Dalam hal tersedia dana dalam mata uang asing yang sama dengan yang digunakan dalam transaksi, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dengan menjabarkan ke dalam mata uang Rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

Sebagai ilustrasi, pada tanggal 5 Juli 2008, Pemerintah membayar utang ke *Asian Development Bank* (ADB) sebesar USD2.000.000 dari rekening USD. Kurs jual pada tanggal tersebut Rp9.300/USD dan kurs beli USD terhadap Rupiah adalah Rp9.200/USD, atau kurs tengah Rp9.250/USD. Dalam laporan keuangan, transaksi tersebut dicatat sebesar USD2.000.000 dikalikan dengan kurs tengah Bank Indonesia atau ekuivalen dengan Rp18.500.000.000 (USD2.000.000 X Rp9.250/USD).

2. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan dalam transaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan mata uang Rupiah, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dalam Rupiah berdasarkan kurs transaksi, yaitu sebesar Rupiah yang digunakan untuk memperoleh mata uang asing tersebut.

Sebagai ilustrasi, pada tanggal 5 Juli 2008 Pemerintah membayar utang ke ADB sebesar JPY2.000.000.000. Karena tidak tersedia dana dalam JPY, Pemerintah harus membeli JPY untuk membayarnya. Untuk membeli JPY dalam jumlah tersebut, Pemerintah mengeluarkan dana Rupiah sebesar Rp160.000.000.000 berdasar kurs transaksi Rp80/JPY. Maka atas transaksi pelunasan utang tersebut, jumlah yang dicatat dalam laporan keuangan adalah sebesar Rp160.000.000.000 (JPY2.000.000.000 X Rp80/JPY).

3. 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.

1 b. transaksi dalam mata uang asing lainnya tersebut dicatat dalam Rupiah berdasarkan
2 kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

3 Sebagai ilustrasi, pada tanggal 5 Juli 2008 Pemerintah membayar utang kepada Pemerintah
4 Korea sebesar KRW2.000.000.000. Dana yang tersedia untuk membayar utang dimaksud
5 adalah dalam mata uang USD. Kurs transaksi yang diperoleh pemerintah untuk membeli
6 KRW adalah USD1 = KRW930, sehingga Pemerintah harus mengeluarkan persediaan USD
7 sebesar USD2.150.538 (KRW2.000.000.000 : KRW930/USD). Kurs jual pada tanggal
8 tersebut Rp9.300,00/USD dan kurs beli adalah Rp9.200/USD, atau kurs tengah
9 Rp9.250/USD. Maka nilai atas transaksi tersebut yang dicatat dalam laporan keuangan
10 dalam mata uang Rupiah adalah sebesar Rp19.892.476.500 (USD2.150.538 X
11 Rp9.250/USD).

12 **3.2. AKUNTANSI ATAS TRANSAKSI DALAM MATA UANG ASING**

13 **3.2.1. Pengakuan Awal (*Initial Recognition*) Transaksi Dalam Mata Uang Asing**

14 Transaksi dalam mata uang asing adalah transaksi yang membutuhkan penyelesaian
15 dalam suatu mata uang asing. Termasuk transaksi dalam mata uang asing adalah transaksi
16 yang timbul ketika pemerintah:

- 17 • Meminjam (utang) atau meminjamkan (piutang) dana dalam suatu mata uang asing;
- 18 • Membeli atau menjual barang atau jasa dengan menggunakan suatu mata uang asing;
19 dan
- 20 • Menerima hibah dalam suatu mata uang asing.

21 Pengakuan awal transaksi meminjam atau meminjamkan atau membeli atau menjual
22 barang/jasa dalam mata uang asing adalah dengan mencatatnya menggunakan kurs pada
23 saat terjadinya transaksi.

24 **3.2.1.1. Transaksi Penarikan Pinjaman dalam Mata Uang Asing Yang Masuk Ke** 25 **Rekening Rupiah**

26 Bila suatu penarikan pinjaman masuk ke dalam rekening Rupiah milik Pemerintah,
27 maka kurs yang digunakan untuk pencatatan penarikan pinjaman adalah kurs transaksi
28 pada tanggal penarikan pinjaman tersebut.

29 Sebagai contoh, Pemerintah Indonesia menarik pinjaman jangka panjang luar negeri
30 dari *Asian Development Bank* (ADB) senilai USD20.000.000 pada tanggal 1 Maret 2010 dan
31 penarikan pinjaman tersebut masuk ke dalam rekening Rupiah milik pemerintah. Kurs
32 transaksi penarikan tersebut sebesar Rp8.900/USD dan uang yang masuk ke rekening
33 Rupiah pemerintah adalah sebesar Rp178.000.000.000. Atas transaksi ini akan dijurnal:

34

35 **Jurnal 3.1***

36 Jurnal di Pengelola Kas/Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN)

37

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas di RKUN Rupiah.....	178.000.000.000	
Penerimaan Pembiayaan.....		178.000.000.000

41

42

43

44

1 Jurnal di Pengelola Utang

	Nama Akun	Debit	Kredit
3	Utang kepada KUN	178.000.000.000	
4	Penerimaan Pembiayaan.....		178.000.000.000
5	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran Utang		
6	Jangka Panjang.....	178.000.000.000	
7	Utang Jangka Panjang.....		178.000.000.000

8 *) Jurnal tersebut dapat dikembangkan sesuai dengan kebijakan akuntansi yang
9 dikembangkan Pemerintah

10 **3.2.1.2. Transaksi Penarikan Pinjaman dalam Mata Uang Asing Yang Masuk Ke**
11 **Rekening Valuta Asing**

12 Bila suatu penarikan pinjaman masuk ke dalam rekening valas pemerintah maka kurs
13 yang digunakan untuk pencatatan penarikan pinjaman adalah kurs tengah BI pada tanggal
14 penarikan pinjaman tersebut.

15 Sebagai contoh, Pemerintah Indonesia menarik pinjaman jangka panjang luar negeri
16 dari *Asian Development Bank* (ADB) senilai USD20.000.000 pada tanggal 1 Maret 2010 dan
17 penarikan pinjaman tersebut masuk ke dalam rekening USD pemerintah. Kurs tengah Bank
18 Indonesia pada tanggal penarikan tersebut adalah Rp9.000/USD, atas transaksi tersebut
19 akan dijurnal:

20 **Jurnal 3.2**

21 Jurnal di Pengelola Kas/Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN)

	Nama Akun	Debit	Kredit
23	Kas di RKUN Rupiah.....	180.000.000.000	
24	Penerimaan Pembiayaan.....		180.000.000.000

26 Jurnal di Pengelola Utang

	Nama Akun	Debit	Kredit
28	Utang kepada KUN	180.000.000.000	
29	Penerimaan Pembiayaan.....		180.000.000.000
30	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran Utang		
31	Jangka Panjang.....	180.000.000.000	
32	Utang Jangka Panjang.....		180.000.000.000

33

34 **3.2.1.3. Penggunaan Kurs Pada Transaksi Belanja dalam Mata Uang Asing Yang**
35 **Menghasilkan Aset**

36 Bila suatu belanja dalam mata uang asing dikeluarkan dari rekening Rupiah
37 pemerintah dan menghasilkan aset tetap, maka belanja tersebut dicatat dalam Rupiah
38 dengan menggunakan kurs transaksi. Aset Tetap yang dihasilkan juga dijabarkan dalam
39 mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs transaksi yang sama.

40 Sebagai contoh, entitas pelaporan pemerintah pada tanggal 24 Mei 2010
41 menandatangani kontrak dalam mata uang USD senilai USD2.000.000 untuk membeli
42 barang modal dari luar negeri yang tidak tersedia di Indonesia. Pada tanggal 25 Juni 2010

1 barang modal tersebut diterima, dan kemudian dibayarkan melalui Rekening Kas Umum
 2 Negara Rupiah pada tanggal 1 Juli 2010 dengan kurs transaksi Rp9.100/USD sehingga
 3 jumlah belanja dalam rupiah adalah sebesar Rp18.200.000.000. Jurnal untuk mencatat
 4 belanja tersebut adalah sebagai berikut:

5 **Jurnal 3.3**

6 Jurnal di Pengelola Kas/Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN)

7

Nama Akun	Debit	Kredit
Belanja Modal	18.200.000.000	
Kas di RKUN Rupiah		18.200.000.000

11

12 Jurnal di Kuasa Pengguna Anggaran/Sistem Akuntansi Instansi

13

Nama Akun	Debit	Kredit
Belanja Modal	18.200.000.000	
Piutang dari KUN		18.200.000.000
Aset Tetap.....	18.200.000.000	
Diinvestasikan pada Aset Tetap.....		18.200.000.000

19

20 **3.2.2. Penggunaan Kurs Pada Transaksi Setelah Pengakuan Awal**

21 Setelah pengakuan awal, beberapa transaksi diikuti dengan transaksi berikutnya,
 22 seperti pembayaran utang. Pemerintah mungkin saja melakukan pembayaran utang dengan
 23 membeli mata uang asing dari rekening Rupiah pemerintah ataupun menggunakan dana
 24 yang tersedia di dalam rekening valas pemerintah yang sama dengan mata uang asing
 25 tersebut.

26 Beberapa pengaturan mengenai penggunaan kurs pada transaksi setelah pengakuan
 27 awal adalah sebagai berikut:

- 28 1. Jika Pemerintah membeli mata uang asing untuk membayar utang dari rekening Rupiah
 29 Pemerintah, maka kurs yang digunakan adalah kurs transaksi, yaitu kurs pembelian
 30 mata uang asing tersebut dengan menggunakan rekening Rupiah Pemerintah.
- 31 2. Jika Pemerintah membeli mata uang asing untuk membayar utang dari rekening valas
 32 Pemerintah di bank sentral, maka kurs yang digunakan adalah kurs transaksi, yang
 33 dapat berupa kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.
- 34 3. Jika Pemerintah membeli mata uang asing dengan menggunakan mata uang asing
 35 lainnya maka transaksi mata uang asing ke mata uang asing lainnya dijabarkan dengan
 36 menggunakan kurs transaksi. Transaksi dalam mata uang asing lainnya tersebut dicatat
 37 dalam rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

38

39 **Ilustrasi:**

40 Pemerintah menarik pinjaman jangka panjang luar negeri dari *Asian Development*
 41 *Bank* (ADB) senilai USD20.000.000 pada tanggal 1 Maret 2010 dan penarikan pinjaman
 42 tersebut masuk ke dalam rekening Rupiah Pemerintah. Kurs transaksi penarikan tersebut
 43 sebesar Rp8.900 dan masuk ke rekening Rupiah Pemerintah sebesar Rp178.000.000.000.

1 Diasumsikan bahwa cicilan pertama sebesar USD1,000,000 dan cicilan pertama jatuh
2 tempo pada tanggal 1 Desember 2010 serta dibayar pada tanggal tersebut.

- 3 1. Apabila Pemerintah membayar utang tersebut dengan membeli USD dari rekening
4 Rupiah Pemerintah (atau menggunakan dana Rupiah yang dimiliki pemerintah)
5 dengan kurs Rp9.200/USD maka transaksi ini akan dijurnal:

6 **Jurnal 3.4**

7 Jurnal di Pengelola Kas/Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN)

	Nama Akun	Debit	Kredit
9	Pengeluaran Pembiayaan	9.200.000.000*)	
10	Kas di RKUN Rupiah		9.200.000.000

11 Jurnal di Pengelola Utang

	Nama Akun	Debit	Kredit
13	Pengeluaran Pembiayaan	9.200.000.000*)	
14	Utang Kepada KUN		9.200.000.000
15	Utang Jangka Panjang	8.900.000.000**)	
16	Dana yang harus disediakan untuk pemby. Utg J. Panjang.....		8.900.000.000

17 *) USD1.000.000 x Rp9.200= Rp9.200.000.000

18 **) USD1.000.000xRp8.900 - Menggunakan kurs pengakuan awal pinjaman dengan asumsi bahwa jumlah utang jangka
19 panjang belum pernah disesuaikan dengan kurs akhir periode (misalnya bulanan) dalam catatan akuntansi pemerintah. Bila
20 jumlah tersebut telah disesuaikan dengan kurs secara periodik, maka kurs yang digunakan adalah kurs penyesuaian periode
21 terakhir.

- 23 2. Apabila Pemerintah menggunakan rekening mata uang Dollar Amerika untuk
24 membayar cicilan utang tersebut dan kurs tengah BI pada tanggal tersebut adalah
25 Rp9.150, maka akan dijurnal:

26 **Jurnal 3.5**

27 Jurnal di Pengelola Kas/Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN)

	Nama Akun	Debit	Kredit
29	Pengeluaran Pembiayaan	9.150.000.000*)	
30	Kas di RKUN USD		9.150.000.000

31 Jurnal di Pengelola Utang

	Nama Akun	Debit	Kredit
33	Pengeluaran Pembiayaan	9.150.000.000*)	
34	Utang kepada KUN		9.150.000.000
35	Utang Jangka Panjang	8.900.000.000**)	
36	Dana yang harus disediakan untuk Utg J Panjang		8.900.000.000

37 *) USD1.000.000 x Rp9.150= Rp9.150.000.000

38 **) USD1.000.000 x Rp8.900. Menggunakan kurs pengakuan awal dengan asumsi bahwa jumlah utang jangka panjang belum
39 pernah disesuaikan dengan kurs akhir periode (misalnya bulanan) dalam catatan akuntansi pemerintah. Bila jumlah tersebut
40 telah disesuaikan dengan kurs secara periodik, maka kurs yang digunakan adalah kurs penyesuaian periode terakhir.

- 41 3. Apabila Pemerintah tidak mempunyai mata uang Dollar Amerika (USD) untuk
42 membayar cicilan utang tersebut dan berencana untuk membeli Dollar Amerika

1 dengan menggunakan rekening valas dalam Yen Jepang (JPY) dengan asumsi
2 bahwa:

- 3 ▪ Kurs USD1= JPY100
- 4 ▪ Kurs tengah Bank Indonesia pada saat transaksi adalah Rp9.100/USD dan
5 Rp92/JPY

6 Maka untuk membeli USD1.000.000, Pemerintah harus mengeluarkan JPY100.000.000
7 (USD1.000.000x100). Selanjutnya, pengeluaran untuk pembayaran cicilan tersebut dicatat
8 sebesar Rp9.200.000.000 (JPY100.000.000*Rp92/JPY). Atas transaksi ini akan dijurnal:

9 **Jurnal 3.6**

10 Jurnal di Pengelola Kas/Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN)

Nama Akun	Debit	Kredit
Pengeluaran Pembiayaan	9.200.000.000	
Kas di RKUN JPY		9.200.000.000

14 Jurnal di Pengelola Utang

Nama Akun	Debit	Kredit
Pengeluaran Pembiayaan	9.200.000.000	
Utang Kepada KUN		9.200.000.000
Utang Jangka Panjang	8.900.000.000*)	
Jumlah yang harus disediakan untuk Utg J Panjang		8.900.000.000*)

20 *) Menggunakan kurs pengakuan awal dengan asumsi bahwa jumlah utang jangka panjang belum pernah disesuaikan dengan
21 kurs akhir periode (misalnya bulanan) dalam catatan akuntansi pemerintah. Bila jumlah tersebut telah disesuaikan dengan kurs
22 secara periodik, maka kurs yang digunakan adalah kurs penyesuaian periode terakhir.

24 **3.2.3. Pengakuan dan Pengukuran Selisih Kurs**

25 Pengakuan awal transaksi pos moneter dalam mata uang asing diukur dan dicatat
26 dalam Rupiah dengan menggunakan kurs transaksi. Selanjutnya, apabila terdapat transaksi
27 setelah pengakuan awal, maka pos-pos moneter dalam mata uang asing diukur dengan kurs
28 pada tanggal transaksi. Dalam hal ini dimungkinkan terjadi perbedaan antara kurs transaksi
29 pengakuan awal dengan kurs transaksi pada periode setelah pengakuan awal. Basis
30 akuntansi Kas Menuju Akrual tidak mengakui keuntungan atau kerugian akibat perbedaan
31 selisih kurs tersebut.

32 Selisih kurs yang berakibat pada kenaikan/penurunan kas dan setara kas secara nyata
33 diakui sebagai Selisih Kurs yang Terealisasi. Pada penerapan Akuntansi Berbasis Kas
34 Menuju Akrual, kenaikan/penurunan sebagai akibat selisih kurs yang terealisasi dicatat
35 sebagai pendapatan/belanja tahun berjalan pada Laporan Realisasi Anggaran.

36 Perbedaan kurs juga dapat terjadi pada tanggal pelaporan keuangan. Setiap pos
37 moneter dalam mata uang asing yang masih mempunyai nilai pada tanggal pelaporan harus
38 dijabarkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs bank sentral pada
39 tanggal pelaporan. Perbedaan antara kurs transaksi dengan kurs pelaporan pos-pos
40 moneter akan menimbulkan selisih kurs yang belum direalisasikan. Kenaikan/ penurunan
41 nilai tercatat suatu pos moneter yang disebabkan oleh adanya selisih kurs yang belum
42 direalisasikan tidak diakui/dicatat sebagai pendapatan/belanja melainkan diakui/dicatat
43 sebagai kenaikan/penurunan ekuitas pada neraca .

44

45

Ilustrasi

1. Pemerintah mempunyai saldo piutang dalam mata uang asing, misalnya sebesar USD20.000.000 dan nilai tercatat piutang tersebut pada tanggal 31 Desember 2010 sebesar Rp178.000.000.000. Kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal 31 Desember 2010 adalah sebesar Rp9.000/USD. Terhadap kondisi tersebut, maka diperlukan penyesuaian nilai tercatat tersebut yaitu dengan menilai kembali jumlah piutang sebesar USD20.000.000 dengan kurs tengah Bank Indonesia, yaitu sebesar Rp2.000.000.000 $\{(20.000.000 \times \text{Rp}9.000/\text{USD}) - \text{Rp}178.000.000.000\}$

Jurnal 3.7

Nama Akun	Debit	Kredit
Piutang.....	2.000.000.000	
*) Ekuitas Dana Lancar.....		2.000.000.000

*) Dalam kebijakan akuntansi, Akun Ekuitas Dana Lancar ini dapat dirinci sesuai kebutuhan, apakah akun lawan dari piutang atau akun selisih kurs tersendiri

2. Pemerintah mempunyai saldo utang jangka pendek (misalnya bagian lancar utang jangka panjang) dalam mata uang asing, misalnya sebesar USD1.000.000 dan nilai tercatat utang tersebut pada tanggal 31 Desember 2010 sebesar Rp8.800.000.000. Kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal 31 Desember 2010 adalah sebesar Rp9.000/USD. Terhadap kondisi tersebut maka diperlukan penyesuaian nilai tercatat tersebut yaitu dengan menilai kembali jumlah utang sebesar USD1.000.000 dengan kurs tengah Bank Indonesia, yaitu sebesar Rp200.000.000 $\{(USD1.000.000 \times \text{Rp}9.000) - \text{Rp}8.800.000.000\}$.

Jurnal 3.8

Nama Akun	Debit	Kredit
*) Ekuitas Dana Lancar	200.000.000	
Bagian Lancar Utang Jangka Panjang.....		200.000.000

*) Dalam kebijakan akuntansi, Akun Ekuitas Dana Lancar ini dapat dirinci sesuai kebutuhan, apakah akun lawan dari Bagian Lancar Utang Jangka Panjang atau akun selisih kurs tersendiri

3. Pemerintah mempunyai saldo rekening bank dalam mata uang asing, misalnya,
- Saldo rekening sebesar USD50.000.000
 - Nilai tercatat saldo rekening bank tersebut pada tanggal 31 Desember 2010 sebesar Rp440.000.000.000.
 - Kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal 31 Desember 2010 adalah sebesar Rp9.000 per USD.

Terhadap kondisi tersebut, diperlukan penyesuaian nilai tercatat tersebut yaitu dengan menilai kembali jumlah saldo kas sebesar USD50.000.000 dengan kurs tengah Bank Indonesia, yaitu sebesar Rp10.000.000.000 $\{(50.000.000 \times 9.000) - 440.000.000.000\}$.

Jurnal 3.9

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas Di Rek KUN USD	10.000.000.000	
Ekuitas Dana Lancar *).....		10.000.000.000

*) Dalam kebijakan akuntansi, akun Ekuitas Dana Lancar dapat dirinci sesuai kebutuhan.

3.3. PENYAJIAN SELISIH KURS YANG BELUM DIREALISASIKAN (UNREALIZED) PADA LAPORAN KEUANGAN

Mata uang Rupiah merupakan mata uang pelaporan pemerintah. Penjabaran pos-pos moneter dalam mata uang asing ke dalam mata uang Rupiah dapat menimbulkan selisih kurs yang tidak menambah atau mengurangi saldo fisik kas sebenarnya. Selisih kurs ini merupakan selisih kurs yang belum direalisasikan (*unrealized*). Selisih kurs yang belum direalisasikan yang disebabkan penjabaran pos moneter berupa Kas dan Setara Kas pada tanggal neraca akan mempengaruhi Laporan Arus Kas, Laporan Realisasi Anggaran, dan Neraca. Sementara selisih kurs yang belum direalisasikan yang disebabkan penjabaran pos moneter selain Kas akan mempengaruhi ekuitas di Neraca.

3.3.1. Penyajian Selisih Kurs yang belum direalisasikan pada Laporan Arus Kas

Pada Laporan Arus Kas, selisih kurs yang belum direalisasikan disajikan secara terpisah dari aktivitas lainnya. Penyajian selisih kurs yang belum direalisasikan pada Laporan Arus Kas adalah sebagai berikut:

**LAPORAN ARUS KAS
PEMERINTAH REPUBLIK INDONESIA
UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR S.D 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0**

Uraian	20X1	20X0
A. Arus Kas dari Aktivitas Operasi	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
B. Arus Kas dari Aktivitas Investasi Non Keuangan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
C. Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
D. Arus Kas dari Aktivitas Non Anggaran	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Kenaikan (penurunan) Kas sebelum Koreksi Pembukuan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Penggunaan SAL	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Akumulasi Koreksi Pembukuan (termasuk Selisih Kurs atas Penjabaran Kas Dalam Mata Uang Asing pada tanggal Neraca)*	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Kenaikan (penurunan) Kas setelah Koreksi Pembukuan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Saldo Awal Kas	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Koreksi Saldo Awal	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Saldo Awal Kas setelah Koreksi	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Saldo Akhir Kas	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy

*) Selisih kurs yang berasal dari akun kas yang merupakan bagian dari perhitungan SILPA/SIKPA

3.3.2. Dampak Penyajian Selisih Kurs yang belum direalisasikan pada Laporan Realisasi Anggaran

Penyajian selisih kurs atas Kas dan Setara Kas yang belum direalisasikan akan mempengaruhi saldo SILPA/SIKPA pada LRA. Untuk itu perlu dilakukan penyesuaian terhadap saldo SILPA/SIKPA di Laporan Realisasi Anggaran serta penjelasan yang memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Ilustrasi penyajian selisih kurs yang belum direalisasikan pada LRA adalah sebagai berikut:

**LAPORAN REALISASI ANGGARAN
PEMERINTAH REPUBLIK INDONESIA
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0**

Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	% Realisasi terhadap Anggaran	Realisasi 20X0
PENDAPATAN	XXX	XXX		yyy
Perpajakan	XXX	XXX		yyy
PNBP	XXX	XXX		yyy
Hibah	XXX	XXX		yyy
JUMLAH PENDAPATAN	XXX	XXX		yyy
BELANJA	XXX	XXX		yyy
Belanja Pegawai	XXX	XXX		yyy
Belanja Barang	XXX	XXX		yyy
Belanja Modal	XXX	XXX		yyy
Belanja Pembayaran Bunga Utang	XXX	XXX		yyy
Belanja Subsidi	XXX	XXX		yyy
Belanja Hibah	XXX	XXX		yyy
Belanja Bantuan Sosial	XXX	XXX		yyy
Belanja Lain-lain	XXX	XXX		yyy
Transfer	XXX	XXX		yyy
JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER	XXX	XXX		yyy
SURPLUS/DEFISIT	XXX	XXX		yyy
PEMBIAYAAN	XXX	XXX		yyy
PEMBIAYAAN DALAM NEGERI (NETO)	XXX	XXX		yyy
PEMBIAYAAN LUAR NEGERI (NETO)	XXX	XXX		yyy
JUMLAH PEMBIAYAAN	XXX	XXX		yyy
SILPA (SIKPA)	XXX	XXX		yyy
KOREKSI DAN PENYESUAIAN (TERMASUK SELISIH KURS BELUM TEREALISASI)*	XXX	XXX		yyy
SILPA/SIKPA SETELAH KOREKSI DAN PENYESUAIAN	XXX	XXX		yyy

*) Selisih kurs yang berasal dari akun kas yang merupakan bagian dari perhitungan SILPA/SIKPA

3.3.3. Penyajian Selisih Kurs yang belum direalisasikan pada Neraca

Pada Neraca, selisih kurs yang belum terealisasi yang berasal dari penjabaran pos moneter baik aset lancar maupun kewajiban jangka pendek dalam mata uang asing ke dalam Rupiah disajikan sebagai bagian dari Ekuitas Dana Lancar. Apabila selisih kurs tersebut bersaldo debit, maka akan mengurangi Ekuitas Dana Lancar. Sedangkan apabila selisih kurs bersaldo kredit, maka akan menambah Ekuitas Dana Lancar. Untuk selisih kurs yang belum terealisasi atas aset moneter dalam bentuk Kas dan Setara Kas akan mempengaruhi saldo SILPA (SIKPA).

Selisih kurs yang belum direalisasikan yang berasal dari penjabaran pos moneter baik aset non lancar maupun kewajiban jangka panjang seperti Kas yang Dibatasi Penggunaannya dalam mata uang asing ke dalam Rupiah disajikan sebagai bagian dari Ekuitas Dana Investasi. Apabila selisih kurs tersebut bersaldo debit, maka akan mengurangi Ekuitas Dana Investasi. Sedangkan apabila selisih kurs bersaldo kredit, maka akan menambah Ekuitas Dana Investasi.

1 Penyajian selisih kurs yang belum direalisasikan pada Neraca adalah sebagai berikut,

2
3
4
5
6

NERACA
PEMERINTAH REPUBLIK INDONESIA
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 31 DESEMBER 20X0

Uraian	Catatan	31 Des 20X1	31 Des 20X0
ASET			
KEWAJIBAN			
EKUITAS DANA			
Ekuitas Dana Lancar			
Selisih Kurs yang belum direalisasikan*			
Ekuitas Dana Investasi			
Selisih Kurs yang belum direalisasikan			
Ekuitas Dana Neto			
Jumlah Kewajiban dan Ekuitas Dana			

7 *) Selisih kurs yang berasal dari akun selain kas yang merupakan bagian dari perhitungan
8 SILPA/SIKPA

9
10

3.4. PENYAJIAN SELISIH KURS YANG TEREALISASI (REALIZED) PADA LAPORAN KEUANGAN

11
12

3.4.1. Penyajian Selisih Kurs Yang Terealisasi Pada Laporan Arus Kas

13
14

LAPORAN ARUS KAS
UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR S.D 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

Uraian	20X1	20X0
A. Arus Kas dari Aktivitas Operasi	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
B. Arus Kas dari Aktivitas Investasi Non Keuangan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
I. Arus Kas Masuk	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
PNBP	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
- Pendapatan lainnya karena untung selisih kurs dalam pengelolaan Rekening Milik BUN	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
II. Arus Kas Keluar	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Belanja	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
- Belanja Karena Rugi Selisih kurs dalam pengelolaan Rekening Milik BUN	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
C. Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
D. Arus Kas dari Aktivitas Non Anggaran	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Kenaikan (penurunan) Kas sebekum Koreksi Pembukuan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Penggunaan SAL	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Akumulasi Koreksi Pembukuan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Kenaikan (penurunan) Kas setelah Koreksi Pembukuan	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy

Saldo Awal Kas	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Koreksi Saldo Awal	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Saldo Awal Kas setelah Koreksi	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy
Saldo Akhir Kas	xxx.xxx.xxx	yyy.yyy.yyy

3.4.2. Penyajian Selisih Kurs Yang Terealisasi Pada Laporan Realisasi Anggaran

**LAPORAN REALISASI ANGGARAN
PEMERINTAH PUSAT
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0**

Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	% Realisasi terhadap Anggaran	Realisasi 20X0
PENDAPATAN	XXX	XXX		yyy
Perpajakan	XXX	XXX		yyy
PNBP	XXX	XXX		yyy
- Pendapatan lainnya karena untung selisih kurs dalam pengelolaan Rekening Milik BUN	XXX	XXX		yyy
Hibah	XXX	XXX		yyy
JUMLAH PENDAPATAN	XXX	XXX		yyy
BELANJA	XXX	XXX		yyy
- Belanja Karena Rugi Selisih kurs dalam pengelolaan Rekening Milik BUN	XXX	XXX		yyy
Belanja Modal	XXX	XXX		yyy
Transfer	XXX	XXX		yyy
JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER	XXX	XXX		yyy
PEMBIAYAAN	XXX	XXX		yyy
PEMBIAYAAN DALAM NEGERI (NETO)	XXX	XXX		yyy
PEMBIAYAAN LUAR NEGERI NEGERI (NETO)	XXX	XXX		yyy
JUMLAH PEMBIAYAAN	XXX	XXX		yyy
SILPA/SIKPA	XXX	XXX		yyy
KOREKSI DAN PENYESUAIAN (TERMASUK SELISIH KURS BELUM TEREALISASI)	XXX	XXX		yyy
SILPA/SIKPA SETELAH KOREKSI DAN PENYESUAIAN	XXX	XXX		yyy

3.5. PENGUNGKAPAN

Dalam catatan atas laporan keuangan, entitas pemerintah setidaknya harus mengungkapkan:

1. Rincian pos moneter berupa Kas dan Setara Kas dalam tiap-tiap mata uang asing dan penjabarannya pada tanggal neraca dalam mata uang rupiah;
2. Rincian pos moneter selain Kas dan Setara Kas dalam tiap-tiap mata uang asing dan penjabarannya pada tanggal neraca dalam mata uang rupiah;
3. Rekonsiliasi selisih kurs atas pos-pos moneter pada awal dan akhir periode;
4. Metode yang digunakan dalam pencatatan selisih kurs;
5. Informasi sehubungan dengan kebijakan entitas pemerintah dalam menangani risiko mata uang asing;

- 1 6. Informasi yang berkenaan dengan *hedging*;
- 2 7. Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

BAB IV

ILUSTRASI TRANSAKSI TERTENTU

4.1. PENCATATAN SELISIH KURS PADA PELAPORAN REKENING BENDAHARA UMUM NEGARA

Selisih kurs yang terjadi pada pelaporan rekening Bendahara Umum Negara (BUN) dalam mata uang asing dapat berupa selisih kurs yang belum direalisasi karena selisih kurs tersebut tidak menyebabkan penurunan kas dan setara kas dalam mata uang asing secara nyata atau selisih kurs yang telah terealisasi. Berikut beberapa panduan di dalam pencatatan kurs pada pelaporan rekening Bendahara Umum Negara:

- Saldo rekening pemerintah dalam mata uang asing disajikan di neraca menggunakan kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal neraca. Kenaikan atau penurunan kurs tengah Bank Indonesia pada dua tanggal pelaporan (baik laporan keuangan maupun untuk tujuan laporan manajerial) dicatat dengan menyesuaikan nilai tercatat Kas dan Setara Kas tersebut pada akun selisih kurs di dalam kelompok Ekuitas Dana Lancar (Selisih Kurs *Unrealized*).
- Apabila BUN memindahkan sejumlah mata uang asing ke rekening rupiah, maka selisih kurs yang terjadi berakibat pada kenaikan atau penurunan Kas dan Setara Kas secara nyata sehingga diakui sebagai selisih kurs yang terealisasi (*Realized*). Oleh karena itu, atas kenaikan dan penurunan tersebut dicatat sebagai pendapatan atau belanja tahun berjalan pada LRA.
- Untuk menghitung selisih kurs baik yang *realized* maupun *unrealized* dalam pelaporan Rekening Milik Bendahara Umum Negara, pada prinsipnya Kas dan Setara Kas dalam mata uang asing diperlakukan seperti prinsip-prinsip yang berlaku pada Persediaan. Namun demikian dalam pencatatannya, pemerintah dapat mengadopsi metode FIFO, LIFO, Rata-Rata Tertimbang, Harga Perolehan Terakhir ataupun penentuan secara periodik terhadap harga perolehan dan pengeluaran Kas dan Setara Kas dalam mata uang asing dimaksud. Selisih kurs yang belum terealisasi kemudian disajikan sebagai penambah atau pengurang ekuitas setelah memperhitungkan proporsi selisih kurs dari mata uang asing yang terealisasi.

Ilustrasi penjabaran saldo rekening mata uang asing ke dalam rupiah pada tanggal neraca

Pada Neraca tanggal 31 Desember 2010 terdapat saldo kas pada rekening Dollar Amerika sebesar USD1.000.000 dengan nilai tercatat sebesar Rp9.000.000.000 (kurs Rp9.000/USD). Pada tanggal 31 Desember 2011, saldo pada rekening Dollar Amerika masih sebesar USD 1.000.000.

- Apabila pada tanggal 31 Desember 2011 kurs tengah Bank Indonesia sebesar Rp8.800/USD, maka nilai tercatat kas dalam Dollar Amerika tersebut harus disesuaikan dengan kurs pelaporan pada tanggal 31 Desember 2011, yaitu sebesar Rp200.000.000 $= (\text{USD}1.000.000 * \text{Rp}8.800/\text{USD}) - \text{Rp}9.000.000.000$.

Jurnal 4.1

Nama Akun	Debit	Kredit
Ekuitas Dana Lancar-Selisih Kurs.....	200.000.000	
Kas di RKUN Valas.....		200.000.000

- Apabila pada tanggal 31 Desember 2011 kurs kurs tengah Bank Indonesia sebesar Rp9.100/USD1 maka nilai tercatat Kas dalam Dollar Amerika tersebut harus

disesuaikan dengan kurs pelaporan pada tanggal 31 Desember 2011, yaitu sebesar Rp100.000.000 $= (\text{USD}1.000.000 * \text{Rp}9.100/\text{USD}) - \text{Rp}9.000.000.000$.

Jurnal 4.2

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas di RKUN Valas	100.000.000	
Ekuitas Dana Lancar-Selisih Kurs		100.000.000

Ilustrasi Pemindahan Mata Uang Asing ke dalam Mata Uang Rupiah

Misalnya BUN mempunyai saldo rekening Dollar Amerika pada tanggal 30 Juni 2010 sebesar USD1.000.000 dengan nilai tercatat sebesar Rp9.000.000.000 (kurs Rp9.000/USD) dan pada tanggal 5 Juli 2010, BUN memindahkan USD500.000 kedalam rekening Rupiah.

1. Apabila kurs transaksi pada tanggal 5 Juli 2010 sebesar Rp8.800/USD, maka pada saat pemindahan tersebut akan dicatat:

Jurnal 4.3

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas di RKUN Rupiah.....	4.400.000.000	
Belanja karena Rugi Selisih Kurs	100.000.000	
Kas di RKUN USD		4.500.000.000

2. Apabila kurs transaksi pada tanggal 5 Juli 2010 sebesar 9.100/USD, maka pada saat pemindahan tersebut akan dicatat:

Jurnal 4.4

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas di RKUN Rupiah.....	4.550.000.000	
Kas di RKUN USD		4.500.000.000
Pendapatan dari Untung Selisih Kurs		50.000.000

4.2. PENCATATAN SELISIH KURS PADA TRANSAKSI HIBAH/PENARIKAN UTANG LUAR NEGERI DALAM MATA UANG ASING

Penerimaan hibah atau penarikan utang luar negeri dalam mata uang asing dapat mempengaruhi beberapa transaksi, yaitu antara lain:

- Transaksi pengakuan penarikan utang pemerintah
- Transaksi pengakuan penerimaan pembiayaan
- Transaksi pengakuan belanja

Setiap transaksi tersebut mungkin diakui pada tanggal yang berbeda dan pada kurs yang berbeda pula. Oleh karena itu pengakuan setiap transaksi sangat dipengaruhi oleh kebijakan yang diambil pemerintah. Namun demikian, untuk memberikan persamaan persepsi dan perlakuan atas pengakuan setiap transaksi tersebut, Buletin Teknis ini memberikan pedoman sebagai berikut:

- 1 1. Penerimaan pembiayaan yang timbul sebagai akibat dari penarikan pinjaman luar
2 negeri dicatat pada saat uang diterima pada rekening Kas Umum Negara. Penerimaan
3 pembiayaan dicatat sebesar nilai riil kas yang masuk ke rekening kas Negara.
- 4 2. Utang pemerintah yang timbul sebagai akibat penarikan pinjaman luar negeri dalam
5 mata uang asing diakui pada saat kewajiban timbul. Timbulnya kewajiban pemerintah
6 ditandai dengan dokumen *Notice of Disbursement* (NOD) yang menunjukkan bahwa
7 pemberi pinjaman telah melakukan pengeluaran sejumlah kas kepada penerima
8 pinjaman. Utang pemerintah dicatat sebesar nilai yang tertera pada tanggal *value date*
9 NoD (sebagai tanggal konversi kurs). Apabila NoD mencantumkan nilai ekuivalen
10 Rupiah pada *value date*-nya, maka utang dicatat sebesar nilai ekuivalen Rupiah.
11 Apabila NoD tidak mencantumkan nilai Rupiah pada *value date*-nya (misalnya NoD
12 yang dikeluarkan oleh negara Jepang, Korea, dan China), maka utang pemerintah
13 dicatat sebesar nilai ekuivalen mata uang asing tersebut dalam rupiah dengan
14 menggunakan kurs tengah BI. Apabila NoD belum diterima sampai dengan tanggal
15 neraca, namun penerimaan pembiayaan telah diterima, maka perlu dilakukan
16 rekonsiliasi atas hal tersebut dan diperlukan akun khusus untuk mencatat penerimaan
17 pembiayaan dan Utang yang belum diterima NoD-nya oleh unit pengelola kas. Hal ini
18 perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 19 3. Belanja yang didanai oleh pinjaman dalam mata uang asing dicatat pada saat uang
20 keluar dari rekening Kas Umum Negara yang ditandai dengan dokumen Surat Perintah
21 Pengesahan Pembukuan (SP3) atau dokumen yang disetarakan. Pencatatan selisih
22 kurs atas transaksi pinjaman luar negeri hanya mengakui selisih kurs yang belum
23 terealisasi (*unrealized*), sedangkan selisih kurs yang terealisasi (*realized*) telah
24 tercermin pada saat pembayaran pokok pinjamannya (termasuk di dalam pencatatan
25 pengeluaran pembiayaan).
- 26 4. Pencatatan selisih kurs baik yang belum terealisasi (*unrealized*) maupun yang
27 terealisasi (*realized*) atas Utang Luar Negeri dalam mata uang asing pada prinsipnya
28 juga dapat menggunakan metode FIFO, LIFO, Rata-Rata Tertimbang ataupun
29 Penarikan Pinjaman Terakhir. Pemerintah dapat menetapkan lebih lanjut metode ats
30 perhitungan selisih kurs atas Utang Luar Negeri dalam mata uang asing.

31 **4.2.1 Pembayaran Langsung**

32 **4.2.1.1. Prosedur Penarikan Hibah/Pinjaman melalui Mekanisme Pembayaran** 33 **Langsung**

34 Pembayaran Langsung (*direct payment*), selanjutnya disingkat PL, adalah penarikan
35 dana yang dilakukan oleh KPPN yang ditunjuk atas permintaan PA/KPA dengan cara
36 mengajukan Aplikasi Penarikan Dana (*withdrawal application*) kepada Pemberi Pinjaman
37 dan Hibah Luar Negeri (PHLN) untuk membayar langsung kepada rekanan/pihak yang
38 dituju. Dalam metode PL ini pembayaran dari Pemberi PHLN adalah langsung ke rekening
39 rekanan tanpa melalui rekening KUN.

40 Mekanisme PL diawali dengan penyampaian Surat Perintah Pembayaran Aplikasi
41 Penarikan Dana-Pembayaran Langsung (SPP APD-PL) kepada KPPN oleh PA/KPA.
42 Berdasarkan SPP APD-PL tersebut KPPN menerbitkan dan menyampaikan APD-PL kepada
43 Pemberi PHLN dengan tembusan kepada PA/KPA dan Direktorat Jenderal Pengelolaan
44 Utang c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan Setelmen. Kemudian Pemberi PHLN
45 melakukan transfer kepada rekanan/pihak yang dituju. Sebagai pemberitahuan
46 pelaksanaan transfer Pemberi PHLN menerbitkan dan menyampaikan NoD kepada
47 Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang (DJPU) c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan
48 Setelmen. Dalam hal terdapat NoD yang diterima K/L dari Pemberi PHLN sebagaimana
49 ketentuan yang dipersyaratkan Perjanjian PHLN, maka PA/KPA menyampaikan NoD yang

1 diterimanya kepada Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang c.q. Direktorat Evaluasi,
2 Akuntansi, dan Setelmen.

3 Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan
4 Setelmen melakukan verifikasi atas NoD dari Pemberi PHLN dengan dokumen pembanding
5 berupa APD-PL dari KPPN. Berdasarkan hasil verifikasi, Direktorat Jenderal Pengelolaan
6 Utang c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan Setelmen menerbitkan dan menyampaikan
7 Surat Perintah Pembukuan Penarikan Pinjaman dan/atau Hibah Luar Negeri (SP4HLN)
8 yang dilampiri copy NoD kepada KPPN. Dalam hal Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang
9 c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan Setelmen belum menerima NoD dari Pemberi PHLN
10 sampai dengan batas waktu yang wajar, sedangkan tembusan APD-PL sudah diterima dari
11 KPPN, maka Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan
12 Setelmen melakukan konfirmasi kepada Pemberi PHLN. KPPN menerbitkan SP3 setelah
13 dilakukan verifikasi terhadap dokumen SP4HLN dan lampiran copy NoD.

14 **4.2.1.2. Pengakuan penerimaan pembiayaan**

15 KPPN mencatat penerimaan pembiayaan pada saat diterbitkannya dokumen
16 pengesahan penerimaan pembiayaan (SP3). Dokumen SP3 dikeluarkan oleh KPPN
17 berdasarkan NoD dan SP4HLN.

18 **4.2.1.3. Pengukuran penerimaan pembiayaan**

19 Nilai yang digunakan untuk mengukur penerimaan pembiayaan adalah nilai yang
20 tertera sebagai *value date* NoD. Apabila NoD tidak mencantumkan nilai rupiah pada *value*
21 *date*-nya (misalnya NoD yang dikeluarkan oleh Jepang, Korea, dan China), maka
22 pengukuran penerimaan pembiayaan adalah dengan menggunakan kurs tengah BI. Tanggal
23 *value date* digunakan sebagai tanggal konversi kurs.

24 **4.2.1.4. Pengakuan hibah/pinjaman luar negeri**

25 DJPU mencatat hibah/pinjaman luar negeri pada saat dokumen NoD diterima. Nilai
26 yang digunakan untuk mencatat hibah/pinjaman luar negeri adalah nilai yang tertera pada
27 *value date* NoD.

28 **4.2.1.5. Pengukuran hibah/pinjaman luar negeri**

29 Nilai yang digunakan untuk mengukur hibah/pinjaman luar negeri adalah nilai yang
30 tertera pada *value date* NoD. Apabila NoD tidak mencantumkan nilai rupiah pada *value*
31 *date*-nya (misalnya NoD yang dikeluarkan oleh Jepang, Korea, dan China), maka
32 pengukuran hibah/pinjaman luar negeri adalah dengan menggunakan kurs tengah BI.
33 Tanggal *value date* digunakan sebagai tanggal konversi kurs.

34 **4.2.1.6. Pengakuan Realisasi Belanja**

35 KPPN dan satker mencatat Belanja pada saat dikeluarkannya dokumen SP3.

36 Untuk menjaga keandalan data hibah/pinjaman luar negeri, penerimaan pembiayaan
37 dan belanja maka diperlukan rekonsiliasi antara entitas yang mencatat hibah/pinjaman luar
38 negeri dan entitas yang mencatat penerimaan pembiayaan dan belanja.

39 **4.2.1.7. Pengakuan Selisih Kurs**

40 Pencatatan utang, penerimaan pembiayaan, dan belanja dilakukan berdasarkan
41 angka yang sama (yang tertera pada *value date* NoD), sehingga tidak terdapat pencatatan
42 selisih kurs.

43

44

45

46

1 **Contoh Ilustrasi**

2 **Contoh 1 : Kontrak pengadaan dalam rupiah, NoD ekuivalen dalam rupiah, SP3**
 3 **dalam Rupiah**

4 Satker A melakukan Kontrak Pengadaan Barang dan/atau Jasa (KPBj) menggunakan
 5 Rupiah sebesar Rp9.000.000.000. Pada tanggal 9 Mei 2010 satker mengajukan Surat
 6 Permintaan Penerbitan (SPP) Aplikasi Pencairan Dana (APD) Pembayaran Langsung (PL)
 7 yang selanjutnya disingkat SPP APD PL sebesar Rp9.000.000.000 ke KPPN. KPPN
 8 menerbitkan WA tanggal 10 Mei 2010 sebesar Rp9.000.000.000 dan mengirim ke PPHLN.
 9 PPHLN melakukan pembayaran kepada pihak ketiga/rekanan pada tanggal 10 Juni 2010
 10 (*value date*) sebesar Rp9.000.000.000. Kemudian PPHLN menerbitkan NoD dengan *value*
 11 *date* 10 Juni 2010. NoD disampaikan kepada DJPU sebagai *borrower* pada tanggal 28 Juni
 12 2010. DJPU mengakui penerimaan pembiayaan sebesar Rp9.000.000.000 sesuai dengan
 13 *value date* NoD. Atas NoD tersebut DJPU akan menerbitkan SP4HLN dan dikirimkan ke
 14 KPPN untuk penerbitan SP3. KPPN menerbitkan SP3 sebesar Rp9.000.000.000 sebagai
 15 pengakuan penerimaan pembiayaan dan belanja setelah menerima SP4HLN dari DJPU.

16 Ilustrasi tersebut dapat dipetakan sebagai berikut:

- 17 • Tanggal 1 Mei 2010 terbit SPP APD PL sebesar Rp9.000.000.000
- 18 • Tanggal 10 Mei 2010 terbit WA sebesar Rp9.000.000.000
- 19 • Tanggal 10 Juni 2010 adalah tanggal pembayaran dari PPHLN yang merupakan
 20 tanggal valuta (*value date*) NoD sebesar Rp9.000.000.000
- 21 • Tanggal 10 Juli terbit SP3 sebesar Rp9.000.000.000

22 Jurnal yang diperlukan untuk transaksi tersebut adalah:

23 **Jurnal 4.5**

24 **Pengakuan Pinjaman Luar Negeri di Pengelola Utang pada tanggal 10 Juni 2010**

Nama Akun	Debit	Kredit
Dana Yang Harus Disediakan untuk Utang Jangka Panjang	9.000.000.000	
Utang Luar Negeri Jangka Panjang		9.000.000.000

28 **Jurnal 4.6**

29 **Pengakuan Penerimaan Pembiayaan dan Belanja di Pengelola pada tanggal 10 Juli**
 30 **2010**

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas di KUN atau Rek Perantara.....	9.000.000.000	
Penerimaan Pembiayaan.....		9.000.000.000
Belanja xxxxxxx.....	9.000.000.000	
Kas di KUN atau Rek Perantara		9.000.000.000

1 **Jurnal 4.7**

2 **Pengakuan Belanja di Satker (SAI) pada tanggal 10 Juli 2010**

	Nama Akun	Debit	Kredit
4	Belanja xxxxxxxx.....	9.000.000.000	
5	Piutang dari KUN.....		9.000.000.000

7 **Contoh 2 : Kontrak pengadaan dalam valas, NoD dalam valas, SP3 dalam Rupiah**

8 Satker A melakukan Kontrak Pengadaan Barang dan/atau Jasa (KPBJ) sebesar
 9 USD9.000.000. Pada tanggal 9 Mei 2010 satker mengajukan Surat Permintaan Penerbitan
 10 (SPP) Aplikasi Pencairan Dana (APD) Pembayaran Langsung (PL) yang selanjutnya
 11 disingkat SPP APD PL sebesar USD9.000.000 ke KPPN. KPPN menerbitkan WA tanggal 10
 12 Mei 2010 sebesar USD9.000.000. dan mengirim ke PPHLN. PPHLN melakukan
 13 pembayaran kepada pihak ketiga/rekanan pada tanggal 10 Juni 2010 (*value date*) sebesar
 14 USD9.000.000. Kemudian PPHLN menerbitkan NoD dengan *value date* 10 Juni 2010. NoD
 15 disampaikan kepada DJPU sebagai *borrower* pada tanggal 28 Juni 2010. Atas NoD tersebut
 16 DJPU akan menerbitkan SP4HLN dan dikirimkan ke KPPN untuk penerbitan SP3. Pada
 17 tanggal 10 Juli 2010 KPPN menerbitkan SP3 sebesar Rp85.500.000 sebagai pengakuan
 18 penerimaan pembiayaan dan belanja setelah menerima SP4HLN dari DJPU.

19 Ilustrasi tersebut dapat dipetakan sebagai berikut:

- 20 • Tanggal 1 Mei 2010 terbit SPP APD PL sebesar USD9.000.000
- 21 • Tanggal 10 Mei 2010 terbit WA sebesar USD9.000.000
- 22 • Tanggal 10 Juni 2010 adalah tanggal pembayaran dari PPHLN yang merupakan
 23 tanggal valuta (*value date*) NoD sebesar USD9.000.000 (Kurs Tengah BI Rp9.500)
 24 ekuivalen Rp85.500.000.
- 25 • Tanggal 10 Juli 2010 terbit SP3 sebesar Rp85.500.000.000 (9.500x9.000.000,00).

26 **Jurnal 4.8**

27 **Pengakuan Pinjaman Luar Negeri di Pengelola Utang pada tanggal 10 Juni 2010**

	Nama Akun	Debit	Kredit
29	Dana Yang Harus Disediakan untuk Utang Jangka Panjang	85.500.000.000	
30	Utang Luar Negeri Jangka Panjang.....		85.500.000.000

31 **Jurnal 4.9**

32 **Pengakuan Penerimaan Pembiayaan dan Belanja di Pengelola Kas pada tanggal 10**
 33 **Juli 2010**

	Nama Akun	Debit	Kredit
35	Kas di KUN atau Rek Perantara.....	85.500.000.000	
36	Penerimaan Pembiayaan.....		85.500.000.000
37	Belanja xxxxxxxx.....	85.500.000.000	
38	Kas di KUN atau Rek Perantara		85.500.000.000

Jurnal 4.10

Pengakuan Belanja di Satker (SAI) pada tanggal 10 Juli 2010

Nama Akun	Debit	Kredit
Belanja xxxxxxxx.....	85.500.000.000	
Piutang dari KUN.....		85.500.000.000

Contoh 3 : Kontrak dalam Rupiah, NoD dalam valas, SP3 dalam Rupiah

Satker A melakukan Kontrak Pengadaan Barang dan/atau Jasa (KPBj) sebesar Rp9.000.000.000,00. Pada tanggal 9 Mei 2010 satker mengajukan Surat Permintaan Penerbitan (SPP) Aplikasi Pencairan Dana (APD) Pembayaran Langsung (PL) yang selanjutnya disingkat SPP APD PL sebesar Rp9.000.000.000,00 ke KPPN. KPPN menerbitkan WA tanggal 10 Mei 2010 sebesar JPY90.000.000 (kurs JPY1 = Rp 100,00) dan mengirim ke PPHLN. PPHLN melakukan pembayaran kepada pihak ketiga/rekanan melalui Bank Indonesia pada tanggal 10 Juni 2010 (*value date*) sebesar Rp9.000.000.000,. Kemudian PPHLN menerbitkan NoD dengan *value date* 10 Juni 2010. Kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal *value date* 10 Juni 2010 adalah JPY1= Rp 90,00. NoD diterima DJPU sebagai *borrower* pada tanggal 28 Juni 2010. DJPU mengakui penerimaan pembiayaan sebesar Rp8.100.000.000,00 (90 x 90.000.000) sesuai dengan *value date* NoD. Atas NoD tersebut DJPU akan menerbitkan SP4HLN dan dikirimkan ke KPPN untuk penerbitan SP3. KPPN menerbitkan SP3 sebesar Rp9.000.000.000 pada tanggal 10 Juli 2010.

Ilustrasi tersebut dapat dipetakan sebagai berikut:

- Tanggal 1 Mei 2010 terbit SPP APD PL sebesar Rp9.000.000.000
- Tanggal 10 Mei 2010 terbit WA sebesar JPY90.000.000 (Kurs Beli JPY1 = Rp100)
- Tanggal 10 Juni 2010 terbit NoD (*value date*) sebesar JPY90.000.000 (Kurs tengah BI JPY1 = Rp90) ekuivalen Rp8.100.000.000
- Tanggal 10 Juli terbit SP3 dengan belanja diakui sebesar Rp9.000.000.000 dan penerimaan pembiayaan sebesar Rp8.100.000.000 serta gain/pendapatan sebesar Rp900.000.000

Jurnal 4.11

Pengakuan Pinjaman Luar Negeri di Pengelola Utang pada tanggal 10 Juni 2010

Nama Akun	Debit	Kredit
Dana yg hrs disediakan untuk Utang Jangka Panjang.....	8.100.000.000	
Utang Luar Negeri Jangka Panjang.....		8.100.000.000

Jurnal 4.12

Pengakuan Penerimaan Pembiayaan di Pengelola Kas pada tanggal 10 Juli 2010 dan pengakuan keuntungan (gain) atau kerugian (loss) akibat selisih kurs

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas di KUN atau Rek Perantara.....	9.000.000.000	
Penerimaan Pembiayaan.....		8.100.000.000
Pendapatan lain-lain (selisih kurs).....		.900.000.000

1 **Jurnal 4.13**2 **Pengakuan Belanja di Pengelola Kas pada tanggal 10 Juli 2010**

	Nama Akun	Debit	Kredit
4	Belanja xxxxxxxx.....	9.000.000.000	
5	Kas di KUN atau Rek Perantara.....		9.000.000.000

6 **Jurnal 4.14**7 **Pengakuan Belanja di Satker (SAI) pada tanggal 10 Juli 2010**

	Nama Akun	Debit	Kredit
9	Belanja xxxxxxxx.....	9.000.000.000	
10	Piutang dari KUN.....		9.000.000.000

11

12 **4.2.2 Letter of Credit (L/C);**13 **4.2.2.1. Prosedur Penarikan Hibah/Pinjaman melalui Mekanisme Letter of Credit**
14 **(L/C)**

15 *Letter of Credit* yang selanjutnya disebut L/C, adalah janji tertulis dari bank penerbit
16 L/C (*issuing bank*) yang bertindak atas permintaan pemohon (*applicant*) atau atas namanya
17 sendiri untuk melakukan pembayaran kepada pihak ketiga atau eksportir atau kuasa
18 eksportir (pihak yang ditunjuk oleh *beneficiary/supplier*) sepanjang memenuhi persyaratan
19 L/C.

20 Penarikan PHLN melalui tata cara L/C dimulai dengan proses pengajuan SPP SKP-
21 L/C oleh PA/KPA sebesar sebagian/seluruh nilai KPBJ oleh PA/KPA atau yang ditentukan
22 dalam Perjanjian PHLN kepada KPPN. Berdasarkan SPP SKP-L/C di atas, KPPN
23 menerbitkan SKP-L/C dan menyampaikan kepada Bank Indonesia atau Bank. Kemudian
24 berdasarkan tembusan SKP L/C, PA/KPA memberitahukan kepada rekanan atau kuasa
25 rekanan, untuk mengajukan pembukaan L/C di Bank Indonesia atau Bank yang besarnya
26 tidak melebihi nilai SKP-L/C. Bank Indonesia atau Bank selaku penerbit L/C (*issuing bank*)
27 mengajukan permintaan untuk menerbitkan surat pernyataan kesediaan melakukan
28 pembayaran (*letter of commitment*) kepada Pemberi PHLN sepanjang dipersyaratkan dalam
29 Perjanjian PHLN. Berdasarkan dokumen realisasi L/C yang diterima dari bank koresponden,
30 Bank Indonesia atau Bank menerbitkan Nodis sebagai informasi realisasi L/C dan
31 menyampaikan kepada rekanan atau kuasa rekanan, dengan tembusan kepada KPPN,
32 PA/KPA, dan Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan
33 Setelmen. Pemberi PHLN menerbitkan dan menyampaikan NoD kepada Direktorat Jenderal
34 Pengelolaan Utang c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan Setelmen, sebagai
35 pemberitahuan pelaksanaan transfer dana kepada *beneficiary/supplier* atas realisasi L/C.
36 Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan Setelmen
37 menyampaikan copy NoD kepada Bank Indonesia atau Bank. Dalam hal terdapat NoD yang
38 diterima K/L dari Pemberi PHLN sebagaimana ketentuan yang dipersyaratkan Perjanjian
39 PHLN, PA/KPA menyampaikan NoD yang diterimanya kepada Direktorat Jenderal
40 Pengelolaan Utang c.q. Direktorat Evaluasi, Akuntansi, dan Setelmen. Sebagai dasar
41 penerbitan SP3, KPPN melakukan verifikasi SP4HLN yang dilampiri copy NoD.

42

43

44

1 **4.2.2.2. Pengakuan penerimaan pembiayaan**

2 KPPN mencatat penerimaan pembiayaan pada saat diterbitkannya dokumen
3 pengesahan penerimaan pembiayaan (SP3). Dokumen SP3 dikeluarkan oleh KPPN
4 berdasarkan NoD dan SP4HLN.

5 **4.2.2.3. Pengukuran penerimaan pembiayaan**

6 Nilai yang digunakan untuk mengukur penerimaan pembiayaan adalah nilai yang
7 tertera pada *value date* NoD. Apabila NoD tidak mencantumkan nilai rupiah pada *value*
8 *date*-nya (misalnya NoD yang dikeluarkan oleh Jepang, Korea, dan China), maka
9 pengukuran penerimaan pembiayaan adalah dengan menggunakan kurs tengah BI. Tanggal
10 *value date* digunakan sebagai tanggal konversi kurs.

11 **4.2.2.4. Pengakuan hibah/pinjaman luar negeri**

12 DJPU mencatat hibah/pinjaman luar negeri pada saat dokumen NoD diterima. Nilai
13 yang digunakan untuk mencatat hibah/pinjaman luar negeri adalah nilai yang tertera pada
14 *value date* NoD.

15 **4.2.2.5. Pengukuran hibah/pinjaman luar negeri**

16 Nilai yang digunakan untuk mengukur hibah/pinjaman luar negeri adalah nilai yang
17 tertera pada *value date* NoD. Apabila NoD tidak mencantumkan nilai rupiah pada *value*
18 *date*-nya (misalnya NoD yang dikeluarkan oleh Jepang, Korea, dan China), maka
19 pengukuran hibah/pinjaman luar negeri adalah dengan menggunakan kurs tengah BI.
20 Tanggal *value date* digunakan sebagai tanggal konversi kurs.

21 **4.2.2.6. Pengakuan Realisasi Belanja**

22 KPPN dan satker mencatat Belanja pada saat dikeluarkannya dokumen SP3.

23 Untuk menjaga keandalan data hibah/pinjaman luar negeri, penerimaan pembiayaan
24 dan belanja maka diperlukan rekonsiliasi antara entitas yang mencatat hibah/pinjaman luar
25 negeri dan entitas yang mencatat penerimaan pembiayaan dan belanja.

26 **4.2.2.7. Pengakuan Selisih Kurs**

27 Pencatatan hutang, penerimaan pembiayaan, dan belanja dilakukan berdasarkan
28 angka yang sama (yang tertera pada *value date* NoD), sehingga tidak terdapat pencatatan
29 selisih kurs.

30

31 **4.2.3 Rekening Khusus**

32 **4.2.3.1. Prosedur Penarikan Hibah/Pinjaman Melalui Mekanisme Rekening Khusus**

33 Rekening Khusus (*special account*), selanjutnya disebut Reksus, adalah Rekening
34 Pemerintah yang dibuka Menteri Keuangan pada Bank Indonesia atau Bank yang ditunjuk
35 untuk menampung dan menyalurkan dana PHLN dan dapat dipulihkan saldonya (*revolving*)
36 setelah dipertanggungjawabkan kepada Pemberi PHLN.

37 **4.2.3.2. Pengakuan penerimaan pembiayaan/pendapatan hibah**

38 Dalam mekanisme reksus, penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima di
39 rekening khusus. Kurs yang digunakan pada saat pencatatan penerimaan pembiayaan
40 adalah kurs pada saat kas masuk ke rekening khusus yang ditunjukkan dengan nota kredit
41 dari BI.

42

43

44

4.2.3.3. Pengakuan utang/pendapatan hibah

Utang dicatat pada saat Kas diterima atau NoD diterima. Bila terdapat perbedaan waktu penerimaan kas dan NoD agar dilakukan rekonsiliasi pencatatan. Nilai yang dicatat sebagai utang pemerintah adalah nilai yang tertera pada tanggal *value date* NoD.

4.2.3.4. Pengakuan Realisasi Belanja

Realisasi belanja dengan mekanisme reksus mengikuti pola pembayaran pada saat SP2D diterbitkan. Untuk SP2D valas pengakuan belanja adalah pada saat SP2D valas tersebut membebani reksus berkenaan dengan kurs yang berlaku pada saat pembebanan di reksus.

Untuk SP2D rupiah atas beban reksus dicatat sesuai nilai SP2D rupiah tersebut.

Contoh Ilustrasi

1. Pemerintah membuka reksus atas transaksi penarikan pinjaman.
2. Pada tanggal 1 Mei 2010, terdapat belanja dengan menggunakan SPM/SP2D sebesar Rp9.000.000.000 yang dicantumkan dalam Surat Perintah Pendebetan (SPD) dan Aplikasi Penarikan Dana (APD)-Reksus sebesar USD1.000.000 dengan kurs tengah Rp9000/USD atau setara dengan Rp9.000.000.000.
3. Pada tanggal 25 Mei 2010, pinjaman dalam bentuk kas telah masuk ke Rekening Khusus sebesar USD1.000.000 dengan kurs Rp9.050/USD atau setara dengan Rp9.050.000.000.
4. Pada tanggal 30 Mei 2010 terbit NoD dengan (*value date*) sebesar USD1.000.000. Tanggal valuta NoD adalah 23 Mei 2010 dengan kurs Rp9.300/USD atau setara dengan Rp9.300.000.000.
5. Jika dana *reimbursement* sebesar USD1.000.000 langsung dikonversi ke Rupiah dengan kurs Rp9.050/USD, maka akan terjadi selisih kurs sebesar Rp50.000.000.
6. Jika dana *reimbursement* sebesar USD1.000.000 disimpan di rekening valas sampai dengan tanggal 31 Desember 2010 dengan nilai kurs Rp9.070/USD, maka akan diakui adanya keuntungan selisih kurs yang belum direalisasikan sebesar Rp70.000.000 (Rp9.070/USD-Rp9.000/USD x USD1.000.000).

Jurnal Pada saat Kas diterima di Rekening Khusus, namun NoD belum diterima (25 Mei 2010)

Jurnal di Pengelola Kas

Jurnal 4.15

Pengakuan penerimaan pembiayaan

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas	9.050.000.000	
Penerimaan Pembiayaan		9.050.000.000

Dalam pengembangan kebijakan akuntansi, penerimaan pembiayaan yang belum diterima NoD-nya dapat diuraikan/dijabarkan akunnya lebih lanjut.

1 **Jurnal 4.16**

2 **Jurnal Korolari pencatatan utang yang belum diterima NoD-nya:**

	Nama Akun	Debit	Kredit
4	Dana yg hrs disediakan untuk Utang Jangka Panjang	9.050.000.000	
5	Utang Jangka Panjang yang belum diterima NoD-nya		9. 050.000.000

6 Pada tanggal 25 Mei 2010, Utang Jangka Panjang definitif belum dapat diakui
 7 dikarenakan dokumen utang (NoD) belum diterima sehingga dapat dicatat sebagai "Utang
 8 Jangka Panjang yang belum diterima NoD-nya". Dalam pengembangan kebijakan akuntansi,
 9 mekanisme pencatatan ini dapat dimodifikasi akunnya sesuai dengan kebutuhan.

10 Dalam hal ini perlu dilakukan rekonsiliasi antara Pengelola Utang dan Pengelola Kas,
 11 dan perlu dilakukan jurnal balik apabila dokumen utang (NoD) telah diterima. Apabila sampai
 12 dengan tanggal pelaporan dokumen NoD belum diterima, maka diperlukan pengungkapan
 13 yang memadai di dalam Catatan atas Laporan Keuangan mengenai utang yang NoD-nya
 14 belum diterima.

15 Informasi yang diungkapkan sekurang-kurangnya mencakup informasi mengenai
 16 kontrak utang, jumlah utang dalam mata uang asing dan penjabarannya dalam rupiah
 17 dengan menggunakan kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal pelaporan.

18 **Pada saat NoD diterima (30 Mei 2010)**

19 **Jurnal di Pengelola Kas**

20 **Jurnal 4.17**

21 **Jurnal penyesuaian**

	Nama Akun	Debit	Kredit
23	Utang Jangka Panjang yang belum diterima NOD-ya	9.050.000.000	
24	Dana yg hrs disediakan untuk Utang Jangka Panjang		9. 050.000.000

25 Jurnal di atas untuk me-revers pos "Utang Jangka Panjang yang belum diterima NOD-
 26 nya", dan selanjutnya pengelola utang mencatat nilai Utang Jangka Panjang sesuai dengan
 27 kurs NOD, yaitu:

28 **Jurnal di Pengelola Utang**

29 **Jurnal 4.18**

30 **Pengakuan utang jangka panjang**

	Nama Akun	Debit	Kredit
32	Dana yg hrs disediakan untuk Utang Jangka Panjang	9.300.000.000	
33	Utang Jangka Panjang		9.300.000.000

1 **Jurnal di BUN**

2 Tidak ada jurnal.

3 **4.3. TRANSAKSI PERWAKILAN RI DI LUAR NEGERI**

4 Beberapa entitas pemerintah, misalnya Satuan Kerja Perwakilan RI di Luar Negeri dan
5 Satuan Kerja Atase Teknis, dalam kegiatan sehari-harinya menggunakan mata uang negara
6 setempat atau USD.

7 Prosedur belanja pada satker perwakilan luar negeri menggunakan mekanisme uang
8 persediaan. Kurs yang digunakan saat pencatatan transaksi pengeluaran atas uang
9 persediaan tersebut adalah kurs pada saat pengiriman Uang Persediaan (UP). Apabila UP
10 diterima lebih dari satu kali (misalnya adanya tambahan UP atau GUP) maka belanja dicatat
11 menggunakan kurs dengan metode *First In First Out* (FIFO). Selisih kurs hanya diakui pada
12 saat pengembalian saldo UP ke kas Negara atau penihilan UP dengan pengesahan kepada
13 KPPN.

14 Agar dapat menjaga keandalan catatan pengeluaran satker perwakilan luar negeri
15 dalam mata asing, satker tersebut disarankan membuat daftar pengeluaran dan surat
16 pernyataan tanggung jawab belanja (SPTJB) dan kertas kerja pencatatan dalam mata uang
17 asing yang dilakukannya secara teratur.

18 Apabila pada saat pengembalian saldo UP ke KUN atau saat penihilan UP dengan
19 pengesahan terjadi selisih kurs bersaldo kredit, maka diakui/dicatat sebagai pendapatan
20 lain-lain. Selisih kurs bersaldo kredit menandakan adanya peningkatan ekuitas dana lancar
21 akibat selisih kurs.

22 Sedangkan apabila terjadi selisih kurs bersaldo debet, maka diakui/dicatat sebagai
23 belanja. Selisih kurs bersaldo debet menandakan adanya penurunan ekuitas dana lancar
24 akibat selisih kurs. Namun, khusus untuk selisih kurs bersaldo debet, diperlukan kajian dari
25 instansi yang berwenang atau pihak yang independen sebelum diakui sebagai belanja.

26 **Ilustrasi Transaksi**

27 • **Transaksi yang mengakibatkan keuntungan selisih kurs terealisasi**

28 Satker perwakilan mempunyai pagu dana DIPA sebesar Rp300.000.000,00. Pada
29 tanggal 20 Januari 2010, Uang Persediaan yang didapat oleh Satker Perwakilan adalah
30 Rp100.000.000, ekuivalen USD10.000 (kurs USD1 = Rp10.000).

31 **Jurnal 4.19**

32 **Pemberian UP pada Pengelola Kas**

Nama Akun	Debit	Kredit
Pengeluaran Transito	100.000.000	
Kas di KPPN		100.000.000

36 **Jurnal 4.20**

37 **Penerimaan UP pada satker perwakilan luar negeri (SAI)**

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas di Bendahara Pengeluaran	100.000.000	
Uang Muka dari KPPN		100.000.000

41

Selanjutnya, satker perwakilan luar negeri melakukan pengeluaran-pengeluaran dalam mata uang setempat. Setelah pengeluaran mencapai paling sedikit 75%, satker perwakilan luar negeri dapat mengajukan penggantian uang persediaan (GUP Isi).

Diasumsikan satker perwakilan luar negeri melakukan GUP isi ke-1 pada tanggal 15 Februari 2010. Rincian pengeluaran yang dilakukan satker tersebut (sesuai Surat Pernyataan Tanggung Jawab Belanja) adalah sebagai berikut:

SPTB Satker Perwakilan Luar Negeri A

No.	MA	Penerima	Uraian	Bukti		Kurs*)	Jumlah		
				Tanggal	Nomor		USD	Rupiah	Mata Uang lokal
1	521111	XYZ	Pembayaran Cleaning Service	05-01-2010	001	10.000	2.000	20.000.000	
2	532111	ABC	Pembelian 3 unit AC	10-01-2010	002	10.000	2.100	21.000.000	
3	521115	Para pegawai	Honor Tim SAI	05-02-2010	003	10.000	1.000	10.000.000	
4	521111	DEF	Pembelian ATK	05-02-2010	004	10.000	1.200	12.000.000	
5	521219	GHI	Kegiatan Diplomatik	07-02-2010	005	10.000	3.200	32.000.000	
Jumlah						10.000	9.500	95.000.000	

*) kurs yang digunakan adalah kurs pada saat UP diterima

Berdasarkan SPTB tersebut, jumlah pengeluaran yang telah dilakukan oleh Satker Perwakilan Luar Negeri A adalah sebesar USD9.500 atau ekuivalen dengan Rp95.000.000 dan sisa UP pada satker perwakilan luar negeri tersebut adalah sebesar USD500 atau ekuivalen dengan Rp5.000.000,-.

Satker Perwakilan Luar Negeri A meminta penggantian UP ke kas negara sebesar Rp95.000.000 melalui Biro Keuangan Kementerian satker yang bersangkutan. Selanjutnya Biro Keuangan satker yang bersangkutan mengajukan permintaan GUP tersebut ke kantor kas Negara (KPPN).

Diasumsikan pada tanggal 16 Februari 2010 KPPN menerbitkan SP2D GUP sebesar Rp95.000.000. Jurnal yang dibuat oleh KPPN dan satker atas pengeluaran SP2D tersebut adalah:

Jurnal 4.21

Jurnal di Pengelola Kas

Nama Akun	Debit	Kredit
Belanja	95.000.000	
Kas di KPPN		95.000.000

Jurnal 4.22

Jurnal di Satker (SAI)

Nama Akun	Debit	Kredit
Belanja	95.000.000	
Piutang dari KUN		95.000.000

Dana GUP ke-1 sebesar Rp95.000.000 selanjutnya dikonversi oleh Biro Keuangan Kementerian yang bersangkutan ke dalam dolar dan ditransfer kepada satker perwakilan luar negeri A. Kurs pada saat pengiriman GUP ke-1, USD1 adalah Rp10.500.

Jumlah dana yang diterima oleh satker perwakilan luar negeri adalah sebesar USD9.048, (Rp95.000.000/Rp10.500)/USD sehingga keseluruhan nominal USD yang dipegang oleh Bendaharawan dan Penata Kerumahtangaan (BPKRT) setelah penerimaan GUP ke-1 adalah:

$$\text{USD9.048} + \text{USD500} = \text{USD9.548}$$

Pada tanggal 20 Maret 2010, satker perwakilan luar negeri kembali mengajukan GUP ke-2 sebesar Rp81.125.000. Rincian pengeluaran yang dilakukan satker tersebut (sesuai Surat Pernyataan Tanggung Jawab Belanja) adalah sebagai berikut:

SPTB Satker Perwakilan Luar Negeri A

No.	MA	Penerima	Uraian	Bukti		Kurs	Jumlah	
				Tanggal	Nomor		USD	Rupiah
1a	521111	XYZ	Cleaning Service	08-02-2010	006	10.000*)	500	5.000.000
1b	521111	XYZ	Cleaning Service	08-02-2010	006	10.500**)	1,500	15.750.000
2	521219	KLM	Kegiatan Festival Indonesia	10-02-2010	007	10.500	4,000	42.000.000
3	521115	Para pegawai	Honor Tim SAI	05-03-2010	008	10.500	1,000	10.500.000
4	521111	DEF	Pembelian ATK	05-03-2010	009	10.500	750	7.875.000
Jumlah							7.750	81.125.000

Ket:

*) Kurs pada saat penerimaan UP pertama kali

**) Kurs pada saat penerimaan GUP ke-1

Berdasarkan SPTB tersebut, jumlah pengeluaran yang telah dilakukan oleh satker perwakilan luar negeri A adalah sebesar USD7.750 atau ekuivalen dengan Rp81.125.000 dan sisa UP pada satker perwakilan luar negeri tersebut adalah sebesar USD1,798 (USD9,548-USD7,750) atau ekuivalen dengan Rp18.879.000 (USD 1,798 x 10.500).

Satker perwakilan luar negeri A meminta penggantian UP ke-2 ke kas negara sebesar Rp81.125.000 melalui Biro Keuangan Kementerian satker yang bersangkutan. Selanjutnya Biro Keuangan satker yang bersangkutan mengajukan permintaan GUP ke-2 ke Kantor kas Negara (KPPN).

Asumsi pada tanggal 21 Maret 2010 KPPN menerbitkan SP2D atas GUP ke-2. Jurnal yang dibuat pada saat penerbitan SP2D GUP ke-2 sebesar Rp 81.125.000 adalah:

Jurnal 4.23

Jurnal di Pengelola Kas

Nama Akun	Debit	Kredit
Belanja	81.125.000	
Kas di KPPN		81.125.000

Jurnal 4.24

Jurnal di SAI satker perwakilan luar negeri A (SAI)

Nama Akun	Debit	Kredit
Belanja	81.125.000	
Piutang dari KUN		81.125.000

1 Dana GUP ke-2 sebesar Rp81.125.000 selanjutnya dikonversi oleh Biro Keuangan
 2 Kementerian yang bersangkutan ke dalam dolar dan ditransfer kepada satker perwakilan
 3 luar negeri A. Kurs pada saat pengiriman GUP ke-2 adalah Rp11.000 untuk USD1.

4 Jumlah dana yang diterima oleh satker perwakilan luar negeri adalah sebesar
 5 USD7,375 (Rp81.125.000/11.000) sehingga keseluruhan nominal USD yang dipegang oleh
 6 BPKRT setelah penerimaan GUP ke-2 adalah:

7
$$\text{USD } 7,375 + \text{USD } 1,798 = \text{USD } 9,173$$

8 Asumsi sampai dengan akhir tahun 2010 satker perwakilan luar negeri melakukan
 9 pengeluaran dalam mata uang asing sebagai berikut:

10

No.	MA	Penerima	Uraian	Bukti		Kurs	Jumlah	
				Tanggal	Nomor		USD	Rupiah
1	521111	XYZ	Pembelian ATK	8 Oktober 2010	010	10,500	500.00	5,250,000
2	521219	KLM	Kegiatan Festival Asia	10 Oktober 2010	011	10,500	1,298.00	13,629,000
3	521219	KLM	Kegiatan Festival Asia	10 Oktober 2010	012	11,000	1,330.00	14,630,000
4	521111	FGH	Pembelian ATK	15 Oktober 2010	013	11,000	4,000.00	44,000,000
Jumlah							7,128.00	77,509,000

11
 12 Pada tanggal 26 Desember 2010 satker perwakilan luar negeri mengajukan GUP-nihil
 13 sebesar Rp77.509.000. Dalam hal ini terjadi masih terdapat sisa karena UP yang harus
 14 dipertanggungjawabkan oleh Satker Perwakilan sebesar Rp100.000.000 sementara UP
 15 yang di-GU-nihilkan baru sebesar Rp77.509.000.

16 Jurnal yang dibuat pada saat penerbitan SP2D GUP nihil sebesar Rp77.59.000
 17 adalah:

18 **Jurnal 4.25**

19 **pengakuan belanja dan GU nihil pada Pengelola Kas**

20

Nama Akun	Debit	Kredit
Belanja	77.509.000	
Kas di KPPN		77.509.000
Kas di KPPN	77.509.000	
Penerimaan Transito.....		77.509.000

25 Pada tanggal 31 Desember 2010, terdapat sisa UP pada BPKRT yang belum disetorkan
 26 sebesar USD2,045 yang berasal dari kurs GUP ke-2 yaitu Rp11.000/USD.

27 Diketahui kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal 31 Desember 2010 adalah
 28 Rp11.000/USD.

29 Sisa Kas di Bendahara Pengeluaran menurut catatan KPPN: Rp22.491.000 (Rp100.000.000-
 30 Rp77.509.000)

31 Sisa Kas di Bendahara Pengeluaran untuk disajikan di Neraca: Rp22.699.500 (USD2.045 x
 32 Rp11.000/USD).

33 Dalam hal ini terdapat selisih Kas untuk penyajian di Neraca Rp208.500

Selanjutnya sesuai dengan penyajian pos-pos moneter pada laporan keuangan, maka pada Satker Perwakilan RI/Atase Teknis di LN juga menyajikan pos-pos moneter yang bersaldo mata uang asing ke dalam rupiah dengan kurs pada tanggal pelaporan. Untuk itu baik saldo Kas, Piutang, Kas yang Dibatasi Penggunaannya (Saldo Kas Besi di Perwakilan RI) maupun saldo utang jangka pendek yang dicatat dalam mata uang asing pada neraca perlu dilakukan penyesuaian nilai tercatat dengan menilai kembali pos-pos moneter dengan kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal pelaporan.

Untuk menyajikan Kas di Bendahara Pengeluaran pada Neraca Satker Perwakilan RI pada tanggal 31 Desember 2010 perlu dilakukan jurnal penyesuaian sebagai berikut:

Jurnal 4.26

Jurnal penyesuaian selisih kurs atas Kas di Bendahara Pengeluaran pada Satker (SAI)

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas di Bendahara Pengeluaran	208.500	
Ekuitas Dana Lancar-Selisih Kurs.....		208.500

Neraca Satker Perwakilan RI di LN pada tanggal 31 Desember 2010

Uraian	31 Des 2010	31 Des 2009
ASET		
Kas di Bendahara Pengeluaran	22.699.500	xxxxxxxxxx
.....	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
.....	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
.....	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
KEWAJIBAN		
Uang Muka dari KPPN	22.491.000	xxxxxxxxxx
.....	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
.....	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
.....	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
EKUITAS DANA		
Ekuitas Dana Lancar	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
.....		
Selisih Kurs yang belum direalisasikan	208.500	xxxxxxxxxx
Ekuitas Dana Investasi	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
Ekuitas Dana Neto	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx
Jumlah Kewajiban dan Ekuitas Dana	xxxxxxxxxx	xxxxxxxxxx

Pada tanggal 6 Januari 2011, BPKRT mengirimkan sisa Kas di Bendahara Pengeluaran kepada Setjen Kemenlu berupa USD, dan kemudian disetorkan ke Rekening Kas Negara dalam rupiah dengan kurs Rp 11.300/USD sebagai berikut:

Seluruh setoran (USD2.045 x Rp11.300/USD)	=	Rp23.108.500
- Sebagai setoran sisa UP TAYL	=	Rp <u>22.491.000</u>
- Sebagai pendapatan selisih kurs	=	Rp617.500

1 **Jurnal 4.27**

2 **Jurnal penyesuaian di awal tahun untuk membalik (*reverse*) akun selisih kurs atas**
 3 **Kas di Bendahara Pengeluaran pada Satker (SAI)**

Nama Akun	Debit	Kredit
Ekuitas Dana Lancar-Selisih Kurs	208.500	
Kas di Bendahara Pengeluaran		208.500

7
 8 **Jurnal 4.28**

9 **Jurnal pengakuan pendapatan lain-lain dari selisih kurs pada Pengelola Kas**

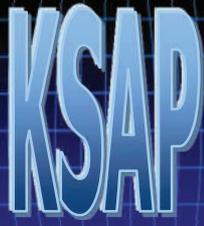
Nama Akun	Debit	Kredit
Kas	617.500	
Pendapatan Lain-lain (selisih kurs)		617.500

13
 14 **Jurnal 4.29**

15 **Jurnal pengakuan pendapatan lain-lain dari selisih kurs pada Satker perwakilan luar**
 16 **negeri A (SAI)**

Nama Akun	Debit	Kredit
Utang kepada KUN	617.500	
Pendapatan lain-lain (selisih kurs)		617.500



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font. The letters are set against a dark blue background with a subtle grid pattern.

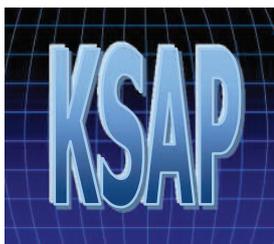
***BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN***

NOMOR 13

**AKUNTANSI
HIBAH**



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

NOMOR 13

AKUNTANSI HIBAH

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 13 tentang Akuntansi Hibah.

Jakarta, November 2013

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua
A.B. Triharta	Wakil Ketua
Sonny Loho	Sekretaris
Jan Hoesada	Anggota
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota
Dwi Martani	Anggota
Sumiyati	Anggota
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota
Hamdani	Anggota

1
2
3

DAFTAR ISI

	Halaman	
BAB I	PENDAHULUAN	1
	1.1 Latar Belakang	1
	1.2 Permasalahan dalam Pengelolaan Hibah	2
	1.3 Tujuan dan Ruang Lingkup Buletin Teknis Hibah	3
BAB II	HIBAH DALAM REGULASI	5
	2.1 Pengertian Hibah dalam Regulasi	5
	2.2 Pengelolaan Hibah dalam Regulasi	8
BAB III	PENDAPATAN HIBAH	10
	3.1 Definisi Pendapatan Hibah	10
	3.2 Kriteria Pendapatan Hibah	10
	3.3 Jenis dan Klasifikasi Pendapatan Hibah	11
	3.4 Mekanisme Pendapatan Hibah	11
	3.5 Akuntansi Pendapatan Hibah	16
BAB IV	BELANJA HIBAH	23
	4.1 Definisi Belanja Hibah	23
	4.2 Kriteria Belanja Hibah	23
	4.3 Jenis dan Klasifikasi Belanja Hibah	24
	4.4 Mekanisme Belanja Hibah	24
	4.5 Akuntansi Belanja Hibah	24

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pengelolaan keuangan negara membutuhkan kerjasama pemerintah dengan pemerintah negara lain, organisasi internasional, pemerintah daerah, perusahaan, lembaga dan masyarakat. Kerjasama tersebut dapat berbentuk pemberian dan penerimaan bantuan. Indonesia dengan jumlah penduduk dan luas wilayah yang sangat besar, sumber daya berlimpah, letak geografis yang strategis, dan keberagaman sosial budaya, menarik pihak internasional untuk memberikan bantuan.

Bantuan dapat dibedakan menjadi dua, yaitu pinjaman dan hibah. Bantuan yang dikembalikan disebut pinjaman. Bantuan yang tidak dikembalikan disebut sebagai hibah atau dalam terminologi internasional disebut *grant*. Penerimaan hibah dari pihak lain, harus dilakukan dengan hati-hati, karena tidak jarang penerimaan hibah tersebut memiliki motif ekonomi dan sosial yang dapat merugikan kepentingan bangsa. Penerimaan hibah dalam bentuk uang, barang atau jasa terutama yang bersyarat harus tetap dilihat dampak jangka panjang dan tetap harus memperhatikan kemandirian bangsa dan independensi pemerintahan.

Pemerintah juga dapat memberikan hibah kepada pemerintah negara lain, organisasi internasional, pemerintah daerah, perusahaan, lembaga atau masyarakat untuk tujuan kemanusiaan, peningkatan kesejahteraan, tujuan ekonomi dan sosial. Pemberian hibah harus tetap dilakukan dengan memperhatikan aspek kebutuhan, keadilan dan *fairness*. Hibah diberikan dengan kriteria yang ketat dan dapat dipertanggungjawabkan. Hibah kepada negara lain dapat dilakukan untuk tujuan kemanusiaan dan dalam rangka peran negara dalam pergaulan internasional.

Hibah yang diterima atau yang diberikan harus dipertanggungjawabkan sesuai mekanisme dan ketentuan dalam regulasi keuangan negara, karena merupakan bagian dari pendapatan dan belanja negara. Akuntabilitas tersebut tidak hanya terkait dari aspek akuntansi namun meliputi aspek penganggaran, mekanisme pengeluaran/penerimaan dana, pelaporan kepada pemangku kepentingan, dan pemanfaatan hibah.

Tertengarai berbagai kasus penerimaan hibah dari masyarakat dan perusahaan yang tidak dipertanggungjawabkan dan ketatnya kriteria hibah yang ada dalam regulasi, menyebabkan dana hibah tidak dilaporkan dalam laporan keuangan. Peraturan Pemerintah Nomor 10 tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah, memberikan kemudahan dalam mekanisme dan kejelasan kriteria hibah, sehingga diharapkan dapat mengurangi kasus tidak tercatatnya dana hibah.

Buletin Teknis 10 tentang Bantuan Sosial memberikan batasan belanja untuk pengeluaran yang terkait dengan risiko sosial. Dalam praktik, terdapat belanja pemerintah yang diberikan kepada masyarakat dan organisasi yang tidak memenuhi definisi risiko sosial namun diamanatkan dalam peraturan perundangan. Alternatif jenis belanja yang dapat digunakan untuk menampung pengeluaran tersebut sangat diperlukan. Bultek 04 tentang penyajian dan

1 pengungkapan belanja menjelaskan belanja hibah dapat diberikan kepada masyarakat dan
2 organisasi kemasyarakatan.

3 Permasalahan di atas membutuhkan pengaturan lebih rinci tentang penerimaan dan belanja
4 hibah dalam rangka meningkatkan akuntabilitas keuangan negara. Tujuan buletin teknis
5 hibah ini adalah untuk memberikan acuan mengenai bagaimana penerimaan/pendapatan
6 dan belanja/beban hibah dipertanggungjawabkan, disajikan dan diungkapkan dalam laporan
7 keuangan pemerintah.

8 **1.2. Permasalahan dalam Pengelolaan Hibah**

9 **1.2.1. Praktik pengelolaan hibah saat ini beragam**

10 Pola pengelolaan penerimaan hibah yang dilakukan oleh Kementerian Negara/Lembaga
11 maupun Pemda yang terjadi hingga saat ini antara lain:

12 **a. Hibah luar negeri yang masuk dalam mekanisme APBN/APBD**

13 Pemerintah Daerah memperoleh penerusan hibah dari luar negeri. Hibah tersebut
14 dianggarkan dalam APBN dan APBD. Hibah diterima melalui BUN dan diteruskan ke
15 BUD. Misalnya pemerintah Jerman memberikan bantuan hibah untuk pembangunan
16 jalan pasca tsunami di Pulau Nias. Penerimaan hibah tersebut pertama-tama masuk ke
17 BUN dalam ranah pengelolaan APBN selanjutnya ditransfer ke BUD dan dimasukkan
18 dalam APBD.

19 **b. Hibah langsung berupa uang dari Luar Negeri kepada Kementerian 20 Negara/Lembaga**

21 Penerimaan hibah berupa uang dari Luar Negeri yang langsung diberikan kepada
22 Kementerian Negara/Lembaga atau kepada Pemerintah Daerah tanpa melalui
23 BUN/BUD. Contoh, Bappenas mengkoordinasikan penerimaan hibah dari negara donor
24 dengan mekanisme transfer dana langsung dari pemberi hibah ke rekening Bappeda
25 Kabupaten/Kota. Bappeda Kabupaten/Kota mentransfer langsung ke rekening Satuan
26 Kerja Perangkat Daerah (SKPD) terkait, kemudian digunakan langsung untuk
27 membiayai kegiatan seperti disebutkan dalam perjanjian hibah. Pada tingkat provinsi,
28 negara pemberi hibah mentransfer langsung dana hibah ke SKPD terkait. Kesepakatan
29 penerimaan hibah ditandatangani oleh pemberi hibah dan Bappenas, Kementerian
30 Dalam Negeri dan Gubernur. Sebagai contoh selanjutnya pada Kementerian Kesehatan
31 c.q. Direktorat Jenderal Pengendalian Penyakit dan Penyehatan Lingkungan yaitu
32 dana hibah masuk ke rekening Kementerian Kesehatan dan selanjutnya disalurkan ke
33 Dinas Kesehatan Provinsi. Rekening di Kementerian Kesehatan untuk menampung
34 dana hibah dari donor tersebut dikelola secara terpisah dan bukan merupakan rekening
35 Bendahara Penerimaan maupun rekening Bendahara Pengeluaran.

36 **c. Hibah Barang langsung diterima oleh Kementerian Negara/Lembaga/Pemerintah 37 Daerah.**

38 Hibah barang berupa aset tetap (bangunan, kendaraan, alat-alat kesehatan, komputer
39 dan sebagainya) maupun aset lancar/barang habis pakai (antara lain berupa vaksin,
40 makanan, kelambu, obat-obatan) diberikan langsung kepada Satuan Kerja Kementerian
41 Negara/Lembaga/Pemerintah Daerah dan tidak dilaporkan kepada BUN/BUD karena
42 status kepemilikan dan nilai yang belum jelas (tidak ada Berita Acara Serah Terima).

1 Sebagai contoh, Badan Rehabilitasi dan Rekonstruksi Aceh-Nias menerima hibah dalam
2 bentuk kendaraan, peralatan berat dan mesin-mesin untuk membantu pemulihan Aceh
3 pasca Tsunami serta penerusan hibah tersebut kepada pemerintah daerah. Contoh
4 selanjutnya adalah Kementerian Kesehatan menerima hibah *Red-Cross International*
5 berupa serum dan vaksin untuk imunisasi masyarakat.

6 **d. Hibah Jasa Langsung ke Satuan Kerja Instansi Pusat/SKPD**

7 Hibah berupa jasa yang diperoleh satuan kerja instansi pusat maupun SKPD antara lain
8 berupa kegiatan pelatihan, sosialisasi, *workshop* dan seminar, serta *technical assistance*
9 bagi masyarakat, yang tidak dapat dicatat dan dilaporkan pada LK karena tak
10 berdokumen pendukung, keterangan nilai hibah, dan syarat akuntansi lain. Sebagai
11 contoh, bantuan dari *AusAid* kepada Kementerian Agama RI untuk mendukung program
12 pengembangan akreditasi madrasah.

13 **e. Hibah Langsung Bersyarat dari Pemerintah Daerah Provinsi kepada Satker**
14 **Pemerintah Pusat**

15 Kementerian Negara/Lembaga/Satker Pusat tertentu mendapat hibah dari Pemerintah
16 Daerah berupa uang yang terikat penggunaannya (*restricted cash*) yang masuk dalam
17 mekanisme APBD, tidak melalui BUN, melainkan langsung ke satker penerima. Sebagai
18 contoh, pemerintah daerah tingkat provinsi tertentu memberi hibah berupa uang ke
19 perguruan tinggi tertentu yang menurut perjanjian keduanya harus digunakan untuk
20 pembelian sebidang tanah.

21 **f. Hibah dari Pemerintah Daerah kepada BUMD/Perusahaan Daerah.**

22 Pemerintah daerah tertentu memberi hibah berupa uang kepada BUMD/Perusahaan
23 Daerah yang masuk dalam mekanisme APBD, padahal pemerintah daerah
24 mengharapkan ada manfaat dan keuntungan sosial yang akan diterima masyarakat dari
25 pemberian hibah dimaksud.

26 **g. Hibah dari Pemerintah Daerah kepada Daerah Pemekaran.**

27 Pemerintah Daerah Induk memberi hibah berupa uang kepada Daerah Otonom Baru
28 (Pemekaran) untuk menunjang kegiatan penyelenggaraan pemerintahan daerah dan
29 pemilukada sesuai amanat dalam undang-undang pemekaran daerah.

30 **1.2.2 Belum tertibnya pelaksanaan penerimaan dan belanja hibah**

31 Pemerintah Pusat dapat memberikan pinjaman dan/atau hibah kepada pemerintah daerah,
32 pemerintah/lembaga asing, perusahaan negara/daerah dan/atau sebaliknya sesuai dengan
33 yang tercantum dalam UU APBN. Mekanisme pemberian hibah dilaksanakan sesuai dengan
34 tujuan pengeluaran/belanja hibah yang tercantum dalam dokumen anggaran yang menjadi
35 wewenang BUN/BUD sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan tentang
36 keuangan negara.

37 Namun demikian masih ditemui praktik atas transaksi hibah yang belum sesuai dengan
38 peraturan perundang-undangan, seperti adanya pemberian bantuan yang dialokasikan
39 dalam jenis belanja bantuan sosial atau belanja barang yang seharusnya merupakan hibah.

40

1 **1.3. Tujuan dan Ruang Lingkup Buletin Teknis Hibah**

2 Buletin Teknis (Bultek) Hibah ini mengatur akuntansi dan pelaporan LK untuk hibah pada
3 pemerintah pusat dan daerah. Bultek ini dimaksudkan sebagai petunjuk operasional bagi
4 pelaksana akuntansi pusat dan daerah, untuk memahami dan mengimplementasikan
5 akuntansi hibah secara tepat waktu, transparan, dan akurat sehingga hasilnya dapat
6 dipertanggungjawabkan sesuai ketentuan perundang-undangan.

7 Tujuan Buletin Teknis Hibah adalah untuk memberikan panduan, menelaraskan persepsi
8 dan menyelesaikan permasalahan pengelolaan dan pertanggungjawaban hibah baik
9 pendapatan maupun belanja hibah. Bultek ini diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas
10 penerimaan hibah dan penggunaan dana hibah, sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas
11 keuangan negara khususnya pelaporan LK pada aspek hibah.

12 Buletin Teknis Hibah ini memuat hal-hal yang berkaitan dengan definisi hibah, kriteria
13 pengelolaan hibah, pendapatan hibah, mekanisme dan akuntansi pendapatan hibah, belanja
14 hibah, mekanisme dan akuntansi belanja hibah. Bultek hibah dilengkapi dengan ilustrasi
15 pendapatan hibah dan belanja hibah dan beberapa contoh agar memudahkan pengguna
16 dalam menggunakan bultek ini.

17

1 **BAB II**

2 **HIBAH DALAM REGULASI**

3

4 **2.1. Pengertian Hibah dalam Regulasi**

5 Pemerintah dalam menjalankan tugas fungsinya dapat memberikan pinjaman dan/atau hibah
6 kepada pemerintah daerah, perusahaan negara/daerah, maupun lembaga kemasyarakatan
7 atau sebaliknya menerima pinjaman dan/atau hibah dari pemerintah/lembaga asing dengan
8 persetujuan legislatif. Pinjaman dan/atau hibah yang diterima Pemerintah dapat
9 diteruskan kepada Pemerintah Daerah/Perusahaan Negara/Perusahaan Daerah
10 dengan terlebih dahulu ditetapkan dalam dokumen APBN/APBD.

11 Definisi hibah menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah pemberian dengan sukarela
12 dengan mengalihkan hak atas sesuatu kepada orang lain. Sedangkan menurut hukum
13 perdata, Hibah/penghibahan (*schenking*) adalah suatu persetujuan/perjanjian
14 (*overeenkomst*) dengan/dalam mana pihak yang menghibahkan (*schenker*), pada waktu ia
15 masih hidup, secara cuma-cuma (*om niet*) dan tak dapat ditarik kembali,
16 menyerahkan/melepaskan sesuatu benda kepada/demi keperluan penerima hibah
17 (*begiftigde*) yang menerima penyerahan/penghibahan itu (Pasal 1666 KUHPer).

18 Definisi dan pengertian hibah menurut regulasi di Indonesia antara lain:

19 1. Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara tidak mendefinisikan
20 secara khusus hibah. UU ini hanya menjelaskan bahwa pemerintah pusat dapat
21 memberikan pinjaman dan/atau hibah kepada pemerintah daerah, pemerintah/lembaga
22 asing, perusahaan negara/daerah dan/atau sebaliknya dengan persetujuan DPR dan
23 terlebih dahulu ditetapkan dalam APBN/D. Hibah yang diterima pemerintah pusat dapat
24 diteruskan kepada pemerintah daerah (pasal 22,23,24)

25 2. Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara tidak
26 mendefinisikan secara khusus hibah. Namun menjelaskan bahwa pemerintah pusat dapat
27 memberikan pinjaman atau hibah kepada pemerintah daerah/BUMN/BUMD sesuai
28 dengan yang tercantum dalam UU APBN. Pemerintah dapat menerima hibah dari dalam
29 negeri ataupun luar negeri sesuai dengan ketentuan dan yang telah ditetapkan dalam UU
30 APBN. Hibah yang diterima dapat diteruskan kepada Pemda/BUMN/BUMD.

31 3. Undang Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara
32 Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah mendefinisikan hibah adalah penerimaan
33 daerah yang berasal dari pemerintah negara asing, badan/lembaga asing,
34 badan/lembaga internasional, pemerintah, badan/lembaga dalam negeri atau
35 perseorangan, baik dalam bentuk devisa, rupiah maupun barang dan/atau jasa, termasuk
36 tenaga ahli dan pelatihan yang tidak perlu dibayar kembali (ps 1). Pendapatan hibah
37 dalam anggaran daerah termasuk bagian dari lain-lain pendapatan dan bersifat tidak
38 mengikat (pasal 43,44). Hibah kepada daerah yang bersumber dari luar negeri dilakukan
39 melalui pemerintah pusat (pasal 44).

- 1 4. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
2 menjelaskan pendapatan dan belanja hibah di pemerintah daerah. Peraturan Pemerintah
3 tersebut menyatakan bahwa Lain-lain Pendapatan yang sah merupakan seluruh
4 pendapatan daerah selain PAD dan dana perimbangan, yang meliputi hibah, dana darurat
5 dan lain-lain pendapatan yang ditetapkan oleh pemerintah. Pendapatan hibah dapat
6 berupa uang dan/atau jasa yang berasal dari pemerintah, masyarakat dan badan usaha
7 dalam negeri atau luar negeri yang tidak mengikat. (Ps 24, 25). PP ini menjelaskan bahwa
8 hibah digunakan untuk menganggarkan pemberian uang/barang atau jasa kepada
9 pemerintah atau pemerintah daerah lainnya, perusahaan daerah, masyarakat dan
10 organisasi kemasyarakatan, yang secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya, bersifat
11 tidak wajib dan tidak mengikat serta tidak secara terus menerus. (Ps 27)
- 12 5. Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Barang Milik
13 Negara/Daerah sebagaimana telah diubah dengan PP No.38 Tahun 2008 mengatur
14 tentang barang yang dihibahkan oleh instansi pemerintah kepada pihak lain. PP ini
15 mendefinisikan hibah sebagai pengalihan kepemilikan barang dari pemerintah pusat
16 kepada pemerintah daerah, dari pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, antar
17 pemerintah daerah, atau dari pemerintah pusat/pemerintah daerah kepada pihak lain,
18 tanpa memperoleh penggantian (ps 1). Hibah barang milik negara/daerah dilakukan
19 dengan pertimbangan untuk kepentingan sosial, keagamaan, kemanusiaan, dan
20 penyelenggaraan pemerintahan negara/daerah. Hibah harus memenuhi syarat bukan
21 merupakan barang rahasia negara; bukan merupakan barang yang menguasai hajat
22 hidup orang banyak; tidak digunakan lagi dalam penyelenggaraan tugas pokok dan fungsi
23 dan penyelenggaraan pemerintahan negara/daerah.
- 24 6. Peraturan Pemerintah Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan RKA/KL menjelaskan
25 bahwa salah satu jenis belanja adalah belanja hibah (dan penerusan hibah).
- 26 7. Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman
27 Luar Negeri dan Penerimaan Hibah menjelaskan bahwa hibah adalah setiap penerimaan
28 negara dalam bentuk devisa, devisa yang dirupiahkan, rupiah, barang, jasa dan/atau
29 surat berharga yang diperoleh dari pemberi hibah yang tidak perlu dibayar kembali, yang
30 berasal dari dalam negeri atau luar negeri. (Ps 1). Penerimaan hibah harus memenuhi
31 prinsip transparan, akuntabel, efisien dan efektif, kehati-hatian, tidak disertai ikatan politik
32 dan tidak memiliki muatan yang dapat mengganggu stabilitas keamanan negara (Ps 2).
33 Hibah dapat berbentuk uang tunai, uang untuk membiayai kegiatan, barang/jasa dan/atau
34 surat berharga. Hibah dalam bentuk uang tunai disetorkan langsung ke Rekening Kas
35 Umum Negara atau rekening yang ditentukan oleh Menteri sebagai bagian dari
36 penerimaan APBN. Hibah menurut jenisnya diklasifikasikan menjadi hibah yang
37 direncanakan dan/atau hibah langsung. Menurut sumbernya, dana hibah dapat berasal
38 dari dalam negeri maupun luar negeri. Penerimaan hibah dari dalam negeri dapat berasal
39 dari lembaga keuangan dalam negeri; lembaga non keuangan dalam negeri; pemerintah
40 daerah; perusahaan asing yang berdomisili dan melakukan kegiatan di wilayah Negara
41 Kesatuan Republik Indonesia; lembaga lainnya; dan perorangan. Hibah dapat
42 diterushibahkan atau dipinjamkan kepada pemerintah daerah atau dipinjamkan kepada
43 BUMN.

- 1 8. Peraturan Pemerintah Nomor 2 Tahun 2012 tentang Hibah Daerah menyatakan bahwa
2 Hibah Daerah adalah pemberian dengan pengalihan hak atas sesuatu dari Pemerintah
3 atau pihak lain kepada Pemerintah Daerah atau sebaliknya yang secara spesifik telah
4 ditetapkan peruntukannya dan dilakukan melalui perjanjian (Ps 1). Hibah kepada
5 Pemerintah Daerah berasal dari pemerintah, badan, lembaga, atau organisasi dalam
6 negeri; dan/atau kelompok masyarakat atau perorangan dalam negeri (Ps 4 ayat 1).
7 Hibah dari Pemerintah Daerah dapat diberikan kepada Pemerintah, Pemerintah Daerah
8 Lain, badan usaha milik negara dan badan, lembaga, dan organisasi kemasyarakatan
9 yang berbadan hukum Indonesia (Ps 8 ayat 1).
- 10 9. Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2013 tentang Tata Cara Pelaksanaan Anggaran
11 Pendapatan dan Belanja Negara mendefinisikan pendapatan hibah sebagai penerimaan
12 negara dalam bentuk devisa, devisa yang dirupiahkan, rupiah, barang, jasa dan/atau
13 surat berharga yang diperoleh dari pemberi hibah yang tidak perlu dibayar kembali, yang
14 berasal dari dalam negeri atau luar negeri (Pasal 1 angka 9), sedangkan belanja hibah
15 didefinisikan sebagai setiap pengeluaran pemerintah berupa pemberian yang tidak
16 diterima kembali, dalam bentuk uang, barang, jasa, dan/atau surat berharga, yang secara
17 spesifik telah ditetapkan peruntukannya (Pasal 1 angka 10). Selanjutnya dari sisi
18 pendapatan hibah disebutkan lebih lanjut bahwa Menteri Keuangan yang bertanggung
19 jawab atas pelaksanaan dan penatausahaan pendapatan hibah, serta harus dikelola
20 dalam APBN, dapat disetorkan ke rekening Kas Negara atau langsung diterima oleh K/L
21 (Pasal 56). Sementara dari sisi belanja hibah, disebutkan peruntukannya kepada
22 pemerintah daerah, BUMN, BUMD, dan pemerintah/lembaga asing. Sebagaimana
23 pendapatan hibah, belanja hibah juga merupakan kewenangan Menteri Keuangan untuk
24 mengelola belanja hibah.
- 25 10. Bultek No.4 SAP tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah menyatakan,
26 belanja hibah didefinisikan sebagai pengeluaran pemerintah dalam bentuk uang/barang
27 atau jasa kepada pemerintah atau pemerintah lainnya, perusahaan negara/daerah,
28 masyarakat, dan organisasi kemasyarakatan, yang secara spesifik telah ditetapkan
29 peruntukannya, bersifat tidak wajib dan tidak mengikat, serta tidak secara terus menerus.
- 30 SAP mendefinisikan pendapatan dan membuat Standar tentang Pendapatan, termasuk di
31 dalamnya secara implisit adalah pendapatan hibah. SAP tidak memberikan definisi
32 khusus untuk pendapatan hibah, namun menyajikannya dalam lampiran ilustrasi laporan
33 keuangan pemerintah pusat dan daerah.
- 34 11. *Government Financial Statistic (GFS)* dalam *Manual GFS 2001* menyatakan bahwa hibah
35 (*grants*) “*are noncompulsory transfers received from other governments or from*
36 *international organizations. They supplement the revenue from a government’s own*
37 *resources. They may be received in cash or in kind*¹. GFS mendefinisikan pendapatan
38 hibah bersifat tidak mengikat. Hibah menurut GFS hanya berasal dari pemerintah lain,
39 negara lain atau organisasi internasional. Hibah diklasifikasikan dalam klasifikasi
40 tersendiri. Bentuk hibah dapat berupa uang atau barang/jasa. GFS 2001 tidak memiliki
41 klasifikasi belanja karena menggunakan basis akrual.

¹ Manual Government Financial Statistic 2001.

1 GFS mengklasifikasikan pendapatan hibah yang diterima dari masyarakat, perusahaan
2 atau lembaga non-pemerintah (*voluntary transfers other than grants*) sebagai pendapatan
3 lain-lain. Untuk beban yang diberikan kepada masyarakat diklasifikasikan sebagai beban
4 lain-lain. Pengaturan pada Pemerintah Pusat konsisten dengan pengertian hibah menurut
5 GFS. Sedangkan pengaturan pada Pemerintah Daerah menambahkan komponen hibah
6 yang menurut GFS diklasifikasikan dalam pendapatan dan beban lain.

8 **2.2. Hibah dalam Regulasi**

9 Regulasi hibah Pemerintah Pusat dan Daerah bersumber pada UU Keuangan Negara.
10 Dalam penyusunan Rencana Dana Pengeluaran Bendahara Umum Negara (RDP-BUN),
11 BUN menetapkan unit pengelola keuangan sebagai Pembantu Pengguna Anggaran BUN.
12 Pada setiap awal tahun, Pengguna Anggaran BUN berkoordinasi dengan Menteri/Pimpinan
13 Lembaga atau pihak lain terkait menyusun indikasi kebutuhan dana pengeluaran BUN untuk
14 tahun anggaran yang direncanakan dengan memperhatikan prakiraan maju dan rencana
15 strategis yang telah disusun. Indikasi kebutuhan dana pengeluaran BUN merupakan indikasi
16 dana dalam rangka pemenuhan kewajiban Pemerintah yang penganggarnya hanya
17 ditampung pada Bagian Anggaran BUN. Kebutuhan dana pengeluaran BUN antara lain;
18 transfer ke daerah, pembayaran bunga utang, belanja subsidi, **hibah (dan penerusan**
19 **hibah)**, kontribusi sosial, dana darurat/penanggulangan bencana alam, kebutuhan
20 mendesak (*emergency*), cadangan untuk mengantisipasi perubahan kebijakan (*policy*
21 *measures*), dana transito, pembayaran cicilan utang, dana investasi Pemerintah, penyertaan
22 modal negara, dana bergulir, dan dana kontinjensi. (PP 90/2010 Ps 16 ayat 1,2,3 dan
23 Penjelasannya)

24 Dalam pelaksanaan penerimaan hibah, Menteri/Pimpinan Lembaga menerima hibah dengan
25 memperhatikan prinsip-prinsip Transparan, Akuntabel, Efisien dan Efektif, Kehati-hatian,
26 tidak disertai ikatan politik dan tidak memiliki maksud-maksud yang dapat mengganggu
27 stabilitas keamanan negara. Hibah yang diterima pemerintah dapat berbentuk 4 hal yaitu
28 uang tunai; uang untuk membiayai kegiatan; barang/jasa; dan/atau surat berharga. Hibah
29 yang diterima dalam bentuk uang tunai disetorkan langsung ke Rekening KUN atau rekening
30 penerimaan APBN dan digunakan untuk membiayai kegiatan yang dicantumkan dalam
31 dokumen pelaksanaan anggaran. (PP 10/2011 Ps 2, 42, 43, 44)

32 Penerimaan hibah dalam negeri berasal dari lembaga keuangan dalam negeri, lembaga non
33 keuangan dalam negeri, Pemerintah Daerah, perusahaan asing yang berdomisili dan
34 melakukan kegiatan di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia, lembaga lainnya, dan
35 perorangan. (PP 10/2011 Ps 50 ayat 1)

36 Sedangkan penerimaan hibah luar negeri berasal dari negara asing, lembaga di bawah
37 Perserikatan Bangsa-Bangsa, lembaga multilateral, lembaga keuangan asing, lembaga non
38 keuangan asing, lembaga keuangan nasional yang berdomisili dan melakukan kegiatan usaha
39 di luar wilayah Negara Republik Indonesia, dan perorangan. (PP 10/2011 Ps 50 ayat 2)

40 Dalam hal penyusunan pendapatan daerah, hibah menjadi salah satu sumber pendapatan
41 daerah yang sah yang berasal dari pemerintah, masyarakat, dan badan usaha dalam negeri
42 atau luar negeri yang tidak mengikat (PP 58/2005 Pasal 24, 25).

- 1 Sedangkan dalam konteks belanja daerah, hibah merupakan salah satu unsur pengeluaran
2 yang akan diberikan dalam bentuk uang/barang atau jasa kepada pemerintah atau
3 pemerintah daerah lainnya, perusahaan daerah, masyarakat dan organisasi
4 kemasyarakatan, yang secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya, bersifat tidak wajib
5 dan tidak mengikat serta tidak secara terus menerus. (PP 58/2005 Pasal 27 ayat 7 huruf f)
- 6 Dalam hal hibah barang adalah pengalihan kepemilikan barang dari pemerintah pusat
7 kepada pemerintah daerah, dari pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, antar
8 pemerintah daerah, atau dari pemerintah pusat/pemerintah daerah kepada pihak lain, tanpa
9 memperoleh penggantian. Pemberian hibah dalam bentuk barang dilakukan dengan
10 pertimbangan untuk kepentingan sosial, keagamaan, kemanusiaan, dan penyelenggaraan
11 pemerintahan negara/daerah. Pemberian hibah bentuk barang harus memenuhi syarat
12 bukan merupakan barang rahasia negara; bukan merupakan barang yang menguasai hajat
13 hidup orang banyak; tidak digunakan lagi dalam penyelenggaraan tugas pokok dan fungsi
14 dan penyelenggaraan pemerintahan negara/daerah. (PP 6/2006 Pasal 1 dan 58 ayat 1,2)
- 15 Sepanjang diatur dalam Perjanjian Hibah, hibah yang bersumber dari luar negeri dapat
16 diterushibahkan atau dipinjamkan kepada Pemerintah Daerah atau dipinjamkan kepada
17 BUMN.(PP 10/2011 Ps 57 ayat 1)
- 18 Dari uraian di atas, hibah dapat dilihat dari dua sisi sebagai berikut:
- 19 1. Penerimaan Hibah dapat direncanakan jika komitmen pemberian hibah diketahui pada
20 saat penyusunan anggaran dan tidak dapat direncanakan karena diterima langsung
21 sehingga tidak dapat dimasukkan dalam penganggaran dari awal;
 - 22 2. Hibah sebagai pengeluaran harus terencana dan dimasukkan dalam anggaran belanja
23 negara/daerah.
- 24

1 **BAB III**

2 **PENDAPATAN HIBAH**

3 **3.1. Definisi Pendapatan Hibah**

4 Bila melihat hibah dalam regulasi sebagaimana diuraikan di dalam Bab II, maka apabila
5 didasarkan pada amanat UU di bidang Keuangan Negara dan GFS, maka pendapatan hibah
6 hanya dapat diterima dari pemerintah negara asing, badan/lembaga asing, badan/ lembaga
7 internasional, pemerintah lain, sementara bila didasarkan pada UU di bidang Keuangan
8 daerah serta praktik yang ada selama ini, pendapatan hibah selain dapat diterima dari
9 institusi tersebut juga dapat diterima dari badan/lembaga dalam negeri atau perseorangan.
10 Berdasarkan pembedaan sumber pemberi hibah tersebut, Buletin Teknis ini membedakan
11 hal dimaksud, dengan istilah pendapatan hibah yang direncanakan dan pendapatan hibah
12 langsung, seperti diuraikan lebih lanjut dalam sub bab 3.3 di bawah.

13 Definisi Pendapatan Hibah dalam buletin teknis ini adalah penerimaan negara/daerah dalam
14 bentuk devisa, devisa yang dirupiahkan, rupiah, barang, jasa dan/atau surat berharga yang
15 berasal dari pemerintah negara asing, badan/lembaga asing, badan/lembaga internasional,
16 pemerintah lain, badan/lembaga dalam negeri atau perseorangan yang tidak perlu dibayar
17 kembali.

18
19 **3.2. Kriteria Pendapatan Hibah**

20 Kriteria Pendapatan Hibah adalah sebagai berikut:

21 **1. Berasal dari pemerintah negara asing, badan/lembaga asing, badan/lembaga**
22 **internasional, dan pemerintah lain atau berasal dari badan/lembaga dalam negeri**
23 **atau perseorangan;**

24 Pemberi Hibah adalah negara asing atau badan/lembaga asing dan/atau badan/lembaga
25 internasional, atau suatu pemerintah daerah, badan/lembaga dalam negeri, dan
26 perseorangan baik dalam dan luar negeri yang memberikan bantuan kepada pemerintah
27 Pusat/daerah.

28 **2. Tidak dimaksudkan untuk dibayarkan kembali kepada pemberi hibah;**

29 Pemberian secara cuma-cuma tanpa menuntut pengembalian atas pemberian bantuan
30 yang diberikan baik berupa barang yang sama maupun dalam bentuk lain.

31 **3. Tidak ada timbal balik/balasan secara langsung dari penerima hibah kepada**
32 **pemberi hibah;**

33 Hibah yang diterima tidak mempersyaratkan adanya kewajiban untuk memberikan
34 imbalan/balasan dalam bentuk apapun atas bantuan yang diterima

35 **4. Dituangkan dalam suatu naskah perjanjian antara pemberi dan penerima hibah.**

36 Hibah dituangkan dalam suatu perjanjian antara pemberi dan penerima yang mengatur
37 maksud pemberian hibah, penggunaan hibah, dan pengelolaan hibah yang transparan
38 dan akuntabel. Apabila berasal dari suatu lembaga/institusi/perseorangan, dapat dibuat
39 dalam suatu akad atau dokumen lainnya untuk kepentingan akuntabilitas dan
40 transparansi. Penggunaan hibah harus sesuai dengan tujuan pemberian hibah yang
41 dituangkan dalam naskah perjanjian, dan apabila tidak mampu memenuhi tujuan
42 pemberian hibah maka penerima bersedia untuk mengembalikan.

1 Dalam hal tidak ada surat perjanjian, penerima hibah membuat dokumen sebagai
2 pengganti naskah perjanjian penerimaan hibah dalam rangka akuntabilitas dan
3 transparansi.

4

5 **3.3. Jenis dan Klasifikasi Pendapatan Hibah**

6 Berdasarkan beberapa peraturan perundangan terkait dengan pendapatan hibah, maka
7 pendapatan hibah dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

8 1. Pendapatan Hibah menurut mekanisme penganggaran

9 a. Hibah yang direncanakan

10 Hibah yang direncanakan adalah Hibah yang dilaksanakan melalui mekanisme
11 perencanaan dan penganggaran dan diterima oleh entitas yang mempunyai fungsi
12 perbendaharaan umum (BUN atau BUD).

13 b. Hibah Langsung

14 Hibah langsung adalah Hibah yang diterima langsung oleh KL/SKPD tanpa melalui
15 entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan (BUN/BUD). Hibah ini tidak masuk
16 dalam perencanaan karena hibah diterima tanpa ada naskah perjanjian sebelumnya.
17 Namun demikian, hibah langsung yang diterima dalam periode tahun berjalan dan
18 dapat dimasukkan dalam dokumen perubahan anggaran pada saat penyusunan
19 perubahan anggaran, maka hibah langsung dimaksud dapat beralih menjadi hibah
20 yang direncanakan.

21 2. Pendapatan Hibah menurut bentuknya

22 a. Dalam bentuk uang berupa rupiah, valuta asing atau devisa yang dirupiahkan;

23 b. Dalam bentuk surat berharga;

24 c. Dalam bentuk barang; dan

25 d. Dalam bentuk jasa termasuk asistensi, tenaga ahli, beasiswa dan pelatihan.

26 3. Pendapatan Hibah menurut sumbernya

27 a. Pendapatan hibah dalam negeri yang berasal dari:

28 1) Pemerintah pusat bila diterima oleh pemerintah daerah;

29 2) Pemerintah daerah bila diterima oleh pemerintah pusat atau pemerintah daerah
30 lainnya.

31 3) Institusi/Lembaga di dalam negeri termasuk masyarakat dan kelompok masyarakat

32 b. Pendapatan Hibah luar negeri yang berasal dari:

33 1) Negara asing;

34 2) Lembaga donor multilateral;

35 3) Lembaga keuangan asing; dan

36 4) Lembaga non keuangan asing.

37

38 **3.4. Mekanisme Pendapatan Hibah**

39 Berdasarkan definisi, kriteria, jenis dan bentuk hibah, maka mekanisme pendapatan hibah
40 dapat digambarkan sebagai berikut:



Dari gambaran mekanisme pendapatan hibah di atas, dilihat dari sudut penerima dapat dibedakan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

a. Pemerintah Pusat

Prinsip umum dari pendapatan hibah sesuai dengan pasal 38 UU No.1/2004 dan tugas pokok dan fungsinya maka Menteri Keuangan selaku BUN atau pejabat yang diberi kuasa yang dapat menerima hibah baik yang berasal dari dalam negeri maupun luar negeri. Hal ini berkorelasi langsung dengan pencatatannya yang juga dilakukan oleh Menteri Keuangan atau kuasanya untuk melakukan pencatatan atas pendapatan hibah tersebut.

Atas pendapatan hibah yang diterima oleh pemerintah pusat tersebut kemudian dapat diteruskan kepada Pemerintah Daerah/BUMN/BUMD baik sebagai pemberian pinjaman (pendapatan hibah yang diteruspinjamkan) ataupun sebagai pemberian hibah (pendapatan hibah yang diterushibahkan)² dengan mengikuti ketentuan mekanisme hibah dari sisi penganggaran.

Untuk pemerintah pusat, jika dilihat dari sisi mekanisme penganggaran, maka untuk mekanisme hibah adalah sebagai berikut:

1) Hibah Terencana

Pada pemerintah pusat, untuk hibah yang direncanakan telah melalui proses perencanaan dan penganggaran serta tertuang di dalam APBN sebagai salah satu sumber pendanaan belanja pemerintah pusat/daerah. Hibah yang direncanakan ini karena telah melalui proses tersebut di atas, maka secara sistem diterima dan dicatat/dilaporkan oleh BUN.

Mekanisme pendapatan hibah yang direncanakan pada pemerintah pusat dimasukkan dalam dokumen anggaran entitas pelaporan yang mempunyai fungsi perbendaharaan dengan mekanisme penarikan hibah sebagai berikut:

²Untuk Pendapatan hibah yang diteruspinjamkan, pada saat diterima oleh pemerintah pusat dicatat sebagai pendapatan hibah, kemudian pada saat dipinjamkan kepada penerimanya dicatat sebagai pengeluaran pembiayaan, sementara untuk pendapatan hibah yang diterushibahkan, pada saat dihibahkan kepada penerimanya dicatat sebagai belanja hibah.

- 1 a) Hibah diterima dalam bentuk tunai disetor langsung ke Rekening Kas Umum
- 2 Negara atau rekening lain yang ditentukan Bendahara Umum Negara;
- 3 b) Pembukaan LC;
- 4 c) Pembayaran langsung (*Direct Payment*);
- 5 d) Pembukaan Rekening khusus (*Special account*)
- 6

7 2) Hibah Langsung

8 Pada pemerintah pusat, untuk hibah langsung tidak melalui proses perencanaan dan
9 penganggaran serta tertuang di dalam APBN sebagai salah satu sumber pendanaan
10 belanja pemerintah pusat. Karena belum direncanakan sebelumnya, maka jenis hibah
11 ini umumnya tidak diterima melalui BUN, melainkan diterima langsung oleh K/L. Untuk
12 memastikan agar hibah berikut belanja yang bersumber dari hibah langsung tersebut
13 dapat tercatat, maka dilakukan proses pengesahan pengakuan pendapatan hibah
14 serta belanja yang bersumber dari hibah dimaksud. Proses pengesahan ini diajukan
15 oleh K/L penerima kepada Kuasa BUN. Sebagaimana hibah yang direncanakan,
16 pendapatan hibah langsung pada prinsipnya juga dicatat dan dilaporkan oleh BUN.

17 Sebagaimana hibah langsung dalam bentuk uang, pendapatan hibah langsung dalam
18 bentuk barang/jasa/surat berharga yang diterima oleh K/L, untuk bisa dicatat sebagai
19 pendapatan hibah dan belanjanya juga harus melalui proses pengesahan pengakuan
20 melalui Kuasa BUN.

21 2.1. Hibah Langsung berbentuk uang

22 Mekanisme pendapatan hibah langsung bentuk uang secara garis besar mengikuti
23 tahapan-tahapan pengajuan nomor register, pengajuan ijin pembukaan rekening,
24 pengajuan Revisi DIPA, serta pengesahan realisasi pendapatan hibah. Tahapan-
25 tahapan tersebut dapat dijabarkan sebagai berikut:

- 26 a) Pendapatan Hibah langsung diterima oleh Satuan Kerja Kementerian
- 27 Negara/Lembaga;
- 28 b) Satker Kementerian Negara/Lembaga dapat langsung menggunakan uang hibah
- 29 yang diterima tersebut sesuai dengan tujuan pemberian hibah;
- 30 c) Dilakukan pengajuan pengesahan atas pendapatan hibah langsung tersebut oleh
- 31 K/L kepada BUN atau Kuasa BUN;
- 32 d) Seluruh pendapatan hibah yang diterima KL disajikan sebagai pendapatan BUN,
- 33 e) Satker Kementerian Negara/Lembaga wajib menyajikan sisa dana atas pendapatan
- 34 hibah langsung dalam bentuk uang pada neraca.
- 35 f) Apabila pada akhir tahun masih sisa pendapatan hibah berbentuk uang/kas, maka
- 36 dapat:
- 37 1. disetor ke Kas Negara;
- 38 2. digunakan untuk kegiatan di tahun anggaran berikutnya sepanjang sesuai
- 39 dengan perjanjian hibahnya;
- 40 3. dikembalikan kepada donor dalam hal naskah perjanjian hibah menyatakan
- 41 demikian.
- 42

43 2.2. Hibah Langsung berbentuk barang/jasa/surat berharga

44 Mekanisme pendapatan hibah langsung bentuk barang/jasa secara garis besar
45 mengikuti tahapan-tahapan sebagai berikut:

- 1 a) Barang/jasa/surat berharga langsung diterima oleh Satuan Kerja Kementerian
- 2 Negara/Lembaga atau Satker di lingkungan BUN;
- 3 b) Satker Kementerian Negara/Lembaga atau Satker di lingkungan BUN dapat
- 4 langsung menggunakan barang/jasa/surat berharga yang diterima tersebut sesuai
- 5 dengan tujuan pemberian hibah;
- 6 c) Dilakukan pengajuan pengesahan atas pendapatan hibah langsung berbentuk
- 7 barang/jasa/surat berharga tersebut oleh K/L atau Satker di lingkungan BUN kepada
- 8 BUN atau Kuasa BUN;
- 9 d) Seluruh pendapatan hibah yang diterima KL disajikan sebagai pendapatan BUN;
- 10 e) Satker Kementerian Negara/Lembaga atau satker di lingkungan BUN penerima
- 11 hibah wajib menyajikan barang/surat berharga atas pendapatan hibah langsung
- 12 dalam bentuk barang/surat berharga pada Neraca.

13 **Catatan:**

14 Untuk hibah dalam bentuk jasa, jika terdapat kesulitan dalam hal mendapatkan

15 dokumen-dokumen pendukung terkait dengan aspek pengakuan dan pengukurannya,

16 maka dapat diungkapkan dalam CALK. Namun demikian manajemen penerima hibah

17 langsung pada Satker atau Kementerian Negara/Lembaga semestinya membuat

18 pernyataan tentang hal tersebut.

19

20 **b. Pemerintah Daerah**

21 Untuk pemerintah daerah, jika dilihat dari sisi mekanisme penganggaran, maka untuk

22 mekanisme hibah adalah sebagai berikut:

23 **1) Hibah yang direncanakan**

24 Pada pemerintah daerah, untuk hibah yang direncanakan telah melalui proses

25 perencanaan dan penganggaran serta tertuang di dalam APBD sebagai salah satu

26 sumber pendanaan belanja pemerintah daerah. Hibah yang direncanakan ini karena

27 telah melalui proses tersebut di atas, maka secara sistem seharusnya diterima oleh

28 BUD untuk kemudian tertuang di dalam dokumen pelaksanaan anggaran (DPA)

29 sebagai sumber dana dalam pembelanjaan SKPD. Pendapatan hibah ini kemudian

30 dicatat oleh BUD.

31 Mekanisme pendapatan hibah yang direncanakan adalah sebagai berikut:

- 32 1) Dimasukkan dalam dokumen anggaran entitas pelaporan yang mempunyai fungsi
- 33 perbendaharaan umum (BUD).
- 34 2) Hibah diterima dalam bentuk tunai disetor langsung ke Rekening Kas Umum
- 35 Daerah atau rekening lain yang ditentukan Bendahara Umum Daerah.
- 36 3) Mekanisme pendapatan hibah luar negeri pada pemerintah terbagi menjadi
- 37 beberapa metode cara penarikan sebagai berikut:
- 38 a. Merupakan penerusan hibah dari pemerintah pusat (baik hibah yang
- 39 diterushibahkan atau pinjaman yang diterushibahkan)
- 40 b. Hibah luar negeri yang disetorkan langsung ke RKUD.

41 **2) Hibah Langsung**

42 Pada pemerintah daerah, untuk hibah langsung tidak melalui proses perencanaan dan

43 penganggaran serta tertuang di dalam APBD sebagai salah satu sumber pendanaan

44 belanja pemerintah daerah. Karena belum direncanakan sebelumnya, maka jenis hibah

45 ini umumnya tidak diterima melalui BUD, melainkan diterima langsung oleh SKPD.

1 Untuk memastikan agar hibah berikut belanja yang sumber dananya berasal dari hibah
2 langsung tersebut dapat tercatat, maka dilakukanlah proses pengesahan pengakuan
3 pendapatan hibah serta belanja yang bersumber dari hibah dimaksud. Proses
4 pengesahan ini diajukan oleh SKPD penerima kepada BUD.

5 **Contoh:**

6 **1. Pendapatan Hibah Terencana**

7 a. Pendapatan Hibah dari Negara Lain dapat dalam bentuk bagian yang melekat pada
8 pinjaman luar negeri atau bantuan cuma-cuma karena perjanjian bilateral maupun
9 multilateral.

10 – Bantuan Pemerintah Australia kepada Pemerintah Indonesia di lingkungan
11 kementerian tertentu dalam rangka pelaksanaan akreditasi pendidikan agama
12 yang dialokasikan dalam APBN, melalui proses penganggaran dan dituangkan
13 dalam dokumen anggaran sebagai salah satu sumber dana untuk membiayai
14 kegiatan.

15 – Pendapatan Hibah Pemda DKI yang berasal dari Penerusan Hibah Pemerintah
16 Pusat

17 b. Pendapatan Hibah dari Organisasi Internasional .

18 – Bantuan *Islamic Development Bank* (IDB) berupa pendanaan untuk
19 pembangunan gedung laboratorium kepada Pemerintah Indonesia melalui
20 Kementerian tertentu yang dialokasikan dalam APBN, melalui proses
21 penganggaran dan dituangkan dalam dokumen anggaran.

22 – Bantuan *Islamic Development Bank* (IDB) berupa pengadaan seperangkat alat
23 laboratorium kepada Pemerintah Indonesia melalui Kementerian tertentu yang
24 dialokasikan dalam RKAKL.

25 – Bantuan *Islamic Development Bank* (IDB) untuk mendatangkan tenaga ahli
26 pemasangan, uji coba dan pelatihan tenaga teknis lokal untuk pengoperasian
27 laboratorium pada salah satu Perguruan Tinggi Agama Negeri (PTAN).

28 c. Pendapatan Hibah dari pemerintah pusat, pemerintah daerah, perusahaan maupun
29 perorangan.

30 – Pendapatan Hibah yang berasal dari Pemerintah Daerah atau dari Pemerintah
31 Pusat berupa bantuan cuma-cuma sesuai dengan perjanjian.

32 – Pendapatan Hibah PTAN dari perorangan atau perusahaan

33 **2. Pendapatan Hibah Langsung**

34 a. Pendapatan Hibah Langsung dari Negara Lain dapat dalam bentuk bantuan cuma-
35 cuma dan tidak direncanakan serta tidak masuk dalam dokumen anggaran.

36 – Bantuan Pemerintah Jepang berupa seperangkat alat pemantau/detektor tanda
37 bahaya gempa/tsunami kepada kementerian tertentu yang tidak dialokasikan
38 dalam APBN dan tidak dituangkan dalam dokumen anggaran kementerian yang
39 bersangkutan.

40 – Bantuan Pemerintah Jerman kepada Pemerintah Daerah tertentu berupa
41 seperangkat alat komunikasi yang tidak direncanakan dan tidak dituangkan dalam
42 RKA-SKPD.

- 1 b. Pendapatan Hibah dari Organisasi Internasional dalam bentuk bantuan cuma-cuma
2 karena program dari organisasi internasional yang bersangkutan.
- 3 – WHO memberikan memberikan bantuan berupa laboratorium penguji flu burung
4 kepada satuan kerja daerah tertentu yang tidak dialokasikan dalam APBD dan
5 tidak dituangkan RKA-SKPD.
- 6 c. Pendapatan Hibah Pemerintah Pusat yang diterima dari Pemerintah Daerah lain dapat
7 dalam bentuk bantuan cuma-cuma yang diterima secara langsung yang tidak
8 memenuhi syarat bantuan sosial karena tidak memenuhi unsur risiko sosial.
- 9 – Pemerintah Daerah A memberikan bantuan hibah berupa tanah seluas 20.000
10 M2 kepada salah satu PTAN untuk lokasi pendirian gedung perkuliahan.
- 11 – Bantuan Pemerintah Daerah berupa uang tunai kepada Pemerintah Daerah lain
12 untuk menanggulangi bencana alam.
- 13 d. Pendapatan Hibah dari perusahaan/perorangan dapat dalam bentuk bantuan cuma-
14 cuma secara langsung yang tidak memenuhi syarat bantuan sosial karena tidak
15 memenuhi unsur risiko sosial.
- 16 – Pengusaha Timur Tengah memberikan bantuan secara langsung dalam bentuk
17 barang satu buah masjid terapung kepada Pemerintah Kota Palu.
- 18 – Pengusaha Timur Tengah memberikan bantuan secara langsung dalam bentuk
19 barang satu buah masjid kepada PTAN di Malang.
- 20 – Sebuah perusahaan BUMN di Provinsi Banten memberikan bantuan secara
21 langsung berupa semen untuk membangun masjid di salah satu PTAN di Serang.

22

23 **3.5. Akuntansi Pendapatan Hibah**

24

25 **1. Pengakuan Pendapatan Hibah Basis Kas Menuju Akrua**

26 Pencatatan pendapatan hibah dengan basis kas menuju akrual diakui pada saat diterima
27 pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah (PP 71/2010 Lampiran II.03 PSAP 02 tentang
28 LRA Paragraf 22). Selanjutnya dalam persepsi yang lebih luas Pengakuan Pendapatan
29 yang diterima pada RKUN/RKUD (IPSAP 02), yaitu:

- 30 a. Pendapatan hibah diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum
31 Negara/Daerah;
- 32 b. Pendapatan kas yang diterima oleh bendahara penerimaan dan hingga tanggal
33 pelaporan belum disetorkan ke RKUN/RKUD, dengan ketentuan bendahara
34 penerimaan tersebut merupakan bagian dari BUN/BUD.
- 35 c. Pendapatan kas yang diterima satker/SKPD dan digunakan langsung tanpa disetor ke
36 RKUN/RKUD, dengan syarat entitas penerima wajib melaporkannya kepada
37 BUN/BUD untuk dapat disahkan/diakui sebagai pendapatan negara/daerah.
- 38 d. Pendapatan kas yang berasal dari hibah langsung dalam/luar negeri yang digunakan
39 untuk mendanai pengeluaran entitas dengan syarat entitas penerima wajib
40 melaporkannya kepada BUN/BUD untuk dapat disahkan/diakui sebagai pendapatan
41 negara/daerah.

e. Pendapatan kas yang diterima entitas lain di luar entitas pemerintah berdasarkan otoritas yang diberikan oleh BUN/BUD, entitas lain tersebut dan BUN/BUD mengakuinya sebagai pendapatan.

Secara umum Pendapatan hibah pada basis kas menuju akrual disajikan dalam LRA. Jurnal standar untuk pengakuan pendapatan hibah basis kas menuju akrual adalah:

DR	Kas di BUN/BUD/KL	xxx.xxx	
CR	Pendapatan Hibah		xxx.xxx

Secara teknis, mekanisme penganggaran dan tata cara penarikan berpengaruh terhadap jurnal standar yang dapat dilihat pada ilustrasi di bawah ini.

Ilustrasi

Ilustrasi jurnal atas transaksi baik pendapatan hibah maupun belanja/beban hibah berikut hanya merupakan jurnal umum akuntansi. Masing-masing entitas dapat mengembangkan jurnal dimaksud ke dalam sistem sesuai dengan karakteristik masing-masing entitas.

a. Pemerintah Pusat

1) Hibah terencana

Untuk hibah terencana yang penarikannya melalui pembukaan rekening khusus dan secara tunai disetor langsung ke Rekening Kas Umum Negara atau rekening lain yang ditentukan oleh BUN, maka pendapatan hibah diakui pada saat masuk ke rekening Kas Umum Negara/Rekening Khusus/Rekening lain yang ditentukan BUN.

Contohnya pada Tahun Anggaran 2012 Pemerintah Indonesia menerima Bantuan dari WHO guna mendukung pelayanan Air Bersih kepada masyarakat berpenghasilan rendah yang dilakukan oleh Kementerian Kesehatan dan dana hibah tersebut disetor tunai oleh WHO sebesar Rp10 miliar ke RKUN.

Atas pengakuan pendapatan hibah tersebut dicatat sbb:

Jurnal untuk mencatat realisasi pendapatan hibah tersebut pada Pemerintah Pusat pada saat kas diterima adalah sebagai berikut:

DR	Kas di RKUN	10.000.000.000	
CR	Pendapatan Hibah		10.000.000.000

Di dalam Naskah Perjanjian Hibah ini ternyata dipersyaratkan bahwa jika terdapat sisa dana yang tidak digunakan untuk maksud yang tertera di dalam perjanjian hibah, maka sisa dana tersebut disetorkan kembali ke WHO. Diketahui setelah akhir kegiatan dukungan pelayanan air bersih ternyata terdapat sisa dana yang belum digunakan sebesar Rp200 juta. Dana sebesar 200 juta tersebut dikembalikan dengan jurnal untuk mencatat realisasi pengembalian pendapatan hibah sebagai berikut:

Dikembalikan di tahun berjalan yang sama dengan dengan pendapatan hibah:

DR	Pendapatan Hibah	200.000.000	
CR	Kas di RKUN		200.000.000

Dikembalikan di tahun selanjutnya:

DR	Pengembalian pendapatan TAYL (Koreksi SILPA)	200.000.000	
CR	Kas di RKUN		200.000.000

2) Hibah Langsung

Untuk hibah langsung dalam bentuk uang, sesuai dengan butir 3 Interpretasi pada IPSAP 02 tentang Pengakuan Pendapatan yang diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah, maka pendapatan yang diterima dan digunakan langsung oleh Satker tanpa melalui BUN dapat diakui sebagai pendapatan hibah jika telah dilaporkan kepada BUN. Dalam sistem yang diatur oleh pemerintah pusat, hal ini dijabarkan dalam bentuk pengesahan oleh satker kepada Kuasa BUN (KPPN).

Dalam kasus di atas, jika bantuan dari WHO tersebut diterima langsung oleh Satuan Kerja di lingkungan Kementerian Kesehatan, maka terlebih dahulu harus dilakukan pengesahan kepada Kuasa BUN. Setelah melalui pengesahan oleh Kuasa BUN, maka jurnal pencatatan pengakuan pendapatan hibah langsung dalam bentuk uang pada Sistem Akuntansi Hibah (Pengelola Hibah) adalah sebagai berikut:

DR	Utang Kepada KUN	10.000.000.000	
CR	Pendapatan Hibah		10.000.000.000

Sementara pada Satuan Kerja di lingkungan Kementerian Kesehatan mencatat jurnal sebagai berikut:

DR	Kas Hibah	10.000.000.000	
CR	Ekuitas Dana Lancar		10.000.000.000

Apabila seperti kasus di atas ternyata terdapat dana sebesar Rp200 juta yang harus dikembalikan kepada pemberi hibah, maka jurnal yang harus dicatat adalah sebagai berikut:

Dikembalikan di tahun berjalan yang sama dengan dengan pendapatan hibah:

DR	Pendapatan Hibah	200.000.000	
CR	Kas di Hibah		200.000.000

Dikembalikan di tahun selanjutnya:

DR	Pengembalian pendapatan TAYL (Koreksi SILPA)	200.000.000	
CR	Kas Hibah		200.000.000

1 Untuk hibah dalam bentuk barang/jasa sesuai dengan par.63 PSAP 02 Lampiran II
 2 PP 71/2010 tentang Laporan Realisasi Anggaran disebutkan bahwa transaksi
 3 pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam bentuk barang dan jasa harus
 4 dilaporkan dalam Laporan Realisasi Anggaran dengan cara menaksir nilai barang
 5 dan jasa tersebut pada tanggal transaksi. Sementara pada par. 49 PSAP 07
 6 Lampiran II PP 71/2010, disebutkan bahwa apabila perolehan aset tetap
 7 memenuhi kriteria perolehan aset donasi, maka perolehan tersebut diakui sebagai
 8 pendapatan pemerintah dan jumlah yang sama juga diakui sebagai belanja modal
 9 dalam laporan realisasi anggaran.

10 **b. Pemerintah Daerah**

11 Pada tahun Anggaran 2012 Pemerintah Kota Depok menerima bantuan dana dari
 12 Pemerintah Jawa Barat sebesar Rp300 juta.

13 Jurnal untuk mencatat realisasi belanja hibah tersebut pada Pemerintah Kota Depok
 14 adalah sebagai berikut:

DR	Kas di Kas Umum Daerah	300.000.000	
CR	Lain-lain Pendapatan Daerah yang sah (Hibah)		300.000.000

15 **2. Pengakuan Pendapatan Hibah Basis Akrual**

16 Pengakuan pendapatan pada akuntansi berbasis akrual terjadi pada saat hak pemerintah
 17 timbul yang akan menambah ekuitas dalam periode tahun anggaran berjalan serta tidak
 18 perlu dibayar kembali.

19 Pendapatan hibah berbasis akrual diakui pada saat hak pemerintah timbul.

20 Pendapatan hibah pada akuntansi berbasis akrual disajikan di Laporan Operasional.

21 Pendapatan berbasis akrual diakui pada saat timbulnya hak untuk memperoleh
 22 pendapatan tersebut walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum
 23 Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan (PP 71/2010, Lampiran I, KK Paragraf 42).

24 Pendapatan hibah berbasis akrual diakui pada saat:

- 25 • Pendapatan tersebut dapat diidentifikasi secara spesifik;
- 26 • Besar kemungkinan bahwa sumber daya tersebut dapat ditagih; dan
- 27 • Jumlahnya dapat diestimasi secara andal

28 Realisasi pendapatan hibah sangat bergantung dari keinginan/niat pemberi hibah untuk
 29 mengeksekusinya. Komitmen dari pemberi hibah masih akan terlalu dini untuk diakui
 30 sebagai pendapatan hibah-LO mengingat untuk dapat direalisasikan akan sangat
 31 dipengaruhi oleh berbagai hal yang ada di luar kontrol penerima hibah, kemungkinan
 32 besar tidak dapat diestimasi terlebih dahulu, serta tidak terlalu besar kekuatan pemerintah
 33 untuk menagihnya.

34 Berdasarkan hal tersebut, pendapatan hibah-LO diakui pada saat dipenuhinya
 35 persyaratan yang ditetapkan dalam perjanjian hibah. Pemenuhan persyaratan tersebut
 36 adalah sebagai berikut:

- 37 a. Apabila pemberi hibah akan mengeluarkan dana atau memberikan barang jika entitas
 38 penerima hibah sudah melaksanakan suatu kegiatan atau persyaratan tertentu, maka

- 1 pendapatan hibah diakui pada saat entitas penerima hibah telah melaksanakan
 2 kegiatan atau memenuhi persyaratan tersebut.
- 3 b. Apabila pemberi hibah akan mengeluarkan dana atau memberikan barang tanpa
 4 persyaratan tertentu, maka:
- 5 i. terhadap pemberian hibah yang didasari oleh perjanjian antara pemberi dan
 6 penerima hibah, maka pendapatan hibah diakui setelah timbulnya hak yang
 7 ditandai dengan perjanjian hibah ditandatangani.
- 8 ii. Ada pemberi hibah mengeluarkan dana atau memberikan barang tanpa
 9 persyaratan tertentu, maka pendapatan hibah diakui pada saat dana hibah/barang
 10 tersebut diterima.

11 Pendapatan hibah pada akuntansi berbasis akrual disajikan di Laporan Operasional.
 12 Selain disajikan di Laporan Operasional, pendapatan hibah juga tetap harus disajikan di
 13 Laporan Realisasi Anggaran dengan menggunakan basis kas, hal tersebut karena
 14 Laporan Realisasi Anggaran merupakan *statutory report*.
 15 Untuk pendapatan hibah langsung yang diterima Satker K/L atau SKPD dan telah
 16 memenuhi kriteria pengakuan Pendapatan-LO, maka pendapatan hibah-LO diakui pada
 17 saat diterima oleh Satker/SKPD penerima.
 18 Jurnal standar untuk pengakuan pendapatan hibah basis akrual adalah:

DR	Kas di BUN/BUD/KL	xxx.xxx	
DR	Persediaan/Aset Tetap/Aset Lainnya – Jenis Aset	xxx.xxx	
CR	Pendapatan Hibah / Lain-lain Pendapatan Daerah yang sah (Hibah)-LO		xxx.xxx

19
 20 **Ilustrasi:**

21 **a. Pencatatan di LRA**

22 **1) Pemerintah Pusat**

23 Jurnal untuk mencatat realisasi pendapatan hibah di LRA pada Pemerintah Pusat
 24 pada saat Kas diterima atau disahkan oleh BUN adalah sebagai berikut:

DR	Akun Antara	xxx.xxx	
CR	Pendapatan hibah-LRA		xxx.xxx

25 **2) Pemerintah Daerah**

26 Jurnal untuk mencatat realisasi pendapatan hibah di LRA pada Pemerintah Daerah
 27 pada saat Kas diterima adalah sebagai berikut:

DR	Akun Perantara	xxx.xxx	
CR	Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah (Hibah) LRA		xxx.xxx

28 **b. Pencatatan di Laporan Operasional**

29 Pengakuan pendapatan hibah pada Laporan Operasional diakui pada saat timbulnya
 30 hak atas pendapatan hibah tersebut atau terdapat aliran masuk sumber daya
 31 ekonomi. Berdasarkan uraian di atas pada kriteria pengakuan pendapatan hibah-LO,

jurnal yang dilakukan untuk mencatat pendapatan hibah pada Laporan Operasional adalah:

1) Pemerintah Pusat

Apabila pendapatan diakui pada saat kas diterima, maka jurnal pada saat pendapatan hibah telah diterima Kasnya adalah sebagai berikut:

DR	Kas di RKUN/KL	xxx.xxx	
CR	Pendapatan hibah-LO		xxx.xxx

Apabila atas pendapatan hibah tersebut, karena suatu hal harus dikembalikan kepada pemberi hibah, maka jurnal yang dicatat adalah sebagai berikut:

DR	Pendapatan hibah-LO	xxx.xxx	
CR	Kas di RKUN/KL		xxx.xxx

Apabila atas pendapatan hibah tersebut, karena suatu hal harus dikembalikan kepada pemberi hibah dan pengembalian dilakukan pada tahun anggaran berikutnya di mana laporan keuangan telah selesai disusun dan diaudit, maka jurnal yang dicatat adalah sebagai berikut:

DR	Ekuitas	xxx.xxx	
CR	Kas di RKUN/KL		xxx.xxx

Jurnal pada saat pendapatan hibah berupa barang telah diterima barangnya adalah sebagai berikut:

DR	Aset Tetap – Jenis Aset	xxx.xxx	
CR	Pendapatan hibah-LO		xxx.xxx

2) Pemerintah Daerah

Jurnal pada saat pendapatan hibah telah diterima Kasnya:

DR	Kas di Kas Daerah	xxx.xxx	
CR	Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah (Hibah)-LO		xxx.xxx

Jurnal pada saat pendapatan hibah berupa barang telah diterima barangnya adalah sebagai berikut:

DR	Aset Tetap – Jenis Aset	xxx.xxx	
CR	Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah (Hibah)-LO		xxx.xxx

3. Pengukuran

Pendapatan hibah dalam bentuk kas dicatat sebesar nilai nominal hibah diterima atau menjadi hak. Sedangkan pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa dicatat sebesar nilai barang/jasa yang diserahkan berdasarkan berita acara serah terima, dan jika data tersebut tidak dapat diperoleh, maka dicatat berdasarkan nilai wajar.

1 Hibah yang diterima Pemerintah/Pemerintah Daerah dalam bentuk barang/jasa dinilai
2 dengan mata uang rupiah pada saat serah terima barang/jasa untuk dicatat dalam
3 Laporan Keuangan Pemerintah Pusat/Daerah.

4 Hibah yang diterima Pemerintah/Pemerintah Daerah dalam bentuk surat berharga dinilai
5 dengan mata uang rupiah berdasarkan nilai nominal yang disepakati pada saat serah
6 terima oleh Pemberi Hibah dan Pemerintah untuk dicatat di dalam Laporan Keuangan
7 Pemerintah Pusat/Daerah.

8 **4. Penyajian**

9 Realisasi pendapatan hibah disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila realisasi
10 pendapatan dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah.
11 Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs transaksi Bank Sentral pada tanggal
12 transaksi.

13 Entitas akuntansi dan entitas pelaporan (BUN/BUD) menyajikan klasifikasi pendapatan
14 menurut jenis pendapatan dalam Laporan Realisasi Anggaran. Pendapatan Hibah dan
15 rincian lebih lanjut jenis pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

16 Pada akuntansi berbasis akrual, pendapatan hibah juga disajikan pada Laporan
17 Operasional yang dikelompokkan ke dalam Pendapatan Operasional. Jika ada
18 beban/biaya yang harus dikeluarkan terkait dengan pendapatan hibah yang diterima
19 maka disajikan dalam kelompok beban operasional.

20 **5. Pengungkapan**

21 Disamping disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Operasional,
22 transaksi hibah juga harus diungkapkan sedemikian rupa pada Catatan atas Laporan
23 Keuangan sehingga dapat memberikan semua informasi yang relevan mengenai bentuk
24 dari pendapatan dan belanja hibah yang diterima/dikeluarkan.

25 Jenis informasi atas transaksi hibah yang dapat dijelaskan pada Catatan atas Laporan
26 Keuangan, antara lain:

- 27 a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan, dan pengukuran
28 atas transaksi hibah;
 - 29 b. Penjelasan pencapaian transaksi hibah terhadap target yang ditetapkan dalam
30 undang-undang APBN, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam
31 pencapaian target selama tahun pelaporan;
 - 32 c. Informasi rinci tentang sumber-sumber atau jenis-jenis hibah;
 - 33 d. Informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan
34 pada lembar muka laporan keuangan.
 - 35 e. Jenis hibah, apakah berupa uang, barang, jasa, ataupun surat berharga.
- 36

1 **BAB IV**

2 **BELANJA HIBAH**

3 **4.1. Definisi Belanja Hibah**

4 Belanja Hibah adalah belanja pemerintah dalam bentuk uang/barang atau jasa yang dapat
5 diberikan kepada pemerintah negara lain, organisasi internasional, pemerintah pusat/daerah,
6 perusahaan negara/daerah, kelompok masyarakat, atau organisasi kemasyarakatan yang
7 secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya, bersifat tidak wajib dan tidak mengikat, serta
8 tidak secara terus menerus kecuali ditentukan lain dalam peraturan perundang-undangan.

9 Dalam rangka pengendalian penggunaan hibah, penerima hibah wajib
10 mempertanggungjawabkan penggunaan dana yang diterima dengan menyusun dan
11 menyampaikan pertanggungjawaban penerimaan hibah dalam bentuk laporan kepada
12 pemberi hibah secara tepat waktu sesuai dengan yang diperjanjikan dalam naskah
13 perjanjian hibah.

14
15 **4.2. Kriteria Belanja Hibah**

16 Kriteria belanja hibah adalah berikut ini:

17 **1. Hibah dapat diberikan kepada pemerintah negara lain, organisasi internasional,**
18 **pemerintah pusat/daerah, perusahaan negara/daerah, kelompok masyarakat, atau**
19 **organisasi kemasyarakatan;**

20 Penentuan penerima hibah didasarkan pada peraturan perundang-undangan. Untuk
21 Pemerintah Pusat, berdasarkan peraturan perundangan-undangan yang berlaku saat
22 ini, belanja hibah hanya diberikan kepada pemerintah negara lain, organisasi
23 internasional, dan pemerintah daerah. Untuk Pemerintah Daerah, hibah juga dapat
24 diberikan kepada kelompok masyarakat dan organisasi kemasyarakatan. Pemberian
25 hibah harus dilakukan secara selektif, akuntabel, transparan dan berkeadilan dengan
26 mempertimbangkan kemampuan keuangan pemerintah.

27 **2. Tidak bersifat wajib atau tidak mengikat bagi pemberi hibah;**

28 Hibah yang diberikan tidak menjadi kewajiban yang berkelanjutan bagi pemberi hibah.
29 Pemberi hibah bebas untuk memberikan hibah atau tidak memberikan. Khusus untuk
30 pemerintahan daerah setelah memenuhi pelaksanaan belanja urusan wajib sesuai
31 dengan standar pelayanan minimal.

32 **3. Dituangkan dalam suatu naskah perjanjian antara pemberi dan penerima hibah;**

33 Hibah yang diberikan dituangkan dalam suatu perjanjian yang mengatur maksud
34 pemberian hibah, penggunaan hibah, dan pengelolaan hibah yang transparan dan
35 akuntabel.

36 **4. Tidak ada timbal balik/balasan secara langsung yang harus dilakukan oleh**
37 **penerima hibah**

38 Hibah yang diberikan tidak menjadi kewajiban bagi penerima untuk mengembalikan dan
39 tidak menjadi hak pemberi untuk menagih.

- 1 **5. Digunakan sesuai dengan naskah perjanjian**
2 Hibah yang diberikan harus sesuai dengan tujuan pemberian hibah, dan apabila tidak
3 mampu memenuhi tujuan pemberian hibah maka penerima bersedia untuk
4 mengembalikan.
- 5 **6. Bersifat satu kali dan/atau dapat ditetapkan kembali**
6 Hibah yang diberikan tidak menjadi kewajiban bagi pemberi untuk memberikan hibah
7 yang sama dalam waktu yang berbeda, kecuali ditentukan lain dalam peraturan
8 perundang-undangan.
- 9 **7. Dianggarkan pada BUN/BUD**
10 Belanja Hibah di pemerintah pusat dan daerah dianggarkan pada BUN/BUD
- 11 Hibah pada pemerintah pusat diberikan tidak terkait dengan tugas pokok dan fungsi K/L.
12 Jika terkait dengan tugas pokok dan fungsi K/L maka dianggarkan dalam belanja
13 barang/jasa atau belanja bantuan sosial.
- 14 Hibah pada pemerintah daerah yang penganggarannya oleh BUD, SKPD ikut terlibat
15 dalam perencanaan dan evaluasinya.

16 **4.3. Jenis dan Klasifikasi Belanja Hibah**

- 17 1. Jenis belanja hibah dari sisi bentuknya terdiri dari:
18 a. Dalam bentuk devisa (luar negeri);
19 b. Dalam bentuk rupiah.
- 20 2. Belanja hibah diklasifikasikan menurut pihak yang menerima hibah, yaitu:
21 a. Belanja hibah kepada pemerintah negara lain atau pemerintah lainnya
22 Misalnya hibah dari Pemerintah Pusat kepada pemerintah Daerah atau sebaliknya.
23 Hibah kepada Pemda dapat bersumber dari pendapatan pada APBN, pinjaman luar
24 negeri, dan hibah luar negeri, dan merupakan bagian dari hubungan keuangan
25 antara Pemerintah dan Pemerintah Daerah. Belanja hibah juga dapat diberikan
26 kepada pemerintah negara lain.
- 27 b. Belanja hibah kepada perusahaan negara/daerah.
28 Dalam praktiknya Belanja hibah kepada perusahaan negara/daerah belum pernah
29 dilakukan karena belum diatur lebih lanjut oleh pemerintah.
- 30 c. Belanja hibah kepada organisasi internasional.
31
- 32 d. Belanja Hibah kepada kelompok masyarakat dan organisasi kemasyarakatan.
33

34 **4.4. Mekanisme Belanja Hibah**

35 Seluruh Belanja Hibah bersifat terencana. Belanja hibah yang direncanakan telah melalui
36 proses perencanaan dan penganggaran serta tertuang di dalam APBN. Khusus pada
37 pemerintah daerah dituangkan dalam Kebijakan Umum Anggaran dan Prioritas Pagu
38 Anggaran Sementara-APBD. Belanja Hibah diberikan oleh unit yang menurut peraturan
39 perundang-undangan diberikan kewenangan. Pemerintah mengatur mekanisme belanja
40 hibah.

1 Contoh 1:

2 Pemerintah Pusat memberikan bantuan kepada Pemerintah Jepang dalam bentuk uang
3 sebagai hibah untuk membantu korban Tsunami yang dialokasikan dalam APBN.

4 Contoh 2:

5 Pemerintah Daerah memberikan bantuan dalam bentuk uang sebagai hibah kepada Palang
6 Merah Indonesia yang dialokasikan dalam APBD.

7 **4.5. Akuntansi Belanja Hibah**

8 **1. Pengakuan Belanja Hibah Basis Kas Menuju Akrua**

9 Sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran II.03 PSAP 02 tentang Laporan
10 Realisasi Anggaran Paragraf 31, pencatatan belanja hibah dengan basis kas menuju
11 akrual diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

12 Belanja hibah pada basis kas menuju akrual disajikan di LRA.

13 **Ilustrasi**

14 **a. Pemerintah Pusat**

15 Pada Tahun Anggaran 2012 Pemerintah Pusat memberikan bantuan kepada
16 Pemerintah Kabupaten Bantul guna mendukung pelayanan Air Bersih kepada
17 masyarakat berpenghasilan rendah yang dilakukan oleh PDAM yang merupakan
18 bagian dari program *Indonesia Infrastructure Initiative* sebesar Rp5 miliar, transaksi
19 terkait pemberian hibah tersebut adalah sebagai berikut:

- 20 1) Tanggal 1 Juni 2012 Perjanjian Hibah antara Pemerintah Pusat dengan Pemda
21 Kabupaten Bantul ditandatangani.
- 22 2) Tanggal 20 Juli 2012 terbit SP2D belanja Hibah kepada Pemda Bantul sebesar
23 Rp5 miliar.

24 Jurnal untuk mencatat realisasi belanja hibah tersebut pada Pemerintah Pusat adalah
25 sebagai berikut:

26 **Tanggal 1 Juni 2012**

27 Tidak ada Jurnal

28 **Tanggal 20 Juli 2012**

DR	Belanja Hibah	5.000.000.000	
CR	Piutang dari Kas Umum Negara		5.000.000.000

29

30 **b. Pemerintah Daerah**

31 Pada tahun Anggaran 2012 Pemerintah Kota Tangerang memberikan bantuan dana
32 kepada PMI Kota Tangerang sebesar Rp500 juta, transaksi terkait pemberian hibah
33 tersebut adalah sebagai berikut:

- 34 1) Tanggal 10 Agustus 2012 Perjanjian Hibah antara Pemerintah Kota Tangerang
35 dengan PMI ditandatangani.

2) Tanggal 15 September Juli 2012 Belanja Hibah kepada PMI direalisasi sebesar Rp500 juta.

Jurnal untuk mencatat realisasi belanja hibah tersebut pada Pemerintah Kota Tangerang adalah sebagai berikut:

Tanggal 10 Agustus 2012

Tidak ada Jurnal

Tanggal 15 September Juli 2012

DR	Belanja Hibah	500.000.000	
CR	Kas di Kas Umum Daerah		500.000.000

2. Pengakuan Belanja dan Beban Hibah Basis Akrual

Berdasarkan akuntansi berbasis akrual (Lampiran I PP 71 tahun 2010), pengeluaran hibah selain disajikan di Laporan Realisasi Anggaran sebagai belanja hibah, juga disajikan sebagai beban hibah di Laporan Operasional. Pengertian beban menurut PSAP 12 adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban, sedangkan pengertian beban hibah menurut PSAP 12 adalah beban pemerintah dalam bentuk uang/barang atau jasa kepada pemerintah lainnya, perusahaan negara/daerah, masyarakat dan organisasi kemasyarakatan, bersifat tidak wajib dan tidak mengikat.

Pengakuan beban pada akuntansi berbasis akrual terjadi pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.

Beban hibah diakui pada saat dipenuhinya persyaratan yang ditetapkan dalam perjanjian hibah. Pemenuhan persyaratan tersebut antara lain:

- a. dana hibah akan dikeluarkan jika penerima hibah sudah melaksanakan suatu kegiatan atau persyaratan tertentu, maka beban hibah diakui pada saat penerima hibah telah melaksanakan kegiatan atau memenuhi persyaratan tersebut.
- b. dana hibah dikeluarkan tanpa persyaratan tertentu, maka beban hibah diakui pada saat dikeluarkan dana hibah tersebut.

Ilustrasi

a. Pemerintah Pusat

Salah satu upaya pemerintah pusat dalam mendorong pemerintah daerah untuk meningkatkan pembangunan sarana bidang penyehatan lingkungan permukiman adalah melalui Program Hibah Australia-Indonesia untuk Pembangunan Sanitasi. Melalui program ini Pemerintah memberikan dana hibah untuk kabupaten/kota yang telah melaksanakan kegiatan sektor tersebut dengan menggunakan dana APBD pada tahun anggaran berjalan.

Perjanjian hibah menyatakan Pencairan dana hibah dilakukan dengan tahapan sebagai berikut:

- 1 – Hibah akan diberikan apabila Pemerintah Daerah telah melaksanakan suatu kegiatan
2 tertentu, misalnya untuk Sektor Air Limbah, jumlah hibah yang akan dibayarkan
3 dihitung berdasarkan jumlah Sambungan Rumah (SR) baru yang telah dibangun dan
4 berfungsi
- 5 – Realisasi pelaksanaan proyek/kegiatan pada tahun anggaran yang diajukan untuk
6 mendapatkan penggantian hibah telah diverifikasi dan mendapatkan rekomendasi dari
7 *Central Project Management Unit* (CPMU) untuk mengajukan permintaan
8 pembayaran hibah;
- 9 – Daerah mengajukan surat permintaan penyaluran dana hibah kepada Ditjen
10 Perimbangan Keuangan, Kementerian Keuangan dengan dilengkapi dokumen
11 sebagaimana dipersyaratkan terkait pencairan dana hibah.

12 Salah satu penerima Hibah adalah Kabupaten Tangerang untuk Sektor Air Limbah
13 sebesar Rp15 Miliar, hibah akan diberikan apabila Pemkab Tangerang telah membangun
14 500 unit Sambungan Rumah (SR) dan telah berfungsi.

15 Transaksi terkait pemberian hibah tersebut adalah sebagai berikut:

- 16 1) Tanggal 1 Februari 2012 Perjanjian Hibah antara Pemerintah Pusat dengan Pemda
17 Kabupaten Tangerang ditandatangani.
- 18 2) Tanggal 30 November 2012 Pemerintah Kota Tangerang telah menyelesaikan
19 pembangunan 500 unit Sambungan Rumah.
- 20 3) 5 Desember 2012 *Central Project Management Unit* (CPMU) melakukan verifikasi
21 dan mengeluarkan rekomendasi untuk permintaan pembayaran hibah.
- 22 4) 10 Desember 2012 Permintaan Pembayaran Hibah dan bukti pendukungnya diterima
23 oleh Kementerian Keuangan sebesar Rp15 Miliar, dan langsung dilakukan verifikasi
24 untuk kelengkapan dokumen pendukung. Hasil verifikasi menyatakan bahwa dokumen
25 sudah lengkap dan dapat dikeluarkan hibah.
- 26 5) 15 Desember 2012 terbit SP2D pembayaran hibah sebesar Rp15 Miliar.

27

28 Jurnal di Pemerintah Pusat untuk mencatat transaksi tersebut adalah:

- 29 1) 1 Januari 2012 (Penandatanganan Perjanjian Hibah)

30

31 Tidak ada Jurnal

32

- 33 2) 30 November 2012 (Penyelesaian pembangunan 500 unit Sambungan Rumah)

34

35 Tidak ada Jurnal

36

- 37 3) 5 Desember 2012 (rekomendasi CPMU)

38

39 Tidak ada Jurnal

40

- 41 4) 10 Desember 2012 (Pengakuan beban hibah)

DR	Beban Hibah	15.000.000.000	
CR	Utang Hibah		15.000.000.000

5) 15 Desember 2012 (Realisasi Pembayaran Hibah)

DR	Utang Hibah	15.000.000.000	
CR	Kas di Kas Umum Negara		15.000.000.000

DR	Belanja Hibah	15.000.000.000	
CR	Piutang dari Kas Umum Negara		15.000.000.000

b. Pemerintah Daerah

Pada tahun Anggaran 2012 Pemerintah Kota Tangerang memberikan bantuan dana kepada PMI Kota Tangerang sebesar Rp500 juta, transaksi terkait pemberian hibah tersebut adalah sebagai berikut:

3) Tanggal 10 Agustus 2012 Perjanjian Hibah antara Pemerintah Kota Tangerang dengan PMI ditandatangani.

4) Tanggal 15 September Juli 2012 Belanja Hibah kepada PMI direalisasi sebesar Rp500 juta.

Jurnal untuk mencatat realisasi belanja hibah tersebut pada Pemerintah Kota Tangerang adalah sebagai berikut:

1) Tanggal 10 Agustus 2012 (Penandatanganan Perjanjian Hibah)

Tidak ada Jurnal

2) Tanggal 15 September Juli 2012 (Realisasi pembayaran belanja hibah dan pengakuan beban hibah)

DR	Belanja Hibah	500.000.000	
CR	Rekening Antara		500.000.000

DR	Beban Hibah	500.000.000	
CR	Kas di Kas Umum Daerah		500.000.000

3. Pengukuran

Belanja hibah dicatat sebesar nilai nominal yang dikeluarkan atau menjadi kewajiban hibah.

4. Penyajian

Realisasi belanja dan beban hibah disajikan dalam mata uang rupiah. Entitas akuntansi dan entitas pelaporan menyajikan klasifikasi belanja hibah menurut jenis belanja, organisasi dan. menurut fungsi dalam Laporan Realisasi Anggaran Belanja.

Pada penerapan akuntansi berbasis akrual beban hibah juga disajikan pada Laporan Operasional pada Pos Operasional.

1 **5. Pengungkapan**

- 2 Di samping disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Operasional,
3 transaksi hibah juga harus diungkapkan sedemikian rupa pada Catatan atas Laporan
4 Keuangan sehingga dapat memberikan semua informasi yang relevan mengenai belanja
5 hibah yang dikeluarkan.
6 Jenis informasi atas transaksi belanja hibah yang dapat dijelaskan pada Catatan atas
7 Laporan Keuangan, antara lain:
8 a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan, dan pengukuran
9 atas transaksi belanja hibah;
10 b. Informasi rinci tentang jenis-jenis belanja hibah dan penerima hibah;
11 c. Informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan
12 pada lembar muka laporan keuangan.
13

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

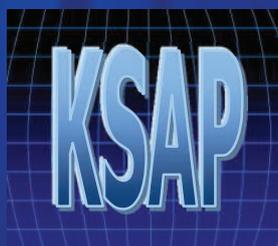
1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Triharta, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
4. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, Ak., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM
8. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M. Sc
9. Drs. Hamdani, MM., M.Si., Ak.

Sekretariat :

1. Hari Sugiyanto, Ketua merangkap Anggota
2. Masta Boru Manurung, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Budiman, Anggota
4. Zulfikar Aragani, Anggota
5. Siti Syarifah, Anggota,
6. Basuki Rahmat, Anggota
7. Husni Firmansyah, Anggota
8. Ahmad Abdul Haq, Anggota
9. Wahid Ahyani, Anggota
10. Affifah Nurviana, Anggota

Kelompok Kerja :

1. R. Wiwin Istanti, SE., Ak., M.LAWS, Ketua
2. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Wakil Ketua
3. Moh. Hatta, Ak., MBA., Anggota
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
5. Drs. Syahman Sitompul, SE., Ak., Msi., Anggota
6. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
7. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak., MAFIS, Anggota
8. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
9. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
10. Syaiful, SE., Ak, MM., Anggota
11. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
12. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
13. Muliani Sulya F., SE., Anggota
14. Zulfikar Aragani, SE., Anggota
15. Tio Novita, SE, AK., MGPP, Anggota
16. Mugiya Wardhani, SE, M. Si. Anggota
17. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc. Anggota
18. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc., Anggota
19. Lucia Widiarsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
20. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota
21. Basuki Rahmat, SE., Anggota
22. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota
23. Agung Kurniawan Purbohadi, SE., Ak., MM., Anggota
24. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., Anggota
25. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota
26. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., Anggota
27. Toni Triyulianto, Ak., MPP., Anggota
28. Doddy Setiadi, Ak.,MM.,CPA, Anggota



1



5



***BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN***

NOMOR 14

**AKUNTANSI
KAS**

-
3
4
5
6
7

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
sekretariatksap@gmail.com**

1 **KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN**

2 **(KSAP)**

3
4 Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar
5 Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

- 6 1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2
7 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
8 2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan
9 oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

10 dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 14 tentang Akuntansi Kas.

11
12 Jakarta, Desember 2013

13
14 Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

15		
16	Binsar H. Simanjuntak	Ketua
17		
18	A.B. Triharta	Wakil Ketua
19		
20	Sonny Loho	Sekretaris
21		
22	Jan Hoesada	Anggota
23		
24	Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota
25		
26	Dwi Martani	Anggota
27		
28	Sumiyati	Anggota
29		
30	Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota
31		
	Hamdani	Anggota

Daftar Isi	Hal.	
BAB I	PENDAHULUAN	1
1.1	Latar Belakang	1
1.2	Tujuan dan Lingkup	1
1.2.1	Tujuan	1
1.2.2	Lingkup	1
1.3	Batasan	2
1.4	Tanggal Efektif	2
BAB II	DEFINISI DAN PENGELOLAAN KAS PEMERINTAH	3
2.1	Definisi Kas dan Setara Kas	3
2.2	Pengelolaan Kas Pemerintah	3
2.2.1	Kas Pemerintah dalam Pengelolaan BUN	3
2.2.2	Kas Pemerintah Daerah	4
2.2.2.1	Kas di Kas Daerah	4
2.2.2.2	Kas di Bendahara Penerimaan	5
2.2.2.3	Kas di Bendahara Pengeluaran	5
2.2.3	Kas Pemerintah di Luar Pengelolaan BUN/D	6
2.2.3.1	Kas di Bendahara Penerimaan, Apabila Bendahara Penerimaan Bukan Merupakan bagian dari BUN	6
2.2.3.2	Kas di Bendahara Pengeluaran, Apabila Bendahara Pengeluaran Bukan Merupakan bagian dari BUN	6
2.2.3.3	Saldo Kas Lainnya yang Diterima Karena Penyelenggaraan Pemerintah	7
2.2.3.4	Kas di Badan Layanan Umum/Badan layanan Umum Daerah	7
BAB III	AKUNTANSI TRANSAKSI KAS	8
3.1	Akuntansi Kas dari Transaksi Pendapatan dan Belanja	9
3.1.1	Kas dari Transaksi Pendapatan	9
3.1.1.1	Kas dari Pendapatan pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah	9
3.1.1.2	Kas dari Pendapatan pada Rekening Pemerintah Lainnya Milik BUN	10
3.1.1.3	Kas dari Pendapatan Pada Bendahara Penerimaan	11
3.1.1.4	Kas dari Pendapatan Hibah	14
3.1.1.5	Penerimaan Kas yang belum teridentifikasi kepemilikannya	14
3.1.1.6	Koreksi dan Pengembalian Pendapatan	15
3.1.2	Pengeluaran Kas Akibat Transaksi Belanja	16
3.1.2.1	Belanja Melalui Mekanisme Uang Persediaan (UP)	17
3.1.2.2	Belanja Melalui Mekanisme Pembayaran Langsung (LS)	20
3.1.2.3	Kelebihan Pembayaran Belanja	21
3.2	Penerimaan dan Pengeluaran Pembiayaan	23

3.2.1	Penerimaan Kas Akibat Penerimaan Pembiayaan	23
3.2.2	Pengeluaran Kas Akibat Pengeluaran Pembiayaan	25
3.3	Transfer	27
3.3.1	Kas Berasal dari Penerimaan Transfer	27
3.3.2	Pengeluaran Transfer	29
3.3.3	Kelebihan Pembayaran Belanja Dana Bagi Hasil	30
3.4	Penerimaan dan Pengeluaran lainnya/Non Anggaran	30
BAB IV	AKUNTANSI SALDO KAS	32
4.1	Rekonsiliasi Bank	32
4.1.1	Transaksi Sudah Dicatat oleh Entitas Pemerintah, tetapi Belum Dilaporkan oleh Bank dan Belum Tercatat Pada Rekening Koran	32
4.1.2	Transaksi Sudah Dilaporkan Direkening Koran bank, Tetapi Belum Dicatat Entitas Pemerintah	32
4.1.3	Salah Catat	33
4.2	Akuntansi Selisih Kas	34
4.2.1	Selisih Lebih Kas	34
4.2.2	Selisih Kurang Kas	35
4.3	Penyajian Kas Pada Neraca	36
4.3.1	Penyajian Uang pada Aset Lancar	36
4.3.1.1	Kas dan Setara Kas	36
4.3.2	Penyajian Uang pada Aset Non Lancar	39
4.3.2.1	Dana Cadangan	39
4.3.2.2	Aset yang dibatasi penggunaannya	39
4.3.2.3	Aset Nonlancar Lainnya	39
4.4	Penjabaran Kas Dalam Mata Uang Asing	44
4.5	Kas dan Laporan Arus Kas	44
4.6	Pengungkapan	45
BAB V	AKUNTANSI SALDO ANGGARAN LEBIH (SAL)	46
5.1	Perhitungan SAL	46
5.2	Penyimpanan Dana SAL	46
5.3	Penggunaan SAL	46
5.4	Akuntansi dan Pelaporan SAL	47
5.5	Rekonsiliasi dan Penyelesaian Selisih Angka SAL	47

DUE PROCESS

PENYUSUNAN BULETIN TEKNIS AKUNTANSI KAS:

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19

1. Penyusunan draf awal Buletin Teknis Akuntansi Kas oleh konsultan. Draft awal tersebut disusun bersamaan dengan beberapa draf PSAP, IPSAP dan buletin teknis lainnya. (Mei 2010-April 2011)
2. Agustus 2011: penyerahan sejumlah draf PSAP, IPSAP dan buletin teknis oleh Konsultan (termasuk draf Buletin Teknis Akuntansi Kas) kepada KSAP dan dimulai pembahasan oleh tim kecil pada akhir tahun 2011
3. Telah dilakukan beberapa kali pembahasan yang intensif dengan *stakeholders* terkait, terutama Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang dan Direktorat Pengelolaan Kas Negara – Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
4. Tim kecil telah melakukan pembahasan atas masukan-masukan tertulis yang telah disampaikan oleh beberapa pihak atas Draft Buletin Teknis Akuntansi Kas
5. Telah dilakukan beberapa kali pembahasan Pleno dalam rapat KSAP yang dimulai pertengahan bulan Mei 2012 sd. Akhir November 2013
6. Draft juga telah disesuaikan dengan peraturan-peraturan perundangan yang saat ini masih berlaku
7. Otentifikasi Buletin Teknis Akuntansi Kas pada tanggal 4 Desember 2013.

BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Kas merupakan aset pemerintah paling lancar (*likuid*) dan aktif. Sifat lancar kas ditunjukkan dengan kemudahan dan kecepatan untuk diubah menjadi aset lain sesuai kebutuhan, sebagai alat pembayaran atau untuk memenuhi kewajiban pemerintah. Kas disebut sebagai aset lancar paling aktif karena semua transaksi keuangan pemerintah pada umumnya akan berhubungan dengan penerimaan atau pengeluaran kas.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan paragraf 8 mendefinisikan Kas sebagai uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan. Di dalam pelaksanaan akuntansi atas kas, masih ditemukan berbagai permasalahan terkait pemahaman mengenai definisi, pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan kas.

Berbagai permasalahan teridentifikasi dan memerlukan pengaturan lebih lanjut atas akuntansi dan pelaporan kas antara lain adalah:

- a. Terdapat saldo kas yang berasal dari retur belanja,
- b. Terdapat saldo kas yang timbul dari belanja sudah dipertanggungjawabkan tetapi belum dibayarkan,
- c. Terdapat perbedaan saldo fisik kas dengan saldo buku kas,
- d. Terdapat kehilangan atau kekurangan saldo kas,
- e. Terdapat kelebihan kas tak berpemilik,
- f. Tertengarai potensi penyalahgunaan wewenang atas pengelolaan kas,
- g. Terdapat hubungan antara pengelolaan dan saldo kas dengan Saldo Anggaran Lebih (SAL), dan
- h. Terdapat penyajian aset yang dibatasi penggunaannya.

Berbagai permasalahan tersebut mendorong untuk diterbitkannya buletin teknis yang khusus mengatur tentang akuntansi kas.

1.2. Tujuan dan Lingkup

1.2.1. Tujuan

Buletin Teknis Akuntansi Kas bertujuan membantu entitas pemerintah dalam proses akuntansi kas pada umumnya, khususnya dalam proses mengakui, mengukur, menyajikan, dan mengungkapkan posisi kas dan peristiwa/kejadian/transaksi yang mempengaruhi saldo kas dalam laporan keuangan pemerintah.

1.2.2. Lingkup

Buletin Teknis Akuntansi Kas secara khusus mengatur akuntansi untuk transaksi tunai dan saldo kas dalam penerapan akuntansi berbasis kas menuju akrual. Pengaturan akuntansi atas transaksi yang mempengaruhi kas meliputi transaksi pendapatan, belanja, penerimaan dan pengeluaran transfer, penerimaan dan pengeluaran pembiayaan, serta penerimaan dan pengeluaran non anggaran. Pengaturan akuntansi atas saldo kas mencakup penjelasan mengenai pos-pos kas, setara kas, kas yang dibatasi penggunaannya serta hal-hal tertentu sehubungan dengan pos kas seperti rekonsiliasi dan selisih kas.

Buletin Teknis Akuntansi Kas mencakup berbagai aspek teknis pengelolaan kas yang dinilai signifikan. Buletin Teknis Akuntansi Kas tidak mengatur seluruh jenis transaksi yang mempengaruhi kas yang mungkin akan terjadi pada pemerintahan. Buletin teknis ini juga tidak mengatur selisih kurs akibat oleh transaksi kas seperti diatur dalam Buletin Teknis Akuntansi Transaksi Dalam Mata Uang Asing dan tidak mengatur transaksi kas di Badan Layanan Umum/Badan Layanan Umum Daerah.

1 **1.3. Batasan**

2 Buletin Teknis Akuntansi Kas disusun dengan memperhatikan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 39 tahun 2007
3 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah beserta peraturan-peraturan pelaksana terkait. Koreksi/perubahan
4 terhadap buletin teknis ini diperlukan apabila dipandang perlu, terutama apabila terjadi perubahan di dalam
5 proses pengelolaan keuangan negara yang berdampak kepada akuntansi terkait kas, sepanjang perubahan
6 tersebut masih dalam kaidah atau norma akuntansi.

7 **1.4. Tanggal Efektif**

8 Buletin Teknis Akuntansi Kas berlaku efektif mulai Tahun Anggaran 2014.

9

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

BAB II DEFINISI DAN PENGELOLAAN KAS PEMERINTAH

2.1 Definisi Kas dan Setara Kas

Paragraf 8 PSAP No. 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan mendefinisikan Kas sebagai uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan. Berdasarkan definisi tersebut, wujud kas dapat dibedakan atas uang tunai dan saldo simpanan di bank. Kas berupa uang tunai, terdiri atas uang kertas dan logam dalam mata uang rupiah dan mata uang asing yang dikuasai oleh pemerintah. Kas berbentuk saldo simpanan di bank adalah uang pada seluruh rekening bank yang dikuasai pemerintah yang dapat digunakan setiap saat.

Uang yang berada dalam pengelolaan pemerintah tidak semua dapat diakui sebagai Kas dan disajikan pada laporan keuangan sebagai aset lancar. Uang dalam pengelolaan pemerintah disajikan sebagai aset non lancar apabila uang tersebut tidak memenuhi definisi aset lancar dan definisi kas pada PSAP No 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan. Sebagai contoh, uang pemerintah yang penggunaannya dibatasi, atau sengaja dialokasikan untuk kebutuhan khusus.

PSAP No 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan paragraf 8, mendefinisikan Setara Kas sebagai investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dijabarkan menjadi kas serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan. Setara Kas ditujukan untuk memenuhi kebutuhan kas jangka pendek atau untuk tujuan lain. Untuk memenuhi persyaratan setara kas, investasi jangka pendek yang termasuk dalam setara kas harus segera dapat diubah menjadi tunai kas dalam jumlah yang dapat diketahui tanpa ada risiko perubahan nilai yang signifikan. Sebagai contoh, suatu investasi disebut setara kas jika investasi dimaksud mempunyai masa jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang terhitung sejak tanggal perolehan investasi, misalnya deposito berjangka waktu kurang dari 3 (tiga) bulan, dan investasi yang dapat dicairkan sewaktu-waktu tanpa biaya signifikan.

2.2 Pengelolaan Kas Pemerintah

Proses bisnis pengelolaan kas pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang menjadi acuan dalam pemilihan kaidah akuntansi mengacu pada PP Nomor 39 tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah beserta peraturan-peraturan pelaksana terkait.

Pada umumnya saldo kas pemerintah bertambah karena adanya pendapatan atau penerimaan pembiayaan, atau penerimaan transfer atau transaksi penerimaan lainnya/non anggaran. Saldo kas berkurang apabila terdapat belanja atau pengeluaran pembiayaan, atau pengeluaran transfer atau transaksi pengeluaran lainnya/non anggaran.

Sejalan dengan pengaturan di dalam IPSAP 2 tentang Pengakuan Pendapatan yang Diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah, pendapatan juga mencakup Pendapatan kas yang diterima oleh bendahara penerimaan sebagai pendapatan negara/daerah yang hingga tanggal pelaporan belum disetorkan ke RKUN/RKUD, dengan ketentuan bendahara penerimaan tersebut merupakan bagian dari BUN/BUD. Apabila bendahara penerimaan bukan merupakan bagian BUN/BUD, pendapatan kas yang diterima oleh bendahara penerimaan sebagaimana tersebut di atas tidak diakui sebagai pendapatan. Ketentuan ini diterapkan secara analogis pada belanja negara/daerah.

Ketentuan terkait bendahara merupakan bagian atau bukan bagian dari BUN/BUD diatur oleh Pemerintah.

2.2.1 Kas Pemerintah dalam Pengelolaan Bendahara Umum Negara (BUN)

Bendahara Umum Negara adalah pejabat yang diberi tugas untuk melaksanakan fungsi bendahara umum negara. Sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang ada, Menteri Keuangan adalah Bendahara Umum Negara yang menguasai Uang Negara.

1 Rekening tempat penyimpanan Uang Negara yang ditentukan Menteri Keuangan selaku BUN, sebagai
2 rekening untuk menampung seluruh penerimaan negara dan seluruh pengeluaran negara pada bank sentral
3 adalah Rekening Kas Umum Negara (RKUN).

4 Kas pemerintah yang dikuasai dan dibawah tanggung jawab Bendahara Umum Negara atau Kuasa
5 Bendahara Umum Negara dapat ditempatkan pada RKUN di Bank Sentral pada Rekening Khusus Pemerintah,
6 pada Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN), dan pada Rekening Lainnya. Kas pada Rekening
7 Khusus Pemerintah adalah rekening atas nama Menteri Keuangan RI sebagai BUN, yang merupakan rekening
8 khusus untuk keperluan tertentu sesuai peraturan yang berlaku. Misalnya rekening khusus untuk menampung
9 penarikan di muka (*advance*) Pinjaman dan Hibah Luar Negeri (PHLN). Kas di Kantor Pelayanan
10 Perbendaharaan Negara meliputi rekening penerimaan dan rekening pengeluaran pada bank umum/persepsi.

11 Kas pada Rekening Lainnya merupakan rekening yang digunakan untuk penampungan sementara
12 penerimaan negara sebelum ditransfer ke RKUN atau penampungan penerimaan yang didalamnya masih
13 terkandung hak pihak ketiga, antara lain Rekening Sumber Daya Alam (SDA) Migas dan Non Migas. Rekening
14 SDA Migas untuk menampung seluruh penerimaan dan membayar pengeluaran terkait kegiatan usaha hulu
15 migas. Rekening SDA Non Migas terdiri dari dua buah rekening yaitu Rekening Penerimaan Bidang
16 Pertambangan dan Perikanan, dan Rekening Penerimaan Panas Bumi. Rekening Penerimaan Bidang
17 Pertambangan dan Perikanan dibentuk untuk menampung penerimaan tunai yang berasal dari bidang
18 pertambangan dan perikanan dan Rekening Penerimaan Panas Bumi untuk menampung penerimaan dan
19 membayar pengeluaran terkait dengan kegiatan usaha panas bumi.

21 2.2.2 Kas Pemerintah Daerah

22 Uang Daerah adalah uang yang dikuasai oleh Bendahara Umum Daerah meliputi rupiah dan valuta asing.
23 Uang daerah terdiri dari uang dalam Kas Daerah dan uang pada Bendahara Penerimaan dan Bendahara
24 Pengeluaran. Pengelola Uang Daerah meliputi (i) Bendahara Umum Daerah (BUD) adalah pejabat yang diberi
25 tugas untuk melaksanakan fungsi bendahara umum daerah yaitu Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan
26 Daerah (SKPKD), (ii) Bendahara Penerimaan, dan (iii) Bendahara Pengeluaran.

28 2.2.2.1. Kas di Kas Daerah

29 Kas dalam Kas Daerah berada di bawah penguasaan BUD yang disimpan pada Rekening Kas Umum
30 Daerah (RKUD). Pembukaan RKUD dilakukan oleh Kepala SKPKD selaku BUD pada Bank Sentral dan/atau
31 Bank Umum yang ditunjuk oleh gubernur/bupati/walikota. RKUD ditujukan untuk menampung seluruh
32 penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah pada bank yang ditetapkan.

33 Dalam rangka mendukung kegiatan operasional satuan kerja perangkat daerah (SKPD)
34 Gubernur/bupati/walikota dapat menunjuk badan lain yang sudah ditunjuk oleh Menteri Keuangan untuk
35 melaksanakan penerimaan dan/atau pengeluaran daerah. Gubernur/bupati/walikota dapat menunjuk badan lain
36 selain yang telah ditetapkan Menteri keuangan dengan persetujuan Menteri Keuangan. Penunjukan badan lain
37 dituangkan dalam kontrak kerja.

38 Saldo kas di Kas Daerah akan bertambah apabila terdapat aliran kas masuk ke RKUD yang antara lain
39 berasal dari:

- 40 1. Penyetoran kas pendapatan asli daerah dari Bendahara Penerimaan;
- 41 2. Penyetoran pengembalian sisa uang persediaan dari Bendahara Pengeluaran;
- 42 3. penerimaan pendapatan daerah, antara lain Pendapatan Asli Daerah, Dana Perimbangan, dan lain-lain
43 pendapatan daerah yang sah;
- 44 4. penerimaan pembiayaan, antara lain penerimaan pinjaman daerah, hasil penjualan kekayaan daerah yang
45 dipisahkan dan penerimaan pelunasan piutang; dan
- 46 5. penerimaan daerah lainnya, antara lain penerimaan perhitungan pihak ketiga.

1 Saldo kas di Kas Daerah akan berkurang apabila terdapat aliran kas keluar dari RKUD yang antara lain
2 berasal dari

- 3 1. Transfer uang persediaan ke rekening bendahara pengeluaran;
- 4 2. belanja daerah, antara lain belanja bagi hasil, belanja bantuan sosial, belanja hibah;
- 5 3. pengeluaran pembiayaan, antara lain pembayaran pokok utang, penyertaan modal pemerintah daerah, dan
6 pemberian pinjaman; dan
- 7 4. dan pengeluaran daerah lainnya, antara lain pengeluaran perhitungan pihak ketiga.

10 **2.2.2.2. Kas di Bendahara Penerimaan**

11 Pada setiap awal tahun anggaran gubernur/bupati/walikota mengangkat Bendahara Penerimaan untuk
12 melaksanakan tugas kebhendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan pada SKPD di
13 lingkungan pemerintah daerah. Untuk melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud gubernur/bupati/walikota
14 memberi izin kepada kepala SKPD di lingkungan pemerintah daerahnya untuk membuka rekening penerimaan
15 pada Bank Umum yang ditetapkan oleh gubernur/bupati/walikota.

16 Saldo kas di Bendahara Penerimaan dapat terdiri dari kas tunai dan kas di rekening penerimaan. Saldo
17 Kas di Bendahara Penerimaan akan bertambah apabila terdapat uang masuk dari penerimaan pendapatan
18 umumnya dalam bentuk Pendapatan Asli Daerah, dan saldo Kas di Bendahara Penerimaan akan berkurang
19 apabila terdapat uang keluar yang berasal dari transfer penerimaan pendapatan ke RKUD.

20 Sesuai dengan ketentuan bahwa kas yang berasal dari seluruh Pendapatan Asli Daerah yang ditampung
21 di rekening penerimaan setiap hari disetor seluruhnya ke RKUD oleh bendahara penerimaan. Dalam hal
22 penyetoran belum dapat dilakukan setiap hari, Gubernur/Bupati/Walikota mengatur penyetoran secara berkala.
23 Apabila karena alasan tertentu masih terdapat uang daerah pada Bendahara Penerimaan yang belum disetor ke
24 kas daerah pada tanggal neraca, maka jumlah tersebut dilaporkan dalam neraca sebagai Kas di Bendahara
25 Penerimaan.

26 **2.2.2.3. Kas di Bendahara Pengeluaran**

28 Dalam rangka pelaksanaan pengeluaran, SKPD dapat diberikan Uang Persediaan sebagai uang muka
29 kerja untuk membiayai kegiatan operasional sehari-hari. Gubernur/Bupati/Walikota dapat memberikan izin
30 pembukaan rekening pengeluaran pada Bank Umum untuk menampung uang persediaan kepada SKPD. Dalam
31 hal pengelolaan Uang Persediaan tersebut, pada setiap awal tahun anggaran Gubernur/Bupati/Walikota
32 mengangkat Bendahara Pengeluaran pada SKPD.

33 Uang Persediaan hanya digunakan untuk jenis pengeluaran yang tidak dapat dilakukan langsung oleh
34 kepala SKPD kepada pihak yang menyediakan barang dan/atau jasa. Rekening pengeluaran SKPD tersebut
35 selain mengelola uang persediaan juga mengelola uang yang akan digunakan sebagai belanja SKPD dalam
36 bentuk tambahan uang persediaan, atau dana LS yang dikelola oleh bendahara pengeluaran SKPD. Rekening
37 pengeluaran SKPD dapat dibuka atas nama bendahara pengeluaran SKPD dan bendahara pengeluaran
38 pembantu.

39 Saldo Kas di Bendahara Pengeluaran terdiri dari kas tunai dan kas di rekening pengeluaran. Saldo Kas di
40 Bendahara Pengeluaran akan bertambah apabila terdapat aliran uang masuk yang antara lain berasal dari:

- 41 1. Transfer uang persediaan dan/atau dana LS yang dikelola oleh bendahara pengeluaran dari RKUD;
- 42 2. Penerimaan uang pengembalian belanja;
- 43 3. Penerimaan jasa giro; dan
- 44 4. Penerimaan uang potongan pajak yang dipungut oleh bendahara pengeluaran.

45 Saldo Kas di Bendahara Pengeluaran akan berkurang apabila terdapat aliran uang keluar, yang antara
46 lain berasal dari:

- 47 1. Belanja daerah;
- 48 2. Penyetoran uang pengembalian belanja; dan

1 3. Penyetoran uang potongan pajak yang dipungut oleh bendahara pengeluaran ke RKUN.

2
3 Sebagai bagian dari pertanggungjawaban Bendahara Pengeluaran, bendahara pengeluaran wajib
4 menyetorkan sisa uang persediaan paling lambat pada hari kerja terakhir di bulan terakhir tahun anggaran. Bukti
5 setoran sisa uang persediaan harus dilampiri sebagai bukti pertanggungjawaban. Apabila masih terdapat uang
6 persediaan yang belum disetorkan ke RKUD sampai dengan tanggal Neraca, maka harus dilaporkan sebagai
7 Kas di Bendahara Pengeluaran.

8 Dalam pelaksanaan belanja daerah, Bendahara Pengeluaran pengeluaran juga bertindak sebagai wajib
9 pungut atas transaksi keuangan yang dikenakan pajak Pemerintah seperti PPh 21 dan PPN, dimana uang atas
10 potongan pajak tersebut harus segera disetorkan ke RKUN. Apabila sampai dengan tanggal Neraca masih
11 terdapat uang dalam pengelolaan Bendahara Pengeluaran yang berasal dari potongan pajak Pemerintah, jumlah
12 tersebut dilaporkan di neraca sebagai Kas Lainnya di Bendahara Pengeluaran.

13 14 **2.2.3 Kas Pemerintah di Luar Pengelolaan Bendahara Umum Negara/Daerah (BUN/D)**

15 Kas pemerintah yang penguasaan, pengelolaan, dan pertanggungjawabannya dilakukan oleh selain
16 Bendahara Umum Negara/Daerah meliputi:

- 17 a. Saldo Kas di Bendahara Penerimaan, apabila Bendahara Penerimaan bukan bagian dari BUN/D;
18 b. Saldo Kas di Bendahara Pengeluaran, apabila Bendahara Pengeluaran bukan bagian dari BUN/D;
19 c. Saldo kas lainnya yang diterima karena penyelenggaraan pemerintahan; dan
20 d. Saldo kas di BLU/BLUD.

21 22 **2.2.3.1 Kas di Bendahara Penerimaan, apabila Bendahara Penerimaan bukan merupakan bagian dari** 23 **BUN**

24 Untuk melaksanakan penerimaan yang berasal dari kegiatan operasional, pemerintah menunjuk
25 Bendahara Penerimaan yang bertugas untuk menerima, menyimpan, menyetor, menatausahakan, dan
26 mempertanggungjawabkan kas berasal dari penerimaan pendapatan negara dalam rangka pelaksanaan APBN
27 pada kantor/satuan kerja pemerintah.

28 Pada akhir tahun anggaran, saldo kas di Bendahara Penerimaan adalah nihil. Apabila karena alasan
29 tertentu masih terdapat uang negara pada Bendahara Penerimaan yang belum disetor ke kas negara pada
30 tanggal neraca, maka jumlah tersebut dilaporkan dalam neraca sebagai Kas di Bendahara Penerimaan.

31 32 **2.2.3.2 Kas di Bendahara Pengeluaran, apabila Bendahara Pengeluaran bukan bagian dari BUN**

33 Untuk melaksanakan kegiatan operasional, Menteri/Pimpinan Lembaga menunjuk Bendahara Pengeluaran
34 untuk mengelola uang yang harus dipertanggungjawabkan dalam rangka pelaksanaan pengeluaran kementerian
35 negara/lembaga/satuan kerja. Tugas Bendahara Pengeluaran adalah menerima, menyimpan, membayar,
36 menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan kas untuk keperluan belanja negara dalam rangka
37 pelaksanaan APBN pada kantor/satuan kerja kementerian negara/lembaga. Untuk keperluan kegiatan
38 operasional tersebut, Bendahara Pengeluaran mengelola uang persediaan (UP)/tambahan uang persediaan
39 (TUP) yang diterima dari BUN.

40 Disamping mengelola uang persediaan (UP), Bendahara Pengeluaran juga mengelola uang lainnya, antara
41 lain meliputi:

- 42 a. Uang yang berasal dari Kas Negara, melalui SPM-LS/SP2D yang ditujukan kepadanya;
43 b. Uang yang berasal dari potongan atas pembayaran yang dilakukannya sehubungan dengan fungsi
44 bendahara selaku wajib pungut; dan
45 c. Uang dari sumber lainnya yang menjadi hak negara.

1 Sesuai dengan peraturan perundang-undangan, pada akhir tahun anggaran Bendahara Pengeluaran harus
2 segera menyetor seluruh sisa UP/TUP ke Kas Negara. Apabila karena alasan tertentu masih terdapat saldo
3 UP/TUP pada Bendahara Pengeluaran yang belum disetor ke Kas Negara pada tanggal neraca, maka jumlah
4 sisa UP/TUP tersebut harus dilaporkan dalam neraca sebagai Kas di Bendahara Pengeluaran. Apabila pada
5 tanggal neraca masih terdapat uang dalam pengelolaan Bendahara Pengeluaran yang bukan berasal dari
6 UP/TUP, jumlah tersebut dilaporkan di neraca sebagai Kas Lainnya di Bendahara Pengeluaran.

7

8 **2.2.3.3 Saldo Kas Lainnya yang Diterima karena Penyelenggaraan Pemerintahan**

9 Selain pengaturan tersebut diatas, pada praktiknya terdapat penerimaan tertentu lainnya yang diterima
10 karena penyelenggaraan pemerintahan. Contohnya adalah penerimaan hibah langsung dari donor oleh
11 kementerian negara/lembaga dengan tujuan seperti yang ditetapkan oleh donor, penerimaan dana BOS oleh
12 sekolah negeri milik pemerintah kabupaten/kota sebagai hibah dari pemerintah provinsi.

13 Pembukaan rekening bank tersebut harus mempunyai dasar hukum dan rekening tersebut wajib dilaporkan
14 kepada BUN/BUD. Saldo kas akibat penerimaan pada rekening bank tersebut dilaporkan di neraca
15 kementerian/lembaga/SKPD sebagai Kas Lainnya.

16

17 **2.2.3.4 Kas di Badan Layanan Umum/Badan Layanan Umum Daerah**

18 Berdasarkan Undang Undang No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Peraturan
19 Pemerintah No 23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU) sebagaimana telah
20 diubah dengan Peraturan Pemerintah No. 74 tahun 2012, BLU/BLUD merupakan bagian dari pemerintah dan
21 kekayaan negara yang tidak dipisahkan. Pembentukan BLU/BLUD tidak bertujuan untuk mencari laba namun
22 untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa
23 mengutamakan mencari keuntungan.

24 Hal yang membedakan BLU/BLUD dengan instansi pemerintah lainnya adalah BLU/BLUD dikelola secara
25 otonom dengan prinsip efisiensi dan produktivitas seperti korporasi dan penerimaan baik pendapatan maupun
26 sumbangan yang diperoleh BLU/BLUD dapat digunakan secara langsung untuk membiayai operasional sesuai
27 dengan rencana yang telah ditetapkan.

28 Pola pengelolaan keuangan BLU/BLUD memberi keleluasaan untuk menerapkan praktik-praktik bisnis
29 yang sehat untuk optimalisasi pelayanan kepada masyarakat. Aset dikelola BLU/BLUD merupakan bagian dari
30 kekayaan negara yang tidak dipisahkan. Oleh karena itu, walaupun pengelolaan keuangan dilakukan secara
31 mandiri, rencana kerja, anggaran dan pertanggungjawaban keuangan BLU/BLUD dikonsolidasi sebagai bagian
32 yang tidak terpisahkan pada laporan pertanggungjawaban keuangan kementerian negara/lembaga/ pemerintah
33 daerah. Kas pada BLU/BLUD merupakan bagian dari Kas pada Kementerian negara/Lembaga/pemerintah
34 daerah.

35 Buletin Teknis ini tidak mengatur secara khusus mengenai saldo kas di BLU/BLUD.

36

BAB III AKUNTANSI TRANSAKSI KAS

Transaksi kas dapat dikelompokkan menjadi dua bagian yaitu transaksi penerimaan kas dan transaksi pengeluaran kas. Transaksi penerimaan kas adalah transaksi yang menambah saldo uang negara/daerah. Transaksi pengeluaran kas adalah transaksi yang mengurangi saldo uang negara/daerah.

Transaksi penerimaan kas dapat berupa:

1. Transaksi Pendapatan

Pendapatan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

Penerimaan kas bersumber dari pendapatan terdiri dari:

- a. Pemerintah Pusat: pendapatan negara, antara lain Penerimaan Perpajakan, Penerimaan Negara Bukan Pajak, dan Hibah,
- b. Pemerintah Daerah: pendapatan daerah, antara lain Pendapatan Asli Daerah, dan Lain-Lain Pendapatan Daerah Yang Sah;

2. Transaksi Penerimaan Pembiayaan

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.

Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah antara lain berasal dari penerimaan pinjaman, penjualan obligasi pemerintah, hasil privatisasi perusahaan negara/daerah, penerimaan kembali pinjaman yang diberikan kepada pihak ketiga, penjualan investasi permanen lain, pencairan dana cadangan, dan hasil penjualan kekayaan negara/daerah yang dipisahkan.

3. Transaksi Penerimaan Transfer

Penerimaan transfer atau transfer masuk merupakan penerimaan uang dari entitas pelaporan lain, yang menambah ekuitas dana lancar dan tidak wajib dikembalikan, misalnya penerimaan dana perimbangan dan dana bagi hasil dari pemerintah pusat/provinsi.

4. Transaksi Penerimaan Lainnya / Non Anggaran

Penerimaan Negara/Daerah lainnya adalah penerimaan kas yang tidak mempengaruhi pendapatan, penerimaan pembiayaan dan penerimaan transfer pemerintah, antara lain berupa penerimaan perhitungan pihak ketiga.

Transaksi pengeluaran kas dapat dipengaruhi oleh:

1. Transaksi Belanja Negara/Daerah

Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.

2. Transaksi Pengeluaran Pembiayaan

Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran Rekening Kas Umum Negara/Daerah antara lain pemberian pinjaman kepada pihak ketiga, penyertaan modal pemerintah, pembayaran kembali pokok pinjaman dalam periode tahun anggaran tertentu, dan pembentukan dana cadangan.

1 3. Transaksi Pengeluaran Transfer
 2 Pengeluaran transfer atau transfer keluar adalah pengeluaran kas dari entitas pelaporan ke entitas
 3 pelaporan lain dalam pemerintahan seperti pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat dan
 4 dana bagi hasil oleh pemerintah daerah.

5 4. Transaksi Pengeluaran Lainnya/Non Anggaran
 6 Pengeluaran Lainnya/Non Anggaran adalah pengeluaran kas yang tidak mempengaruhi anggaran
 7 pendapatan, belanja, pengeluaran pembiayaan dan pengeluaran transfer pemerintah, antara lain
 8 pengeluaran perhitungan pihak ketiga.

9

10 **3.1. Akuntansi Kas dari Transaksi Pendapatan dan Belanja**

11

12 **3.1.1 Kas dari Transaksi Pendapatan**

13

14 Pendapatan pada Pemerintah Pusat meliputi seluruh jenis penerimaan kas yang berasal dari Perpajakan,
 15 Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), dan Hibah. Pendapatan pada pemerintah daerah meliputi
 16 Pendapatan Asli Daerah (PAD), Pendapatan Transfer, dan Lain-lain Pendapatan yang sah.

17

18 **Pengakuan**

19 Kas yang berasal dari pendapatan diakui pada saat:

- 20 a. Kas tersebut diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah; atau
- 21 b. Kas tersebut diterima di Bendahara Penerimaan, apabila Bendahara Penerimaan merupakan bagian dari
 22 BUN/BUD; atau
- 23 c. Pengesahan atas penerimaan pendapatan

24

25 **Pengukuran**

26

27 Penerimaan kas dari pendapatan dicatat sebesar nilai nominal kas yaitu sebesar nilai rupiah yang
 28 diterima atau disahkan. Apabila penerimaan kas dalam mata uang asing dan diterima dalam rekening mata uang
 29 asing, sesuai paragraf 62 PSAP nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, transaksi tersebut dicatat dalam
 30 mata uang rupiah dengan menjabarkan jumlah mata uang asing tersebut menurut kurs tengah bank sentral pada
 31 tanggal transaksi. Penerimaan kas dalam bentuk mata uang asing dan diterima dalam akun bank bermata uang
 32 rupiah maka jumlah mata uang asing tersebut dikonversi menjadijumlah dalam rupiah sesuai kurs transaksi.

33

34 **3.1.1.1 Kas dari Pendapatan pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah**

35 Penerimaan kas dari pendapatan yang disetorkan langsung ke Rekening Kas Umum Negara/Daerah
 36 dicatat sebagai berikut:

37 **Pemerintah Pusat**

38 Sesuai tugas pokok dan fungsi masing-masing, pendapatan dicatat oleh Satker penerima pendapatan dan
 39 penerimaan kas dicatat oleh BUN. Satker hanya menjurnal transaksi pendapatan tanpa menjurnal penerimaan
 40 kas. Jurnal penerimaan kas dibuat oleh BUN.

41 Jurnal di Satker

	Nama Akun	Debit	Kredit
43	Utang Kepada KUN*).....	xxx	
44	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

*) Akun "Utang kepada KUN" adalah akun yang digunakan untuk mencatat alokasi anggaran penerimaan satker dengan jurnal "Estimasi Pendapatan yang Dialokasikan (Kode Akun yang sesuai) di debit dan "Utang kepada KUN" di kredit. Pendebitan akun "Utang kepada KUN" dilakukan pada saat terjadi realisasi pendapatan.

Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debit	Kredit
	Kas di RKUN	xxx	
	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

Pemerintah Daerah

SKPD hanya mencatat jurnal transaksi pendapatan dan tidak mencatat jurnal penerimaan kas karena kas diterima langsung di BUD.

Jurnal di SKPD

	Nama Akun	Debit	Kredit
	RK PPKD*	xxx	
	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

*Rekening Koran Pejabat Pengelola Keuangan Daerah

Jurnal di BUD

	Nama Akun	Debit	Kredit
	Kas di Kas Daerah	xxx	
	RK SKPD*		xxx

*Rekening Koran Satuan Kerja Perangkat Daerah

21
22

3.1.1.2 Kas dari Pendapatan pada Rekening Pemerintah Lainnya Milik BUN

Kas dari pendapatan yang diterima pada rekening pemerintah lainnya milik BUN dicatat dengan jurnal berikut.

	Nama Akun	Debit	Kredit
	Kas Pemerintah Lainnya	xxx	
	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

Apabila terdapat penerimaan kas pada rekening pemerintah lainnya milik BUN yang belum memenuhi kriteria pengakuan pendapatan dan belum diketahui bagian pemerintah, namun telah memenuhi kriteria sebagai Kas, maka penerimaan tersebut diakui sebagai Kas Pemerintah Lainnya dengan akun pasangan Pendapatan yang ditangguhkan.

Apabila atas penerimaan tersebut telah diketahui bagian pemerintah dan bagian pihak ketiga maka bagian pemerintah diakui sebagai pendapatan ditangguhkan dan bagian pihak ketiga diakui sebagai utang kepada pihak ketiga. Apabila penerimaan kas yang merupakan bagian pemerintah tersebut telah disetor ke RKUN maka transaksi kas tersebut diakui sebagai Pendapatan. Contohnya adalah penerimaan tunai pendapatan minyak dan gas bumi dari rekening pemerintah lainnya ke RKUN.

1 Transaksi kas tersebut akan di jurnal sebagai berikut:

2 Pada saat penerimaan kas di rekening pemerintah lainnya.

3 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
5	Kas Pemerintah Lainnya	xxx	
6	Pendapatan yang ditangguhkan		xxx

7 Pada saat diketahui bagian pemerintah dan bagian pihak ketiga

8 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
10	Pendapatan yang ditangguhkan	xxx	
11	Utang kepada pihak ketiga		xxx

12 Jurnal ini untuk mencatat **reklasifikasi** pendapatan yang ditangguhkan menjadi utang kepada pihak ketiga
13 sejumlah bagian pihak ketiga berdasarkan hasil verifikasi pemerintah.

14 Pada saat penerimaan pendapatan dipindahkan ke Rekening Kas Umum Negara

15 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
17	Pendapatan yang ditangguhkan	xxx	
18	Kas Pemerintah Lainnya		xxx
19	Kas di RKUN	xxx	
20	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

21 Jurnal ini untuk mencatat bagian pemerintah dari kas yang diterima di rekening pemerintah lainnya yang disetor
22 ke RKUN menjadi pendapatan pemerintah.

23

24 Pada saat bagian pihak ketiga disetorkan

25 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
27	Utang kepada pihak ketiga	xxx	
28	Kas Pemerintah Lainnya		xxx

29 Jurnal ini untuk penyetoran bagian pihak ketiga.

30

31 **3.1.1.3 Kas dari Pendapatan pada Bendahara Penerimaan**

32 Penerimaan pendapatan melalui bendahara penerimaan dapat berupa penerimaan secara tunai dan
33 penerimaan melalui rekening bendahara penerimaan, sehingga kas di bendahara penerimaan dapat berupa kas
34 tunai dan/atau kas di rekening bendahara penerimaan. Pencatatan jurnal terkait penambahan kas yang
35 bersumber dari pendapatan pada bendahara penerimaan mengikuti pedoman sebagai berikut:

- 1 1. Apabila Bendahara Penerimaan merupakan bagian dari Bendahara Umum Negara/Daerah, maka uang
- 2 tunai yang diterima dicatat sebagai kas dengan akun pasangan pendapatan;
- 3 2. Apabila Bendahara Penerimaan bukan merupakan bagian dari Bendahara Umum Negara/Daerah, maka
- 4 uang tunai yang diterima dicatat sebagai kas dengan akun pasangan pendapatan yang ditangguhkan.

5
6 Untuk transaksi penerimaan pendapatan melalui Bendahara Penerimaan akan dijurnal sebagai berikut:

7 **Pemerintah Pusat (Jika Bendahara Penerimaan bukan merupakan bagian dari BUN)**

8 Pada saat penerimaan kas di rekening Bendahara Penerimaan/kas tunai

9 Jurnal di Satker

	Nama Akun	Debet	Kredit
11	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
12	Pendapatan yang ditangguhkan		xxx

13 Jurnal di BUN

14 Tidak ada jurnal di BUN

15 Pada saat bendahara penerimaan menyetor ke Rekening Kas Umum Negara

16 Jurnal di Satker

	Nama Akun	Debet	Kredit
18	Pendapatan yang ditangguhkan	xxx	
19	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx
20	Utang kepada KUN	xxx	
21	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

22 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
24	Kas di RKUN	xxx	
25	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

26 **Pemerintah Pusat (Jika Bendahara Penerimaan merupakan bagian dari BUN)**

27 Jika Bendahara Penerimaan merupakan bagian dari BUN, maka kas dari pendapatan yang diterima

28 oleh Bendahara Penerimaan langsung diakui sebagai pendapatan.

29 Pada saat penerimaan kas di Bendahara Penerimaan

30 Jurnal di Satker

	Nama Akun	Debet	Kredit
32	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
33	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

1 Jurnal di BUN

2 Tidak ada jurnal di BUN

3 Pada saat bendahara penerimaan menyetor tunai ke Rekening Kas Umum Daerah

4 Jurnal di Satker

	Nama Akun	Debet	Kredit
6	Kas di RKUN	xxx	
7	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

8 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
10	Kas di RKUN	xxx	
11	R- KL*)		xxx

12 *) R-KL adalah Rekening Kementerian Negara/Lembaga

14 **Pemerintah Daerah**

15 Pada saat penerimaan kas di Bendahara Penerimaan

16 Jurnal di SKPD

	Nama Akun	Debet	Kredit
18	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
19	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

20 Jurnal di BUD

21 Tidak ada jurnal di BUD

23 Pada saat bendahara penerimaan menyetor tunai ke Rekening Kas Umum Daerah

24 Jurnal di SKPD

	Nama Akun	Debet	Kredit
26	RK PPKD	xxx	
27	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

28 Jurnal di BUD

	Nama Akun	Debet	Kredit
30	Kas di Kas Daerah	xxx	
31	RK SKPD		xxx

3.1.1.4 Kas dari Pendapatan Hibah

Penerimaan pendapatan hibah merupakan semua penerimaan negara yang menjadi hak milik pemerintah sehingga tidak perlu dikembalikan, yang bersifat tidak wajib dan tidak mengikat serta tidak secara terus-menerus. Pendapatan hibah dapat berbentuk uang, barang, atau jasa, misalnya tenaga ahli dan pelatihan. Akuntansi penerimaan kas yang berasal dari pendapatan hibah diatur secara khusus di dalam Buletin Teknis Akuntansi Hibah.

3.1.1.5 Penerimaan Kas yang Belum Teridentifikasi Kepemilikannya

Setiap penerimaan tunai pemerintah dicatat sebagai aset walaupun belum jelas kepemilikannya, apakah sebagai kewajiban atau ekuitas. Apabila terdapat peristiwa dimana pemerintah telah menerima uang namun belum dapat ditentukan apakah uang tersebut menjadi hak pemerintah atau bukan maka pemerintah belum dapat mencatat penerimaan uang tersebut sebagai pendapatan, sampai dengan saat status hukum jelas milik pemerintah. Pengaturan lebih lanjut mengenai penyajian kas terdapat pada bab IV Buletin Teknis ini.

Jurnal untuk mencatat penerimaan kas yang belum jelas kepemilikannya adalah sebagai berikut:

Pada saat satker menerima uang

Jurnal di satker

Nama Akun	Debit	Kredit
Kas yang dibatasi penggunaannya	xxx	
Kewajiban-Penerimaan kas yang belum teridentifikasi kepemilikan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

Bila telah diyakini bahwa kas tersebut milik pihak ketiga, maka akan dijurnal:

Nama Akun	Debet	Kredit
Kewajiban-Penerimaan kas yang belum teridentifikasi kepemilikan (Kode Akun yang sesuai)	xxx	
Utang kepada pihak ketiga		xxx

Pada saat di bayar kepada pihak ketiga

Nama Akun	Debet	Kredit
Utang kepada pihak ketiga.....	xxx	
Kas yang dibatasi penggunaannya.....		xxx

Jika telah diakui bahwa kas tersebut milik pemerintah, maka akan dijurnal:

Nama Akun	Debet	Kredit
Kewajiban-Penerimaan kas yang belum teridentifikasi kepemilikan (Kode Akun yang sesuai).....	xxx	
Pendapatan (Kode Akun yang sesuai)		xxx

	Nama Akun	Debet	Kredit
1			
2	Kas.....	xxx	
3	Kas yang Dibatasi Penggunaannya.....		xxx

3.1.1.6 Koreksi dan Pengembalian Pendapatan

Koreksi pendapatan yang mempengaruhi kas dapat timbul dari adanya keterlambatan penyampaian bukti transaksi anggaran oleh pengguna anggaran, kesalahan perhitungan matematis, kesalahan dalam penerapan standar dan kebijakan akuntansi, kesalahan interpretasi fakta, kecurangan, atau kelalaian.

Pengembalian pendapatan dapat terjadi karena berbagai sebab, seperti lebih terima misalnya pendapatan pajak, perhitungan penyelesaian uang muka diterima dan/atau angsuran diterima BUN/D. Akuntansi atas transaksi pengembalian pendapatan mengikuti ketentuan sebagai berikut,

- a. bersifat normal dan berulang (*recurring*) atas penerimaan pendapatan pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan periode pelaporan keuangan. Misal pengembalian pendapatan pajak
- b. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas penerimaan pendapatan yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode terjadi. Misalnya transaksi pengembalian bagian laba BUMN karena lebih setor yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan.
- c. Koreksi dan pengembalian tidak berulang atas penerimaan pendapatan yang terjadi pada periode sebelumnya, dibukukan sebagai pengurang ekuitas dana lancar pada periode ditemukan kesalahan, koreksi dan pengembalian tersebut.

Jurnal untuk point a dan b adalah sebagai berikut

Pemerintah Pusat

Jurnal di satker

	Nama Akun	Debet	Kredit
25			
26	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai).....	xxx	
27	Utang kepada KUN.....		xxx

Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
29			
30	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai).....	xxx	
31	Kas di RKUN.....		xxx

Pemerintah Daerah

Jurnal di SKPD

	Nama Akun	Debet	Kredit
34			
35	Pendapatan (Kode Akun yang sesuai).....	xxx	
36	RK PPKD.....		xxx

1 Jurnal di BUD

2	Nama Akun	Debet	Kredit
3	RK SKPD	xxx	
4	Kas di Kas Daerah		xxx

5

6 **Jurnal untuk point c adalah sebagai berikut:**

7 **Pemerintah Pusat**

8 Jurnal di satker

9 Tidak ada jurnal

10 Jurnal di BUN

11	Nama Akun	Debet	Kredit
12	Ekuitas Dana Lancar (Kode Akun yang sesuai).....	xxx	
13	Kas di RKUN.....		xxx

14

15 3.1.2 Pengeluaran Kas Akibat Transaksi Belanja

16 Belanja pemerintah pada umumnya dilakukan melalui mekanisme uang persediaan (UP) dan
17 pembayaran langsung (LS).

18 Pengakuan

19 Kas yang dikeluarkan untuk belanja diakui pada saat terjadi pengeluaran kas dari Rekening Kas Umum
20 Negara/Daerah.

21 Pengukuran

22 Pengeluaran kas dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai rupiah dikeluarkan dari Rekening Kas
23 Umum Negara/Daerah. Apabila pengeluaran kas dalam mata uang asing dan dikeluarkan dari rekening
24 pemerintah dalam mata uang asing, maka pencatatan pengeluaran tunai dalam mata uang asing tersebut dalam
25 rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi. Apabila pengeluaran kas dalam mata
26 uang asing dan dikeluarkan dari rekening pemerintah dalam mata uang rupiah, maka pencatatan pengeluaran
27 tunai dalam mata uang asing tersebut dalam rupiah menggunakan kurs transaksi.

28

29 3.1.2.1 Belanja Melalui Mekanisme Uang Persediaan (UP)

30 Uang Persediaan (UP) adalah uang muka kerja dalam jumlah tertentu yang diberikan kepada
31 Bendahara Pengeluaran untuk membiayai kegiatan operasional sehari-hari Satuan Kerja yang tidak mungkin
32 dilakukan melalui mekanisme pembayaran langsung. Apabila terdapat ketentuan yang menyatakan bahwa pada
33 akhir tahun anggaran sisa UP yang belum digunakan harus disetor, maka sisa UP tersebut harus disetorkan ke
34 Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Sisa UP berupa uang yang belum digunakan sampai dengan tanggal
35 pelaporan dan masih berada di bendahara pengeluaran dicatat sebagai Kas di Bendahara Pengeluaran. Pada
36 Pemerintah Pusat, bagian dari UP yang telah dibelanjakan yang masih berupa kwitansi pembelian barang dan
37 penyerahan uang muka yang belum dipertanggungjawabkan sebagai belanja hingga tanggal pelaporan dicatat
38 sebagai bagian dari kas di bendahara pengeluaran dan diungkap secara memadai di dalam Catatan atas
39 Laporan Keuangan.

1 Pengeluaran kas untuk belanja yang dilakukan melalui mekanisme UP akan dicatat dengan jurnal sebagai
 2 berikut:

3 **Pemerintah Pusat**

4 Penerimaan UP oleh satker dari Bendahara Umum Negara

5 Jurnal di Satker

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	
Uang Muka dari KUN		xxx

9 Jurnal di BUN

Nama Akun	Debet	Kredit
Pengeluaran Transito.....	xxx	
Kas di Rekening Kas Umum Negara		xxx

10

11

12

13 Pertanggungjawaban dan penerimaan penggantian uang persediaan (GU) oleh satker dari Bendahara Umum
 14 Negara

15 Jurnal di Satker

Nama Akun	Debet	Kredit
Belanja (kode akun yang sesuai)	xxx	
Piutang dari KUN*).....		xxx

16

17

18

19 *) Akun "Piutang dari KUN" adalah akun yang digunakan dalam proses alokasi anggaran belanja satker dengan
 20 jurnal "Piutang dari KUN" di debit dan " *Allotment* Belanja...(kode akun yang sesuai)" di kredit. Pendebitan akun
 21 ini pada saat realisasi belanja akan menyesuaikan jumlah batasan anggaran setelah terjadi realisasi belanja.

22 Jurnal di BUN

Nama Akun	Debet	Kredit
Belanja (kode akun yang sesuai)	xxx	
Kas di RKUN.....		xxx

23

24

25

26 Pertanggungjawaban dan penerimaan GU nihil oleh satker dari Bendahara Umum Negara

27 Jurnal di Satker

Nama Akun	Debet	Kredit
Belanja (kode akun yang sesuai)	xxx	
Piutang dari KUN		xxx
Uang Muka dari KUN	xxx	
Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

28

29

30

31

32

1 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
3	Belanja (kode akun yang sesuai)	xxx	
4	Kas di Rekening Kas Umum Negara		xxx

5

6 **Pemerintah Daerah**

7 Penerimaan UP oleh SKPD dari Bendahara Umum Daerah

8 Jurnal di SKPD

	Nama Akun	Debet	Kredit
10	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	
11	RK PPKD		xxx

12 Jurnal di BUD

	Nama Akun	Debet	Kredit
14	RK SKPD	xxx	
15	Kas di Kas Daerah		xxx

16

17 Pertanggungjawaban dan Penerimaan GU oleh SKPD dari Kas Umum Daerah

18 Jurnal di SKPD

	Nama Akun	Debet	Kredit
20	Belanja (kode akun yang sesuai)	xxx	
21	Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

22	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	
23	RK PPKD		xxx

24 Jurnal di BUD

	Nama Akun	Debet	Kredit
26	RK SKPD	xxx	
27	Kas di Kas Daerah		xxx

28

29 Berlainan dengan Pemerintah Pusat, atas potongan pajak-pajak yang ada, pemerintah daerah harus
 30 menyetorkannya ke Pemerintah Pusat. Untuk mencatat kewajiban kepada Pemerintah Pusat atas potongan
 31 pajak-pajak yang ada, pemerintah daerah mencatatnya dalam rekening "Hutang PFK".

1 Jurnal di SPKD

2 Penerimaan Kas Pajak

3	Nama Akun	Debet	Kredit
4	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	
5	Utang PFK		xxx

6 Penyetoran Kas Pajak Ke RKUN

7	Nama Akun	Debet	Kredit
8	Utang PFK	xxx	
9	Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

10

11 Pengembalian/setoran uang persediaan ke RKUN/D

12 **Pemerintah Pusat**

13 Jurnal di Satker

14	Nama Akun	Debet	Kredit
15	Uang Muka dari KUN	xxx	
16	Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

17 Jurnal di Kuasa BUN

18	Nama Akun	Debet	Kredit
19	Kas di Rekening Kas Umum Negara	xxx	
20	Penerimaan Transito		xxx

21 **Pemerintah Daerah**

22 Jurnal di SKPD

23	Nama Akun	Debet	Kredit
24	RK PPKD	xxx	
25	Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

26 Jurnal di BUD

27	Nama Akun	Debet	Kredit
28	Kas di Kas Daerah	xxx	
29	RK SKPD		xxx

1 3.1.2.2 Belanja Melalui Mekanisme Pembayaran Langsung (LS)

2 Pembayaran langsung adalah mekanisme pengeluaran kas untuk belanja dari Rekening Kas Umum
3 Negara/Daerah secara langsung kepada pihak ketiga (atas dasar perikatan atau surat keputusan) atau kepada
4 bendahara pengeluaran.

5 Pengeluaran kas untuk belanja yang dilakukan melalui mekanisme LS akan dicatat dengan jurnal
6 sebagai berikut:

7 Pada saat pembayaran langsung kepada pihak ketiga

8 Pada saat Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) terbit, BUN/D akan mengirimkan uang sejumlah yang
9 tercantum di SP2D secara langsung ke bank pihak ketiga sesuai dengan persyaratan yang ada. Termasuk
10 dalam perhitungan SP2D tersebut adalah potongan atas pajak-pajak sesuai peraturan yang berlaku. Atas
11 potongan pajak-pajak yang ada, pemerintah pusat memperlakukannya sebagai pendapatan yang telah menjadi
12 hak pemerintah pusat.

13 Terhadap transaksi tersebut akan di jurnal sebagai berikut:

14 **Pemerintah Pusat**

15 Jurnal di Satker

16	Nama Akun	Debet	Kredit
17	Belanja (kode akun yang sesuai)	xxx	
18	Piutang KUN		xxx

19 Jurnal di Kuasa BUN

20	Nama Akun	Debet	Kredit
21	Belanja (kode akun yang sesuai)	xxx	
22	Pendapatan (kode akun yang sesuai)		xxx
23	Kas di RKUN		xxx

24 **Pemerintah Daerah**

25 Jurnal di SKPD

26	Nama Akun	Debet	Kredit
27	Belanja (kode akun yang sesuai)	xxx	
28	RK PPKD		xxx

29 SKPD mencatat belanja sejumlah nilai brutonya, meskipun dana yang diterima oleh pihak ketiga merupakan
30 neto setelah dikurangi potongan pajak.

31 Jurnal di BUD

32	Nama Akun	Debet	Kredit
33	RK SKPD	xxx	
34	Kas di Kas Daerah		xxx

1 Pada pemerintah daerah, pembayaran gaji dan tunjangan pegawai serta penghasilan lainnya
 2 dilaksanakan melalui mekanisme LS yang lazim dikenal sebagai LS Gaji dan Tunjangan, dalam pelaksanaannya
 3 BUD akan melakukan transfer ke rekening Bendahara Pengeluaran.

4 Jurnal di SKPD

	Debet	Kredit
Nama Akun		
Belanja Pegawai (kode akun yang sesuai)	xxx	
RK PPKD		xxx

8 SKPD mencatat belanja sejumlah nilai brutonya, meskipun dana yang diterima oleh bendahara pengeluaran
 9 merupakan neto setelah dikurangi potongan (potongan pajak/IWP/Taperum).

10 Jurnal di BUD

	Debet	Kredit
Nama Akun		
RK SKPD	xxx	
Kas di Kas Daerah		xxx

14 Selain itu, pada saat yang sama BUD juga akan menjurnal penerimaan kas yang berasal dari potongan tersebut.

15 Jurnal di BUD

	Debet	Kredit
Nama Akun		
Kas di Kas Daerah	xxx	
Utang PFK		xxx

19

20 3.1.2.3 Kelebihan Pembayaran Belanja

21 Pemerintah melakukan koreksi karena suatu pengeluaran belanja diterima kembali oleh kas
 22 negara/daerah. Bila pengeluaran dan penerimaan kembali terjadi pada sebuah periode pengeluaran belanja,
 23 maka penerimaan kembali tersebut dibukukan sebagai pengurang belanja pada periode yang sama. Apabila
 24 penerimaan atas koreksi kesalahan belanja tersebut diterima pada periode akuntansi berikutnya, maka
 25 penerimaan atas koreksi pengeluaran belanja dibukukan dalam pendapatan lain-lain.

26 **Pemerintah Pusat**

27 Pengembalian belanja terjadi pada periode yang sama dengan periode pengeluaran belanja dan disetor ke
 28 Rekening Kas Umum Negara.

29 Jurnal di Satker

	Debet	Kredit
Nama Akun		
Piutang dari KUN	xxx	
Belanja (kode akun yang sesuai)		xxx
Uang Muka dari KUN	xxx	
Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

1 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
3	Kas di KUN	xxx	
4	Pengeluaran Transito.....		xxx

5 Penerimaan terjadi pada periode setelah periode pengeluaran belanja dan disetor ke RKUN.

6 Jurnal di Satker

	Nama Akun	Debet	Kredit
8	Utang Kepada KUN.....	xxx	
9	Pendapatan Lain-lain(kode akun yang sesuai).....		xxx

10 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
12	Kas di RKUN.....	xxx	
13	Pendapatan Lain-lain (kode akun yang sesuai).....		xxx

14

15 **Pemerintah Daerah**

16 Pengembalian belanja terjadi pada periode yang sama dengan periode pengeluaran belanja dan disetor ke kas daerah.

18 Jurnal di SKPD (pengembalian belanja diterima oleh Bendahara Pengeluaran)

	Nama Akun	Debet	Kredit
20	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	
21	Belanja (kode akun yang sesuai).....		xxx
22	RK PPKD	xxx	
23	Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

24 Jurnal di BUD

	Nama Akun	Debet	Kredit
26	Kas di Kas Daerah	xxx	
27	RK SKPD		xxx

28 Pengembalian belanja terjadi pada periode setelah periode pengeluaran belanja dan disetor ke kas daerah.

29 Jurnal di BUD

	Nama Akun	Debet	Kredit
31	Kas di Kas Daerah	xxx	
32	Lain-lain PAD yang Sah (kode akun yang sesuai).....		xxx

3.2 Penerimaan dan Pengeluaran Pembiayaan

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.

3.2.1 Penerimaan Kas Akibat Penerimaan Pembiayaan

Penerimaan Pembiayaan adalah setiap penerimaan berasal dari utang yang wajib dikembalikan, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun pada tahun atau tahun-tahun anggaran berikutnya, dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.

Pengakuan

Kas yang bersumber dari penerimaan pembiayaan diakui pada saat:

- a. Kas telah diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah sebagai pembiayaan yang harus dibayar kembali; atau
- b. Khusus untuk pembiayaan yang berasal dari pinjaman luar negeri dengan mekanisme pencairan *L/C*, pembayaran langsung (*direct payment*), rekening khusus (*special account*), dan pembiayaan pendahuluan (*prefinancing*), penerimaan pembiayaan diakui pada saat, yang mana yang lebih dahulu:
 1. Kas diterima di Kas Umum Negara/Daerah sebagai pembiayaan yang harus dibayar kembali; atau
 2. Telah terjadi pengeluaran (*disbursed*) oleh pemberi pinjaman (*lender*) atas beban pinjaman pemerintah.

Pengukuran

Penerimaan kas dicatat sebesar nilai nominal, yaitu sebesar jumlah rupiah diterima. Apabila penerimaan kas dalam mata uang asing dan diterima dalam akun bank dalam mata uang asing, maka jumlah penerimaan dicatat dalam mata uang rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi. Apabila penerimaan kas dalam mata uang asing dan diterima dan disetor ke dalam akun bank bermata uang rupiah, maka jumlah diterima dalam mata uang asing tersebut dikonversi menjadi rupiah sesuai kurs transaksi.

Jurnal standar penerimaan kas dari penarikan pinjaman.

Jika kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/ Daerah namun dokumen timbulnya utang belum diterima

Jurnal di BUN

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas di BUN/D.....	xxx	
Penerimaan Pembiayaan.....		xxx
Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang.....	xxx	
Utang Jangka Panjang yang belum Diterima NoD nya.....		xxx

Saat timbulnya kewajiban (bila dokumen timbulnya utang telah diterima)

Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
2	Utang Jangka Panjang yang belum Diterima NoD nya.....xxx		
3	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang.....xxx		
4	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang.....xxx		
5	Utang Jangka Panjang.....xxx		

7 Jika dokumen utang telah diterima namun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/ Daerah

8 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
10	Kas dalam Transito.....xxx		
11	Penerimaan Pembiayaan.....xxx		
12	Dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka panjang.....xxx		
13	Utang Jangka Panjang.....xxx		

15 Pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/ Daerah

16 Jurnal di BUN

	Nama Akun	Debet	Kredit
18	Kas di BUN/D.....xxx		
19	Kas dalam Transito.....xxx		

21 Selain hal pengakuan diatas, masalah pengukuran juga akan mempunyai dampak yang disebabkan
 22 adanya perbedaan waktu pengakuan. Hal ini akan terlihat bila pinjaman tersebut dalam denominasi mata uang
 23 asing. Perbedaan waktu pencatatan penerimaan pembiayaan dan pencatatan utang akan dapat mengakibatkan
 24 adanya perbedaan penilaian yang disebabkan oleh perbedaan kurs.Terhadap hal ini dilakukan penyesuaian
 25 terhadap akun terkait.

27 Jurnal standar penerimaan kas dari divestasi penyertaan modal pemerintah.

28 Bila pemerintah menerima pembiayaan dari divestasi penyertaan pemerintah pada badan usaha, maka di jurnal
 29 sebagai berikut:

31 Jurnal di BUN-Pengelola Kas

	Nama Akun	Debet	Kredit
33	Kas di Rekening Kas Umum Negara/Kas Daerah.....xxx		
34	Penerimaan Pembiayaan.....xxx		

1 Jurnal di BUN-Pengelola Investasi

Nama Akun	Debet	Kredit
Diinvestasikan pada Investasi Jangka Panjang.....	xxx	
Investasi Jangka Panjang (kode akun yang sesuai).....		xxx

5

6 **3.2.2 Pengeluaran Kas Akibat Pengeluaran Pembiayaan**

7

8 Pengeluaran kas untuk pengeluaran pembiayaan mencakup transaksi:

- 9 • Pemberian pinjaman, menyebabkan timbulnya piutang
- 10 • Pelunasan pokok utang, menyebabkan berkurangnya utang.
- 11 • Pengeluaran kas untuk investasi, penyertaan modal negara/pemerintah daerah, menyebabkan
- 12 pertambahan investasi pada sisi aset.
- 13 • Pembentukan dana cadangan menyebabkan pertambahan dana cadangan

14 **Pengakuan**

15 Kas dalam rangka pengeluaran pembiayaan diakui pada saat:

- 16 a. Kas dikeluarkan dari Kas Umum Negara/Daerah sebagai pengeluaran pembiayaan; atau
- 17 b. Pembiayaan berasal dari pinjaman luar negeri dengan mekanisme pencairan *L/C*, pembayaran langsung
- 18 (*direct payment*), rekening khusus (*special account*), dan pembiayaan pendahuluan (*prefinancing*),
- 19 pengeluaran pembiayaan diakui pada saat yang mana yang lebih dahulu,:
- 20 1. Kas telah dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah sebagai pembiayaan yang harus
- 21 dibayar kembali; atau
- 22 2. Telah terjadi pengeluaran oleh pemberi pinjaman atas beban pinjaman pemerintah.

23 **Pengukuran**

24 Pengeluaran kas dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar jumlah rupiah yang dikeluarkan.

25 Pengeluaran kas dalam mata uang asing dan/atau dikeluarkan dari akun bank dalam mata uang asing, maka

26 jumlah pengeluaran tersebut dicatat dalam mata uang rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada

27 tanggal transaksi. Apabila pengeluaran kas dalam mata uang asing dan/ataudikeluarkan dari akun bank ber

28 mata uang rupiah, maka jumlah tersebut dicatat dalam mata uang rupiah sesuai kurs transaksi.

29 Pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman,

30 pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

31 Bila pemerintah melakukan pengembalian pokok pinjaman, jurnal yang dibuat adalah sebagai berikut:

32 **Pemerintah Pusat**

33 Jurnal di BUN-Pengelola Kas

Nama Akun	Debet	Kredit
Pengeluaran Pembiayaan (kode akun yang sesuai).....	xxx	
Kas di RKUN.....		xxx

36

1 Jurnal di BUN-Pengelola Utang

	Nama Akun	Debet	Kredit
3	Pengeluaran Pembiayaan.....	.xxx	
4	Piutang dari KUN.....		.xxx
5	Utang Luar Negeri.....	.xxx	
6	Dana yang harus disediakan		
7	untuk pembayaran utang jangka panjang.....		.xxx

8 **Pemerintah Daerah**

9 Jurnal di BUD

	Nama Akun	Debet	Kredit
11	Pengeluaran Pembiayaan (kode akun yang sesua.....	.xxx	
12	Kas di Kas Daerah.....		.xxx
13	Utang Jangka Panjang.....	.xxx	
14	Dana yang harus disediakan		
15	untuk pembayaran utang jangka panjang.....		.xxx

16 Bila atas penerimaan pembiayaan, pemerintah melakukan penerusan pinjaman kepada Penerima
 17 Penerusan Pinjaman (PPP) maka dijurnal sebagai berikut:

18 Jurnal di BUN-Pengelola Kas

	Nama Akun	Debet	Kredit
20	Pengeluaran Pembiayaan (kode akun yang sesuai).....	.xxx	
21	Kas di RKUN.....		.xxx

22 Jurnal di BUN-Pengelola Investasi

	Nama Akun	Debet	Kredit
24	Pengeluaran Pembiayaan.....	.xxx	
25	Piutang dari KUN.....		.xxx
26	Utang Luar Negeri.....	.xxx	
27	Dana yang harus disediakan		
28	untuk pembayaran utang jangka panjang.....		.xxx

29 Jurnal di BUN-Pengelola Investasi

	Nama Akun	Debet	Kredit
31	Piutang ke PPP.....	.xxx	
32	Diinvestasikan dalam Aset Lainny.....		.xxx

3.3 Transfer

Transfer adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, antara lain dana perimbangan, dana penyesuaian, dan bantuan keuangan. Pembahasan transfer dalam buletin teknis ini mencakup tiga hal yaitu penerimaan transfer, pengeluaran transfer dan kelebihan penyaluran.

Tidak termasuk dalam definisi transfer:

- Pemindahan antar bank dua pihak independen untuk maksud pembiayaan
- Pemindahan dana antar bank yang dimiliki sebuah entitas pelaporan, antar entitas pelaporan dan entitas-entitas akuntansi di bawah entitas pelaporan tersebut.

Pada saat Buletin Teknis Akuntansi Kas diterbitkan, penerimaan transfer terdapat hanya pada pemerintah daerah. Dari sisi Pemerintah Pusat, transfer merupakan pengeluaran ke pemerintah daerah. Dari sisi pemerintah daerah, transfer dapat merupakan pendapatan, apabila suatu pemerintah daerah menerima transfer dari pemerintah pusat atau pemerintah daerah lainnya. Namun transfer bagi pemerintah daerah dapat juga merupakan pengeluaran apabila suatu pemerintah daerah memberikan transfer kepada pemerintah daerah lainnya.

3.3.1 Kas Berasal Dari Penerimaan Transfer

Penerimaan transfer (transfer masuk) merupakan penerimaan uang dari entitas pelaporan lain tanpa kewajiban mengembalikan, misalnya penerimaan dana perimbangan dari pemerintah pusat oleh pemda dan dana bagi hasil dari pemerintah provinsi oleh pemerintah kabupaten/kota.

Pengakuan

Kas bersumber dari transfer diakui pada saat kas telah diterima di Rekening Kas Umum Daerah sebagai penerimaan dari entitas pelaporan lain, tanpa kewajiban mengembalikan.

Pengukuran

Penerimaan kas yang berasal dari transfer dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar jumlah rupiah diterima. Jika pada penyaluran diketahui terdapat pemotongan karena lebih salur dari tahun anggaran sebelumnya, maka pendapatan transfer dicatat secara bruto, yaitu sejumlah yang diterima di kas daerah ditambah jumlah pemotongan. Terhadap jumlah yang dipotong dicatat sebagai pengembalian pendapatan transfer tahun anggaran yang lalu.

Pada saat Pemerintah Pusat menyalurkan dana bagi hasil ke pemerintah daerah:

Jurnal di BUN-yang mengeluarkan transfer:

Nama Akun	Debet	Kredit
Transfer Dana Bagi Hasil	XXX	
Kas di KUN		XXX

Jurnal di BUD-yang menerima transfer:

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas di Kas Daerah.....	XXX	
Pendapatan Transfer Dana Bagi Hasil.....		XXX

1 **3.3.2 Pengeluaran Transfer**

2 Transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti
3 pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat dan dana bagi hasil oleh pemerintah daerah.

4 **Pengakuan**

5 Pengeluaran tranfer diakui pada saat Kas telah dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah
6 sebagai pengeluaran yang tidak akan diterima kembali.

7 **Pengukuran**

8 Pengeluaran kas untuk transfer dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar jumlah rupiah yang
9 ditransfer.

10 Atas pengeluaran transfer, akan dijurnal sebagai berikut:

11 Jurnal di BUN/D-yang mengeluarkan transfer

	Debet	Kredit
Transfer Dana Bagi Hasil.....	.xxx	
Kas di RKUN/D.....		.xxx

15 Jurnal di BUD-yang menerima transfer

	Debet	Kredit
Kas di Kas Daerah.....	.xxx	
Pendapatan Transfer Dana Bagi Hasil.....		.xxx

19

20 **3.3.3 Kelebihan Pembayaran Belanja Dana Bagi Hasil**

21

22 Sesuai dengan PSAP 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa
23 Luar Biasa paragraf 7 dan paragraf 14 maka pengembalian kelebihan bayar atas transfer, misalnya dana bagi
24 hasil dicatat sebagai pengurang SAL/SiLPA sedangkan penerimaannya dicatat sebagai Penerimaan Kembali
25 Transfer ke Daerah TAYL oleh pemerintah pusat. Dalam hal pengembalian kelebihan transfer dilakukan dengan
26 cara pemotongan oleh entitas yang menyalurkan, maka pemotongan dicatat sebagai pengembalian pendapatan
27 transfer TAYL.

28 Pencatatan oleh entitas penerima dan dipotong karena lebih salur:

	Debet	Kredit
Kas di Kas Daerah .....	.xxx	
SAL/SiLPA .....	.xxx	
Pendapatan LRA (sebesar transfer bruto) .....		.xxx

33 Pencatatan atas jumlah yang dipotong oleh entitas yang menyalurkan:

	Debet	Kredit
Kas di Rekening Kas Umum Negara/Daerah.....	.xxx	
Pendapatan lain-lain (kode akun yang sesuai).....		.xxx

36

Dalam hal lebih salur dibayar/disetor oleh pemda ke pemerintah pusat, maka dijurnal sebagai berikut:

Nama Akun	Debet	Kredit
SAL/SILPA	xxx	
Kas di Kas Daerah		xxx

3.4 Penerimaan dan Pengeluaran Lainnya/Non Anggaran

Transaksi Penerimaan/Pengeluaran Lainnya berupa penerimaan/pengeluaran Non Anggaran merupakan transaksi yang tidak mempengaruhi laporan realisasi anggaran, namun mempengaruhi kas secara umum, seperti transaksi perhitungan pihak ketiga (PFK) dan kiriman uang. PFK menggambarkan kas yang berasal dari jumlah dana yang dipotong dari Surat Perintah Membayar atau diterima secara tunai untuk pihak ketiga misalnya potongan Taspen dan Askes. Kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Jurnal penerimaan dan pengeluaran non anggaran adalah sebagai berikut.

Pada Pemerintah Pusat

Jurnal untuk transaksi non Anggaran sebagai berikut:

Jurnal di BUN

• Jurnal Standar Penerimaan Non Anggaran:

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas Di KPPN	xxx	
Penerimaan FPK		xxx
Penerimaan Kiriman Uang		xxx
Penerimaan Wesel Pemerintah		xxx

• Jurnal Standar Pengeluaran Non Anggaran :

Nama Akun	Debet	Kredit
Pengeluaran PFK	xxx	
Pengeluaran Kiriman Uang	xxx	
Penerimaan Wesel Pemerintah	xxx	
Kas di KPPN		xxx

Pada Pemerintah Daerah

Bendahara pengeluaran melakukan pemotongan dan pemungutan pajak pusat dari transaksi belanja barang/jasa sesuai peraturan perundang-undangan. Atas transaksi tersebut, bendahara pengeluaran akan mencatat dengan jurnal:

1 Jurnal di SKPD

	Nama Akun	Debet	Kredit
3	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	
4	Utang PFK		xxx

5

6 Bendahara pengeluaran kemudian menyetor potongan tersebut ke Kas Negara, sehingga dijurnal sebagai
7 berikut:

8 **Jurnal di SKPD**

	Nama Akun	Debet	Kredit
10	Utang PFK	xxx	
11	Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

12

BAB IV AKUNTANSI SALDO KAS

4.1. Rekonsiliasi Bank

Rekonsiliasi bank dilakukan untuk mencocokkan saldo kas di bank menurut catatan bank dibanding catatan akuntansi pada entitas pemerintah yang mengelola rekening pada bank tersebut. Entitas pemerintah melakukan koreksi saldo kas di akun kas pada bank tersebut, apabila perlu. Selain itu, rekonsiliasi bank berguna untuk mengecek ketelitian pencatatan dalam rekening kas dan catatan bank. Rekonsiliasi juga berguna untuk mengetahui penerimaan atau pengeluaran yang sudah terjadi di bank tetapi belum dicatat pada akuntansi pemerintah atau sebaliknya.

Catatan akuntansi entitas pemerintah dan catatan menurut bank seharusnya menunjukkan saldo yang sama. Namun demikian, dalam kenyataan, jika rekening koran bank dibandingkan dengan catatan akuntansi entitas pemerintah, kemungkinan dijumpai adanya perbedaan yang dapat disebabkan oleh hal-hal sebagai berikut:

4.1.1. Transaksi sudah dicatat oleh entitas pemerintah, tetapi belum dilaporkan oleh bank dan belum tercatat pada rekening koran, seperti:

a. Setoran Dalam Perjalanan

Setoran dalam perjalanan merupakan setoran yang dilakukan oleh entitas pemerintah (biasanya pada akhir suatu periode yang dicakup oleh rekening koran) dan uang setoran tersebut belum diterima oleh bank karena adanya proses perbankan, seperti kliring, sehingga belum masuk dalam rekening koran bank.

Proses rekonsiliasinya adalah sebagai berikut: Setoran dalam perjalanan dapat diidentifikasi dengan cara membandingkan semua setoran menurut dokumen sumber pendapatan dengan setoran yang tercantum dalam laporan bank, sehingga setoran pemerintah yang belum tercatat di laporan bank merupakan setoran dalam perjalanan. Apabila terdapat setoran dalam perjalanan maka entitas pemerintah melakukan jurnal penyesuaian dengan menambah nilai kas pada rekening yang bersangkutan.

b. Dokumen pencairan dana yang masih beredar (*outstanding check*)

Dokumen pencairan dana yang masih beredar merupakan dokumen yang sudah dibuat dan diserahkan oleh entitas pemerintah kepada penerima tetapi sampai akhir periode dokumen tersebut belum diuangkan di bank, contohnya adalah SP2D yang sudah diterbitkan namun belum dicairkan oleh bank. Akibatnya entitas pemerintah telah mencatat sebagai pengeluaran tetapi belum dicatat oleh bank.

Proses rekonsiliasinya adalah sebagai berikut: Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) dan/atau cek yang masih beredar (*outstanding check*) dapat diidentifikasi dengan cara membandingkan seluruh SP2D/cek yang telah dikeluarkan dengan SP2D/cek yang telah dibayarkan/diuangkan oleh bank yang tercantum di laporan bank, sehingga SP2D/cek yang tidak tercantum di laporan bank merupakan SP2D/cek yang masih beredar.

4.1.2. Transaksi sudah dilaporkan di rekening koran bank, tetapi belum dicatat oleh entitas pemerintah, seperti:

a. Biaya bank

Biaya bank adalah biaya yang dibebankan oleh bank kepada entitas pemerintah dengan cara langsung mengurangi saldo simpanan. Entitas pemerintah biasanya baru mengetahui adanya biaya bank pada saat menerima rekening koran atau memo debet dari bank. Proses rekonsiliasinya adalah sebagai berikut: Biaya bank dapat ditemukan dengan mengidentifikasi memo debet untuk biaya bank di laporan bank.

b. Setoran pendapatan/penerimaan melalui transfer giro

Setoran pendapatan/penerimaan melalui transfer giro merupakan setoran melalui rekening giro pemerintah di bank. Penerimaan ini telah dilakukan bank namun belum diinformasikan kepada entitas pemerintah. Pemerintah baru mengetahui bertambahnya saldo kas setelah menerima laporan bank atau memo kredit dari bank. Proses rekonsiliasinya adalah sebagai berikut: Transaksi ini dapat diketahui dengan mengidentifikasi memo kredit untuk transfer tersebut di laporan bank.

c. Jasa giro bank

Jasa giro bank adalah balas jasa bank yang diberikan kepada pemerintah karena bank dapat memanfaatkan simpanan giro pemerintah. Dalam hal ini, bank langsung menambah giro pemerintah, sedangkan pemerintah belum mencatatnya karena belum mengetahuinya sampai saat menerima laporan bank atau memo kredit dari bank. Proses rekonsiliasinya adalah sebagai berikut: Jasa giro bank dapat diketahui dengan mengidentifikasi memo kredit untuk jasa giro di laporan bank. Apabila terdapat jasa giro bank maka entitas pemerintah (BUN) melakukan penyesuaian dengan menambah nilai kas dari pendapatan jasa giro tersebut.

4.1.3. Salah Catat

Apabila setelah mempertimbangkan semua penyebab di atas, ketidakcocokan antara saldo entitas pelaporan dan saldo bank masih ditemukan, maka kemungkinan terdapat salah catat di pembukuan pemerintah dan/atau di buku bank. Apabila salah catat telah diidentifikasi, namun saldo kas belum sesuai, maka ada indikasi bahwa kas digelapkan.

Kesalahan pencatatan dapat dilakukan baik oleh entitas pemerintah maupun oleh bank, misalnya SP2D untuk membayar belanja barang sebesar Rp 173.000.000,00 oleh petugas akuntansi entitas pemerintah dicatat sebesar Rp 137.000.000,00.

Untuk mengoreksi saldo pembukuan pemerintah berdasarkan hasil rekonsiliasi bank, diperlukan jurnal penyesuaian dan mempostingnya ke akun terkait.

Contoh Jurnal

1. Setoran dalam perjalanan

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas di Bank.....	.xxx	
Pendapatan (sesuai kode akun).....		.xxx

2. Biaya Bank

Nama Akun	Debet	Kredit
Belanja Administrasi Bank.....	.xxx	
Kas di Bank.....		.xxx

3. Setoran pendapatan/penerimaan melalui transfer giro

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas di Bank .....	.xxx	
Pendapatan (sesuai kode akun).....		.xxx

4. Pendapatan Jasa Giro Bank

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas di Bank.....	XXX	
Pendapatan Jasa Giro.....		XXX

4.2. Akuntansi Selisih Kas

Selisih kas adalah perbedaan saldo kas menurut catatan akuntansi dengan saldo fisik kas tunai di tangan (*on hand*) yang ada pada tanggal tertentu. Selisih kas dapat berbentuk selisih lebih dan selisih kurang. Selisih lebih kas terjadi bila catatan akuntansi kas (buku kas) lebih kecil dari jumlah fisik kas pada tanggal tertentu, sedangkan selisih kurang kas terjadi bila catatan akuntansi kas (buku kas) lebih besar dari jumlah fisik kas pada tanggal tertentu.

Atas selisih kas yang ada perlu dilakukan penelusuran lebih dalam penyebab terjadinya selisih kas tersebut. Penelusuran dapat memberi kesimpulan apakah:

a. Penyebab selisih kas dapat diidentifikasi dengan pasti

1. Kesalahan dalam pencatatan akuntansi, baik kurang catat ataupun lebih catat.
2. Kecurangan yang dilakukan oleh karyawan entitas pemerintah

b. Penyebab selisih kas tidak dapat diidentifikasi secara pasti

Segala pengaturan akuntansi selisih kas dalam buletin Teknis ini yang tak selaras dengan Buletin Teknis Kerugian Negara dinyatakan tidak berlaku.

4.2.1. Selisih Lebih Kas

Bila selisih lebih kas belum dapat diidentifikasi, maka diperlukan jurnal koreksi untuk menyesuaikan saldo catatan akuntansi dengan saldo fisik yang ada dengan mencatat dalam rekening perantara selisih lebih kas yang merupakan bagian dari Ekuitas Dana Lancar.

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas.....	XXX	
Ekuitas Dana Lancar-Selisih Lebih Kas		XXX

Bila selisih lebih kas dapat diidentifikasi, maka diperlukan jurnal koreksi sesuai dengan substansi yang diidentifikasi berdasarkan hasil penelusuran tersebut dengan jurnal sebagai berikut:

Nama Akun	Debet	Kredit
Ekuitas Dana Lancar-Selisih Lebih Kas	XXX	
Kas		XXX

Nama Akun	Debet	Kredit
Kas	XXX	
Pendapatan/Kewajiban/lainnya sesuai hasil penelusuran		XXX

1 4.2.2. Selisih Kurang Kas

2 Bila selisih kurang kas belum dapat diidentifikasi, maka diperlukan jurnal koreksi sementara untuk
3 mengamankan hak pemerintah untuk menyesuaikan saldo catatan akuntansi dengan saldo fisik yang ada.
4 dengan mencatat dalam rekening perantara selisih kurang kas yang merupakan bagian dari Ekuitas Dana
5 Lancar.

6	Nama Akun	Debet	Kredit
7	Ekuitas Dana Lancar-selisih kurang kas	xxx	
8	Kas		xxx

9	Nama Akun	Debet	Kredit
10	Aset Lainnya.....	xxx	
11	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya		xxx

12

13 Bila selisih kurang kas telah dapat diidentifikasi dan merupakan kesalahan pencatatan akuntansi murni
14 bukan penyalahgunaan kas, maka diperlukan jurnal koreksi sesuai dengan substansi yang diidentifikasi
15 berdasarkan hasil penelusuran tersebut, yaitu dengan jurnal sebagai berikut:

16	Nama Akun	Debet	Kredit
17	Kas.....	xxx	
18	Ekuitas Dana Lancar-Selisih Lebih Kas		xxx

19

20	Nama Akun	Debet	Kredit
21	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	xxx	
22	Aset Lainnya		xxx

23

24	Nama Akun	Debet	Kredit
25	Belanja/Aset/lainnya sesuai hasil penelusuran	xxx	
26	Kas		xxx

27

28 Berdasarkan hasil telaah atau pemeriksaan, mungkin dijumpai adanya selisih kas yang mempengaruhi
29 saldo fisik yang disebabkan adanya indikasi penggunaan untuk kepentingan pribadi karyawan entitas pelaporan.
30 Jumlah saldo kas yang disajikan pada neraca harus memperlihatkan saldo kas yang sebenarnya dan uang kas
31 yang digunakan untuk kepentingan pribadi bendahara tidak termasuk saldo Kas di Bendahara Pengeluaran yang
32 disajikan neraca sehingga harus dikeluarkan dari Saldo Kas. Atas hal ini dilakukan:

- 33 a. Saldo Kas harus disajikan pada Neraca sejumlah Kas yang sebenarnya ada dengan mengoreksi Saldo
34 SiLPA di Laporan Realisasi Anggaran sebagai "Koreksi SiLPA yang disebabkan Indikasi Penyalahgunaan
35 oleh Bendahara/Staf Entitas pelaporan".

- 1 b. Bila SiLPA merupakan penerimaan pembiayaan yang dianggarkan pada tahun berikutnya, maka nilainya
2 adalah SiLPA yang telah dikoreksi.
- 3 c. Perlakuan akuntansi tersebut diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 4 d. Pada neraca, perlakuan akuntansi agar mengacu pada Buletin Teknis 06 tentang akuntansi piutang yang
5 menyatakan bahwa salah satu peristiwa yang menyebabkan timbulnya piutang pemerintah adalah adanya
6 kerugian negara/daerah. Oleh karenanya, apabila telah terdapat Surat Keterangan Tanggung Jawab
7 Mutlak (SKTJM) maka surat tersebut dapat dijadikan dasar untuk mengakui adanya piutang Tuntutan
8 Perbendaharaan.

9 Atas hal diatas, maka Laporan Realisasi Anggaran akan disajikan dengan ilustrasi sebagai berikut:

10
11 **LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA**
12 **Untuk Tahun yang berakhir sampai dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0**

	Catatan	Realisasi 20X1	Realisasi 20X1	%	Realisasi 20X0
Pendapatan		xxx	xxx		xxx
Belanja		xxx	xxx		xxx
Transfer		xxx	xxx		xxx
Pembiayaan		xxx	xxx		xxx
Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran sebelum Koreksi		xxx	xxx		xxx
Koreksi SiLPA		xxx	xxx		xxx
Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran		xxx	xxx		xxx

13
14 Segala pengaturan akuntansi selisih kas dalam buletin Teknis ini yang tidak selaras dengan Buletin
15 Teknis Kerugian Negara dinyatakan tidak berlaku.

16
17 **4.3. Penyajian Kas Pada Neraca**

18 Seluruh uang yang dikuasai pemerintah dilaporkan dalam Neraca, dan dapat disajikan dalam kelompok
19 aset lancar dan aset non lancar berdasarkan dari karakteristik uang tersebut.

20
21 **4.3.1. Penyajian Uang pada Aset Lancar**

22 Jika uang memenuhi definisi aset lancar yaitu suatu aset yang diharapkan segera untuk dapat
23 direalisasikan atau dimiliki untuk dipakai atau dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan,
24 dan memenuhi definisi kas pada paragraf 8 PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, yang
25 mendefinisikan kas sebagai uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk
26 membiayai kegiatan pemerintahan, maka uang tersebut diklasifikasikan sebagai Aset Lancar. Penyajian uang
27 sebagai aset lancar pada neraca tergantung pada dua kriteria, yaitu apakah uang tersebut (a) merupakan hak
28 pemerintah dan (b) telah melalui mekanisme APBN/D. Uang pada Aset Lancar disajikan sebagai Kas dan Setara
29 Kas.

30 **4.3.1.1. Kas dan Setara Kas**

31 Jika uang tersebut merupakan hak milik pemerintah dan telah melalui mekanisme APBN/D maka uang
32 tersebut disajikan sebagai kas dan setara kas yang merupakan bagian dari SAL/SiLPA pada entitas pelaporan

1 Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah. Uang yang merupakan hak pemerintah dan telah melalui
2 mekanisme APBN pada entitas pelaporan kementerian negara/lembaga disajikan sebagai kas dan setara kas
3 dengan akun pasangan ekuitas dana lancar.

4 Jika uang tersebut dikuasai pemerintah dan merupakan hak pemerintah namun pada saat pelaporan
5 uang tersebut belum memenuhi kriteria telah melalui mekanisme APBN/D, maka uang tersebut disajikan sebagai
6 kas dan setara kas dengan akun pasangan ekuitas dana lancar selain SAL/SiLPA pada entitas pelaporan
7 Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah, contohnya Kas BLU dan Kas Hibah Langsung yang belum
8 disahkan.

9 Penyajian uang merupakan hak pemerintah namun pada saat pelaporan uang tersebut belum melalui
10 mekanisme APBN pada kementerian negara/lembaga, misalnya Kas di Bendahara Penerimaan yang belum
11 disetorkan ke KUN, disajikan sebagai kas dan setara kas dengan akun lawan pendapatan yang ditangguhkan.

12 Jika uang tersebut belum/tidak memenuhi kriteria pengakuan hak pemerintah dan belum melalui
13 mekanisme APBN/D, uang tersebut dapat disajikan sebagai kas dan setara kas dengan akun lawan berupa:

- 14 a. Pendapatan yang Ditangguhkan, jika uang tersebut merupakan penerimaan yang belum selesai *earning*
15 *proses*-nya. Termasuk di dalamnya adalah uang yang berasal dari penerimaan yang belum menjadi
16 pendapatan negara misalnya penerimaan migas.
- 17 b. Utang kepada Pihak Ketiga, jika uang tersebut dikuasai dan dikelola oleh Pemerintah namun uang tersebut
18 merupakan hak pihak ketiga, meliputi antara lain Kas di Bendahara Pengeluaran yang bukan berasal dari
19 uang persediaan berupa dana yang berasal dari SPM LS kepada Bendahara Pengeluaran yang belum
20 seluruhnya diserahkan kepada yang berhak per tanggal neraca.

21 Penyajian di neraca diserahkan pada kebijakan akuntansi, dengan mengacu pada kriteria apakah kas
22 dan setara tersebut telah memenuhi sebagai hak pemerintah dan/atau telah melalui mekanisme APBN/D.

23 Kas dan Setara Kas pada Aset Lancar meliputi saldo kas pada BUN/BUD, saldo kas pada bendahara,
24 kas di bendahara pengeluaran yang bukan berasal dari uang persediaan, kas di BLU dan setara kas.

25 a. Saldo Kas Pada BUN/BUD

26 Saldo Kas pada BUN yang merupakan kas pemerintah yang dikuasai dan di bawah tanggung jawab
27 Bendahara Umum Negara atau Kuasa Bendahara Umum Negara terdiri atas antara lain:

- 28 • Kas pada Rekening Kas Umum Negara di Bank Sentral, yang disajikan dengan akun lawan Saldo
29 Anggaran Lebih (SAL)
- 30 • Kas pada Rekening Pemerintah lainnya di Bank Sentral atau Bank Umum lainnya, yang disajikan dengan
31 akun lawan Dana Lancar Lainnya
- 32 • Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (rekening penerimaan dan rekening pengeluaran pada
33 bank umum/persepsi), yang disajikan dengan akun lawan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

34 Sedangkan Kas pemerintah daerah yang dikuasai dan di bawah tanggung jawab Bendahara Umum
35 Daerah (BUD) terdiri dari: Saldo Rekening Kas Umum Daerah, yaitu saldo rekening-rekening pada bank yang
36 ditentukan oleh Gubernur, Bupati/Walikota untuk menampung penerimaan dan pengeluaran, yang disajikan
37 dengan akun lawan Ekuitas Dana Lancar - SiLPA.

38

39 b. Saldo Kas Pada Bendahara

40 Sesuai ketentuan yang ada, pada akhir tahun anggaran, Bendahara Penerimaan dan Bendahara
41 Pengeluaran wajib menyetorkan seluruh uang negara/daerah yang dikuasainya atau seluruh sisa UP/TUP ke
42 Kas Negara/Daerah. Namun, pada kondisi tertentu, sesuai peraturan yang berlaku, Bendahara
43 Penerimaan/Pengeluaran tidak dapat menyetorkan saldo kas yang dikuasainya ke Kas Negara/Daerah maka

1 saldo kas yang dikuasainya tersebut harus dilaporkan sebagai bagian dari kas dan setara kas di Neraca sebagai
2 Kas di Bendahara Penerimaan dan Kas di Bendahara Pengeluaran.

3 Kas di Bendahara Penerimaan mencakup seluruh kas, baik itu saldo rekening di bank maupun saldo
4 uang tunai, yang berada di bawah tanggung jawab bendahara penerimaan yang sumbernya berasal dari
5 pelaksanaan tugas pemerintahan (misalnya Penerimaan Negara Bukan Pajak pada Pemerintah Pusat dan
6 Retribusi Daerah pada pemerintah daerah). Saldo kas ini mencerminkan saldo yang berasal dari pungutan yang
7 sudah diterima oleh bendahara penerimaan selaku wajib pungut yang belum disetorkan ke kas negara/daerah.

8 Saldo Kas di Bendahara Penerimaan yang disajikan dalam Neraca harus mencerminkan kas yang ada
9 pada tanggal neraca. Pendapatan pada Pemerintah Pusat diakui pada saat disetorkan ke KUN, sehingga Kas di
10 Bendahara Penerimaan tersebut masih merupakan pendapatan yang ditangguhkan pada tingkat kementerian
11 negara/lembaga dan Ekuitas Dana Lancar selain SAL/SiLPA pada tingkat konsolidasian Pemerintah Pusat.
12 Sedangkan, pada pemerintah daerah, pendapatan diakui pada saat kas diterima di Bendahara Penerimaan,
13 sehingga Kas di Bendahara Penerimaan merupakan bagian dari SiLPA.

14 Saldo Kas di Bendahara Pengeluaran merupakan kas yang dikuasai, dikelola, dan di bawah tanggung
15 jawab Bendahara Pengeluaran yang berasal dari sisa UP/TUP yang belum dipertanggungjawabkan atau
16 disetorkan kembali ke Kas Negara/Daerah per tanggal neraca. Kas di Bendahara Pengeluaran mencakup
17 seluruh saldo rekening bendahara pengeluaran, uang logam, uang kertas, dan lain-lain kas (pada pemerintah
18 pusat termasuk bukti pengeluaran yang belum dipertanggungjawabkan) yang sumbernya berasal dari dana kas
19 kecil (UP) yang belum dipertanggungjawabkan atau belum disetor kembali ke Kas Negara/Daerah per tanggal
20 neraca. Apabila terdapat bukti-bukti pengeluaran yang belum dipertanggungjawabkan, maka hal ini harus
21 diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Kas di Bendahara Pengeluaran yang berasal dari sisa
22 UP/TUP yang belum dipertanggungjawabkan atau disetorkan kembali ke Kas Negara/Daerah per tanggal neraca
23 merupakan bagian dari SAL/SiLPA.

24

25 **c. Kas di Bendahara Pengeluaran yang Bukan Berasal dari Uang Persediaan**

26 Kas di Bendahara Pengeluaran yang bukan berasal dari uang persediaan disajikan di neraca apabila
27 memenuhi kriteria definisi, pengakuan dan pengukuran sebagai kas. Kas di Bendahara Pengeluaran yang bukan
28 berasal dari uang persediaan dapat berbentuk :

- 29 • Bunga jasa giro atas pengelolaan rekening bendahara pengeluaran di bank yang belum disetorkan per
30 tanggal neraca; atau
- 31 • Pungutan pajak atas pembayaran yang dilakukan pada pihak ke III dan belum disetorkan per tanggal
32 neraca; atau
- 33 • Pendapatan hibah langsung berupa uang yang ditampung di akun bank Bendahara Pengeluaran.

34 Penyajian Kas di Bendahara Pengeluaran yang bukan berasal dari uang persediaan di neraca
35 diserahkan pada kebijakan akuntansi, dengan mengacu pada kriteria apakah kas tersebut telah memenuhi
36 kriteria pengakuan sebagai hak pemerintah dan telah melalui mekanisme APBN/D.

37 Kas tersebut disajikan dengan akun kas lainnya di bendahara pengeluaran dengan akun lawan utang
38 kepada pihak ketiga pada kementerian negara/lembaga maupun pada tingkat pemerintah pusat/daerah jika kas
39 tersebut tidak memenuhi kriteria pengakuan sebagai hak pemerintah.

40 Kas tersebut disajikan dengan akun kas lainnya di bendahara pengeluaran dengan akun lawan
41 pendapatan yang ditangguhkan pada kementerian negara/lembaga atau akun lawan ekuitas dana lancar selain
42 SAL/SiLPA pada tingkat Pemerintah Pusat/pemerintah daerah jika kas tersebut telah memenuhi kriteria
43 pengakuan sebagai hak pemerintah namun belum melalui mekanisme APBN/D.

44 Kas tersebut disajikan dengan akun kas lainnya di bendahara pengeluaran dengan akun lawan ekuitas
45 dana lancar lainnya pada kementerian negara/lembaga atau akun SAL/SiLPA pada Pemerintah

1 Pusat/pemerintah daerah jika kas tersebut telah memenuhi kriteria pengakuan sebagai hak pemerintah dan telah
2 melalui mekanisme APBN/D.

3 **d. Kas di Badan Layanan Umum**

4 Peraturan perundang-undangan yang berlaku menetapkan bahwa Badan Layanan Umum (BLU)
5 merupakan bagian dari pemerintah dan tidak terpisahkan dari kekayaan negara, termasuk didalamnya adalah
6 saldo Kas yang menjadi tanggung jawab BLU/BLUD. Oleh karenanya, setelah proses konsolidasi dengan
7 kementerian negara/lembaga/SKPD/pemerintah daerah, Kas pada BLU/BLUD merupakan bagian dari Kas pada
8 kementerian negara/lembaga/SKPD/pemerintah daerah.

9 **e. Setara Kas**

10 Berdasarkan paragraf 8 PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, setara kas adalah investasi
11 jangka pendek yang sangat likuid yang siap dijabarkan menjadi kas serta bebas dari risiko perubahan nilai yang
12 signifikan. Setara kas yang merupakan hak pemerintah disajikan sebagai bagian dari kas dan setara kas yang
13 merupakan bagian dari SAL/SILPA.

14

15 **4.3.2. Penyajian Uang pada Aset Nonlancar**

16

17 Uang yang disajikan pada aset non Lancar merupakan uang yang tidak memenuhi definisi aset lancar
18 yaitu suatu aset yang diharapkan segera untuk dapat direalisasikan atau dimiliki untuk dipakai atau dijual dalam
19 waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan, dan uang yang tidak memenuhi definisi kas menurut
20 paragraf 8 PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan yaitu uang tunai dan saldo simpanan di Bank yang
21 dapat digunakan setiap saat untuk membiayai kegiatan pemerintah.

22 Uang tersebut diklasifikasikan dalam kelompok aset nonlancar, yang disajikan secara terpisah dari
23 saldo kas dan setara kas pada aset lancar. Penyajian uang pada aset nonlancar tergantung pada tiga kriteria,
24 yaitu apakah uang tersebut (a) merupakan hak pemerintah, (b) dicadangkan untuk tujuan tertentu, dan (c)
25 dibatasi/tidak penggunaannya. Uang pada aset nonlancar dapat disajikan sebagai dana cadangan, aset yang
26 dibatasi penggunaannya, dan aset nonlancar lainnya.

27

28 **4.3.2.1. Dana Cadangan**

29 Uang yang merupakan hak pemerintah yang disisihkan untuk menampung kebutuhan/memenuhi
30 tujuan tertentu yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran
31 disajikan sebagai Dana Cadangan dengan akun lawan Diinvestasikan Dalam Dana Cadangan.

32

33 **4.3.2.2. Aset yang dibatasi penggunaannya**

34 Uang yang merupakan hak pemerintah, namun dibatasi penggunaannya atau yang terikat
35 penggunaannya membiayai kegiatan tertentu dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan sejak tanggal
36 pelaporan sebagai akibat keputusan baik dari pemerintah maupun dari pihak diluar pemerintah misalnya
37 pengadilan ataupun pihak luar lainnya, disajikan sebagai Aset yang Dibatasi Penggunaannya dengan akun
38 lawan Diinvestasikan Dalam Aset Lainnya.

39

40 **4.3.2.3. Aset Nonlancar lainnya**

41 Uang yang dikuasai pemerintah dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan,
42 namun bukan merupakan hak pemerintah dan tidak setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan
43 pemerintahan, tidak dicadangkan untuk tujuan tertentu, dan tidak dibatasi penggunaannya, disajikan sebagai
44 aset nonlancar dengan akun lawan diinvestasikan dalam aset lainnya. Penyajian uang yang dikuasai pemerintah
45 namun bukan merupakan hak pemerintah sebagai aset nonlancar juga diikuti dengan penyajian utang kepada
46 pihak ketiga dengan akun lawan dana yang harus disediakan untuk pembayaran utang jangka pendek.

47

1 Berdasarkan hal-hal diatas maka contoh format penyajian uang dalam neraca dalam kelompok aset
2 lancar dan aset nonlancar adalah sebagai berikut:

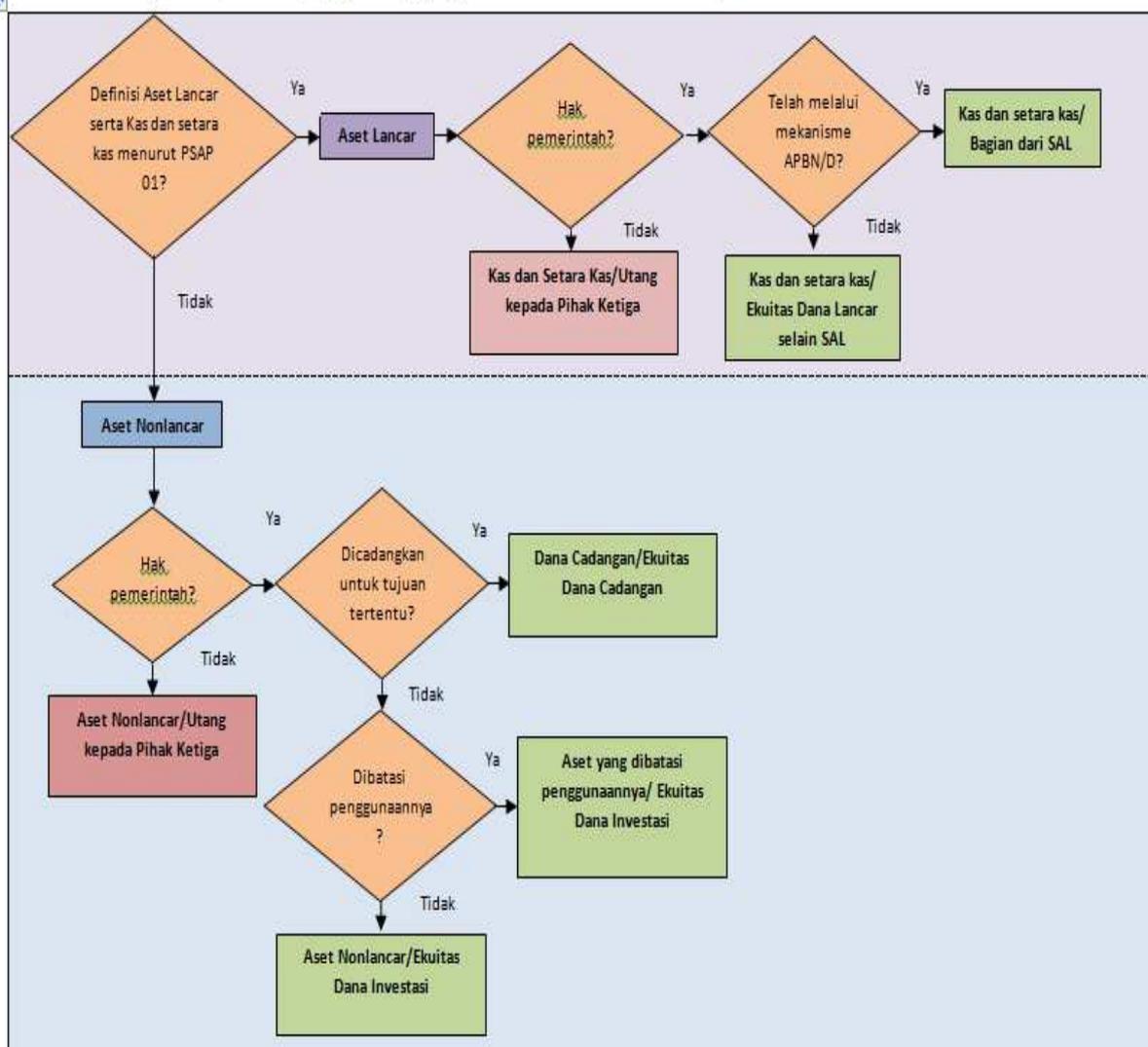
3 **NERACA PEMERINTAH PUSAT**
4 **Per 31 Desember 20X1 dan 20X0**

	20X1	20X0
ASET		
Aset Lancar		
Kas dan Setara Kas		
Kas di Bank Indonesia	XXX	XXX
Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara		
Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
Kas di Badan Layanan Umum	XXX	XXX
Kas Lainnya dan Setara Kas	XXX	XXX
Investasi Jangka Pendek		
Piutang		
Persediaan		
Invetasi Jangka Panjang		
.....		
Aset Tetap		
.....		
Aset Lainnya		
.....		
Aset yang dibatasi penggunaannya	XXX	XXX
Aset Nonlancar Lainnya	XXX	XXX

5 **NERACA PEMERINTAH DAERAH**
6 **Per 31 Desember 20X1 dan 20X0**

	20X1	20X0
ASET		
Aset Lancar		
Kas dan Setara Kas		
Kas di Kas Daerah	XXX	XXX
Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
Kas di Badan Layanan Umum Daerah	XXX	XXX
Setara Kas	XXX	XXX
Investasi Jangka Pendek		
Piutang		
Persediaan		
Invetasi Jangka Panjang		
.....		
Aset Tetap		
.....		
Dana Cadangan		
.....		
Aset Lainnya		
.....		
Aset yang dibatasi penggunaannya	XXX	XXX
Aset Nonlancar Lainnya	XXX	XXX

Berikut adalah bagan alur pedoman penyajian uang yang dikuasai oleh Pemerintah Pusat/pemerintah daerah:



1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18

4.4. Penjabaran Kas dalam Mata Uang Asing

Bagian ini hendaknya dibaca dalam kaitan dengan Buletin Teknis Nomor 12 Tentang Akuntansi Transaksi Dalam Mata Uang Asing. Laporan Keuangan Pemerintah dimaksudkan untuk dapat menyajikan informasi keuangan mengenai realisasi anggaran, posisi keuangan, dan aliran kas dari suatu entitas pelaporan pemerintah. Walaupun pemerintah mempunyai berbagai entitas pelaporan yang sifat, operasional, dan penggunaan mata uang yang mungkin saja berbeda satu dengan lainnya, pada akhirnya pemerintah harus melakukan konsolidasi laporan keuangannya. Oleh karena tidak dimungkinkan untuk menjumlah ataupun mengurangi transaksi dengan menggunakan mata uang yang berbeda, maka diperlukan penjabaran berbagai mata uang tersebut dalam satu mata uang tertentu. Paragraf 91 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah menyatakan bahwa pengukuran pos-pos laporan keuangan menggunakan mata uang rupiah. Hal ini berarti bahwa entitas pelaporan yang mempunyai transaksi mata uang asing dikonversi terlebih dahulu ke dalam mata uang rupiah.

Mata uang rupiah merupakan mata uang pelaporan pemerintah, yaitu mata uang yang digunakan dalam menyajikan laporan keuangan, khususnya yang berkenaan dengan pos-pos moneter, yang didefinisikan sebagai kas dan setara kas, aset dan kewajiban yang akan diterima atau dibayar yang jumlahnya pasti atau dapat ditentukan. Dalam menyajikan laporan keuangan, Standar Akuntansi Pemerintah mengharuskan

1 penggunaan kurs tengah Bank Indonesia pada saat tanggal neraca, seperti yang dinyatakan dalam paragraf 8,
 2 68, dan 77 PSAP 01. Hal ini berarti bahwa pos-pos moneter dalam neraca harus dijabarkan dengan
 3 menggunakan kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal neraca. Konsekuensinya, dimungkinkan terdapat
 4 selisih kurs yang diakibatkan penjabaran tersebut yang tidak menambah atau mengurangi saldo fisik kas
 5 sebenarnya. Selisih kurs ini merupakan selisih yang belum terealisasi (*unrealized*), yang menurut IPSAS No 2
 6 paragraf 39, disajikan secara terpisah dari aktivitas lainnya. Oleh karenanya, selisih kurs yang disebabkan
 7 penjabaran pos kas pada tanggal neraca akan mempengaruhi Laporan Arus Kas dan disajikan sebagai berikut:

LAPORAN ARUS KAS

Untuk Tahun yang berakhir sampai dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0

	20X1	20X0
Arus Kas dari Aktivitas Operasi	XXX	XXX
Arus Kas dari Aktivitas Investasi Non Keuangan	XXX	XXX
Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan	XXX	XXX
Arus Kas dari Aktivitas Non Anggaran	XXX	XXX
Selisih Kurs atas Penjabaran Mata Uang Asing pada tanggal Neraca	XXX	XXX
Kenaikan dan Penurunan Kas	XXX	XXX
Saldo Awal Kas	XXX	XXX
Saldo Akhir Kas	XXX	XXX

11 Segala hal tentang mata uang asing dalam Buletin teknis ini yang tidak selaras dengan Buletin Teknis Nomor 12
 12 Tentang Akuntansi Transaksi Dalam Mata Uang Asing dinyatakan tidak berlaku.

15 4.5. Kas dan Laporan Arus Kas

16 Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasional, investasi aset
 17 non keuangan, pembiayaan, dan transaksi non-anggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan,
 18 pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu.

19 Unsur Laporan Arus Kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas. Penerimaan kas merupakan
 20 semua aliran kas masuk ke Bendahara Umum Negara/Daerah. Pengeluaran kas merupakan aliran kas yang
 21 keluar dari Bendahara Umum Negara/Daerah.

22 Oleh karenanya, saldo akhir pada laporan arus kas harus memperlihatkan jumlah kas dan setara kas
 23 pada neraca.

25 4.6. Pengungkapan

26 Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, entitas pemerintah harus mengungkapkan :

- 27 a. Kebijakan akuntansi penerimaan dan pengeluaran kas
- 28 b. Penjelasan dan sifat dari tiap akun kas yang dimiliki dan dikuasai pemerintah
- 29 c. Rincian dan daftar dari masing-masing rekening kas yang signifikan.
- 30 d. Kas di Bendahara Pengeluaran yang mencakup bukti-bukti pengeluaran yang belum
 31 dipertanggungjawabkan

- 1 e. Jumlah kas yang dibatasi penggunaannya, bila ada
- 2 f. Selisih kas, bila ada
- 3 g. Rincian setara kas, termasuk jenis dan jangka waktunya
- 4 h. Rincian dana cadangan, bila ada
- 5 i. Rincian uang yang disajikan sebagai aset yang dibatasi penggunaannya
- 6 j. Rincian uang yang disajikan sebagai aset non lancar lainnya
- 7 k. Selisih kurs atas kas, baik yang telah terealisasi (*realized*) dan belum terealisasi (*unrealized*)
- 8 l. Kurs yang digunakan pada tanggal neraca
- 9

BAB V AKUNTANSI SALDO ANGGARAN LEBIH (SAL)

5.1. Perhitungan SAL

Saldo Anggaran Lebih (SAL) adalah gunggung saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan. Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA) adalah selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan dan belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBN/APBD selama satu periode pelaporan. Berdasarkan praktek/sistem yang berlaku saat ini, SAL hanya disajikan oleh Pemerintah Pusat, sedangkan pemerintah daerah hanya menyajikan SiLPA.

SAL akhir periode pelaporan pada Pemerintah Pusat diperoleh dari SAL awal periode pelaporan ditambah SiLPA/SiKPA ditambah atau dikurangi Koreksi Pembukuan SAL dan dikurangi penggunaan SAL selama 1 (satu) periode pelaporan. Perhitungan dan angka SAL digunakan sebagai dasar perhitungan SAL tahun berikutnya. SAL awal ditetapkan dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai pertanggungjawaban atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

5.2. Penyimpanan Dana SAL

Pada akhir tahun anggaran dana SAL disimpan oleh:

- a. Bendahara Umum Negara dalam bentuk Rekening Milik Bendahara Umum Negara, yang antara lain terdiri dari:
 - 1) Rekening Kas Umum Negara;
 - 2) Subrekening Kas Umum Negara;
 - 3) Rekening Kas Saldo Anggaran Lebih;
 - 4) Rekening Kas Penempatan;
 - 5) Rekening Khusus;
 - 6) Rekening Penerimaan; dan
 - 7) Rekening Pengeluaran.
- b. Bendahara Pengeluaran dalam bentuk uang persediaan, terdiri atas:
 - 1) Uang persediaan pada Rekening Bendahara Pengeluaran;
 - 2) Uang persediaan pada kas tunai (*cash on hand*) Bendahara Pengeluaran; dan
 - 3) Uang persediaan dalam bentuk kuitansi/bukti pembayaran yang belum disahkan oleh KPPN.
- c. Bendahara satuan kerja Badan Layanan Umum (BLU) dalam bentuk Rekening Kas BLU dan kas tunai (*cash on hand*), meliputi Rekening Operasional BLU dan/atau Rekening Pengelolaan Kas BLU. Rekening Kas BLU yang menjadi bagian dari SAL merupakan kas yang berasal dari akumulasi selisih antara pendapatan BLU dan belanja BLU yang sudah disahkan oleh KPPN.

5.3. Penggunaan SAL

SAL diutamakan untuk digunakan dalam rangka membiayai defisit APBN tahun anggaran berjalan. Penggunaan SAL dilaksanakan sesuai Undang-Undang mengenai Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

5.4. Akuntansi dan Pelaporan SAL

SAL merupakan bagian dari ekuitas dana dalam neraca konsolidasian Pemerintah Pusat.

1 **5.5. Rekonsiliasi dan Penyelesaian Selisih Angka SAL.**

2 Dalam menyusun neraca konsolidasian Pemerintah Pusat perlu dipastikan saldo fisik SAL dengan
3 saldo buku SAL adalah sama. Apabila terdapat perbedaan antara saldo fisik SAL dengan saldo buku SAL maka
4 diperlukan rekonsiliasi dan penyelesaian selisih angka tersebut.

5 Rekonsiliasi antara angka SAL menurut buku dan angka SAL menurut fisik dapat dilakukan dengan
6 langkah-langkah sebagai berikut:

7 a. Melakukan perhitungan saldo buku SAL akhir. Saldo buku SAL akhir berasal dari SAL setelah
8 penyesuaian ditambah/dikurangi dengan SiLPA (SiKPA) setelah penyesuaian.

9 1) Penghitungan saldo buku SAL setelah penyesuaian

10 Saldo buku SAL setelah penyesuaian dihitung dari saldo SAL akhir tahun lalu, ditambah/dikurangi
11 selisih lebih/kurang kas tahun lalu, dikurangi penggunaan SAL, dan ditambah penyesuaian lainnya
12 yang mempengaruhi saldo SAL awal tahun seperti koreksi saldo awal kas KPPN, koreksi saldo
13 awal kas pada BLU, dan koreksi saldo awal hibah langsung di kementerian negara/lembaga

14 2) Penghitungan saldo buku SiLPA (SiKPA) tahun berjalan setelah penyesuaian

15 Saldo buku SiLPA (SiKPA) setelah penyesuaian dihitung dari SiLPA (SiKPA) tahun berjalan
16 ditambah/dikurangi dengan penyesuaian tahun berjalan seperti pengembalian pendapatan tahun
17 yang lalu dan selisih kurs yang belum terealisasi atas kas yang merupakan bagian dari SAL,

18 b. Mengidentifikasi kas yang merupakan bagian dari SAL

19 Saldo fisik kas dapat meliputi antara lain:

20 1. Rekening SAL di BI

21 2. Rekening BUN di BI

22 3. Rekening KPPN

23 4. Rekening Khusus

24 5. Kas di Bendahara Pengeluaran

25 6. Kas pada BLU yang telah disahkan

26 7. Kas hibah langsung kementerian negara/lembaga yang telah disahkan

27 c. Menyesuaikan saldo fisik kas

28 Saldo fisik kas yang merupakan bagian dari SAL perlu disesuaikan dengan pos-pos neraca lain yang
29 mempengaruhi saldo fisik kas seperti Utang Perhitungan Pihak Ketiga dan Utang kepada Pihak Ketiga
30 karena SP2D retur.

31 d. Rekonsiliasi saldo buku SAL dengan fisik kas SAL yang telah disesuaikan

32 Berdasarkan hasil rekonsiliasi, dapat terjadi selisih/perbedaan antara saldo buku SAL dengan saldo
33 fisik kas SAL. Apabila terjadi selisih/perbedaan angka SAL, Bendahara Umum Negara melakukan penelitian
34 penyebab terjadinya selisih/perbedaan angka SAL untuk menetapkan langkah penanganan yang diperlukan.
35 Apabila telah diketahui penyebab selisih/perbedaan angka SAL dilakukan koreksi dengan menyesuaikan akun
36 SAL, dan apabila pada saat menyusun laporan keuangan, selisih/perbedaan tersebut belum diselesaikan maka
37 terhadap hal tersebut harus diungkap secara memadai di dalam CaLK.

38

1 **KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN**

2 **Komite Konsultatif :**

- 3 1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
- 4 2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
- 5 3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
- 6 4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
- 7 5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
- 8 6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

9 **Komite Kerja :**

- 10 1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
- 11 2. Drs. AB Trihartata, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
- 12 3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
- 13 4. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
- 14 5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
- 15 6. Dr. Dwi Martani, Ak., Anggota
- 16 7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
- 17 8. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., Anggota
- 18 9. Drs. Hamdani, MM. M.Si. Ak., CA., Anggota

19 **Sekretariat :**

- 20 1. Hari Sugiyanto, Ketua merangkap Anggota
- 21 2. Masta Boru Manurung, Wakil Ketua merangkap Anggota
- 22 3. Budiman, Anggota
- 23 4. Zulfikar Aragani, Anggota
- 24 5. Siti Syarifah, Anggota,
- 25 6. Basuki Rahmat, Anggota
- 26 7. Husni Firmansyah, Anggota
- 27 8. Ahmad Abdul Haq, Anggota
- 28 9. Wahid Ahyani, Anggota
- 29 10. Affifah Nurviana, Anggota

30 **Kelompok Kerja :**

- 31 1. R. Wiwin Istanti, SE., Ak., M.LAWS, Anggota
- 32 2. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Wakil Ketua merangkap Anggota
- 33 3. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS , Ketua merangkap Anggota
- 34 4. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
- 35 5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
- 36 6. Drs. Syahman Sitompul, SE., Ak., Msi., Anggota
- 37 7. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
- 38 8. Syaiful, SE., Ak, MM., Anggota
- 39 9. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
- 40 10. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
- 41 11. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
- 42 12. Muliani Sulya F., SE., Anggota
- 43 13. Zulfikar Aragani, SE., Anggota
- 44 14. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc. Anggota
- 45 15. Mugiya Wardhani, SE, M. Si. Anggota
- 46 16. Tio Novita, SE, AK., MGPP, Anggota
- 47 17. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc., Anggota
- 48 18. Lucia Widiarsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
- 49 19. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota
- 50 20. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
- 51 21. Basuki Rahmat, SE., Anggota Kelompok Kerja
- 52 22. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota Kelompok Kerja
- 53 23. Agung Kurniawan Purbohadi, SE., Ak., MM., Anggota Kelompok Kerja
- 54 24. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., Anggota Kelompok Kerja
- 55 25. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota Kelompok Kerja
- 56 26. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., Anggota Kelompok Kerja
- 57 27. Toni Triyulianto, Ak., MPP., Anggota Kelompok Kerja
- 58 28. Dodi Setiadi, Ak., MM., CPA., Anggota Kelompok Kerja

59



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It consists of the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a dark blue background with a white grid pattern.

**BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN
NOMOR 15**

**AKUNTANSI
ASET TETAP
BERBASIS AKRUAL**



OMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

NOMOR 15

AKUNTANSI
ASET TETAP
BERBASIS AKRUAL

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 3
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 15 tentang Akuntansi Aset Tetap Berbasis Akrua.

Jakarta, Oktober 2014

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
A.B. Trihartata	Wakil Ketua	.....
Sonny Loho	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....
Sumiyati	Anggota	.....
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota	.....
Hamdani	Anggota	.....

DAFTAR ISI

	Halaman
DAFTAR ISI	iv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Tujuan	2
BAB II AKUNTANSI TANAH	3
2.1. Definisi Tanah	3
2.2. Klasifikasi Tanah	3
2.3. Pengakuan Tanah	3
2.4. Pengukuran Tanah	6
2.5. Penyajian dan Pengungkapan Tanah	7
2.6. Contoh Kasus	8
BAB III AKUNTANSI PERALATAN DAN MESIN	10
3.1. Definisi Peralatan dan Mesin	10
3.2. Klasifikasi Peralatan dan Mesin	10
3.3. Pengakuan Peralatan dan Mesin	10
3.4. Pengukuran Peralatan dan Mesin	13
3.5. Penyajian dan Pengungkapan Peralatan dan Mesin	13
3.6. Contoh Kasus	14
BAB IV AKUNTANSI GEDUNG DAN BANGUNAN	16
4.1. Definisi Gedung dan Bangunan	16
4.2. Klasifikasi Gedung dan Bangunan	16
4.3. Pengakuan Gedung dan Bangunan	17
4.4. Pengukuran Gedung dan Bangunan	20
4.5. Penyajian dan Pengungkapan Gedung dan Bangunan	20
4.6. Contoh Kasus	22
BAB V AKUNTANSI JALAN, IRIGASI DAN JARINGAN	25
5.1. Definisi Jalan, Irigasi, dan Jaringan	25

5.2.	Klasifikasi Jalan, Irigasi, dan Jaringan	25
5.3.	Pengakuan Jalan, Irigasi, dan Jaringan	25
5.4.	Pengukuran Jalan, Irigasi, dan Jaringan	26
5.5.	Penyajian dan Pengungkapan Jalan, Irigasi, dan Jaringan	27
5.6.	Contoh Kasus	28
BAB VI	AKUNTANSI ASET TETAP LAINNYA	29
6.1.	Definisi Aset Tetap Lainnya	29
6.2.	Klasifikasi Aset Tetap Lainnya	29
6.3.	Pengakuan Aset Tetap Lainnya	29
6.4.	Pengukuran Aset Tetap Lainnya	31
6.5.	Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap Lainnya	31
6.6.	Contoh Kasus	33
BAB VII	AKUNTANSI KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan	35
7.1.	Definisi Konstruksi Dalam Pengerjaan	35
7.2.	Pengakuan Konstruksi Dalam Pengerjaan	37
7.3.	Pengukuran Konstruksi Dalam Pengerjaan	38
7.4.	Penyajian dan Pengungkapan Konstruksi Dalam Pengerjaan	41
7.5.	Contoh Kasus	42
BAB VIII	PENGELUARAN SETELAH PEROLEHAN AWAL ASET TETAP	49
8.1.	Definisi Pengeluaran Setelah Perolehan Awal Aset Tetap	49
8.2.	Pengakuan Pengeluaran Setelah Perolehan Awal	49
8.3.	Pengukuran Pengeluaran Setelah Perolehan Awal	49
8.4.	Contoh Kasus	50
BAB IX	PERTUKARAN ASET TETAP	52
9.1.	Definisi Pertukaran Aset Tetap	52
9.2.	Pengakuan Aset Tetap Hasil Pertukaran	52
9.3.	Pengukuran Aset Tetap Hasil Pertukaran	52
9.4.	Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap Hasil Pertukaran	53
9.5.	Contoh Kasus	53
BAB X	RENOVASI ASET TETAP	54
10.1.	Renovasi Aset Tetap Milik Sendiri	54

10.2.	Renovasi Aset Tetap Bukan Milik – Dalam Lingkungan Entitas Pelaporan	55
10.3.	Renovasi Aset Tetap Bukan Milik – Di Luar Lingkungan Entitas Pelaporan	58
BAB XI	PENGHENTIAN PENGGUNAAN DAN PELEPASAN ASET TETAP	60
11.1.	Penghentian Penggunaan Aset Tetap	60
11.2.	Pelepasan Aset Tetap	61
11.3.	Aset Tetap Hilang	63
BAB XII	REKLASIFIKASI DAN KOREKSI ASET TETAP	65
12.1.	Reklasifikasi Aset Tetap	65
12.2.	Koreksi Aset Tetap	66
BAB XIII	ASET TETAP DI LUAR NEGERI	67
13.1.	Pendahuluan	67
13.2.	Pengakuan Aset Tetap di Luar Negeri	67
13.3.	Pengukuran Aset Tetap di Luar Negeri	68
13.4.	Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap di Luar Negeri	68
13.5.	Contoh Kasus	69
BAB XIV	HUBUNGAN ANTARA BELANJA DAN PEROLEHAN ASET TETAP	70
14.1.	Jenis Belanja	70
14.2.	Sumber Belanja	73

BAB I
PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Sejak ditetapkannya kewajiban penyusunan neraca sebagai bagian dari laporan keuangan pemerintah, pengakuan/pencatatan, klasifikasi, pengukuran/penilaian, dan penyajian serta pengungkapan aset tetap menjadi fokus akuntansi, karena aset tetap memiliki nilai yang signifikan dan memiliki tingkat kompleksitas yang tinggi.

Akuntansi aset tetap telah diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 07 (PSAP 07), dari Lampiran I PP 71 Tahun 2010. PSAP 07 tersebut memberikan pedoman bagi pemerintah dalam melakukan pengakuan, pengklasifikasian, pengukuran, dan penyajian serta pengungkapan aset tetap berdasarkan peristiwa (*events*) yang terjadi, seperti perolehan aset tetap pertama kali, pemeliharaan aset tetap, pertukaran aset tetap, perolehan aset dari hibah/donasi, dan penyusutan.

Aset tetap dalam PSAP 07 didefinisikan sebagai aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan untuk kepentingan umum. Lebih lanjut, dalam Paragraf 7, aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Aset tetap dibagi menjadi 6 klasifikasi, yaitu:

- a. Tanah;
- b. Peralatan dan Mesin;
- c. Gedung dan Bangunan;
- d. Jalan, Irigasi, dan Jaringan;
- e. Aset Tetap Lainnya; dan
- f. Konstruksi dalam Pengerjaan.

Namun demikian, pada saat penerapan PSAP 07 oleh pemerintah, masih terdapat berbagai permasalahan, antara lain:

- a. Bagaimana menentukan komponen biaya penunjang yang dapat dikapitalisasi sebagai nilai aset tetap. Apakah honorarium panitia pelaksana kegiatan, honorarium panitia pengadaan, dan honorarium panitia pemeriksa, serta biaya lain yang sifatnya menunjang pelaksanaan pengadaan dan/atau pembangunan aset tetap, dapat dikapitalisasi.
- b. Apakah aset tetap yang dikuasai secara fisik namun bukti kepemilikannya tidak ada dapat diakui sebagai aset tetap milik pemerintah, dan sebaliknya bagaimana dengan aset tetap yang memiliki bukti kepemilikan yang sah namun dikuasai oleh pihak lain.
- c. Bagaimana menentukan klasifikasi suatu aset tetap yang lokasinya melekat pada aset tetap lain. Misalnya *lift* dan gedung, pagar dan gedung, gedung dan halaman parkir, gedung dan taman, taman dan pagar, gedung kantor dan bangunan ibadah, apakah pencatatan dan pengukurannya dipisahkan atau digabungkan.

- 1 d. Bagaimana menentukan nilai perolehan awal, apabila dalam perolehan aset tetap tersebut
- 2 terdapat biaya penunjang yang tidak hanya untuk aset tetap yang bersangkutan.
- 3 e. Apabila terdapat perubahan dalam batasan nilai kapitalisasi aset tetap, apakah aset tetap
- 4 yang berada di bawah batasan nilai kapitalisasi yang baru dapat dikeluarkan dari sajian
- 5 aset tetap.
- 6 f. Bagaimana menentukan biaya setelah perolehan awal yang dapat dikapitalisasi dalam nilai
- 7 aset tetap.
- 8 g. Bagaimana penyajian dan pengungkapan aset tetap yang pengadaan/ pembangunannya
- 9 diperuntukkan bagi pihak lain.
- 10 h. Bagaimana penyajian dan pengungkapan aset tetap yang diperoleh secara *cost sharing*.
- 11 i. Bagaimana pengakuan, penyajian, dan pengungkapan biaya pemeliharaan untuk
- 12 penggantian atas kerusakan suatu aset tetap milik pihak lain yang diakibatkan oleh
- 13 peristiwa alam. Contoh: Pemerintah Pusat mengeluarkan dana untuk pembuatan tanggul
- 14 untuk menanggulangi lumpur di Sidoarjo.

15 Berdasarkan berbagai permasalahan tersebut di atas, maka diperlukan suatu penjelasan
16 lebih lanjut mengenai pengakuan, klasifikasi, pengukuran, dan penyajian serta pengungkapan
17 aset tetap.

18

19 **1.2. Tujuan**

20 Buletin Teknis ini disusun dengan tujuan agar terdapat kesamaan pemahaman dan
21 persepsi tentang aset tetap pada lingkungan pemerintah dan juga sebagai pedoman dalam
22 pengakuan, klasifikasi, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan aset tetap. Buletin Teknis
23 ini disusun berdasarkan urutan topik dalam PSAP 07, dengan harapan agar memudahkan
24 pembaca dalam mencari referensi sesuai topik dalam PSAP 07. Buletin Teknis ini menjelaskan
25 secara detail mengenai:

- 26 a. Pengakuan;
- 27 b. Pengklasifikasian;
- 28 c. Pengukuran; dan
- 29 d. Penyajian dan Pengungkapan.

30 Untuk memberikan gambaran mengenai penerapan akuntansi aset tetap, Buletin Teknis
31 ini juga dilengkapi dengan contoh transaksi yang dilengkapi dengan ilustrasi jurnal. Ilustrasi
32 jurnal pada Pemerintah Pusat disesuaikan dengan ketentuan yang berlaku, sedangkan untuk
33 ilustrasi jurnal pada pemerintah daerah didasarkan pada praktik akuntansi yang umum berlaku,
34 karena sistem akuntansi pada satu pemerintah daerah dapat berbeda dengan pemerintah
35 daerah lainnya.

1 **BAB II**

2 **AKUNTANSI TANAH**

3
4 **2.1. Definisi Tanah**

5 Tanah yang termasuk dalam aset tetap dalam PSAP 07 Paragraf 08 adalah tanah yang
6 diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam
7 kondisi siap dipakai.

8 Lebih lanjut, PSAP 07 menyediakan pembahasan tersendiri mengenai akuntansi tanah,
9 yaitu pada Paragraf 61 sampai dengan 64 yang mengatur mengenai kepemilikan tanah dan
10 pengakuan tanah di luar negeri.

11
12 **2.2. Klasifikasi Tanah**

13 Sesuai dengan sifat dan peruntukannya, tanah dapat diklasifikasikan lebih lanjut menjadi
14 dua kelompok besar, yaitu (i) tanah untuk gedung dan bangunan, dan (ii) tanah untuk bukan
15 gedung dan bangunan, seperti tanah untuk jalan, irigasi, jaringan, tanah lapangan, tanah hutan,
16 tanah untuk pertanian, dan tanah untuk perkebunan. Pengklasifikasian tanah ini bukan
17 keharusan, tetapi tergantung pada kebutuhan rincian informasi yang diperlukan oleh entitas
18 bersangkutan.

19
20 **2.3. Pengakuan Tanah**

21 PSAP 07 Paragraf 15 menyatakan bahwa:

22 ***Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan***
23 ***nilainya dapat diukur dengan handal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus***
24 ***dipenuhi kriteria sebagai berikut:***

25 ***(a) Berwujud;***

26 ***(b) Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;***

27 ***(c) Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;***

28 ***(d) Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan***

29 ***(e) Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.***

30 Berdasarkan hal tersebut, apabila salah satu kriteria tidak terpenuhi maka tanah tersebut tidak
31 dapat diakui sebagai aset tetap milik pemerintah.

32 Pengadaan tanah pemerintah yang sejak semula dimaksudkan untuk diserahkan kepada
33 pihak lain tidak disajikan sebagai aset tetap tanah, melainkan disajikan sebagai persediaan.
34 Misalnya, apabila Kementerian A mengadakan tanah yang di atasnya akan dibangun rumah
35 untuk rakyat miskin. Pada Neraca Kementerian A, tanah tersebut tidak disajikan sebagai aset
36 tetap tanah, namun disajikan sebagai persediaan.

1 Lebih lanjut PSAP 07 Paragraf 19 mengatur bahwa pengakuan aset tetap akan sangat
2 andal bila aset tetap telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat
3 penguasaannya berpindah. Hak kepemilikan tanah didasarkan pada bukti kepemilikan tanah
4 yang sah berupa sertifikat, misalnya Sertifikat Hak Milik (SHM), Sertifikat Hak Pakai (SHP),
5 Sertifikat Hak Guna Bangunan (SHGB), dan Sertifikat Hak Pengelolaan (SPL). Berdasarkan hal
6 tersebut, untuk contoh kasus di atas, Kementerian A tetap mengakui/mencatat tanah sebagai
7 persediaan sebelum terjadinya penyerahan hak kepemilikan atas tanah kepada rakyat miskin.

8 Pada praktiknya, masih banyak tanah-tanah pemerintah yang dikuasai atau digunakan
9 oleh kantor-kantor pemerintah, namun belum disertifikatkan atas nama pemerintah. Atau pada
10 kasus lain, terdapat tanah milik pemerintah yang dikuasai atau digunakan oleh pihak lain
11 karena tidak terdapat bukti kepemilikan yang sah atas tanah tersebut. Terkait dengan kasus-
12 kasus kepemilikan tanah dan penyajiannya dalam laporan keuangan, Buletin Teknis ini
13 memberikan pedoman sebagai berikut:

- 14 1. Dalam hal tanah belum ada bukti kepemilikan yang sah, namun dikuasai dan/atau
15 digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai
16 aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam
17 Catatan atas Laporan Keuangan.
- 18 2. Dalam hal tanah dimiliki oleh pemerintah, namun dikuasai dan/atau digunakan oleh pihak
19 lain, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada
20 neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan
21 Keuangan, bahwa tanah tersebut dikuasai atau digunakan oleh pihak lain.
- 22 3. Dalam hal tanah dimiliki oleh suatu entitas pemerintah, namun dikuasai dan/atau digunakan
23 oleh entitas pemerintah yang lain, maka tanah tersebut dicatat dan disajikan pada neraca
24 entitas pemerintah yang mempunyai bukti kepemilikan, serta diungkapkan secara memadai
25 dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Entitas pemerintah yang menguasai dan/atau
26 menggunakan tanah cukup mengungkapkan tanah tersebut secara memadai dalam
27 Catatan atas Laporan Keuangan.
- 28 4. Perlakuan tanah yang masih dalam sengketa atau proses pengadilan:
 - 29 a. Dalam hal belum ada bukti kepemilikan tanah yang sah, tanah tersebut dikuasai
30 dan/atau digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan
31 disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara
32 memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
 - 33 b. Dalam hal pemerintah belum mempunyai bukti kepemilikan tanah yang sah, tanah
34 tersebut dikuasai dan/atau digunakan oleh pihak lain, maka tanah tersebut dicatat dan
35 disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara
36 memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
 - 37 c. Dalam hal bukti kepemilikan tanah ganda, namun tanah tersebut dikuasai dan/atau
38 digunakan oleh pemerintah, maka tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan
39 sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai
40 dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

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

5
 6 Tanah dapat diperoleh melalui pembelian, pertukaran aset, hibah/donasi, dan lain-lain.
 7 Perolehan tanah melalui pembelian secara tunai diakui sebagai aset tetap-tanah, dan
 8 mengurangi Kas Umum Negara/Daerah pada neraca. Dalam rangka penyajian dalam Laporan
 9 Realisasi Anggaran, perolehan tanah melalui pembelian diakui sebagai belanja modal.
 10 Perolehan tanah melalui hibah/donasi diakui sebagai penambah nilai tanah pada neraca, dan
 11 sebagai pendapatan-LO. Perolehan tanah melalui pembelian kredit diakui sebagai aset tetap-
 12 tanah, dan sebagai kewajiban pada neraca.

13 Ilustrasi jurnal perolehan Aset Tetap Tanah melalui pembelian secara tunai adalah
 14 sebagai berikut:

15 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Tanah	XXX	
	Kas di Kas Umum Negara		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Tanah melalui pembelian secara tunai)</i>		

16

17 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Tanah	XXX	
	Kas di Kas Umum Daerah		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Tanah pembelian secara tunai)</i>		

18

19 Ilustrasi jurnal atas transaksi pembelian Aset Tetap Tanah tersebut hanya merupakan jurnal
 20 umum akuntansi. Masing-masing entitas dapat mengembangkan jurnal dimaksud dalam sistem
 21 sesuai dengan karakteristik masing-masing entitas.

1 Pengakuan suatu aset tetap harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai
2 ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Namun, untuk aset tetap berupa tanah,
3 berapapun nilai perolehannya seluruhnya dikapitalisasi sebagai nilai tanah.

4

5 **Tanah Wakaf**

6 Tanah wakaf yang digunakan oleh instansi pemerintah tidak disajikan sebagai aset
7 tetap tanah pada neraca pemerintah karena Pemerintah tidak memiliki dan/atau tidak
8 menguasai tanah wakaf tersebut. Tanah wakaf tersebut diungkapkan secara memadai pada
9 Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

10

11 **2.4. Pengukuran Tanah**

12 PSAP 07 Paragraf 20 menyatakan bahwa:

13 ***Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan***
14 ***menggunakan biaya perolehan tidak dimungkinkan, maka penilaian aset tetap***
15 ***didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.***

16 Selanjutnya, PSAP 07 Paragraf 30 menyatakan bahwa:

17 *Tanah diakui pertama kali sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan mencakup harga*
18 *pembelian atau biaya pembebasan tanah, biaya yang dikeluarkan dalam rangka*
19 *memperoleh hak seperti biaya pengurusan sertifikat, biaya pematangan, pengukuran,*
20 *penimbunan, dan biaya lainnya yang dikeluarkan sampai tanah tersebut siap pakai. Nilai*
21 *tanah juga meliputi nilai bangunan tua yang terletak pada tanah yang dibeli tersebut jika*
22 *bangunan tua tersebut dimaksudkan untuk dimusnahkan.*

23 Apabila perolehan tanah pemerintah dilakukan oleh panitia pengadaan, maka termasuk
24 dalam harga perolehan tanah adalah honor panitia pengadaan/pembebasan tanah dan belanja
25 perjalanan dinas dalam rangka perolehan tanah tersebut.

26 PSAP 07 Paragraf 62 lebih jauh menjelaskan bahwa tidak seperti institusi nonpemerintah,
27 pemerintah tidak dibatasi satu periode tertentu untuk kepemilikan dan/atau penguasaan tanah
28 yang dapat berbentuk hak pakai, hak pengelolaan, dan hak atas tanah lainnya yang
29 dimungkinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, setelah
30 perolehan awal tanah, pemerintah tidak memerlukan biaya untuk mempertahankan hak atas
31 tanah tersebut. Tanah memenuhi definisi aset tetap dan harus diperlakukan sesuai dengan
32 prinsip-prinsip yang ada pada PSAP 07.

33 Biaya yang terkait dengan peningkatan bukti kepemilikan tanah, misalnya dari status
34 tanah girik menjadi Sertifikat Hak Pengelolaan, dikapitalisasi sebagai biaya perolehan tanah.

35 Biaya yang timbul atas penyelesaian sengketa tanah, seperti biaya pengadilan dan
36 pengacara tidak dikapitalisasi sebagai biaya perolehan tanah.

1 Aset tetap tanah disajikan dalam neraca sesuai dengan biaya perolehan atau sebesar
 2 nilai wajar pada saat tanah tersebut diperoleh. Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 58, aset tetap
 3 tanah tidak disusutkan.

4

5 **2.5. Penyajian dan Pengungkapan Tanah**

6 Tanah disajikan di neraca dalam kelompok Aset Tetap sebesar biaya perolehan atau nilai
 7 wajar pada saat Tanah diperoleh. Penyajian Aset Tetap – Tanah dalam neraca adalah sebagai
 8 berikut:

9

PEMERINTAH

10

NERACA

11

PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 31 DESEMBER 20X0

12

Uraian	31-12-20X1	31-12-20X0
Aset		
....		
Aset Tetap		
Tanah	XXX	XXX
Peralatan dan Mesin		
Gedung dan Bangunan		
Jalan, Irigasi, dan Jaringan		
Aset Tetap Lainnya		
Konstruksi Dalam Pengerjaan		
....		
....		
Kewajiban		
Ekuitas		

13

14 Selain itu, dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

15

- 16 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk nilai tercatat (*carrying amount*) Tanah.
- 17 b. Kebijakan akuntansi sebagai dasar kapitalisasi tanah, yang dalam hal tanah tidak ada nilai
 18 satuan minimum kapitalisasi tanah.
- 19 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Tanah pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
- 20 • Penambahan (pembelian, hibah/donasi, pertukaran aset, reklasifikasi, dan lainnya);
 - 21 • Perolehan yang berasal dari pembelian direkonsiliasi dengan total belanja modal untuk tanah;
 - 22 • Pengurangan (penjualan, hibah/donasi, pertukaran aset, reklasifikasi, dan lainnya);
 - 23 • Perubahan nilai, jika ada.

24

1 2.6. Contoh Kasus

2 1. Perolehan tanah melalui pembelian tunai (pembebasan lahan)

3 Pada tanggal 15 Juni 2009, SKPD XX pada Pemda Kabupaten XY melakukan
 4 pembelian sebidang tanah dari seorang warga yang akan dipergunakan untuk
 5 bangunan kantor. Dalam perolehan tanah tersebut terdapat pengeluaran untuk nilai
 6 tanah Rp1.200.000.000, pajak Rp72.000.000, biaya notaris dan balik nama
 7 Rp30.000.000, honorarium panitia pengadaan sebesar Rp6.000.000 dan panitia
 8 pemeriksa barang sebesar Rp5.000.000. Pengeluaran tersebut dianggarkan dalam
 9 belanja modal. Pembelian tersebut dilakukan secara tunai.

10 Biaya perolehan tanah adalah sebesar:

Biaya perolehan	Jumlah (Rp)
Harga beli tanah	1.200.000.000
Biaya notaris dan balik nama	30.000.000
Pajak	72.000.000
Honorarium Panitia Pengadaan	6.000.000
Honorarium Panitia Pemeriksa Barang	5.000.000
Jumlah	1.313.000.000

11
 12 **Jurnal yang dibuat oleh Pemerintah Daerah Kabupaten XY adalah:**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Tanah	1.313.000.000	
	Kas di Kas Umum Daerah		1.313.000.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan Tanah melalui pembelian)</i>		

13
 14 Ilustrasi jurnal atas transaksi pembelian Aset Tetap Tanah tersebut hanya merupakan
 15 jurnal umum akuntansi. Masing-masing entitas dapat mengembangkan jurnal dimaksud
 16 dalam sistem sesuai dengan karakteristik masing-masing entitas.

17 2. Perolehan Tanah melalui Hibah/Donasi

18 Sesuai dengan Paragraf 57 PSAP 12 tentang Laporan Operasional, transaksi
 19 pendapatan-LO dalam bentuk barang/jasa harus dilaporkan dalam Laporan Operasional
 20 dengan cara menaksir nilai wajar barang/jasa tersebut pada tanggal transaksi. Di
 21 samping itu, transaksi semacam ini juga harus diungkapkan sedemikian rupa pada
 22 Catatan atas Laporan Keuangan sehingga dapat memberikan semua informasi yang
 23 relevan mengenai bentuk dari pendapatan dan beban. Dengan demikian, perolehan

1 tanah melalui hibah/donasi diakui sebagai penambah nilai tanah pada Neraca dan
2 sebagai pendapatan-LO.

3 Contoh:

4 Pemda Kabupaten XY menerima hibah aset tanah dari warga yang diperuntukkan bagi
5 gedung sekolah dasar. Berdasarkan berita acara serah terima dan berita acara hibah,
6 SKPD yang menerima tanah tersebut adalah SKPD YX. Tanah tersebut diketahui
7 merupakan tanah warisan keluarga dan nilai wajar untuk tanah tersebut pada tanggal
8 penyerahan adalah Rp500.000.000.

9 Berdasarkan kebijakan akuntansi yang ditetapkan oleh Pemda bersangkutan aset hibah
10 tersebut hanya boleh diterima oleh Bupati selaku pimpinan tertinggi entitas pelaporan.
11 Selanjutnya, Bupati akan menyerahkan penguasaan dan pengelolaan aset dimaksud
12 kepada satker SKPD YX yang secara struktural diberi tugas dan kewenangan untuk
13 mengelola aset dimaksud.

14 Dengan demikian, transaksi penerimaan hibah dimaksud akan dicatat dalam Jurnal
15 SKPKD selaku pusat pembukuan entitas pelaporan, dan SKPD YX selaku entitas
16 akuntansi.

17 Pada saat aset tetap hibah diterima oleh Bupati, maka Pemda akan membuat jurnal:

18

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Tanah	500.000.000	
	Pendapatan Hibah-LO		500.000.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan Tanah dari hibah)</i>		

19

20 Ilustrasi jurnal atas transaksi pembelian Aset Tetap Tanah tersebut hanya merupakan
21 jurnal umum akuntansi. Masing-masing entitas dapat mengembangkan jurnal dimaksud
22 dalam sistem sesuai dengan karakteristik masing-masing entitas.

1 **BAB III**

2 **AKUNTANSI PERALATAN DAN MESIN**

3
4

5 **3.1. Definisi Peralatan dan Mesin**

6 Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 10, Peralatan dan Mesin mencakup mesin-mesin dan
7 kendaraan bermotor, alat elektronik, inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya
8 signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai.

9

10 **3.2. Klasifikasi Peralatan dan Mesin**

11 Peralatan dan Mesin dapat diklasifikasikan sesuai dengan jenisnya, seperti alat
12 perkantoran, komputer, alat angkutan (darat, air, dan udara), alat komunikasi, alat kedokteran,
13 alat-alat berat, alat bengkel, alat olah raga, dan rambu-rambu.

14

15 **3.3. Pengakuan Peralatan dan Mesin**

16 PSAP 07 Paragraf 15 menyatakan bahwa:

17 ***Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya***
18 ***dapat diukur dengan handal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus dipenuhi***
19 ***kriteria sebagai berikut:***

20 ***(a) Berwujud;***

21 ***(b) Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;***

22 ***(c) Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;***

23 ***(d) Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan***

24 ***(e) Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.***

25 Untuk itu, suatu aset diakui sebagai Peralatan dan Mesin jika memenuhi kriteria sebagaimana
26 dimaksud pada PSAP 07 Paragraf 15.

27 Peralatan dan Mesin yang diperoleh dan yang dimaksudkan akan diserahkan kepada
28 pihak lain, tidak dapat dikelompokkan dalam aset tetap Peralatan dan Mesin, tapi
29 dikelompokkan pada aset persediaan. Misalkan Pemda Kabupaten AA melalui Dinas
30 Pendidikan mengadakan perlengkapan sekolah yang terdiri dari komputer sebanyak 100 unit.
31 Sumber pendanaan adalah APBD yang berasal dari Dana Alokasi Khusus (DAK). Berdasarkan
32 ketentuan penggunaan DAK pelaksanaan kegiatan tersebut ditujukan untuk sekolah yang
33 dikelola oleh yayasan. Berdasarkan hal tersebut, komputer tersebut tidak dapat diakui sebagai
34 aset tetap peralatan dan mesin karena ditujukan untuk sekolah yang dikelola oleh yayasan.
35 Komputer tersebut disajikan dalam kelompok persediaan.

36 Pengakuan peralatan dan mesin dapat dilakukan apabila terdapat bukti bahwa
37 hak/kepemilikan telah berpindah, dalam hal ini misalnya ditandai dengan berita acara serah

1 terima pekerjaan, dan untuk kendaraan bermotor dilengkapi dengan bukti kepemilikan
2 kendaraan.

3 Perolehan peralatan dan mesin dapat melalui pembelian, pembangunan, tukar menukar,
4 hibah/donasi, dan lainnya. Perolehan melalui pembelian dapat dilakukan dengan pembelian
5 tunai, kredit, atau angsuran. Perolehan melalui pembangunan dapat dilakukan dengan
6 membangun sendiri (swakelola) dan melalui kontrak konstruksi.

7 Perolehan peralatan dan mesin melalui pembelian tunai diakui sebagai penambah nilai
8 peralatan dan mesin, dan mengurangi Kas Umum Negara/Daerah pada neraca. Dalam rangka
9 penyajian dalam Laporan Realisasi Anggaran, perolehan peralatan dan mesin melalui
10 pembelian dan pembangunan diakui sebagai belanja modal. Perolehan peralatan dan mesin
11 melalui hibah/donasi diakui sebagai penambah nilai Peralatan dan Mesin pada Neraca dan
12 sebagai pendapatan-LO. Perolehan peralatan dan mesin melalui pembelian kredit diakui
13 sebagai penambah nilai peralatan dan mesin, dan sebagai penambah kewajiban pada neraca.

14 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin dari pembelian tunai adalah
15 sebagai berikut:

16

17 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap – Peralatan dan Mesin Kas di Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin melalui pembelian tunai)</i>	XXX	XXX

18

19

20 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin Kas di Kas Umum Daerah <i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin melalui pembelian tunai)</i>	XXX	XXX

21

22

23 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin melalui hibah/donasi adalah
24 sebagai berikut:

25

26

1 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap – Peralatan dan Mesin Pendapatan Hibah-LO <i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin melalui hibah/donasi)</i>	XXX	XXX

2

3 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin Pendapatan Hibah-LO <i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin melalui hibah/donasi)</i>	XXX	XXX

4

5 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin melalui kredit adalah sebagai
6 berikut:

7 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap – Peralatan dan Mesin Kewajiban <i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin melalui pembelian kredit)</i>	XXX	XXX

8

9 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin Kewajiban <i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin melalui pembelian kredit)</i>	XXX	XXX

10

11 Ilustrasi jurnal atas transaksi pembelian Aset Tetap Peralatan dan Mesin tersebut hanya
12 merupakan jurnal umum akuntansi. Masing-masing entitas dapat mengembangkan jurnal
13 dimaksud dalam sistem sesuai dengan karakteristik masing-masing entitas.

1 Pengakuan Peralatan dan Mesin harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai
 2 ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Kebijakan nilai satuan minimum ini
 3 dapat berbeda-beda pada pemerintah daerah, sesuai dengan karakteristik daerah masing-
 4 masing. Jika biaya perolehan per satuan peralatan dan mesin kurang dari nilai satuan minimum
 5 kapitalisasi aset tetap, maka entitas mengakui/mencatat perolehan peralatan dan mesin
 6 sebagai beban operasional, dan oleh karena itu tidak menyajikannya pada lembar muka
 7 neraca. Namun demikian, entitas tetap mengungkapkan perolehan peralatan dan mesin
 8 tersebut dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

9 **3.4. Pengukuran Peralatan dan Mesin**

10 Berdasarkan PSAP 07 Paragraf 20, Aset Tetap dinilai dengan biaya perolehan, apabila
 11 penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai
 12 aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan. Peralatan dan Mesin dinilai
 13 dengan biaya perolehan atau nilai wajar pada saat aset tetap tersebut diperoleh. Biaya
 14 perolehan peralatan dan mesin menggambarkan jumlah pengeluaran yang telah dilakukan
 15 untuk memperoleh peralatan dan mesin tersebut sampai siap pakai. Biaya ini antara lain
 16 meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya instalasi, serta biaya langsung lainnya
 17 untuk memperoleh dan mempersiapkan sampai peralatan dan mesin tersebut siap digunakan.

18

19 **3.5. Penyajian dan Pengungkapan Peralatan dan Mesin**

20 PSAP 07 Paragraf 52 menyatakan bahwa aset tetap disajikan berdasarkan biaya
 21 perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Selanjutnya PSAP 07 Paragraf
 22 58 menyatakan bahwa selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap
 23 disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut. Dengan demikian, Peralatan
 24 dan Mesin disajikan berdasarkan biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan.
 25 Metode penyusutan dijabarkan secara tersendiri dalam Buletin Teknis SAP tentang Akuntansi
 26 Penyusutan.

27 Peralatan dan Mesin disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap. Penyajian
 28 Peralatan dan Mesin dalam Neraca adalah sebagai berikut:

29

30

PEMERINTAH

31

NERACA

32

PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 31 DESEMBER 20X0

Uraian	31-12-20X1	31-12-20X0
Aset		
....
Aset Tetap		
Tanah	....	....
Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
Gedung dan Bangunan		

Jalan, Irigasi, dan Jaringan		
Aset Tetap Lainnya		
Konstruksi Dalam Pengerjaan		
Akumulasi Penyusutan	(XXX)	(XXX)
....
....
Kewajiban	XXX	XXX
Ekuitas	XXX	XXX

1
2 Penyusutan atas Peralatan dan Mesin pada suatu periode disajikan sebagai beban
3 penyusutan dalam Laporan Operasional.

4 Selain itu, dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

- 5 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*)
6 Peralatan dan Mesin.
- 7 b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Peralatan dan Mesin.
- 8 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Peralatan dan Mesin pada awal dan akhir periode yang
9 menunjukkan:
- 10 ▪ Penambahan (pembelian, hibah/donasi, reklasifikasi dari Konstruksi dalam Pengerjaan,
11 pertukaran aset, dan lainnya);
 - 12 • Perolehan yang berasal dari pembelian/pembangunan direkonsiliasi dengan total
13 belanja modal untuk Peralatan dan Mesin;
 - 14 ▪ Pengurangan (penjualan, hibah/donasi, pertukaran aset, dan lainnya);
 - 15 ▪ Perubahan nilai, jika ada.
- 16 d. Informasi penyusutan Peralatan dan Mesin yang meliputi: nilai penyusutan, metode
17 penyusutan yang digunakan, alasan pilihan metode penyusutan, perubahan metode
18 penyusutan (jika ada), masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, serta nilai
19 tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

20

21 3.6. Contoh Kasus

- 22 1. Pada tanggal 20 Juni 20X1, Pemda Provinsi YZ melakukan pembelian komputer
23 sebanyak 10 unit. Nilai komputer tersebut adalah Rp70.000.000, dan selain itu terdapat
24 biaya instalasi sebesar Rp1.100.000. Selain itu dalam komponen belanja modal
25 terdapat honorarium panitia pengadaan sebesar Rp2.400.000, dan biaya perjalanan
26 dinas sebesar Rp500.000. Pembelian tersebut dilakukan secara tunai.

27 Biaya perolehan komputer adalah sebesar:

Biaya perolehan	Jumlah (Rp)
Harga beli komputer	70.000.000
Biaya Instalasi	1.100.000

Honorarium Panitia Pengadaan	2.400.000
Biaya Perjalanan Dinas	500.000
JUMLAH	74.000.000

1

2 Jurnal yang dibuat Pemda Provinsi YZ atas transaksi pembelian komputer adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin	74.000.000	
	Kas di Kas Umum Daerah		74.000.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan Peralatan dan Mesin berupa 10 unit komputer melalui pembelian)</i>		

3

4 2. Pada tanggal 1 Juli 20X1, Kementerian A melakukan pembelian *external hard disk*
5 sebanyak 5 unit dengan harga per unit Rp450.000. Pembelian tersebut dilakukan
6 secara tunai. Sebagai ilustrasi, pemerintah pusat menetapkan kebijakan nilai satuan
7 minimum kapitalisasi atas peralatan dan mesin sebesar Rp500.000.

8 Terhadap kasus tersebut, maka Kementerian A tidak dapat mengakui pembelian
9 *external hard disk* sebagai peralatan dan mesin karena nilai per satuan *external hard*
10 *disk* di bawah nilai satuan minimum kapitalisasi. Pembelian *external hard disk* tersebut
11 diakui sebagai beban operasional, dengan jurnal:

12

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban	2.250.000	
	Kas di Kas Umum Negara		2.250.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan 5 unit external hard disk yang dengan nilai di bawah nilai satuan minimum kapitalisasi)</i>		

13

BAB IV

AKUNTANSI GEDUNG DAN BANGUNAN

4.1. Definisi Gedung dan Bangunan

PSAP 07 Paragraf 9 menyatakan bahwa "***Gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.***" Termasuk dalam kelompok Gedung dan Bangunan adalah gedung perkantoran, rumah dinas, bangunan tempat ibadah, bangunan menara, monumen/bangunan bersejarah, gudang, dan gedung museum.

Menurut UU Nomor 28 Tahun 2002 tentang Bangunan Gedung, bangunan gedung adalah wujud fisik hasil pekerjaan konstruksi yang menyatu dengan tempat kedudukannya, sebagian atau seluruhnya berada di atas dan/atau di dalam tanah dan/atau air, yang berfungsi sebagai tempat manusia melakukan kegiatannya, baik untuk hunian atau tempat tinggal, kegiatan keagamaan, kegiatan usaha, kegiatan sosial, budaya, maupun kegiatan khusus.

Gedung dan bangunan ini tidak mencakup tanah yang diperoleh untuk pembangunan gedung dan bangunan yang ada di atasnya. Tanah yang diperoleh untuk keperluan dimaksud dimasukkan dalam kelompok Tanah.

4.2. Klasifikasi Gedung dan Bangunan

Gedung dan Bangunan dapat diklasifikasikan menurut jenisnya, seperti gedung perkantoran, rumah dinas, bangunan tempat ibadah, menara, monumen/bangunan bersejarah, gudang, gedung museum.

Gedung bertingkat pada dasarnya terdiri dari komponen bangunan fisik, komponen penunjang utama yang berupa *mechanical engineering* (*lift*, instalasi listrik beserta generator, dan sarana pendingin *Air Conditioning*), dan komponen penunjang lain yang antara lain berupa saluran air dan telepon. Masing-masing komponen mempunyai masa manfaat yang berbeda, sehingga umur penyusutannya berbeda, serta memerlukan pola pemeliharaan yang berbeda pula. Perbedaan masa manfaat dan pola pemeliharaan menyebabkan diperlukannya sub-akun pencatatan yang berbeda untuk masing-masing komponen gedung bertingkat, misalnya menjadi sebagai berikut:

Gedung:

- Bangunan Fisik
- Taman, Jalan, dan Tempat Parkir, Pagar
- Instalasi AC
- Instalasi Listrik dan Generator
- Lift
- Penyediaan Air, Saluran Air Bersih, dan Air Limbah
- Saluran Telepon

1 Disarankan agar akuntansi pengakuan gedung bertingkat diperinci sedemikian rupa, sehingga
2 setidaknya terdapat perincian per masing-masing komponen bangunan yang mempunyai
3 umur masa manfaat yang sama. Data untuk perincian tersebut dapat diperoleh pada dokumen
4 penawaran yang menjadi dasar kontrak konstruksi pekerjaan borongan bangunan.

5

6 **4.3. Pengakuan Gedung dan Bangunan**

7 PSAP 07 Paragraf 15 menyatakan bahwa:

8 ***Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya***
9 ***dapat diukur dengan handal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus dipenuhi***
10 ***kriteria sebagai berikut:***

11 ***(a) Berwujud;***

12 ***(b) Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;***

13 ***(c) Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;***

14 ***(d) Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan***

15 ***(e) Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.***

16 Dengan demikian, untuk dapat diakui sebagai Gedung dan Bangunan, maka gedung dan
17 bangunan harus berwujud dan mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, biaya
18 perolehannya dapat diukur secara handal, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam kondisi normal
19 entitas dan diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan. Pengakuan Gedung dan
20 Bangunan harus dipisahkan dengan tanah di mana gedung dan bangunan tersebut didirikan.

21 Gedung dan bangunan yang dibangun oleh pemerintah, namun dengan maksud akan
22 diserahkan kepada masyarakat, seperti rumah yang akan diserahkan kepada para
23 transmigrans, maka rumah tersebut tidak dapat dikelompokkan sebagai “Gedung dan
24 Bangunan”, melainkan disajikan sebagai “Persediaan.”

25 Gedung dan Bangunan diakui pada saat gedung dan bangunan telah diterima atau
26 diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta telah siap
27 dipakai. Hal tersebut sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 18 yang menyatakan bahwa:

28 ***Pengakuan aset tetap akan sangat andal bila aset tetap telah diterima atau diserahkan***
29 ***hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah.***

30 Saat pengakuan Gedung dan Bangunan akan lebih dapat diandalkan apabila terdapat
31 bukti bahwa telah terjadi perpindahan hak kepemilikan dan/atau penguasaan secara hukum,
32 misalnya akte jual beli atau Berita Acara Serah Terima. Apabila perolehan Gedung dan
33 Bangunan belum didukung dengan bukti secara hukum dikarenakan masih adanya suatu
34 proses administrasi yang diharuskan, seperti pembelian gedung kantor yang masih harus
35 diselesaikan proses jual beli (akta) dan bukti kepemilikannya di instansi berwenang, maka
36 Gedung dan Bangunan tersebut harus diakui pada saat terdapat bukti bahwa penguasaan atas
37 Gedung dan Bangunan tersebut telah berpindah, misalnya telah terjadi pembayaran dan
38 penguasaan atas bangunan.

1 Perolehan Gedung dan Bangunan dapat melalui pembelian, pembangunan, atau tukar
 2 menukar, hibah/donasi, dan lainnya. Perolehan melalui pembelian dapat dilakukan dengan
 3 pembelian tunai, kredit, atau angsuran. Perolehan melalui pembangunan dapat dilakukan
 4 dengan membangun sendiri (swakelola) dan melalui kontrak konstruksi.

5 Perolehan gedung dan bangunan melalui pembelian tunai diakui sebagai penambah nilai
 6 gedung dan bangunan, dan mengurangi Kas Umum Negara/Daerah pada neraca. Dalam
 7 rangka penyajian dalam Laporan Realisasi Anggaran, perolehan gedung dan bangunan melalui
 8 pembelian tunai diakui sebagai belanja modal. Perolehan peralatan dan mesin melalui
 9 hibah/donasi diakui sebagai penambah nilai gedung dan bangunan pada Neraca dan sebagai
 10 pendapatan-LO. Perolehan gedung dan bangunan melalui pembelian kredit diakui sebagai
 11 penambah nilai peralatan dan mesin, dan sebagai kewajiban pada neraca.

12 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan aset tetap gedung dan bangunan dari pembelian
 13 adalah sebagai berikut:

14

15 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap – Gedung dan Bangunan	XXX	
	Kas di Kas Umum Negara		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan gedung dan bangunan melalui pembelian)</i>		

16

17 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan	XXX	
	Kas di Kas Umum Daerah		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan gedung dan bangunan melalui pembelian)</i>		

18

19 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan gedung dan bangunan melalui hibah/donasi adalah
 20 sebagai berikut:

21

1 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap – Gedung dan Bangunan	XXX	
	Pendapatan Hibah-LO		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Gedung dan Bangunan melalui hibah/donasi)</i>		

2

3 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan	XXX	
	Pendapatan Hibah-LO		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Gedung dan Bangunan melalui hibah/donasi)</i>		

4

5 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan Gedung dan Bangunan melalui kredit adalah sebagai
6 berikut:

7 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap – Gedung dan Bangunan	XXX	
	Kewajiban		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Gedung dan Bangunan melalui pembelian kredit)</i>		

8

9 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan	XXX	
	Kewajiban		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Gedung dan Bangunan melalui pembelian kredit)</i>		

1 Ilustrasi jurnal atas transaksi pembelian Aset Tetap - Gedung dan Bangunan tersebut hanya
2 merupakan jurnal umum akuntansi. Masing-masing entitas dapat mengembangkan jurnal
3 dimaksud dalam sistem sesuai dengan karakteristik masing-masing entitas.

4 Pengakuan Gedung dan Bangunan harus memperhatikan kebijakan pemerintah
5 mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Jika biaya perolehan per
6 satuan gedung dan bangunan kurang dari nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap, maka
7 entitas mengakui/mencatat perolehan gedung dan bangunan sebagai beban operasional, dan
8 oleh karena itu tidak menyajikannya pada lembar muka neraca. Namun demikian, entitas tetap
9 mengungkapkan perolehan gedung dan bangunan tersebut dalam Catatan atas Laporan
10 Keuangan.

11

12 **4.4. Pengukuran Gedung dan Bangunan**

13 PSAP 07 Paragraf 20 menyatakan bahwa:

14 ***Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan***
15 ***menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap***
16 ***didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.***

17 Berdasarkan PSAP tersebut, maka gedung dan bangunan dinilai dengan biaya
18 perolehan. Biaya perolehan gedung dan bangunan meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan
19 untuk memperoleh gedung dan bangunan sampai siap pakai. Biaya ini antara lain meliputi
20 harga pembelian atau biaya konstruksi, termasuk biaya pengurusan IMB, notaris, dan pajak.
21 Apabila penilaian Gedung dan Bangunan dengan menggunakan biaya perolehan tidak
22 memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar/taksiran pada saat perolehan.

23 Biaya perolehan Gedung dan Bangunan yang dibangun dengan cara swakelola meliputi
24 biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, dan biaya tidak langsung termasuk biaya
25 perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan semua biaya
26 lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut seperti pengurusan
27 IMB, notaris, dan pajak. Sementara itu, Gedung dan Bangunan yang dibangun melalui kontrak
28 konstruksi, biaya perolehan meliputi nilai kontrak, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya
29 perizinan, jasa konsultan, dan pajak. Gedung dan Bangunan yang diperoleh dari sumbangan
30 (donasi) dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan.

31

32 **4.5. Penyajian dan Pengungkapan Gedung dan Bangunan**

33 Sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 52, aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan
34 aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Selanjutnya PSAP 07 Paragraf 58
35 menyatakan bahwa selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap
36 disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut. Dengan demikian, Gedung dan
37 Bangunan disajikan berdasarkan biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan

1 Metode penyusutan atas gedung dan bangunan diatur dalam Buletin tentang Akuntansi
2 Penyusutan.

3 Gedung dan Bangunan disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap. Penyajian
4 gedung dan bangunan dalam Neraca adalah sebagai berikut:

5

6

PEMERINTAH

7

NERACA

8

PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 31 DESEMBER 20X0

Uraian	31-12-20X1	31-12-20X0
Aset		
....
Aset Tetap		
Tanah		
Peralatan dan Mesin		
Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
Jalan, Irigasi, dan Jaringan		
Aset Tetap Lainnya		
Konstruksi Dalam Pengerjaan		
Akumulasi Penyusutan	(XXX)	(XXX)
....
....
Kewajiban	XXX	XXX
Ekuitas	XXX	XXX

9

10 Penyusutan atas gedung dan bangunan pada suatu periode disajikan sebagai beban
11 penyusutan dalam Laporan Operasional.

12 Selain itu, dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

13 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat Gedung dan Bangunan.

14 b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Gedung dan Bangunan.

15 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Gedung dan Bangunan pada awal dan akhir periode yang
16 menunjukkan:

17 – Penambahan (pembelian, hibah/donasi, reklasifikasi dari Konstruksi dalam Pengerjaan,
18 pertukaran aset, dan lainnya);

19 – Perolehan yang berasal dari pembelian/pembangunan direkonsiliasi dengan total
20 belanja modal untuk gedung dan bangunan;

21 – Pengurangan (penjualan, hibah/donasi, pertukaran aset, dan lainnya);

22 – Perubahan nilai, jika ada.

- 1 d. Informasi penyusutan Gedung dan Bangunan yang meliputi: nilai penyusutan, metode
2 penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, serta
3 nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

4

5 **4.6. Contoh Kasus**

6 **1. Perolehan Gedung dan Bangunan melalui Pembelian Tunai**

7 Pada tanggal 20 April 20XX, Pemda XYZ melakukan pembelian sebuah kompleks
8 gedung perkantoran dengan rincian: harga beli tanah Rp8.000.000.000, dan harga beli
9 gedung kantor Rp12.000.000.000, biaya notaris dan balik nama Rp60.000.000, dan
10 pajak Rp2.000.000.000. Pembelian tersebut dilakukan secara tunai melalui SPM/SP2D
11 LS.

12 Biaya perolehan gedung perkantoran, termasuk nilai tanahnya adalah sebesar:

Harga perolehan	Jumlah (Rp)
Harga beli tanah	8.000.000.000
Harga beli gedung	12.000.000.000
Biaya Notaris dan balik nama	60.000.000
Pajak	2.000.000.000
Total	22.060.000.000

13

14 Untuk mengalokasikan biaya notaris, balik nama, dan pajak dapat dilakukan dengan
15 rata-rata tertimbang, sehingga nilai masing-masing tanah serta gedung dan bangunan
16 adalah:

17 Tanah = Rp8.000.000.000 + (Rp2.060.000.000 X 8/20) = Rp8.824.000.000

18 Bangunan = Rp12.000.000.000 + (Rp2.060.000.000 X 12/20) = Rp13.236.000.000

19

20 **Jurnal yang dibuat oleh Pemda XYZ adalah:**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Tanah	8.824.000.000	
	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan	13.236.000.000	
	Kas di Kas Umum Daerah		22.060.000.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan tanah dan gedung dan bangunan melalui pembelian)</i>		

21

22

2. Perolehan Gedung dan Bangunan melalui Pembelian Angsuran

Pembelian Gedung dan Bangunan secara mengangsur pada umumnya berjangka waktu lebih dari satu tahun. Perolehan dengan cara demikian akan menimbulkan utang. Pembelian gedung dan bangunan secara mengangsur harus dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Perlakuan pembelian Gedung dan Bangunan secara mengangsur mengacu pada Buletin Teknis Nomor 08 tentang Akuntansi Utang.

Contoh:

SKPD A Pemda Kabupaten B melakukan perjanjian pembelian gedung perkantoran dengan total nilai sebesar Rp6.500.000.000, termasuk nilai tanah sebesar Rp2.000.000.000. Pembelian tersebut dilakukan secara mengangsur setiap 3 bulanan selama 2 tahun dengan uang muka sebesar Rp2.500.000.000. Gedung tersebut dapat langsung dipakai. Pada kasus ini penyerahan kepemilikan (*transfer of title*) dapat dilakukan pada saat perjanjian jual beli ditandatangani atau pada saat pembayaran terakhir. Terhadap kasus ini, pengakuan gedung dan bangunan dan sekaligus utang, dilakukan pada saat penandatanganan perjanjian yang disertai dengan penyerahan hak pemakaian dan pembayaran uang muka, karena gedung tersebut langsung dapat dipakai untuk operasional perkantoran.

Jurnal yang dibuat oleh Pemda Kabupaten B pada saat penyerahan hak pemakaian adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Tanah	2.000.000.000	
	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan	4.500.000.000	
	Kas di Kas Umum Daerah		2.500.000.000
	Kewajiban		4.000.000.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan tanah dan gedung dan bangunan yang dilakukan secara angsuran dengan pembayaran uang muka)</i>		

3. Perolehan Gedung dan Bangunan dengan membangun sendiri (swakelola)

Pada tahun 20XX, Satker ABC pada Pemda C membangun sendiri sebuah gedung perkantoran dengan rincian biaya:

Harga perolehan	Jumlah (Rp)
Biaya tenaga kerja	1.000.000.000
Biaya bahan baku	10.000.000.000
Biaya perencanaan dan pengawasan	100.000.000

Biaya konsultan	60.000.000
Biaya perlengkapan	250.000.000
Biaya tenaga listrik	50.000.000
Biaya pengurusan IMB	5.000.000
<u>Total</u>	<u>11.465.000.000</u>

1
2 Berdasarkan data di atas, nilai perolehan Gedung dan Bangunan yang disajikan di
3 neraca adalah sebesar Rp11.465.000.000.

4 Pengakuan Gedung dan Bangunan dilakukan pada saat telah selesainya pembangunan
5 fisik gedung dengan didukung Berita Acara Serah Terima. Apabila proses
6 pembangunan gedung tersebut melampaui periode pelaporan (pertengahan dan akhir
7 tahun), maka pada tanggal pelaporan, seluruh biaya pembangunan gedung yang telah
8 dikeluarkan dikapitalisasi sebagai "Konstruksi Dalam Pengerjaan."

9
10 **4. Perolehan Gedung dan Bangunan melalui kontrak konstruksi**
11 Perolehan Gedung dan Bangunan melalui kontrak konstruksi dijelaskan tersendiri
12 dalam BAB VII.

1 **BAB V**

2 **AKUNTANSI JALAN, IRIGASI DAN JARINGAN**

3
4 **5.1. Definisi Jalan, Irigasi, dan Jaringan**

5 PSAP 07 Paragraf 11 menyatakan bahwa: "***Jalan, irigasi, dan jaringan mencakup***
6 ***jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau***
7 ***dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.***" Jalan, irigasi, dan jaringan
8 tersebut selain digunakan dalam kegiatan pemerintah juga dimanfaatkan oleh masyarakat
9 umum. Termasuk dalam klasifikasi jalan, irigasi, dan jaringan adalah jalan raya, jembatan,
10 bangunan air, instalasi air bersih, instalasi pembangkit listrik, jaringan air minum, jaringan listrik,
11 dan jaringan telepon.

12 Jalan, irigasi, dan jaringan ini tidak mencakup tanah yang diperoleh untuk pembangunan
13 jalan, irigasi dan jaringan. Tanah yang diperoleh untuk keperluan dimaksud dimasukkan dalam
14 kelompok Tanah.

15
16 **5.2. Klasifikasi Jalan, Irigasi, dan Jaringan**

17 Sesuai dengan kebutuhan entitas, aset tetap ini dapat diklasifikasikan lebih lanjut menjadi
18 misalnya jalan, jembatan, waduk, saluran irigasi, instalasi distribusi air, instalasi pembangkit
19 listrik, instalasi distribusi listrik, saluran transmisi gas, instalasi distribusi gas, jaringan telepon,
20 dan sebagainya.

21 Klasifikasi yang tepat akan menyederhanakan penetapan kebijakan pemeliharaan/
22 perawatan maupun kebijakan penyusutan aset bersangkutan.

23
24 **5.3. Pengakuan Jalan, Irigasi, dan Jaringan**

25 Untuk dapat diakui sebagai Jalan, Irigasi, dan Jaringan, maka -- dengan mengacu pada
26 PSAP 07 paragraf 11 -- Jalan, Irigasi, dan Jaringan harus berwujud dan mempunyai masa
27 manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, biaya perolehannya dapat diukur secara handal, tidak
28 dimaksudkan untuk dijual dalam kondisi normal entitas dan diperoleh dengan maksud untuk
29 digunakan.

30 Jalan, irigasi, dan jaringan diakui pada saat jalan, irigasi, dan jaringan telah diterima atau
31 diserahkan hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta telah siap
32 dipakai.

33 Perolehan jalan, irigasi, dan jaringan pada umumnya dengan pembangunan baik
34 membangun sendiri (swakelola) maupun melalui kontrak konstruksi.

35 Perolehan jalan, irigasi, dan jaringan melalui pembangunan diakui sebagai penambah
36 nilai jalan, irigasi, dan jaringan, dan mengurangi Kas Umum Negara/Daerah pada neraca.
37 Dalam rangka penyajian dalam Laporan Realisasi Anggaran, perolehan jalan, irigasi, dan
38 jaringan melalui pembangunan diakui sebagai belanja modal.

1 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan aset tetap Jalan, Irigasi, dan Jaringan melalui
2 pembangunan adalah sebagai berikut:

3 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap – Jalan, Irigasi, dan Jaringan	XXX	
	Kas di Kas Umum Negara		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Jalan, Irigasi, dan Jaringan melalui pembelian)</i>		

4

5 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Jalan, Irigasi, dan Jaringan	XXX	
	Kas di Kas Umum Daerah		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Jalan, Irigasi, dan Jaringan melalui pembangunan)</i>		

6

7 Ilustrasi jurnal atas transaksi pembelian Aset Tetap - Jalan, Irigasi, dan Jaringan
8 tersebut hanya merupakan jurnal umum akuntansi. Masing-masing entitas dapat
9 mengembangkan jurnal dimaksud dalam sistem sesuai dengan karakteristik masing-masing
10 entitas.

11 Pengakuan suatu aset tetap harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai
12 ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Namun, untuk aset tetap berupa Jalan,
13 Irigasi, dan Jaringan, berapapun nilai perolehannya seluruhnya dikapitalisasi sebagai nilai
14 Jalan, Irigasi, dan Jaringan.

15

16 **5.4. Pengukuran Jalan, Irigasi, dan Jaringan**

17 Jalan, irigasi, dan jaringan diukur/dinilai dengan biaya perolehan. Biaya perolehan jalan,
18 irigasi, dan jaringan meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh jalan, irigasi,
19 dan jaringan sampai siap pakai. Biaya ini meliputi biaya perolehan atau biaya konstruksi dan
20 biaya-biaya lain yang dikeluarkan sampai jalan, irigasi dan jaringan tersebut siap pakai.

21 Biaya perolehan untuk jalan, irigasi dan jaringan yang diperoleh melalui kontrak meliputi
22 biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, jasa konsultan, biaya pengosongan,

1 pajak, kontrak konstruksi, dan pembongkaran. Biaya perolehan untuk jalan, irigasi dan
 2 Jaringan yang dibangun secara swakelola meliputi biaya langsung dan tidak langsung, yang
 3 terdiri dari biaya bahan baku, tenaga kerja, sewa peralatan, biaya perencanaan dan
 4 pengawasan, biaya perizinan, biaya pengosongan, pajak dan pembongkaran. Jalan, irigasi dan
 5 Jaringan yang diperoleh dari sumbangan (donasi) dicatat sebesar nilai wajar pada saat
 6 perolehan.

7

8 **5.5. Penyajian dan Pengungkapan Jalan, Irigasi, dan Jaringan**

9 Sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 52, aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan
 10 aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Dengan demikian, Jalan, Irigasi, dan
 11 Jaringan disajikan berdasarkan biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan.
 12 Metode penyusutan atas jalan, irigasi, dan jaringan diatur dalam Buletin Teknis Nomor 05
 13 tentang Akuntansi Penyusutan.

14 Jalan, Irigasi, dan Jaringan disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap. Penyajian
 15 Jalan, Irigasi, dan Jaringan dalam Neraca adalah sebagai berikut:

16

17

PEMERINTAH

18

NERACA

19

PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 31 DESEMBER 20X0

Uraian	31-12-20X1	31-12-20X0
Aset		
....
Aset Tetap		
Tanah		
Peralatan dan Mesin		
Gedung dan Bangunan		
Jalan, Irigasi, dan Jaringan	XXX	XXX
Aset Tetap Lainnya		
Konstruksi Dalam Pengerjaan		
Akumulasi Penyusutan	(XXX)	(XXX)
....
....
Kewajiban	XXX	XXX
Ekuitas	XXX	XXX

20

21 Penyusutan atas Jalan, Irigasi, dan Jaringan pada suatu periode disajikan sebagai beban
 22 penyusutan dalam Laporan Operasional.

23 Selain itu, dalam Catatan Atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

24 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat Jalan, Irigasi, dan Jaringan;

- 1 b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Jalan, Irigasi, dan Jaringan,
2 yang dalam hal ini tidak ada nilai satuan minimum kapitalisasi.
- 3 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Jalan, Irigasi, dan Jaringan pada awal dan akhir periode yang
4 menunjukkan:
- 5 – Penambahan (pembelian, hibah/donasi, reklasifikasi dari Konstruksi dalam Pengerjaan,
6 pertukaran aset, dan lainnya);
- 7 Perolehan yang berasal dari pembelian/pembangunan direkonsiliasi dengan total
8 belanja modal untuk Jalan, Irigasi, dan Jaringan.
- 9 – Pengurangan (penjualan, hibah/donasi, pertukaran aset, dan lainnya);
- 10 – Perubahan nilai, jika ada.
- 11 d. Informasi penyusutan Jalan, Irigasi, dan Jaringan yang meliputi: nilai penyusutan, metode
12 penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, serta
13 nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

14

15 5.6. Contoh Kasus

16 Pada tanggal 20 Maret 20XX, Kementerian A membangun jalan sepanjang 100 km.
17 Pembangunan jalan dilakukan oleh kontraktor dengan total nilai kontrak sebesar
18 Rp500.000.000.000. Biaya tersebut belum termasuk biaya pembebasan tanah yang akan
19 dibangun jalan tersebut sebesar Rp100.000.000.000. Pembangunan jalan dibutuhkan waktu 8
20 bulan.

21 Jurnal yang dibuat oleh Kementerian A:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Tanah	100.000.000.000	
	Aset Tetap – Jalan, Irigasi, dan Jaringan	500.000.000.000	
	Kas di Kas Umum Negara		600.000.000.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan tanah dan Jalan, Irigasi, dan Jaringan melalui pembangunan)</i>		

22

1 **BAB VI**

2 **AKUNTANSI ASET TETAP LAINNYA**

3
4 **6.1. Definisi Aset Tetap Lainnya**

5 PSAP 07 Paragraf 12 menyatakan bahwa ***“Aset tetap lainnya mencakup aset tetap***
6 ***yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap di atas, yang diperoleh***
7 ***dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap***
8 ***dipakai.”***

9 Aset Tetap Lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam
10 kelompok Aset Tetap Tanah, Aset Tetap Peralatan dan Mesin, Aset Tetap Gedung dan
11 Bangunan, Aset Tetap Jalan, Irigasi dan Jaringan, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk
12 kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

13
14 **6.2. Klasifikasi Aset Tetap Lainnya**

15 Aset yang termasuk dalam klasifikasi Aset Tetap Lainnya adalah koleksi
16 perpustakaan/buku dan non buku, barang bercorak kesenian/kebudayaan/olah raga, hewan,
17 ikan, dan tanaman. Termasuk dalam kategori Aset Tetap Lainnya adalah Aset Tetap-Renovasi,
18 yaitu biaya renovasi atas aset tetap yang bukan miliknya, dan biaya partisi suatu ruangan
19 kantor yang bukan miliknya.

20
21 **6.3. Pengakuan Aset Tetap Lainnya**

22 Aset Tetap Lainnya diakui pada saat Aset Tetap Lainnya telah diterima atau diserahkan
23 hak kepemilikannya dan/atau pada saat penguasaannya berpindah serta telah siap dipakai
24 oleh entitas. Khusus mengenai pengakuan biaya renovasi atas aset tetap yang bukan milik
25 dapat mengacu pada Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja
26 Pemerintah sebagai berikut:

- 27 1) Apabila renovasi aset tetap tersebut meningkatkan manfaat ekonomi dan sosial aset tetap
28 misalnya perubahan fungsi gedung dari gudang menjadi ruangan kerja dan kapasitasnya
29 naik, maka renovasi tersebut dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi. Apabila renovasi
30 atas aset tetap yang disewa tidak menambah manfaat ekonomik, maka dianggap sebagai
31 Beban Operasional. Aset Tetap-Renovasi diklasifikasikan ke dalam Aset Tetap Lainnya.
- 32 2) Apabila manfaat ekonomi renovasi tersebut lebih dari satu tahun buku, dan memenuhi butir
33 1 di atas, biaya renovasi dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi, sedangkan apabila
34 manfaat ekonomik renovasi kurang dari 1 tahun buku, maka pengeluaran tersebut
35 diperlakukan sebagai Beban Operasional tahun berjalan.
- 36 3) Apabila jumlah nilai moneter biaya renovasi tersebut material, dan memenuhi syarat butir 1
37 dan 2 di atas, maka pengeluaran tersebut dikapitalisasi sebagai Aset Tetap–Renovasi.
38 Apabila tidak material, biaya renovasi dianggap sebagai Beban Operasional.

1 Perolehan Aset Tetap Lainnya, selain Aset Tetap-Renovasi, pada umumnya melalui
 2 pembelian atau perolehan lain seperti hibah/donasi. Perolehan Aset Tetap Lainnya melalui
 3 pembelian diakui sebagai penambah nilai Aset Tetap Lainnya, dan mengurangi Kas Umum
 4 Negara/Daerah pada neraca. Dalam rangka penyajian dalam Laporan Realisasi Anggaran,
 5 perolehan Aset Tetap Lainnya melalui pembelian diakui sebagai belanja modal. Perolehan Aset
 6 Tetap Lainnya melalui hibah/donasi diakui sebagai penambah nilai Aset Tetap Lainnya pada
 7 Neraca dan sebagai pendapatan-LO.

8 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan Aset Tetap Lainnya dari pembelian adalah
 9 sebagai berikut:

10 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap Lainnya	XXX	
	Kas di Kas Umum Negara		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Aset Tetap Lainnya melalui pembelian)</i>		

11

12 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap Lainnya	XXX	
	Kas di Kas Umum Daerah		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Aset Tetap Lainnya melalui pembelian)</i>		

13

14 Ilustrasi jurnal untuk mencatat perolehan Aset Tetap Lainnya melalui hibah/donasi
 15 adalah sebagai berikut:

16 **Pemerintah Pusat**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap Lainnya	XXX	
	Pendapatan Hibah-LO		XXX
	<i>(Untuk mencatat perolehan Aset Tetap Lainnya melalui hibah/donasi)</i>		

1 **Pemerintah Daerah**

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap Lainnya Pendapatan Hibah-LO <i>(Untuk mencatat perolehan Aset Tetap Lainnya melalui hibah/donasi)</i>	XXX	XXX

2

3 Pengakuan Aset Tetap Lainnya harus memperhatikan kebijakan pemerintah tentang
 4 ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Sebagai contoh, pada pemerintah Pusat
 5 kebijakan nilai satuan minimum kapitalisasi adalah: Aset Tetap Lainnya berupa koleksi
 6 perpustakaan/buku dan barang bercorak kesenian/kebudayaan tidak ada nilai satuan minimum
 7 sehingga berapa pun nilai perolehannya dikapitalisasi.

8

9 **6.4. Pengukuran Aset Tetap Lainnya**

10 Biaya perolehan Aset Tetap Lainnya menggambarkan seluruh biaya yang dikeluarkan
 11 untuk memperoleh aset tersebut sampai siap pakai.

12 Aset Tetap Lainnya dinilai dengan biaya perolehan. Biaya perolehan Aset Tetap Lainnya
 13 yang diperoleh melalui kontrak meliputi nilai kontrak, biaya perencanaan dan pengawasan,
 14 pajak, serta biaya perizinan.

15 Biaya perolehan Aset Tetap Lainnya yang diadakan melalui swakelola, misalnya untuk
 16 Aset Tetap Renovasi, meliputi biaya langsung dan tidak langsung, yang terdiri dari biaya bahan
 17 baku, tenaga kerja, sewa peralatan, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan,
 18 pajak, dan jasa konsultan.

19 Aset Tetap Lainnya yang dikapitalisasi dibukukan dan dilaporkan di dalam Neraca. Aset
 20 Tetap Lainnya yang tidak dikapitalisasi tidak disajikan dalam Neraca, namun tetap diungkapkan
 21 dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

22

23 **6.5. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap Lainnya**

24 Sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 52, aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan
 25 aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Metode penyusutan atas Aset Tetap
 26 Lainnya diatur dalam Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan. Aset Tetap
 27 Lainnya berupa hewan, tanaman, buku perpustakaan tidak dilakukan penyusutan secara
 28 periodik, melainkan diterapkan penghapusan pada saat aset tetap lainnya tersebut sudah tidak
 29 dapat digunakan atau mati. Untuk penyusutan atas Aset Tetap-Renovasi dilakukan sesuai
 30 dengan umur ekonomik mana yang lebih pendek (*which ever is shorter*) antara masa manfaat
 31 aset dengan masa pinjaman/sewa.

1 Aset Tetap Lainnya disajikan di Neraca dalam kelompok Aset Tetap. Penyajian Aset
2 Tetap Lainnya pada Neraca adalah sebagai berikut:

3

4

PEMERINTAH

5

NERACA

6

PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 31 DESEMBER 20X0

Uraian	31-12-20X1	31-12-20X0
Aset		
....
Aset Tetap		
Tanah		
Peralatan dan Mesin		
Gedung dan Bangunan		
Jalan, Irigasi, dan Jaringan		
Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
Konstruksi Dalam Pengerjaan		
Akumulasi Penyusutan	(XXX)	(XXX)
....
....
Kewajiban	XXX	XXX
Ekuitas	XXX	XXX

7

8 Penyusutan atas Aset Tetap Lainnya pada suatu periode disajikan sebagai beban
9 penyusutan dalam Laporan Operasional.

10 Selain itu, dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula:

- 11 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk mencatat Aset Tetap Lainnya;
- 12 b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Aset Tetap Lainnya;
- 13 c. Rekonsiliasi nilai tercatat Aset Tetap Lainnya pada awal dan akhir periode yang
14 menunjukkan:
- 15 – Penambahan (pembelian, hibah/donasi, reklasifikasi dari Konstruksi dalam Pengerjaan,
16 pertukaran aset, dan lainnya);
 - 17 Perolehan yang berasal dari pembelian/pembangunan direkonsiliasi dengan total
18 belanja modal untuk Aset Tetap Lainnya.
 - 19 – Pengurangan (penjualan, hibah/donasi, pertukaran aset, dan lainnya);
 - 20 – Perubahan nilai, jika ada.
- 21 d. Informasi penyusutan Aset Tetap Lainnya yang meliputi: nilai penyusutan, metode
22 penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, serta
23 nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

1 6.6. Contoh Kasus

2 1. Kementerian A telah menempati gedung kantor yang dipinjam dari Kementerian B sejak
3 tahun 20X1. Nilai Tanah dan Gedung kantor tersebut masing-masing Rp20.000.000.000
4 dan Rp50.000.000.000. Pada tahun 20X1, Kementerian A melakukan renovasi atas gedung
5 kantor tersebut dengan total nilai sebesar Rp15.000.000.000. Renovasi tersebut
6 mengakibatkan bertambahnya masa manfaat gedung kantor.

7 Karena renovasi tersebut meningkatkan masa manfaat gedung kantor, maka biaya renovasi
8 tersebut direalisasikan dari anggaran Belanja Modal, sehingga jurnal yang dibuat oleh
9 Kementerian A adalah:

10 Kementerian A

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal	15.000.000.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain *)		15.000.000.000
	<i>(Untuk mencatat realisasi belanja modal renovasi gedung kantor)</i>		

11 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-masing
12 entitas.

13 Atas pengeluaran kas yang berhubungan dengan realisasi belanja modal, Kementerian A
14 secara financial mengakui Aset Tetap Lainnya yang harus disajikan di neraca sebagai Aset
15 Tetap-Renovasi. Jurnal untuk mengakui perolehan Aset Tetap-Renovasi adalah sebagai
16 berikut:

17 Kementerian A

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap Lainnya- Aset Tetap Renovasi	15.000.000.000	
	Kas di Kas Umum Negara		15.000.000.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan Aset Tetap-Renovasi)</i>		

18
19 Jika renovasi gedung kantor tersebut melampaui periode pelaporan, maka biaya atas
20 renovasi yang belum selesai diakui sebagai "Konstruksi Dalam Pengerjaan".

21 Kapitalisasi renovasi gedung kantor sebesar Rp15.000.000.000 akan menambah nilai
22 gedung kantor semula, sehingga total nilainya menjadi Rp65.000.000.000. Apabila sampai
23 dengan akhir tahun, biaya renovasi gedung kantor belum/tidak dihibahkan oleh Kementerian
24 A kepada Kementerian B:

- 1 • Kementerian A menyajikan Aset Tetap-Renovasi pada kelompok Aset Tetap di neraca
2 Kementerian A sebesar Rp15.000.000.000.
- 3 • Kementerian B menyajikan gedung kantor sebesar nilai awalnya yaitu
4 Rp50.000.000.000.
- 5 Apabila aset renovasi gedung kantor oleh Kementerian A diserahkan kepada Kementerian
6 B:
- 7 • Kementerian A tidak menyajikan Aset Tetap-Renovasi di neraca.
- 8 • Kementerian B menyajikan gedung kantor sebesar Rp65.000.000.000 pada akun
9 Gedung dan Bangunan.

1 **BAB VII**

2 **AKUNTANSI KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan**

3
4
5 **7.1. Definisi Konstruksi Dalam Pengerjaan**

6
7 Sesuai dengan PSAP 08 Paragraf 6, Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP) adalah aset-
8 aset yang sedang dalam proses pembangunan. Konstruksi Dalam Pengerjaan mencakup
9 tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap
10 lainnya, yang proses perolehannya dan/atau pembangunannya membutuhkan suatu periode
11 waktu tertentu dan belum selesai. Standar ini wajib diterapkan oleh entitas yang melaksanakan
12 pembangunan aset tetap untuk dipakai dalam penyelenggaraan kegiatan operasional
13 pemerintahan dan/atau pelayanan masyarakat, dalam jangka waktu tertentu, baik yang
14 dilaksanakan secara swakelola maupun oleh pihak ketiga.

15 Perolehan aset dapat dilakukan dengan membangun sendiri (swakelola) atau melalui
16 pihak ketiga dengan kontrak konstruksi. Perolehan aset dengan swakelola atau dikontrakkan
17 pada dasarnya sama. Nilai yang dicatat sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan adalah sebesar
18 jumlah yang dibayarkan dan yang masih terhutang atas perolehan aset. Biaya-biaya pembelian
19 bahan dan juga upah dan gaji yang dibayarkan dalam pelaksanaan pekerjaan secara
20 swakelola pada dasarnya sama dengan jumlah yang dibayarkan kepada kontraktor atas
21 penyelesaian bagian pekerjaan tertentu. Keduanya merupakan pengeluaran pemerintahan
22 untuk mendapatkan aset.

23 Suatu KDP ada yang dibangun tidak melebihi satu tahun anggaran dan ada juga yang
24 dibangun secara bertahap yang penyelesaiannya melewati satu tahun anggaran. Apabila
25 Pemerintah mengontrakkan pekerjaan tersebut kepada pihak ketiga dengan perjanjian akan
26 dilakukan penyelesaian lebih dari satu tahun anggaran, maka penyelesaikan bagian tertentu
27 (prosentase selesai) dari pekerjaan yang disertai berita acara penyelesaian, pemerintah akan
28 membayar sesuai dengan tahapan pekerjaan yang diselesaikan dan selanjutnya dibukukan
29 sebagai KDP. Permasalahan utama akuntansi untuk KDP adalah identifikasi jumlah biaya yang
30 diakui sebagai aset yang harus dicatat sampai dengan konstruksi tersebut selesai dikerjakan.

31 Kontrak konstruksi adalah perikatan yang dilakukan secara khusus untuk konstruksi
32 suatu aset atau suatu kombinasi yang berhubungan erat satu sama lain atau saling tergantung
33 dalam hal rancangan, teknologi, dan fungsi atau tujuan atau penggunaan utama.

34 Suatu kontrak konstruksi mungkin dinegosiasikan untuk membangun sebuah aset
35 tunggal seperti jembatan, bangunan, dam, pipa, jalan, kapal, dan terowongan. Kontrak
36 konstruksi juga berkaitan dengan sejumlah aset yang berhubungan erat atau saling tergantung
37 satu sama lain dalam hal rancangan, teknologi dan fungsi atau tujuan dan penggunaan utama.
38 Kontrak seperti ini misalnya konstruksi kilang-kilang minyak, konstruksi jaringan irigasi, atau
39 bagian-bagian lain yang kompleks dari pabrikan atau peralatan.

40 Sesuai dengan PSAP 08, kontrak konstruksi dapat meliputi:

- 1 a. kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan perencanaan konstruksi
- 2 aset, seperti jasa arsitektur;
- 3 b. kontrak untuk perolehan atau konstruksi aset;
- 4 c. kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan pengawasan konstruksi
- 5 aset yang meliputi manajemen konstruksi dan *value engineering*; dan
- 6 d. kontrak untuk membongkar/menghancurkan atau merestorasi aset dan restorasi
- 7 lingkungan setelah penghancuran aset.

8
9 Ketentuan-ketentuan dalam standar ini diterapkan secara terpisah untuk setiap kontrak
10 konstruksi. Namun, dalam keadaan tertentu, perlu menerapkan pernyataan ini pada suatu
11 komponen kontrak konstruksi tunggal yang dapat diidentifikasi secara terpisah atau suatu
12 kelompok kontrak konstruksi secara bersama agar mencerminkan hakikat suatu kontrak
13 konstruksi atau kelompok kontrak konstruksi. Apabila suatu kontrak konstruksi mencakup
14 sejumlah aset, konstruksi dari setiap aset diperlakukan sebagai suatu kontrak konstruksi yang
15 terpisah apabila semua syarat di bawah ini terpenuhi:

- 16 a. Proposal terpisah telah diajukan untuk setiap aset;
- 17 b. Setiap aset telah dinegosiasikan secara terpisah dan kontraktor serta pemberi kerja dapat
- 18 menerima atau menolak bagian kontrak yang berhubungan dengan masing-masing aset
- 19 tersebut;
- 20 c. Biaya masing-masing aset dapat diidentifikasi.

21
22 Suatu kontrak dapat berisi klausul yang memungkinkan konstruksi aset tambahan atas
23 permintaan pemberi kerja atau dapat diubah sehingga konstruksi aset tambahan dapat
24 dimasukkan ke dalam kontrak tersebut. Konstruksi tambahan diperlakukan sebagai suatu
25 kontrak konstruksi terpisah jika:

- 26 a. aset tambahan tersebut berbeda secara signifikan dalam rancangan, teknologi, atau fungsi
- 27 dengan aset yang tercakup dalam kontrak semula; atau
- 28 b. harga aset tambahan tersebut ditetapkan tanpa memperhatikan harga kontrak semula.

29 Adakalanya kontraktor meliputi kontraktor utama dan subkontraktor, misalnya kontraktor
30 utama membangun fisik gedung, sedangkan subkontraktor menyelesaikan pekerjaan
31 mekanikal engineering seperti lift, listrik, atau saluran telepon. Namun demikian,
32 penanggungjawab utama tetap kontraktor utama dan pemerintah selaku pemberi kerja hanya
33 berhubungan dengan kontraktor utama, karena kontraktor utama harus bertanggungjawab
34 sepenuhnya atas pekerjaan subkontraktor.

35 Kontrak konstruksi pada umumnya memuat ketentuan tentang retensi. Retensi adalah
36 prosentase dari nilai penyelesaian yang akan digunakan sebagai jaminan akan dilaksanakan
37 pemeliharaan oleh kontraktor pada masa yang telah ditentukan dalam kontrak.

38
39

1 7.2. Pengakuan Konstruksi Dalam Pengerjaan

2 Berdasarkan PSAP 08 Paragraf 14, suatu benda berwujud harus diakui sebagai KDP jika:

- 3 a. besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan
- 4 aset tersebut akan diperoleh;
- 5 b. biaya perolehan aset tersebut dapat diukur dengan handal;
- 6 c. aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.

7
8 Apabila dalam konstruksi aset tetap pembangunan fisik proyek belum dilaksanakan,
9 namun biaya-biaya yang dapat diatribusikan langsung ke dalam pembangunan proyek telah
10 dikeluarkan, maka biaya-biaya tersebut harus diakui sebagai KDP aset yang bersangkutan.

11

12 Jurnal untuk mencatat KDP adalah:

13

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Konstruksi Dalam Pengerjaan – <Jenis Aset Tetap> Kas di Kas Umum Negara/Daerah	XXX	XXX

14

15 1. Penyelesaian Konstruksi Dalam Pengerjaan

16 Sesuai dengan paragraf 16 PSAP 08, suatu KDP akan dipindahkan ke pos aset tetap
17 yang bersangkutan jika konstruksi secara substansi telah selesai dikerjakan dan konstruksi
18 tersebut telah dapat memberikan manfaat/jasa sesuai tujuan perolehan. Dokumen sumber
19 untuk pengakuan penyelesaian suatu KDP adalah Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan
20 (BAPP). Dengan demikian, apabila atas suatu KDP telah diterbitkan BAPP, berarti
21 pembangunan tersebut telah selesai. Selanjutnya, aset tetap definitif sudah dapat diakui
22 dengan cara memindahkan KDP tersebut ke akun aset tetap yang bersangkutan.

23 Pencatatan suatu transaksi perlu mengikuti sistem akuntansi yang ditetapkan dengan
24 pohon putusan (*decision tree*) sebagai berikut:

- 25 1. Atas dasar bukti transaksi yang obyektif (*objective evidences*); dan
- 26 2. Dalam hal tidak dimungkinkan adanya bukti transaksi yang obyektif maka digunakan
- 27 prinsip substansi mengungguli bentuk formal (*substance over form*).

28 Dalam kasus-kasus spesifik dapat terjadi variasi dalam pencatatan. Terkait dengan
29 variasi penyelesaian KDP, Buletin Teknis ini memberikan pedoman sebagai berikut:

- 30 1. Apabila aset telah selesai dibangun, Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan sudah
- 31 diperoleh, dan aset tetap tersebut sudah dimanfaatkan oleh Satker/SKPD, maka aset
- 32 tersebut dicatat sebagai Aset Tetap Definitifnya.

- 1 2. Apabila aset tetap telah selesai dibangun, Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan sudah
2 diperoleh, namun aset tetap tersebut belum dimanfaatkan oleh Satker/SKPD, maka
3 aset tersebut dicatat sebagai Aset Tetap definitifnya.
- 4 3. Apabila aset telah selesai dibangun, namun Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan
5 belum ada, walaupun aset tetap tersebut sudah dimanfaatkan oleh Satker/SKPD, maka
6 aset tersebut masih dicatat sebagai KDP dan diungkapkan di dalam CaLK.
- 7 4. Apabila sebagian dari aset tetap yang dibangun telah selesai, dan telah
8 digunakan/dimanfaatkan, maka bagian yang digunakan/dimanfaatkan masih diakui
9 sebagai KDP.
- 10 5. Apabila suatu aset tetap telah selesai dibangun sebagian (konstruksi dalam
11 pengerjaan), karena sebab tertentu (misalnya terkena bencana alam/*force majeure*) aset
12 tersebut hilang, maka penanggung jawab aset tersebut membuat pernyataan hilang
13 karena bencana alam/*force majeure* dan atas dasar pernyataan tersebut Konstruksi
14 Dalam Pengerjaan dapat dihapusbukukan.
- 15 6. Apabila BAST sudah ada, namun fisik pekerjaan belum selesai, akan diakui sebagai
16 KDP.

17

18 **2. Penghentian Konstruksi Dalam Pengerjaan**

19 Dalam beberapa kasus, suatu KDP dapat saja dihentikan pembangunannya oleh
20 karena ketidakterediaan dana, kondisi politik, ataupun kejadian-kejadian lainnya.
21 Penghentian KDP dapat berupa penghentian sementara dan penghentian permanen.
22 Apabila suatu KDP dihentikan pembangunannya untuk sementara waktu, maka KDP
23 tersebut tetap dicantumkan ke dalam neraca dan kejadian ini diungkapkan secara
24 memadai di dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun, apabila pembangunan KDP
25 direncanakan untuk dihentikan pembangunannya secara permanen, maka saldo KDP
26 tersebut harus dikeluarkan dari neraca, dan kejadian ini diungkapkan secara memadai
27 dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

28

29 **7.3. Pengukuran Konstruksi Dalam Pengerjaan**

30 Berdasarkan PSAP Nomor 7 paragraf 18, KDP dicatat dengan biaya perolehan.
31 Pengukuran biaya perolehan dipengaruhi oleh metode yang digunakan dalam proses
32 konstruksi aset tetap tersebut, yaitu secara swakelola atau secara kontrak konstruksi.

33 **1. Pengukuran Konstruksi Secara Swakelola**

34 Apabila konstruksi aset tetap tersebut dilakukan dengan swakelola, maka biaya-biaya
35 yang dapat diperhitungkan sebagai biaya perolehan adalah seluruh biaya langsung dan
36 tidak langsung yang dikeluarkan sampai KDP tersebut siap untuk digunakan, meliputi biaya
37 bahan baku, upah tenaga kerja, sewa peralatan, biaya perencanaan dan pengawasan,

1 biaya perizinan, biaya pengosongan dan pembongkaran bangunan yang ada di atas tanah
2 yang diperuntukkan untuk keperluan pembangunan.

3 Biaya konstruksi secara swakelola diukur berdasarkan jumlah uang yang telah dibayarkan
4 dan tidak memperhitungkan jumlah uang yang masih diperlukan untuk menyelesaikan
5 pekerjaan.

6 Bahan dan upah langsung sehubungan dengan kegiatan konstruksi antara lain meliputi:

7 a. biaya pekerja lapangan termasuk penyelia;

8 b. biaya bahan yang digunakan dalam konstruksi;

9 c. biaya pemindahan sarana, peralatan, dan bahan-bahan dari dan ke lokasi pelaksanaan
10 konstruksi;

11 d. biaya penyewaan sarana dan peralatan;

12 e. biaya rancangan dan bantuan teknis yang secara langsung berhubungan dengan
13 konstruksi.

14 Bahan tidak langsung dan upah tidak langsung dan biaya overhead lainnya yang dapat
15 diatribusikan kepada kegiatan konstruksi antara lain meliputi:

16 a. asuransi, misalnya asuransi kebakaran;

17 b. biaya rancangan dan bantuan teknis yang tidak secara langsung berhubungan dengan
18 konstruksi tertentu; dan

19 c. biaya-biaya lain yang dapat diidentifikasi untuk kegiatan konstruksi yang
20 bersangkutan seperti biaya inspeksi.

21 Biaya semacam itu dialokasikan dengan menggunakan metode yang sistematis dan
22 rasional dan diterapkan secara konsisten pada semua biaya yang mempunyai karakteristik
23 yang sama. Metode alokasi biaya yang dianjurkan adalah metode rata-rata tertimbang atas
24 dasar proporsi biaya langsung.

25

26 **2. Pengukuran Konstruksi Secara Kontrak Konstruksi**

27 Apabila konstruksi dikerjakan oleh kontraktor melalui suatu kontrak konstruksi, maka
28 komponen nilai perolehan KDP tersebut berdasarkan PSAP 08 Paragraf 22 meliputi: (1)
29 termin yang telah dibayarkan kepada kontraktor sehubungan dengan tingkat penyelesaian
30 pekerjaan; (2) kewajiban yang masih harus dibayar kepada kontraktor sehubungan dengan
31 pekerjaan yang telah diterima tetapi belum dibayar pada tanggal pelaporan; dan (3)
32 pembayaran klaim kepada kontraktor atau pihak ketiga sehubungan dengan pelaksanaan
33 kontrak konstruksi.

34 Kontraktor meliputi kontraktor utama dan subkontraktor, namun demikian penanggung
35 jawab utama tetap kontraktor utama dan pemerintah selaku pemberi kerja hanya
36 berhubungan dengan kontraktor utama. Pembayaran yang dilakukan oleh kontraktor utama
37 kepada subkontraktor tidak berpengaruh pada pemerintah.

1 Pembayaran atas kontrak konstruksi pada umumnya dilakukan secara bertahap
2 (termin) berdasarkan tingkat penyelesaian yang ditetapkan dalam kontrak konstruksi.
3 Setiap pembayaran yang dilakukan dicatat sebagai penambah nilai KDP.

4 Klaim dapat timbul, umpamanya, dari keterlambatan yang disebabkan oleh pemberi
5 kerja, kesalahan dalam spesifikasi atau rancangan dan perselisihan penyimpangan dalam
6 pengerjaan kontrak. Klaim tersebut tentu akan mempengaruhi nilai yang akan diakui
7 sebagai KDP.

8

9 **3. Konstruksi Dibiayai dari Pinjaman**

10 Jika konstruksi dibiayai dari pinjaman maka biaya pinjaman yang timbul selama masa
11 konstruksi dikapitalisasi dan menambah biaya konstruksi, sepanjang biaya tersebut dapat
12 diidentifikasi dan ditetapkan secara andal. Biaya pinjaman mencakup biaya bunga dan
13 biaya lainnya yang timbul sehubungan dengan pinjaman yang digunakan untuk membiayai
14 konstruksi. Misalnya biaya bunga yang harus dibayar sehubungan dengan pinjaman yang
15 ditarik untuk membiayai konstruksi tersebut sebesar Rp5.000.000, maka biaya tersebut
16 akan menambah nilai Kontruksi Dalam Pengerjaan. Jumlah biaya pinjaman yang
17 dikapitalisasi tidak boleh melebihi jumlah biaya bunga yang dibayarkan pada periode yang
18 bersangkutan. Apabila bunga pinjaman yang harus dibayar pada tahun 20x1 sebesar
19 Rp2.000.000, maka yang dapat dikapitalisasi pada tahun 20x1 hanya sebesar
20 Rp2.000.000, meskipun total bunga pinjaman tersebut selama masa pinjaman 5 tahun
21 adalah sebesar Rp10.000.000.

22 Apabila pinjaman digunakan untuk membiayai beberapa jenis aset yang diperoleh
23 dalam suatu periode tertentu, biaya pinjaman periode yang bersangkutan dialokasikan ke
24 masing-masing konstruksi dengan metode rata-rata tertimbang atas total pengeluaran biaya
25 konstruksi. Misalnya telah dilakukan penarikan pinjaman sebesar Rp700.000.000 untuk
26 membiayai pembelian aset A sebesar Rp200.000.000, aset B sebesar Rp400.000.000, dan
27 aset C sebesar Rp100.000.000. Bunga pinjaman yang telah dibayarkan atas pinjaman
28 tersebut adalah sebesar Rp14.000.000. Maka biaya bunga yang akan dialokasikan kepada
29 masing-masing aset tersebut adalah sebagai berikut:

30	
31	- Aset A : $2/7 \times \text{Rp } 14.000.000 = \text{Rp } 4.000.000$
32	- Aset B : $4/7 \times \text{Rp } 14.000.000 = \text{Rp } 8.000.000$
33	- Aset C : $1/7 \times \text{Rp } 14.000.000 = \underline{\text{Rp } 2.000.000}$
34	Total biaya bunga Rp14.000.000
35	

36 Apabila kegiatan pembangunan konstruksi dihentikan sementara yang tidak
37 disebabkan oleh hal-hal yang bersifat *force majeure*, maka biaya pinjaman yang dibayarkan
38 selama masa pemberhentian sementara pembangunan konstruksi dikapitalisasi.
39 Pemberhentian sementara pekerjaan kontrak konstruksi dapat terjadi karena beberapa hal
40 seperti kondisi *force majeure* atau adanya campur tangan dari pemberi kerja atau pihak yang
41 berwenang karena berbagai hal. Jika pemberhentian tersebut dikarenakan adanya campur

1 tangan dari pemberi kerja atau pihak yang berwenang, biaya pinjaman selama
 2 pemberhentian sementara dikapitalisasi. Sebaliknya jika pemberhentian sementara karena
 3 kondisi force majeure, biaya pinjaman tidak dikapitalisasi tetapi dicatat sebagai biaya bunga
 4 pada periode yang bersangkutan. Dengan demikian, biaya bunga tersebut tidak
 5 ditambahkan sebagai nilai aset.

6 Suatu kontrak konstruksi dapat mencakup beberapa jenis aset yang masing-masing
 7 dapat diidentifikasi. Dalam hal ini termasuk juga konstruksi aset tambahan atas permintaan
 8 pemerintah, yang mana aset tersebut berbeda secara signifikan dalam rancangan,
 9 teknologi, atau fungsi dengan aset yang tercakup dalam kontrak semula dan harga aset
 10 tambahan tersebut ditetapkan tanpa memperhatikan harga kontrak semula. Jika jenis-jenis
 11 pekerjaan tersebut diselesaikan pada titik waktu yang berlainan maka biaya pinjaman yang
 12 dikapitalisasi hanya biaya pinjaman untuk bagian kontrak konstruksi atau jenis pekerjaan
 13 yang belum selesai. Untuk bagian pekerjaan yang telah diselesaikan tidak diperhitungkan
 14 lagi biaya pinjaman. Biaya pinjaman setelah konstruksi selesai disajikan sebagai beban
 15 pada Laporan Operasional.

16 Apabila entitas menerapkan kebijakan akuntansi untuk tidak mengkapitalisasi biaya
 17 pinjaman dalam masa konstruksi, misalnya karena kesulitan mengidentifikasi pinjaman
 18 pada masing-masing kontrak konstruksi, maka kebijakan tersebut harus diungkapkan
 19 dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

20

21 7.4. Penyajian dan Pengungkapan Konstruksi Dalam Pengerjaan

22 KDP disajikan sebesar biaya perolehan atau nilai wajar pada saat perolehan.

23

PEMERINTAH

24

NERACA

25

PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 31 DESEMBER 20X0

Uraian	31-12-20X1	31-12-20X0
Aset		
....
Aset Tetap		
Tanah		
Peralatan dan Mesin		
Gedung dan Bangunan		
Jalan, Irigasi, dan Jaringan		
Aset Tetap Lainnya		
Konstruksi Dalam Pengerjaan	XXX	XXX
<i>Akumulasi Penyusutan</i>	<i>(XXX)</i>	<i>(XXX)</i>
....
....
Kewajiban	XXX	XXX
Ekuitas	XXX	XXX

- 1 Selain itu, dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula informasi mengenai:
- 2 a. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu
- 3 penyelesaiannya pada tanggal neraca;
- 4 b. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaannya;
- 5 c. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan sampai dengan tanggal neraca;
- 6 d. Uang muka kerja yang diberikan sampai dengan tanggal neraca; dan
- 7 e. Jumlah Retensi.

8 Kontrak konstruksi pada umumnya memuat ketentuan tentang retensi. Retensi adalah

9 prosentase dari nilai penyelesaian yang akan digunakan sebagai jaminan akan dilaksanakan

10 pemeliharaan oleh kontraktor pada masa yang telah ditentukan dalam kontrak. Jumlah retensi

11 diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Demikian juga halnya dengan sumber

12 dana yang digunakan untuk membiayai aset tersebut perlu diungkap. Pencantuman sumber

13 dana dimaksudkan memberi gambaran sumber dana dan penyerapannya sampai tanggal

14 tertentu.

15

16 **7.5. Contoh Kasus**

17

18 **1. Pengakuan Peninggian Tanggul Lumpur Sidoarjo**

19

20 Satker Badan Penanggulangan Lumpur Sidoarjo (BPLS) membangun tanggul untuk

21 mengatasi dampak semburan lumpur Lapindo. Diperkirakan fenomena semburan Lumpur

22 akan berlangsung selama 20 tahun. Akibat fenomena semburan Lumpur tersebut terjadi

23 deformasi geologi, yaitu turunnya (*subsidence*) permukaan tanah pada beberapa area.

24 Dampak dari peristiwa tersebut (*subsidence*) adalah amblesnya beberapa bagian tanggul

25 sehingga perlu peninggian kembali tanggul untuk memenuhi elevasi/ketinggian tertentu.

26 Turunnya tanggul seringkali terjadi pada masa pelaksanaan proyek peninggian tanggul,

27 sehingga diperlukan akuntansi yang tepat atas transaksi peninggian tersebut.

28 Atas kegiatan peninggian tanggul dapat dijelaskan secara akuntansi sebagai berikut:

- 29 a. Kegiatan yang dilakukan adalah peninggian tanggul dan bukan pembangunan tanggul
- 30 awal. Penggunaan istilah peninggian tanggul mengindikasikan telah adanya aset
- 31 tanggul awal yang telah dibangun sebelumnya. Dengan demikian, pengeluaran
- 32 peninggian tanggul lebih tepat jika diklasifikasikan sebagai pengeluaran setelah
- 33 perolehan aset.
- 34 b. Adanya fenomena deformasi geologi yang diperkirakan akan terjadi dalam jangka
- 35 panjang (20 tahun) menimbulkan adanya risiko ketidakpastian perolehan manfaat
- 36 ekonomi di masa yang akan datang dari peninggian tanggul tersebut.

37 Sehubungan dengan hal tersebut, dengan mengacu pada PSAP 08 Paragraf 14 yang

38 menyebutkan:

39

- 1 **Suatu benda berwujud harus diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan jika:**
 2 **(a) besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan**
 3 **dengan aset tersebut akan diperoleh;**
 4 **(b) biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan**
 5 **(c) aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.**

6
 7 maka peninggian tanggul tidak dapat diakui sebagai KDP. Pengeluaran tersebut lebih tepat
 8 jika diklasifikasikan sebagai belanja operasional karena potensi ekonomis masa depan dari
 9 peninggian tanggul tidak dapat ditentukan dengan andal.

10

11 2. Pengakuan Biaya Perencanaan

12 Dalam DIPA tahun 20X1, Satuan Kerja A menganggarkan membangun gedung dalam
 13 kurun waktu 2 tahun dengan rincian biaya sebagai berikut:

14	- biaya perencanaan	Rp 30.000.000
15	- biaya konstruksi	Rp2.000.000.000
16	- biaya pengawasan	<u>Rp 20.000.000</u>
17	Total biaya	Rp2.050.000.000

18

19 Sampai dengan tanggal pelaporan (31 Desember 20X1), Satuan Kerja A baru
 20 merealisasikan Belanja Modal Gedung dan Bangunan dengan membayar biaya
 21 konsultan/perencanaan sebesar Rp30.000.000.

22 Realisasi biaya perencanaan tersebut telah dapat disajikan di dalam Neraca satuan kerja A
 23 sebagai KDP dengan jurnal:

24

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
31/12/20X1	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan	30.000.000	
	Kas di Kas Umum Negara		30.000.000

25

26 3. Pembangunan Gedung Secara Swakelola

27 Pada tahun 20X1, SKPD B berencana membangun gedung secara swakelola. Anggaran
 28 yang tersedia sejumlah Rp500.000.000. Pada tanggal 31 Desember 20X1 pembangunan
 29 fisik gedung telah mencapai 90%, dan biaya yang telah dibayarkan sejumlah
 30 Rp450.000.000,00. Jurnal yang harus dibuat adalah:

31

1 Jurnal Realisasi Belanja

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
.../... /20X1	Belanja Modal Estimasi Perubahan SAL *)	450.000.000	450.000.000

2 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-masing
3 entitas.

5 Jurnal pengakuan KDP

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
.../.../20X1	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Kas di Kas Umum Daerah	450.000.000	450.000.000

6

7 **4. Pembangunan Gedung dengan Kontrak Konstruksi**

8 Pada tahun 20X1, Satker A pada Kementerian B berencana membangun sebuah gedung
9 dengan kontrak konstruksi. Pada tanggal 1 September 20X1 Satker A menandatangani
10 kontrak konstruksi dengan nilai Kontrak Rp5.000.000.000 dan jangka waktu 15 bulan
11 dengan masa pemeliharaan 3 bulan.

12 Ketentuan pembayaran menurut kontrak adalah sebagai berikut:

13 Uang Muka : 20% dari Nilai Kontrak, dibayarkan setelah kontrak
14 ditandatangani

15 Termin I : 50% dari nilai kontrak setelah pekerjaan fisik mencapai 60%

16 Termin II : 95% dari nilai kontrak setelah pekerjaan fisik mencapai 100%

17 Retensi : 5% dari nilai kontrak setelah selesai masa pemeliharaan disertai
18 dengan Berita Acara Serah Terima terakhir.

19

20 Sedangkan realisasi pembayaran adalah sebagai berikut:

21 Uang Muka : Rp1.000.000.000, tanggal 15 September 20X1

22 Termin I (Fisik 60%) : Rp1.500.000.000, tanggal 5 April 20X2

23 Termin II (Fisik 100%): Rp2.250.000.000, tanggal 1 November 20X2 dan telah dibuat

24 Berita Acara Serah Terima Pekerjaan pada tanggal tersebut.

25

1 Berdasarkan kontrak, retensi sebesar 5% akan dibayarkan setelah masa pemeliharaan
2 selesai yaitu tanggal 1 Februari 20X3.

3 Untuk uang Retensi Jaminan Pemeliharaan sebagaimana telah disebutkan dalam Buletin
4 Teknis SAP Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah yang
5 mengacu pada ketentuan perundang-undangan, secara administratif dapat ditangani
6 dengan 2 cara berikut:

7 – Pembayaran dilakukan sebesar 95% (sembilan puluh lima persen) dari nilai kontrak,
8 sedangkan yang 5% (lima persen) merupakan retensi selama masa pemeliharaan.

9 – Pembayaran dilakukan sebesar 100% (seratus persen) dari nilai kontrak dan penyedia
10 barang/jasa harus menyerahkan jaminan bank sebesar 5% (lima persen) dari nilai
11 kontrak yang diterbitkan oleh Bank Umum atau oleh perusahaan asuransi yang
12 mempunyai program asuransi kerugian (*surety bond*) dan direasuransikan sesuai
13 dengan ketentuan Menteri Keuangan.

14 Sebagaimana dinyatakan dalam Buletin Teknis SAP Nomor 04 nilai retensi dengan cara
15 pertama diakui sebagai utang retensi. Apabila pada akhir tahun anggaran masih dalam
16 masa retensi maka pengeluaran 5% harus disediakan dananya pada tahun anggaran
17 berikutnya. Sedangkan cara kedua, adanya jaminan bank harus diungkapkan dalam
18 Catatan atas Laporan Keuangan.

19

20 **Jurnal Untuk Mencatat Transaksi tersebut adalah:**

21 a. Pembayaran uang muka kerja tanggal 15 September 20X1

22 - Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15/09/20X1	Belanja Modal Ditagihkan ke Entitas Lain *)	1.000.000.000	1.000.000.000

23 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-
24 masing entitas.

25 - Pengakuan Uang Muka di Neraca:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15/09/20X2	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Kas di Kas Umum Negara	1.000.000.000	1.000.000.000

26 b. Pada tanggal 31 Desember 20X1, penyelesaian pekerjaan fisik mencapai 15%

27 - Pengakuan Uang Muka di Neraca sebesar selisih pemberian uang muka (20%)
28 dengan penyelesaian fisik (15%):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15/09/20X2	Uang Muka Belanja Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan	250.000.000	250.000.000

1 c. Pada awal tahun 20X2, entitas melakukan jurnal balik atas jurnal penyesuaian tanggal
2 31 Desember 20X1.

3 d. Pembayaran termin I pada tanggal 5 April 20X2 (Penyelesaian pekerjaan fisik 60%)

4 - Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Belanja Modal Ditagihkan ke Entitas Lain	1.500.000.000	1.500.000.000

5

6 - Pengakuan KDP di Neraca:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Kas di Kas Umum Negara	1.500.000.000	1.500.000.000

7

8 e. Pembayaran termin II pada tanggal 1 November 20X2 (Penyelesaian pekerjaan fisik
9 100%, dan telah dibuat Berita Acara Serah Terima Pekerjaan Pertama) dengan
10 menahan retensi 5%.

11 - Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Belanja Modal Ditagihkan ke Entitas Lain	2.250.000.000	2.250.000.000

12 - Pengakuan KDP di Neraca atas pembayaran termin II:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Kas di Kas Umum Negara	2.250.000.000	2.250.000.000

- 1 - Pengakuan KDP atas pekerjaan yang sudah diselesaikan tetapi belum dibayar
2 retensi (5%):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Konstruksi Dalam Pengerjaan- Gedung dan Bangunan Utang	250.000.000	250.000.000

- 3
4 - Pengakuan Gedung dan Bangunan berdasarkan Berita Acara Penyelesaian fisik
5 100%:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan Konstruksi Dalam Pengerjaan-Gedung dan Bangunan	5.000.000.000	5.000.000.000

- 6 f. Berita acara serah terima kedua dan pembayaran retensi 5% pada satker:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/2/ 20X3	Belanja Modal Ditagihkan ke Entitas Lain	250.000.000	250.000.000

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X2	Utang Kas di Kas Umum Negara	250.000.000	250.000.000

8
9 **5. Penghentian Pembangunan Gedung**

10 Sesuai dengan contoh kasus nomor 2, ternyata Pemerintah pada bulan Februari 20X2
11 mengambil keputusan untuk tidak melanjutkan proyek tersebut, dan pada tanggal 1 Mei
12 20X2 telah diputuskan adanya penghapusan aset sesuai dengan ketentuan. Jurnal yang
13 harus dibuat adalah:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/05/20X2	Beban Non Operasional... Konstruksi Dalam Pengerjaan	30.000.000	30.000.000

1 6. Sisa Bahan Pasca Konstruksi

2 Dalam pelaksanaan konstruksi aset tetap secara swakelola adakalanya terdapat sisa
3 bahan setelah aset tetap dimaksud selesai dibangun. Sisa bahan pasca konstruksi yang
4 masih dapat digunakan disajikan dalam neraca dan dicatat sebagai persediaan. Namun
5 demikian, pencatatan sebagai Persediaan dilakukan hanya apabila nilai aset yang tersisa
6 material.

7 Contoh:

8 Untuk merenovasi gedung kantor yang dilakukan secara swakelola, setelah pembangunan
9 selesai diketahui pembelian bahan bangunan seperti pasir, batu bata dan semen berlebih
10 dengan nilai mencapai Rp100.000.000. Atas sisa bahan bangunan tersebut akan dicatat
11 oleh satker A sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan	100.000.000	
	Konstruksi Dalam Pengerjaan		100.000.000
	<i>(Untuk mencatat perolehan persediaan sisa bahan konstruksi)</i>		

12

1 **BAB VIII**

2 **PENGELUARAN SETELAH PEROLEHAN AWAL ASET TETAP**

3
4 **8.1. Definisi Pengeluaran Setelah Perolehan Awal Aset Tetap**

5 Setelah aset diperoleh, Pemerintah masih melakukan pengeluaran-pengeluaran yang
6 berhubungan dengan aset tersebut. Pengeluaran-pengeluaran tersebut dapat berupa biaya
7 pemeliharaan ataupun biaya rehabilitasi atau renovasi. Pengeluaran yang dapat memberikan
8 manfaat lebih dari satu tahun (memperpanjang manfaat aset tersebut dari yang direncanakan
9 semula atau peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kinerja) disebut dengan
10 pengeluaran modal (*capital expenditure*) sedangkan pengeluaran yang memberikan manfaat
11 kurang dari satu tahun (termasuk pengeluaran untuk mempertahankan kondisi aset tetap)
12 disebut dengan pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*).

13 Perbedaan antara *capital expenditure* dan *revenue expenditure* selain dari adanya
14 penambahan manfaat aset atau tidak, juga dapat dilihat dari besarnya jumlah pengeluaran.
15 Misalnya, sebuah pembelian inventaris berupa jam dinding seharga Rp20.000 harus dicatat
16 sebagai pengeluaran untuk aset tetap karena jam dinding tersebut dapat digunakan lebih dari
17 satu tahun. Akan tetapi karena nilainya yang kecil tidak mungkin mencatat dan memperlakukan
18 biaya tersebut seperti biaya perolehan aset yang besar. Untuk itu pemerintah harus
19 menentukan batasan pengeluaran untuk memperoleh aset yang dapat disebut juga dengan
20 *capitalization threshold* (nilai satuan minimum kapitalisasi aset). SAP tidak menentukan
21 besarnya *capitalization threshold* ini tetapi memberikan kebebasan kepada masing-masing
22 entitas untuk menentukan sendiri.

23
24 **8.2. Pengakuan Pengeluaran Setelah Perolehan Awal**

25 Pengeluaran setelah perolehan awal dapat diakui sebagai pengeluaran modal (*capital*
26 *expenditure*) atau sebagai pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*).

27 Kapitalisasi setelah perolehan awal aset tetap dilakukan terhadap biaya-biaya lain yang
28 dikeluarkan setelah pengadaan awal yang dapat memperpanjang masa manfaat atau yang
29 kemungkinan besar memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk
30 peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kinerja.

31 Sebaliknya, pengeluaran-pengeluaran yang tidak memperpanjang masa manfaat atau
32 yang kemungkinan besar tidak memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam
33 bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan kinerja diperlakukan sebagai
34 beban (*expense / revenue expenditure*).

35
36 **8.3. Pengukuran Pengeluaran Setelah Perolehan Awal**

37 Pengeluaran-pengeluaran yang dikapitalisasi diukur sebesar jumlah biaya yang
38 dikeluarkan dalam rangka memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar

1 memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas,
2 mutu produksi, atau peningkatan kinerja aset yang bersangkutan. Pengeluaran yang
3 dikaitalisasi dapat berupa pengembangan dan penggantian utama. Pengembangan disini
4 maksudnya adalah peningkatan aset tetap karena meningkatnya manfaat aset tetap tersebut.
5 Biaya pengembangan ini akan menambah harga perolehan aset tetap yang bersangkutan.
6 Sedangkan penggantian utama adalah memperbaharui bagian aset tetap, dimana biaya
7 penggantian utama ini akan dikapitalisasi dengan cara mengurangi nilai bagian yang diganti
8 dari harga aset tetap yang semula dan menambahkan biaya penggantian.

9 Dalam proses kapitalisasi biaya pada aset tetap diterapkan kebijakan mengenai Nilai
10 Satuan Minimum Kapitalisasi Aset Tetap (*capitalization threshold*) yang mengatur batas
11 minimum pengeluaran yang dapat ditambahkan ke dalam nilai tercatat aset tetap. Aset tetap
12 yang nilai perolehannya di bawah Nilai Satuan Minimum Kapitalisasi Aset Tetap tersebut diakui
13 sebagai beban pada LO sehingga tidak disajikan dalam neraca (*on face*). Transaksi tersebut
14 diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan dan dicatat pada Laporan Barang Milik
15 Negara/Laporan Barang Milik Negara/Daerah.

16 Pengeluaran setelah perolehan awal atas aset tetap yang karena bentuknya atau lokasi
17 penggunaannya memiliki risiko penurunan nilai dan/atau kuantitas yang mengakibatkan
18 ketidakpastian perolehan potensi ekonomik di masa depan tidak dikapitalisasi, melainkan
19 diperlakukan sebagai beban pemeliharaan biasa (*expense*). Contoh dari kasus tersebut adalah
20 pengeluaran untuk memulihkan kembali fungsi tanggul lumpur Sidoarjo, tanggul pemecah
21 gelombang, dan tanggul penahan lahar di lereng gunung Merapi.

22

23 **8.4. Contoh Kasus**

24

25 Pada tahun 20X1, Kementerian S melakukan pemeliharaan gedung dan bangunan
26 sebagai berikut:

- 27 • Tanggal 10 Agustus 20X1 dilakukan kegiatan pemasangan keramik yang semula
28 hanya berupa lantai tanah sejumlah Rp600.000.000 dengan pembebanan pada akun
29 belanja modal gedung dan bangunan.
- 30 • Tanggal 10 September 20X1 dilakukan pengecatan gedung sejumlah Rp300.000.000
31 dengan pembebanan pada akun belanja pemeliharaan.

32

33 Atas transaksi tersebut biaya pemeliharaan yang dapat dikapitalisasi hanyalah biaya
34 pemasangan keramik. Biaya pengecatan gedung diakui sebagai beban tahun berjalan dan
35 tidak perlu dikapitalisasi karena merupakan kegiatan pemeliharaan rutin yang tidak
36 menunjukkan adanya suatu peningkatan mutu/kualitas/kapasitas atas aset yang bersangkutan.

37

38 Jurnal yang dibuat oleh Kementerian S adalah sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10/8/20X1	Belanja Modal – Gedung dan Bangunan Ditagihkan ke Entitas Lain *) <i>(mencatat biaya pemasangan keramik gedung dan bangunan)</i>	600.000.000	600.000.000
	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan Kas di Kas Umum Negara <i>(jurnal mencatat kapitalisasi biaya pemasangan keramik)</i>	600.000.000	600.000.000
10/9/20X1	Belanja Barang Ditagihkan ke Entitas Lain *)	300.000.000	300.000.000
	Beban Pemeliharaan Kas di Kas Umum Negara <i>(mencatat biaya pengecatan gedung)</i>	300.000.000	300.000.000

1 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-masing entitas.

BAB IX

PERTUKARAN ASET TETAP

9.1. Definisi Pertukaran Aset Tetap

Dalam rangka memenuhi kebutuhan terhadap aset tetap tertentu biasanya pemerintah melakukan pembelian/pengadaan. Namun, karena alasan tidak tersedianya dana dan untuk efisiensi, pemerintah dapat memperoleh suatu aset tetap melalui mekanisme pertukaran (ruislag/tukar guling).

Pertukaran atau tukar menukar adalah pengalihan aset tetap dari suatu entitas kepada entitas lain mengacu pada ketentuan perundang-undangan yang mengatur Barang Milik Negara/Daerah (BMN/BMD). Berdasarkan ketentuan tersebut, pertukaran aset tetap dapat dilakukan antara Pemerintah Pusat dengan pemerintah daerah, atau antar pemerintah daerah, atau antara pemerintah dengan pihak lain, dengan menerima penggantian dalam bentuk barang, sekurang-kurangnya dengan nilai yang seimbang.

Ada beberapa alasan yang menyebabkan pemerintah perlu melakukan pertukaran, yaitu:

- Adanya aset tetap berupa tanah dan/atau bangunan yang lokasinya tidak sesuai dengan tata ruang/tata kota;
- Adanya aset tetap yang tidak dimanfaatkan secara optimal;
- Upaya penyatuan aset tetap yang lokasinya terpencar;
- Pelaksanaan rencana strategis pemerintah;
- Adanya aset tetap selain tanah dan/atau bangunan yang sudah usang; dan
- Tidak tersedia dana dalam APBN untuk pengadaan baru.

PSAP 07 Paragraf 42 menyatakan bahwa "***Suatu aset tetap dapat diperoleh melalui pertukaran atau pertukaran sebagian aset tetap yang tidak serupa atau aset lainnya....***" Akan tetapi, pelaksanaan pertukaran aset atau sebagian aset tersebut mengacu pada ketentuan perundang-undangan yang mengatur mengenai pengelolaan BMN/BMD.

9.2. Pengakuan Aset Tetap Hasil Pertukaran

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 mengeluarkan aset tersebut dari neraca maupun dari daftar barang dan membukukan aset tetap pengganti.

1 9.3. Pengukuran Aset Tetap Hasil Pertukaran

2 Dalam PSAP 07 Paragraf 42 dinyatakan bahwa “...*Biaya dari pos semacam itu diukur*
3 *berdasarkan nilai wajar aset yang diperoleh yaitu ekuivalen atas nilai tercatat aset yang*
4 *dilepas setelah disesuaikan dengan jumlah setiap kas atau setara kas dan kewajiban*
5 *yang ditransfer/diserahkan.*”

6 Terhadap aset tetap yang diperoleh melalui pertukaran dengan aset tetap yang serupa,
7 yang memiliki manfaat yang serupa dan memiliki nilai wajar yang serupa, maka aset yang baru
8 diperoleh dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*) aset yang dilepas.

9 Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, maka hal ini
10 mengindikasikan bahwa aset tetap yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama.
11 Dalam hal aset tetap yang dipertukarkan nilainya lebih tinggi daripada aset tetap pengganti,
12 dan terdapat kas yang diterima, maka kas tersebut diakui sebagai Pendapatan LRA dan
13 Pendapatan-LO.

14

15 9.4. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap Hasil Pertukaran

16 Dalam hal terjadi pertukaran aset tetap, maka harus diungkapkan:

- 17 a. Pihak yang melakukan pertukaran aset tetap;
- 18 b. Jenis aset tetap yang diserahkan dan nilainya;
- 19 c. Jenis aset tetap yang diterima beserta nilainya; dan
- 20 d. Jumlah hibah selisih lebih dari pertukaran aset tetap.

21

22 9.5. Contoh Kasus

23 Sebuah pengembang ingin me-*ruislag* tanah yang di atasnya telah dibangun jalan milik
24 Pemerintah Kota (Pemkot) T karena tanah tersebut masuk ke dalam rencana pengembangan
25 perumahan. Pihak pengembang menawarkan tanah lapang miliknya yang masih dalam
26 kawasan mereka sebagai pengganti tanah milik Pemkot T tersebut. Nilai tanah milik Pemkot T
27 adalah Rp10.000.000.000 dan nilai jalan adalah Rp5.000.000.000. Nilai tanah lapang yang
28 ditawarkan sebagai pengganti adalah Rp20.000.000.000.

29 Atas transaksi pertukaran aset tetap di atas, sesuai dengan Paragraf 43 PSAP Nomor
30 7, maka nilai tanah yang dicatat adalah sebesar nilai tercatat (*carrying amount*) atas aset yang
31 dilepas, yaitu sebesar Rp15.000.000.000. Jurnal untuk mencatat pertukaran aset tersebut
32 adalah sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
./.../...	Aset Tetap - Tanah	15.000.000.000	
	Aset Tetap - Tanah		10.000.000.000
	Aset Tetap - Jalan, Irigasi, dan Jaringan		5.000.000.000

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

BAB X

RENOVASI ASET TETAP

Suatu satuan kerja (pada K/L atau SKPD) dapat melakukan perbaikan/renovasi aset tetap yang dimiliki dan/atau dikuasainya. Renovasi dapat dilakukan terhadap semua barang milik dalam kelompok aset tetap, namun demikian renovasi terhadap akun tanah dan akun aset tetap lainnya jarang ditemukan. Apabila aset tetap yang dimiliki dan/atau dikuasai suatu K/L atau SKPD direnovasi dan memenuhi kriteria kapitalisasi aset tetap, maka renovasi tersebut umumnya dicatat dengan menambah nilai perolehan aset tetap yang bersangkutan. Hal ini sesuai dengan paragraf 49 PSAP 07, yaitu:

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 kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan.

Namun demikian, dalam hal aset tetap yang direnovasi tersebut memenuhi kriteria kapitalisasi dan bukan milik suatu satker atau SKPD, maka renovasi tersebut dicatat sebagai aset tetap lainnya. Biaya yang dikeluarkan untuk melakukan renovasi umumnya adalah belanja modal aset terkait. Biaya perawatan sehari-hari untuk mempertahankan suatu aset tetap dalam kondisi normalnya, termasuk di dalamnya pengeluaran untuk suku cadang, merupakan pengeluaran yang substansinya adalah kegiatan pemeliharaan dan tidak dikapitalisasi meskipun nilainya signifikan (lihat Buletin Teknis No. 04).

Berdasarkan obyeknya, renovasi aset tetap di lingkungan satuan kerja K/L atau SKPD dapat dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis, yaitu:

1. Renovasi aset tetap milik sendiri;
2. Renovasi aset tetap bukan milik-dalam lingkup entitas pelaporan; dan
3. Renovasi aset tetap bukan milik-diluar lingkup entitas pelaporan.

Penjelasan terhadap ketiga jenis renovasi tersebut diuraikan di bawah ini.

10.1. Renovasi Aset Tetap Milik Sendiri

Renovasi aset tetap milik sendiri merupakan perbaikan aset tetap di lingkungan satuan kerja pada K/L atau SKPD yang memenuhi syarat kapitalisasi. Renovasi semacam ini akan dicatat sebagai penambah nilai perolehan aset tetap terkait. Apabila sampai dengan tanggal pelaporan renovasi tersebut belum selesai dikerjakan, atau sudah selesai pengerjaannya namun belum diserahkan, maka akan dicatat sebagai KDP.

Contoh:

- 1 1. Satker A memiliki gedung 2 lantai, yang digunakan untuk kantor. Karena pengembangan
 2 organisasi dan jumlah pegawai, lantai 2 yang semula berupa aula direnovasi menjadi
 3 ruang kerja dengan biaya APBN TA 20X1 senilai Rp1.000.000.000. Pada tanggal 20
 4 Oktober 20X1 telah dilakukan penyerahan pekerjaan yang ditandai dengan BAST. Jurnal
 5 untuk membukukan transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20/10/20X1	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan Kas di Kas Umum Negara	1.000.000.000	1.000.000.000

- 6
 7 2. Satker A memiliki gedung 2 lantai, yang digunakan untuk kantor. Karena pengembangan
 8 organisasi dan jumlah pegawai, lantai 2 yang semula berupa aula direnovasi menjadi
 9 ruang kerja dengan biaya APBN TA 20X1 senilai Rp1.000.000.000. Apabila sampai
 10 dengan 31 Desember 20X1 renovasi tersebut masih belum selesai atau belum
 11 diserahkan, transaksi tersebut dijurnal sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
31/12/20X1	Konstruksi Dalam Pengerjaan Kas di Kas Umum Negara	1.000.000.000	1.000.000.000

- 12
 13 Atas belum terselesaikannya atau belum diserahkan renovasi dan sudah
 14 dibayarkannya seluruh biaya kontrak perlu diungkapkan dalam CaLK.

15 16 **10.2. Renovasi Aset Tetap Bukan Milik-Dalam Lingkup Entitas Pelaporan**

17 Renovasi aset tetap dalam lingkup ini mencakup perbaikan aset tetap bukan milik suatu
 18 satuan kerja atau SKPD yang memenuhi syarat kapitalisasi namun masih dalam satu entitas
 19 pelaporan. Lingkup renovasi jenis ini meliputi:

- 20 1. Renovasi aset tetap milik satuan kerja lain dalam satu K/L;
 21 2. Renovasi aset tetap milik satuan kerja K/L lain;
 22 3. Renovasi aset tetap milik UPTD lain dalam satu SKPD; dan
 23 4. Renovasi aset tetap milik SKPD lain.

24 Renovasi semacam ini, pada satuan kerja yang melakukan renovasi tidak dicatat
 25 sebagai penambah nilai perolehan aset tetap terkait karena kepemilikan aset tetap tersebut
 26 ada pada pihak lain. Renovasi tersebut apabila telah selesai dilakukan sebelum tanggal
 27 pelaporan akan dibukukan sebagai aset tetap lainnya-aset renovasi dan disajikan di neraca

1 sebagai kelompok aset tetap. Apabila sampai dengan tanggal pelaporan renovasi tersebut
 2 belum selesai dikerjakan, atau sudah selesai pengerjaannya namun belum
 3 diserahkan, maka akan dicatat sebagai konstruksi dalam pengerjaan.

4 Pada akhir tahun anggaran, aset renovasi ini seyogyanya diserahkan pada pemilik.
 5 Mekanisme penyerahannya mengikuti peraturan yang berlaku. Jika dokumen sumber
 6 penyerahan tersebut (sebagaimana dijelaskan pada bab terdahulu) telah diterbitkan maka
 7 aset tetap renovasi tersebut dikeluarkan dari neraca dan satuan kerja K/L atau SKPD
 8 pemilik akan mencatat dan menambahkannya sebagai aset tetap terkait. Namun apabila
 9 sampai dengan akhir periode pelaporan aset renovasi ini belum juga diserahkan, maka K/L
 10 atau SKPD yang melakukan renovasi terhadap aset tersebut tetap akan mencatat sebagai
 11 Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi.

12 Contoh:

13 1. Ditjen Kekayaan Negara meminjam gedung Ditjen Pajak Kementerian Keuangan untuk
 14 kantor layanan daerah di Kabupaten A. Untuk menunjang layanan dan kelancaran tugas,
 15 gedung tersebut direnovasi dengan menambahkan loket layanan, memperluas ruang
 16 tunggu, menambahkan ruang rapat dan mushola dengan total biaya Rp2.000.000.000.
 17 Pada tanggal 20 Oktober 20X1 telah dilakukan penyerahan pekerjaan yang ditandai
 18 dengan BAST. Menjelang akhir tahun, administrasi aset renovasi tersebut diserahkan
 19 kepada pemiliknya (Ditjen Pajak).

20 Untuk membukukan transaksi tersebut di jurnal sebagai berikut:

21 Ditjen Kekayaan Negara:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20/10/20X1	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi	2.000.000.000	
	Kas di Kas Umum Negara		2.000.000.000
31/12/20X1	Ekuitas	2.000.000.000	
	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi		2.000.000.000

22

23 Ditjen Pajak:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20/10/20X1	Gedung dan Bangunan	2.000.000.000	
	Ekuitas		2.000.000.000

1 Pada saat penggabungan laporan keuangan Ditjen Kekayaan Negara dan Ditjen Pajak
2 menjadi laporan keuangan Kementerian Keuangan, maka atas renovasi aset disajikan
3 sebagai penambah Gedung dan Bangunan, sedangkan pendapatan dan beban atas
4 transfer aset tetap renovasi dieliminasi.

5 2. Ditjen Kekayaan Negara meminjam gedung Ditjen Pajak Kementerian Keuangan untuk
6 kantor layanan daerah di Kabupaten A. Untuk menunjang layanan dan kelancaran tugas,
7 gedung tersebut direnovasi dengan menambahkan loket layanan, memperluas ruang
8 tunggu, menambahkan ruang rapat dan mushola dengan total biaya Rp2.000.000.000.
9 Sampai dengan 31 Desember 20X1 renovasi tersebut masih dalam proses penyelesaian
10 atau belum diserahkan dari kontraktor, transaksi tersebut di jurnal sebagai berikut:

11 Ditjen Kekayaan Negara:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20/10/20X1	Konstruksi Dalam Pengerjaan Kas di Kas Umum Negara	2.000.000.000	2.000.000.000

12
13 Dalam rangka penggabungan laporan keuangan Ditjen Kekayaan Negara menjadi
14 laporan keuangan Kementerian Keuangan, nilai KDP pada Ditjen Kekayaan Negara
15 sebesar Rp2.000.000.000 disajikan sebagai KDP pada laporan keuangan Kementerian
16 Keuangan.

17 3. Ditjen Kekayaan Negara meminjam gedung Ditjen Pajak Kementerian Keuangan untuk
18 kantor layanan daerah di Kabupaten A. Untuk menunjang layanan dan kelancaran tugas,
19 gedung tersebut direnovasi dengan menambahkan loket layanan, memperluas ruang
20 tunggu, menambahkan ruang rapat dan mushola dengan total biaya Rp2.000.000.000.
21 Pada tanggal 20 Oktober 20X1 telah dilakukan penyerahan pekerjaan dari kontraktor
22 yang ditandai dengan BAST. Sampai dengan akhir tahun, aset renovasi tersebut belum
23 diserahkan kepada pemiliknya. Untuk membukukan transaksi tersebut di jurnal sebagai
24 berikut:

25 Ditjen Kekayaan Negara:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20/10/20X1	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi Kas di Kas Umum Negara	2.000.000.000	2.000.000.000

26

1 Dalam rangka penggabungan laporan keuangan Ditjen Kekayaan Negara menjadi
2 laporan keuangan Kementerian Keuangan, nilai Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi pada
3 Ditjen Kekayaan Negara sebesar Rp2.000.000.000 disajikan sebagai Gedung dan
4 Bangunan pada laporan keuangan Kementerian Keuangan.

5

6 **10.3. Renovasi Aset Tetap Bukan Milik-Diluar Entitas Pelaporan**

7 Renovasi aset tetap dalam lingkup ini mencakup perbaikan aset tetap bukan milik suatu
8 satuan kerja K/L atau SKPD, di luar entitas pelaporan yang memenuhi syarat kapitalisasi.
9 Lingkup renovasi jenis ini meliputi:

- 10 1. Renovasi aset tetap milik pemerintah lainnya; dan
- 11 2. Renovasi aset tetap milik pihak lain, selain pemerintah (swasta, BUMN/D, yayasan, dan
12 lain-lain).

13 Renovasi semacam ini, pengakuan dan pelaporannya serupa dengan renovasi aset
14 bukan milik-dalam lingkup entitas pelaporan sebagaimana butir 2 di atas, yaitu bahwa pada
15 satuan kerja yang melakukan renovasi tidak dicatat sebagai penambah nilai perolehan aset
16 tetap terkait karena kepemilikan aset tetap tersebut ada pada pihak lain. Apabila renovasi
17 aset tersebut telah selesai dilakukan sebelum tanggal pelaporan, maka transaksi renovasi
18 akan dibukukan sebagai aset tetap lainnya-aset renovasi dan disajikan di neraca sebagai
19 kelompok aset tetap. Apabila sampai dengan tanggal pelaporan renovasi tersebut belum
20 selesai dikerjakan, atau sudah selesai pengerjaannya namun belum diserahkan, maka
21 akan dicatat sebagai KDP.

22 Pada akhir masa perjanjian pinjam pakai atau sewa, aset renovasi ini seyogyanya
23 diserahkan pada pemilik. Mekanisme penyerahannya mengikuti peraturan yang berlaku.
24 Jika dokumen sumber penyerahan tersebut (sebagaimana dijelaskan pada bab terdahulu)
25 telah diterbitkan maka aset tetap renovasi tersebut dikeluarkan dari neraca dan satuan kerja
26 K/L atau SKPD pemilik akan mencatat dan menambahkannya sebagai aset tetap terkait.

27

28 **Contoh:**

- 29 1. Balai Diklat Keluarga Berencana, BKKBN meminjam gedung 2 (dua) lantai milik Pemda
30 B dengan pola pinjam pakai selama 2 (dua) tahun. Gedung tersebut dimaksudkan
31 sebagai sarana pendidikan dan pelatihan keluarga berencana wilayah DIY dan Jawa
32 Tengah. Untuk kepentingan diklat tersebut, Balai Diklat merenovasi lantai 2 gedung
33 yang sebelumnya berupa aula menjadi ruang kelas. Lantai 1 gedung tersebut juga
34 direnovasi menjadi ruang widyaiswara dan ruang kantor Balai. Biaya yang dibutuhkan
35 untuk merenovasi aset tersebut berasal dari DIPA Balai Diklat sebesar
36 Rp10.000.000.000. Pada tanggal 20 Oktober 20X1 telah dilakukan penyerahan
37 pekerjaan dari kontraktor yang ditandai dengan BAST. Untuk membukukan transaksi
38 tersebut di jurnal sebagai berikut:

39

1 Balai Diklat BKKBN:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20/10/20X1	Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi Kas di Kas Umum Negara	10.000.000.000	10.000.000.000

2

3 Dalam rangka penggabungan laporan keuangan Balai Diklat BKKBN menjadi laporan
4 keuangan BKKBN, Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi sebesar Rp10.000.000.000 pada
5 Balai Diklat BKKBN juga disajikan sebagai Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi pada
6 laporan keuangan BKKBN.

7

8 2. Pada akhir masa pinjam pakai, aset renovasi tersebut diserahkan kepada Pemda B
9 dengan mekanisme hibah dan telah diterbitkan BAST hibah dari BKKBN kepada Pemda
10 B pada tanggal 3 Nopember 20X2. Untuk membukukan transaksi tersebut di jurnal
11 sebagai berikut:

12

13 Balai Diklat BKKBN:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
3/11/20X2	Beban Hibah Aset Tetap Lainnya-Aset Renovasi	10.000.000.000	10.000.000.000

14

15 Pemda B:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
3/11/20X2	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan Pendapatan Hibah-LO	10.000.000.000	10.000.000.000

16

BAB XI

PENGHENTIAN PENGGUNAAN DAN PELEPASAN ASET TETAP

11.1. Penghentian Penggunaan Aset Tetap

Aset Tetap diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam mendukung kegiatan operasional pemerintah atau untuk dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Namun demikian, pada saatnya suatu aset tetap dapat dihentikan dari penggunaannya. Apabila suatu aset tetap tidak dapat digunakan karena aus, ketinggalan jaman, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi yang makin berkembang, rusak berat, tidak sesuai dengan rencana umum tata ruang (RUTR), atau masa kegunaannya telah berakhir, maka aset tetap tersebut hakekatnya tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan.

Aset tetap yang tidak digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah, dengan kata lain dihentikan dari penggunaan aktif, maka tidak memenuhi kriteria dan tidak dapat dikelompokkan sebagai aset tetap. Hal ini sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 79 yang menyatakan bahwa:

Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

Pada saat dokumen sumber untuk mengeluarkan aset tetap tersebut dari neraca telah diperoleh, maka aset tetap yang telah direklasifikasi menjadi aset lainnya tersebut dikeluarkan dari neraca.

Aset tetap yang secara permanen dihentikan penggunaannya karena tidak lagi memiliki manfaat ekonomi di masa yang akan datang, seperti rusak berat, maka aset tetap tersebut dikeluarkan dari neraca. Hal ini sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 77 dan 78 yang menyatakan bahwa:

77. Suatu aset tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau bila aset secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada manfaat ekonomi masa yang akan datang.

78. Aset tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Aset tetap yang secara permanen dihentikan penggunaannya, dikeluarkan dari neraca pada saat ada penetapan dari entitas sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang pengelolaan BMN/BMD.

Contoh:

Sebuah mobil yang dibeli pada tanggal 1 Maret 20X6 dengan harga Rp200.000.000 rusak berat tertimpa runtuh bangunan karena bencana alam gempa bumi pada bulan Agustus

- 1 tahun 20X9. Pada akhir bulan Agustus 20X9 telah ada penetapan dari bahwa mobil yang rusak
 2 berat tersebut dihentikan dari penggunaan aktif untuk selanjutnya diproses penghapusannya
 3 sesuai dengan ketentuan. Pada tanggal 10 Oktober 20X9 telah diterbitkan penetapan dari
 4 entitas yang berwenang sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang pengelolaan
 5 BMN/BMD bahwa mobil yang rusak berat tersebut dapat dikeluarkan dari neraca. Nilai buku
 6 mobil pada saat kena gempa bumi adalah sebesar Rp80.000.000.
- 7 Jurnal untuk mencatat reklasifikasi dari Aset Tetap menjadi Aset Lainnya pada tanggal 30
 8 Agustus 20X9:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
30/08/20X9	Aset Lainnya	200.000.000	
	Akumulasi Penyusutan Aset Tetap	120.000.000	
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin		200.000.000
	Akumulasi Penyusutan Aset Lainnya		120.000.000

- 9
- 10 Jurnal untuk mengeluarkan Aset Lainnya dari neraca pada tanggal 10 Oktober 20X9:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
30/08/20X9	Beban Non Operasional	80.000.000	
	Akumulasi Penyusutan Aset Aset Lainnya	120.000.000	
	Aset Lainnya		200.000.000

11

12 **11.2. Pelepasan Aset Tetap**

13 Pelepasan aset tetap di lingkungan pemerintah lazim disebut sebagai
 14 pemindahtanganan. Sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang pengelolaan
 15 BMN/BMD, pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan BMN/BMD yang di dalamnya
 16 termasuk aset tetap dengan cara:

- 17 1. dijual;
 18 2. dipertukarkan;
 19 3. dihibahkan; atau
 20 4. dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

21 Apabila suatu aset tetap dilepaskan karena dipindahtangankan, maka aset tetap yang
 22 bersangkutan harus dikeluarkan dari neraca. Hal ini sesuai dengan PSAP 07 Paragraf 77 dan
 23 78.

24 Aset tetap yang dilepaskan melalui penjualan, dikeluarkan dari neraca pada saat
 25 diterbitkan risalah lelang atau dokumen penjualan sesuai dengan ketentuan perundang-
 26 undangan. Aset tetap yang dihibahkan, dikeluarkan dari neraca pada saat telah diterbitkan
 27 berita acara serah terima hibah oleh entitas sebagai tindak lanjut persetujuan hibah. Aset tetap

1 yang dipindahtangankan melalui mekanisme penyertaan modal negara/daerah, dikeluarkan
2 dari neraca pada saat diterbitkan penetapan penyertaan modal negara/daerah.

3 Dalam hal pelepasan aset tetap merupakan akibat dari pemindahtanganan dengan cara
4 dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku aset
5 tetap yang bersangkutan habis disusutkan, maka selisih antara harga jual atau harga
6 pertukarannya dengan nilai buku aset tetap terkait diperlakukan sebagai surplus/defisit
7 penjualan/pertukaran aset non lancar dan disajikan pada Laporan Operasional (LO).
8 Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan dan dilaporkan pada Laporan
9 Realisasi Anggaran (LRA).

10 Apabila pelepasan suatu aset tetap akibat dari proses pemindahtanganan berupa hibah
11 atau penyertaan modal negara/daerah, maka akun aset tetap dikurangkan dari pembukuan
12 sebesar nilai buku dan disisi lain diakui adanya beban hibah, atau diakui adanya investasi jika
13 menjadi penyertaan modal negara/daerah.

14 **Contoh:**

15 1. Sebuah mobil dibeli pada tanggal 1 Maret 20X1 dengan harga Rp180.000.000. Pada tahun
16 20X4 mobil tersebut tertimpa pohon yang mengakibatkan kerusakan cukup berat. Pada
17 tanggal 1 Nopember 20X4 mobil tersebut dijual dengan harga Rp30.000.000. Sebelumnya
18 mobil ditaksir akan dapat digunakan selama 5 tahun tanpa nilai residu. Pemerintah
19 melakukan penyusutan terhadap aset tetapnya menurut umur setiap unit aset tetap secara
20 individual atas dasar metode garis lurus, dengan menggunakan tahun kalender sebagai
21 tahun bukannya.

22 Perhitungan penjualan mobil tersebut adalah sebagai berikut (dalam Rupiah):

Harga jual mobil		30.000.000	
Nilai buku mobil			
Harga perolehan	180.000.000		
Akumulasi penyusutan:			
20X1 = 9 bulan	27.000.000		
20X2 = 12 bulan	36.000.000		
20X3 = 12 bulan	36.000.000		
20X4 = 10 bulan	<u>30.000.000</u>		
Jumlah akumulasi penyusutan	<u>129.000.000</u>		
Nilai buku mobil		<u>51.000.000</u>	
Rugi penjualan mobil		(21.000.000)	

23 Jurnal yang dibuat untuk mencatat transaksi penjualan mobil adalah sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X4	Akumulasi Penyusutan	129.000.000	
	Kas di Kas Umum Negara	30.000.000	
	Surplus/Defisit Penjualan Aset (LO)	21.000.000	
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin		180.000.000

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X4	Diterima dari Entitas Lain *) Pendapatan-LRA	30.000.000	30.000.000

*) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-masing entitas.

2. Apabila mobil sebagaimana dicontohkan di atas dihibahkan, maka jurnal untuk mengeluarkan akun mobil dari neraca adalah sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/11/20X4	Akumulasi Penyusutan	129.000.000	
	Beban Hibah	51.000.000	
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin		180.000.000

11.3. Aset Tetap Hilang

Aset tetap hilang harus dikeluarkan dari neraca setelah diterbitkannya penetapan oleh pimpinan entitas yang bersangkutan berdasarkan keterangan dari pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Terhadap aset tetap yang hilang, sesuai dengan peraturan perundang-undangan perlu dilakukan proses untuk mengetahui apakah terdapat unsur kelalaian sehingga mengakibatkan adanya tuntutan ganti rugi.

Aset tetap hilang dikeluarkan dari neraca sebesar nilai buku. Apabila terdapat perbedaan waktu antara penetapan aset hilang dengan penetapan ada atau tidaknya tuntutan ganti rugi, maka pada saat aset tetap dinyatakan hilang, entitas melakukan reklasifikasi aset tetap hilang menjadi aset lainnya (aset tetap hilang yang masih dalam proses tuntutan ganti rugi). Selanjutnya, apabila berdasarkan ketentuan perundang-undangan dipastikan terdapat tuntutan ganti rugi kepada perorangan tertentu, maka aset lainnya tersebut direklasifikasi menjadi piutang tuntutan ganti rugi. Dalam hal tidak terdapat tuntutan ganti rugi, maka aset lainnya tersebut direklasifikasi menjadi beban.

Contoh:

Kementerian ABC memiliki kendaraan operasional dengan harga perolehan sebesar Rp200.000.000. Pada tanggal 25 Juni 20X2, kendaraan tersebut hilang. Nilai akumulasi penyusutan sampai dengan hilangnya kendaraan tersebut diketahui sebesar Rp120.000.000. Selanjutnya, dilakukan proses pengenaan tuntutan ganti rugi kepada pegawai A pada Kementerian ABC yang menghilangkan kendaraan tersebut. Pada tanggal 1 November 20X2 diputuskan bahwa pegawai A harus membayar ganti rugi (TGR) sebesar Rp100.000.000.

1 Atas kejadian tersebut Kementerian ABC membuat jurnal:

2

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
25/06/20X2	Akumulasi Penyusutan	120.000.000	
	Aset Lainnya - Aset Tetap Hilang yang masih dalam proses TGR	80.000.000	
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin		200.000.000
1/11/20X2	Tagihan Tuntutan Ganti Rugi	100.000.000	
	Aset Lainnya - Aset Tetap Hilang yang masih dalam proses TGR		80.000.000
	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional Lainnya		20.000.000

3

BAB XII

REKLASIFIKASI DAN KOREKSI ASET TETAP

12.1. Reklasifikasi Aset Tetap

Suatu aset tetap yang dihentikan atau dihapuskan, sebagaimana dijelaskan pada BAB XI tidak memenuhi definisi aset tetap. Namun demikian, aset tersebut belum dapat dikeluarkan dari neraca karena proses penghentian yang lebih dikenal sebagai pemindahtanganan dan penghapusan masih berlangsung. Dengan kata lain, dokumen sumber untuk melakukan penghapusbukuan belum diterbitkan. Paragraf 79 PSAP 07 mengatur bahwa aset dengan kondisi demikian harus dipindahkan dari aset tetap ke aset lainnya.

78. Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

Pemindahan kelompok aset tetap ke aset lainnya dalam akuntansi disebut sebagai reklasifikasi aset. Reklasifikasi adalah perpindahan suatu akun dari suatu pos ke pos yang lain dalam bagan akun standar.

Reklasifikasi aset tetap ke aset lainnya dapat dilakukan sepanjang waktu, tidak tergantung periode laporan. Dokumen sumber yang digunakan sebagai dasar reklasifikasi aset tetap ke aset lainnya adalah penetapan dari entitas yang berwenang sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang pengelolaan BMN/BMD.

Contoh:

Sebuah mobil yang dibeli pada tanggal 1 Maret 20X6 dengan harga Rp200.000.000 rusak berat terkena bencana alam gempa bumi pada bulan Agustus tahun 20X9. Pada akhir bulan Agustus 20X9 telah ada penetapan dari bahwa mobil yang rusak berat tersebut dihentikan dari penggunaan aktif untuk selanjutnya diproses penghapusannya sesuai dengan ketentuan. Pada tanggal 10 Oktober 20X9 telah diterbitkan penetapan dari entitas yang berwenang sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang pengelolaan BMN/BMD bahwa mobil yang rusak berat tersebut dapat dikeluarkan dari neraca. Nilai buku mobil pada saat kena gempa bumi adalah sebesar Rp80.000.000.

Jurnal untuk mencatat reklasifikasi pada tanggal 30 Agustus 20X9

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
30/08/20X9	Aset Lainnya	200.000.000	
	Akumulasi Penyusutan Aset Tetap	120.000.000	
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin		200.000.000
	Akumulasi Penyusutan Aset Lainnya		120.000.000

1 **12.2. Koreksi Aset Tetap**

2 Paragraf 4 PSAP 10 menyatakan bahwa:

3 ***Koreksi adalah tindakan pembetulan secara akuntansi agar akun/pos yang tersaji***
4 ***dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang seharusnya.***

5 Koreksi meliputi koreksi sistemik dan koreksi non sistemik. Dari sisi transaksi, koreksi
6 mencakup transaksi anggaran maupun transaksi finansial. Dari periodenya, koreksi dapat
7 dibedakan menjadi koreksi untuk tahun berjalan, koreksi periode lalu pada saat laporan
8 keuangan periode terkait belum diterbitkan, dan koreksi periode lalu pada saat laporan
9 keuangan periode terkait telah diterbitkan. Termasuk dalam lingkup koreksi adalah temuan
10 pemeriksaan yang diharuskan untuk dikoreksi.

11 Koreksi dilakukan oleh satker bersangkutan dan dilaporkan secara berjenjang, sampai
12 dengan kantor pusat K/L atau pemerintah daerah. Kadangkala untuk mengejar waktu
13 penyampaian laporan keuangan, koreksi dilakukan secara sentralistik di kantor pusat K/L atau
14 pemerintah daerah, baru kemudian didistribusikan pada entitas akuntansi di bawahnya untuk
15 melakukan penyesuaian.

16 Koreksi aset tetap dilakukan dengan menambah atau mengurangi akun aset tetap yang
17 bersangkutan. Koreksi aset tetap dapat dilakukan kapan saja, tidak tergantung pada periode
18 pelaporan dan waktu penyusunan laporan. Pada umumnya koreksi aset tetap dilakukan pada
19 saat ditemukan kesalahan.

1 **BAB XIII**

2 **ASET TETAP DI LUAR NEGERI**

3
4 **13.1. Pendahuluan**

5 Kebijakan umum pemerintah menegaskan bahwa penyelenggaraan hubungan luar negeri
6 dan pelaksanaan politik luar negeri merupakan salah satu komponen utama dalam
7 memperjuangkan NKRI. Interaksi yang diciptakan Indonesia dengan negara-negara tetangga
8 dan negara-negara sahabat harus bersifat kondusif agar tetap dapat memajukan sikap saling
9 pengertian dan menghormati di antara masyarakat bangsa-bangsa.

10 Seluruh kegiatan dalam hubungan antarbangsa dan antarnegara pada hakikatnya antara
11 lain dilakukan oleh Kementerian Luar Negeri melalui hubungan diplomasi yang pada intinya
12 merupakan usaha memelihara hubungan antarnegara. Diplomasi secara formal dilakukan baik
13 oleh korps perwakilan diplomatik maupun oleh korps perwakilan konsuler. Pembukaan
14 hubungan diplomatik juga merupakan suatu upaya konkrit untuk mempererat hubungan dan
15 kerjasama dengan negara-negara lain yang pada akhirnya diharapkan dapat meningkatkan
16 kesejahteraan masyarakat di kedua negara. Untuk tujuan tersebut, Pemerintah Indonesia saat
17 ini telah memiliki sebanyak 191 perwakilan yang terdiri dari Kedutaan Besar, Perutusan Tetap
18 untuk PBB di New York dan Jenewa, dan Konsulat Jenderal serta Konsul kehormatan.

19 Untuk melaksanakan kegiatan di luar negeri tersebut tentunya diperlukan sarana dan
20 prasarana yang memadai, antara lain wisma, kantor perwakilan, kendaraan, serta aset tetap
21 lainnya. Sebagian wisma atau kantor tersebut sudah dimiliki sendiri/menjadi aset negara RI,
22 dan sebagian lainnya masih menyewa.

23
24 **13.2. Pengakuan Aset Tetap di Luar Negeri**

25 Pada prinsipnya pengakuan Aset Tetap diluar negeri sama dengan pengakuan aset tetap
26 di didalam negeri seperti yang diatur dalam PSAP 07 Paragraf 15, kecuali untuk Tanah diatur
27 lebih khusus dalam Paragraf 63 dan 64.

28 Paragraf 63:

29 ***Pengakuan tanah di luar negeri sebagai aset tetap hanya dimungkinkan apabila***
30 ***perjanjian penguasaan dan hukum serta perundang-undangan yang berlaku di***
31 ***negara tempat Perwakilan Republik Indonesia berada mengindikasikan adanya***
32 ***penguasaan yang bersifat permanen.***

33 Paragraf 64:

34 Tanah yang dimiliki atau dikuasai oleh instansi pemerintah di luar negeri, misalnya tanah
35 yang digunakan Perwakilan Republik Indonesia di luar negeri, harus memperhatikan isi
36 perjanjian penguasaan dan hukum serta perundang-undangan yang berlaku di negara
37 tempat Perwakilan Republik Indonesia berada. Hal ini diperlukan untuk menentukan

1 apakah penguasaan atas tanah tersebut bersifat permanen atau sementara. Penguasaan
2 atas tanah dianggap permanen apabila hak atas tanah tersebut merupakan hak yang kuat
3 diantara hak-hak atas tanah yang ada di negara tersebut dengan tanpa batas waktu.

4 Kepemilikan pemerintah atas tanah di luar negeri mungkin dibatasi oleh waktu sesuai
5 hukum serta perundang-undangan yang berlaku di negara bersangkutan, sehingga
6 kepemilikannya bersifat tidak permanen. Dalam hal demikian, biaya yang timbul atas perolehan
7 hak (semacam hak guna/pakai atau hak pengelolaan) tersebut diakui sebagai aset lainnya dan
8 perlu diamortisasi selama batas waktu hak pemakaian tanah.

9 Mengingat harga gedung dan bangunan di luar negeri sangat mahal, sedangkan
10 anggaran negara sangat terbatas, tidak semua gedung dan bangunan dapat dibeli secara tunai,
11 sebagian besar dilakukan dengan angsuran. Angsuran tersebut umumnya dalam jangka
12 panjang, seperti pembelian di Helsinki dalam waktu 12 tahun, Guangzhou 15 tahun, atau Lima
13 12 tahun.

14 Apabila pembelian aset tetap dilakukan secara angsuran, maka aset tetap diakui ketika
15 aset tetap yang dibeli telah diserahkan kepada pembeli dan perjanjian utang ditandatangani
16 oleh pihak penjual yang sekaligus bertindak selaku kreditur dan pembeli yang juga menjadi
17 debitur.

18

19

20 **13.3. Pengukuran Aset Tetap di Luar Negeri**

21 Pengukuran Aset Tetap Luar Negeri pada prinsipnya juga mengacu pada PSAP 07
22 Paragraf 20 dan 24, yaitu dengan nilai perolehan atau apabila penilaian aset tetap dengan
23 menggunakan biaya perolehan tidak dimungkinkan, maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai
24 wajar pada saat perolehan. Selain itu, karena pembelian aset tetap di luar negeri umumnya
25 menggunakan mata uang asing, maka berlaku juga ketentuan di PSAP 02 Paragraf 63 s/d 66
26 yang menyatakan bahwa transaksi dalam mata uang asing harus dibukukan dalam mata uang
27 rupiah dengan menjabarkan jumlah mata uang asing tersebut menurut kurs tengah bank
28 sentral pada tanggal transaksi.

29

30

31 **13.4. Penyajian dan Pengungkapan Aset Tetap di Luar Negeri**

32 Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah:

- 33 a. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat, termasuk juga nilai mata
34 uang asing dan kurs pada saat perolehan.
- 35 b. Jenis dan lokasi aset tetap di luar negeri.
- 36 c. Jika pembelian dilakukan dengan angsuran, maka harus diungkapkan juga uraian
37 mengenai nilai rincian utang pembelian aset secara angsuran tersebut.

38

1 **13.5. Contoh Kasus**

2 Kementerian Luar Negeri membeli gedung untuk kantor Kedutaan Besar di Jerman pada
3 tanggal 2 Januari 20X9 senilai €10.000.000. Uang muka sebesar €1.000.000 dianggarkan
4 untuk dibayar dengan DIPA tahun anggaran 2009. Sisanya ditetapkan dalam kontrak utang
5 yang harus dibayar secara angsuran setiap akhir tahun sebesar €500.000 dengan tingkat
6 bunga 5%.

7 Transaksi di atas dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

8 Tanggal 2 Januari 20X9:

9	Harga perolehan	€10.000.000
10	Uang muka	<u>1.000.000</u>
11	Utang pembelian cicilan	€9.000.000

12

13 Misalnya kurs pada saat itu adalah €1 = Rp15.000, nilai gedung yang diakui dan utang adalah:

14	Harga perolehan	Rp150.000.000.000
15	Uang muka	<u>(15.000.000.000)</u>
16	Utang pembelian cicilan	Rp135.000.000.000

17 Jurnal untuk mencatat transaksi pembelian gedung kantor secara angsuran tersebut di atas
18 adalah sebagai berikut:

19 Untuk mencatat pembelian gedung kantor secara cicilan:

20

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
2/1/20X9	Aset Tetap – Gedung dan Bangunan	150.000.000.000	
	Kas di Kas Umum Negara		15.000.000.000
	Utang Pembelian Cicilan		135.000.000.000

21

22 Catatan: dalam hal pencatatan sisa utang dalam mata uang asing perlu diungkapkan dalam
23 CaLK bahwa utang pembelian tanah di atas secara legal adalah dalam mata uang euro yang
24 dalam contoh di atas sebesar €9.000.000.

1 **BAB XIV**

2 **HUBUNGAN ANTARA BELANJA DAN PEROLEHAN ASET TETAP**

3
4 **14.1. Jenis Belanja**

5 Pada Tahun 2006, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan menerbitkan Buletin Teknis
6 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah. Tujuan penerbitan Bultek
7 Belanja tersebut adalah untuk menyikapi adanya ketidaksesuaian dalam penganggaran dan
8 pelaporan keuangan pemerintahan, antara lain pengeluaran untuk pembelian aset tetap
9 dianggarkan dalam Belanja Barang, pengeluaran untuk pemeliharaan rutin dianggarkan dalam
10 Belanja Modal, atau bantuan untuk masyarakat dianggarkan dalam Belanja Modal. Melalui
11 penerbitan Buletin Teknis 04, diharapkan adanya kesesuaian penyusunan anggaran,
12 pelaksanaan anggaran, dan pelaporan. Berdasarkan Buletin Teknis 04 tersebut, diharapkan
13 agar perolehan aset tetap yang akan digunakan dalam kegiatan pemerintahan dianggarkan
14 dalam Belanja Modal.

15 Suatu belanja dapat dikategorikan sebagai Belanja Modal jika:

- 16 a. pengeluaran tersebut mengakibatkan adanya perolehan aset tetap atau aset lainnya yang
17 menambah aset pemerintah;
- 18 b. pengeluaran tersebut melebihi batasan minimal kapitalisasi aset tetap atau aset lainnya
19 yang telah ditetapkan oleh pemerintah; dan
- 20 c. perolehan aset tetap tersebut diniatkan bukan untuk dijual atau diserahkan ke masyarakat
21 atau pihak lainnya.

22 Dalam situasi yang ideal akan terdapat kesesuaian antara Belanja Modal sebagai akun
23 anggaran dengan Aset Tetap sebagai akun finansial. Namun demikian, dalam hal terjadi
24 kontradiksi antara akun anggaran dengan akun finansial, maka akuntansi akan menggunakan
25 prinsip substansi mengungguli bentuk formal (*substance over form*).

26
27 **Contoh:**

28 Satker A di Kementerian Sosial pada tahun 20X0, merencanakan akan memberi
29 bantuan mesin jahit kepada korban gempa di Padang Sumatera Barat. Rencana pemberian
30 bantuan tersebut, walaupun berbentuk aset tetap, tetapi dianggarkan di APBN sebagai belanja
31 bantuan sosial, bukan belanja modal.

32 Realisasi pemberian bantuan tersebut dicatat di LRA sebagai belanja bantuan sosial,
33 dan tidak disajikan di neraca sebagai aset tetap. Apabila pada akhir periode pelaporan
34 (semesteran atau tahunan), masih ada mesin jahit yang belum disalurkan ke masyarakat, maka
35 mesin jahit yang belum disalurkan tersebut disajikan di neraca sebagai persediaan.

36 Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut pada Pemerintah Pusat adalah sebagai
37 berikut:

- 1 – Realisasi Belanja sebagai transaksi anggaran

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Bantuan Sosial Ditagihkan ke Entitas Lain *) <i>(Untuk mencatat realisasi belanja bantuan sosial)</i>	XXX	XXX

- 2 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-masing
3 entitas.

- 4 – Pencatatan Transaksi Finansial

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Bantuan Sosial Kas di Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat transaksi bantuan sosial secara finansial)</i>	XXX	XXX

- 5 – Pengakuan Persediaan
- 6 Apabila berdasarkan inventarisasi fisik pada pada akhir tahun masih ada mesin jahit
7 yang belum diserahkan ke masyarakat:
8

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan Beban Bantuan Sosial <i>(Untuk mencatat mesin jahit yang belum disalurkan ke masyarakat)</i>	XXX	XXX

9 Walaupun sesuai Buletin Teknis Nomor 4 diharapkan antara penganggaran dan
10 pelaporan keuangan selalu terdapat kesesuaian akun anggaran, namun dalam praktek dapat
11 terjadi ketidak sesuaian akun anggaran dengan akun finansial . Dalam hal ini, sesuai dengan
12 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, pada prinsipnya pencatatan akuntansi
13 menganut prinsip substansi mengungguli bentuk (*substance over form*). Contoh dapat dilihat
14 pada ilustrasi di bawah ini:

- 15 1. Pada tahun 20X8 terbentuk Lembaga Kebijakan Pengadaan Pemerintah, seluruh biaya
16 operasional lembaga tersebut untuk sementara dianggarkan di Belanja Lain-lain. Realisasi
17 Belanja Lain-lain tersebut, sebagian berupa pembelian Peralatan dan Mesin (aset tetap)
18 untuk mendukung kegiatan lembaga tersebut. Walaupun tidak dianggarkan pada Belanja
19 Modal, Aset Tetap yang dibiayai dari Belanja Lain-lain tersebut harus disajikan di Neraca.

1 Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut pada Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

2 – Realisasi Belanja:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Lain-lain Ditagihkan ke Entitas Lain *) <i>(Untuk mencatat realisasi belanja lain-lain)</i>	XXX	XXX

3 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-masing
4 entitas.

5 – Pengakuan Peralatan dan Mesin

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Peralatan dan Mesin Kas di Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat peralatan dan Mesin)</i>	XXX	XXX

6
7 2. Salah satu kegiatan Kementerian Pekerjaan Umum adalah pemeliharaan rutin saluran
8 irigasi. Kegiatan tersebut antara lain memperbaiki dinding saluran yang runtuh atau
9 melakukan pengerukan apabila terjadi pendangkalan pada tempat tertentu. Kementerian
10 Pekerjaan Umum menganggarkan kegiatan tersebut dalam belanja modal.

11 Karena kegiatan tersebut hanya untuk mempertahankan kondisi saluran, walaupun
12 kegiatan tersebut dianggarkan dalam belanja modal, pengeluaran tersebut tidak
13 dikapitalisasi (menambah) nilai saluran di neraca. Pengeluaran untuk kegiatan tersebut
14 selain disajikan di LRA juga harus diungkapkan di CaLK. Untuk tahun berikutnya, kegiatan
15 tersebut agar dianggarkan dalam Belanja Pemeliharaan dan bukan Belanja Modal.

16 Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut pada Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

17 – Realisasi Belanja

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Ditagihkan ke Entitas Lain *) <i>(Untuk mencatat ralisasi belanja modal yang tidak menambah aset tetap karena subtansinya adalah pemeliharaan)</i>	XXX	XXX

18 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-
19 masing entitas.

20

1 – Pencatatan Pengeluaran kas selaku Transaksi Finansial

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Pemeliharaan Kas di Kas Umum Negara <i>(Untuk mencatat pengeluaran kas untuk pemeliharaan aset tetap saluran)</i>	XXX	XXX

2

3 – Pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK):

4 Pengungkapan transaksi di atas dalam CaLK adalah sebagai berikut:

5 "Telah direalisasikan belanja modal sebesar RpXXX, yang pada dasarnya tidak
6 menambah nilai aset tetap berupa Saluran Irigasi di Neraca, karena pengeluaran
7 belanja tersebut merupakan beban pemeliharaan dalam rangka mempertahankan
8 kondisi saluran irigasi".

9

10 **14.2. Sumber Belanja**

11 Dalam praktik hubungan antar pemerintahan, dapat terjadi perolehan suatu aset tetap
12 dibiayai oleh 2 (dua) sumber yang berbeda, misalnya pembangunan sekolah dibiayai oleh
13 APBN dan APBD. Apabila terjadi hal tersebut, pihak mana yang mencatat di neraca, dan
14 berapa nilai yang dicatat?

15 Pencatatan aset tetap di neraca tergantung pada maksud penggunaan pihak-pihak yang
16 membiayai kegiatan tersebut. Apabila pemerintah pusat berniat menyerahkan sekolah tersebut
17 kepada pemerintah daerah, maka pemerintah pusat tidak mencatat aset tetap tersebut di
18 neraca, dan tidak menganggarkan dalam belanja modal. Aset tetap atau gedung sekolah
19 tersebut dicatat di neraca pemerintah daerah. Nilai yang dicatat adalah sebesar nilai yang
20 dikeluarkan oleh pemerintah daerah (APBD), ditambah dengan nilai APBN apabila sudah ada
21 serah terima antara pemerintah pusat kepada pemerintah daerah.

22 **Contoh:**

23 Pemda X membangun gedung sekolah dengan nilai Rp2.000.000.000, pembangunan gedung
24 tersebut didanai dari APBD sebesar Rp1.500.000.000 dan APBN sebesar Rp500.000.000,
25 Pemda X menganggarkan dalam belanja modal, sedangkan Pemerintah Pusat menganggarkan
26 dalam belanja barang.

27 Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut pada Pemerintah Pusat adalah sebagai berikut:

28 – Realisasi Belanja selaku transaksi anggaran:

29

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Barang Ditagihkan ke Entitas Lain *) (Untuk mencatat realisasi belanja barang)	500.000.000	500.000.000

1 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-masing
2 entitas.

- 3
4 – Penyerahan Hibah Pusat ke Daerah berupa partisipasi pembangunan gedung sekolah

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Hibah Kas di Kas Umum Negara (Untuk mencatat penyerahan dana partisipasi pembangunan sekolah)	500.000.000	500.000.000

5
6 Sedangkan Jurnal pada pemerintah daerah adalah sebagai berikut:

- 7 – Realisasi Belanja

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Ditagihkan ke Entitas Lain *) (Untuk mencatat realisasi belanja modal)	1.500.000.000	1.500.000.000

8 *) Jurnal dimaksud disesuaikan dengan sistem yang dikembangkan masing-
9 masing entitas.

- 10 – Pengakuan Gedung dan Bangunan yang dibiayai dari APBD

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan Kas di Kas Umum Daerah (Untuk mencatat perolehan aset tetap)	1.500.000.000	1.500.000.000

- 11
12 – Penambahan nilai gedung dari APBN sebagai kontribusi pemerintah pusat atas
13 pembangunan gedung sekolah, setelah diadakan Berita Acara Serah Terima:

1

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap - Gedung dan Bangunan Pendapatan Hibah - LO <i>(Untuk mencatat perolehan gedung sekolah yang berasal dari Pemerintah Pusat)</i>	500.000.000	500.000.000

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

1. DR. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Triharta, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
4. DR. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
6. DR. Dwi Martani, Ak., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
8. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., Anggota
9. Drs. Hamdani, MM., M.,Si., Ak., CA., Anggota

Sekretariat :

1. Hari Sugiyanto, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Basuki Rahmat, Anggota
5. Aldo Maulana A, Anggota,
6. Wahid Ahyani, Anggota
7. Affifah Nurviana, Anggota
8. Khairul Syawal, Anggota

Kelompok Kerja :

1. R. Wiwin Istanti, SE., Ak., M.LAWS, Ketua merangkap Anggota
2. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
6. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS , Anggota
7. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
8. Syaiful, SE., Ak, MM., Anggota
9. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
10. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
11. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
12. Muliani Sulya F., SE., M.Ec.DEV., Anggota
13. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota
14. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc. Anggota
15. Mugiya Wardhani, SE, M. Si. Anggota
16. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc., Anggota
17. Lucia Widiarsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
18. DR. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota
19. Basuki Rahmat, SE., Anggota
20. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota
21. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., Anggota
22. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota
23. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota
24. Toni Triyulianto, Ak., MPP., Anggota
25. Doddy Setiadi, Ak., MM., CPA., CA., Anggota
26. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., Anggota
27. Joko Supriyanto, SST.Ak., M.Ak., Anggota
28. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota
29. Erdhany Dwi Cahyadi, SE., Anggota





KSAP

**BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**

NOMOR 16

**AKUNTANSI
PIUTANG
BERBASIS AKRUAL**



OMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

NOMOR 16

AKUNTANSI
PIUTANG
BERBASIS AKRUAL

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 3
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com**

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (KSAP)

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan.

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 16 tentang Akuntansi Piutang Berbasis Akrual.

Jakarta, Oktober 2014

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua
A.B. Trihartata	Wakil Ketua
Sonny Loho	Sekretaris
Jan Hoesada	Anggota
Dwi Martani	Anggota
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota
Sumiyati	Anggota
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota
Hamdani	Anggota

DAFTAR ISI

	Halaman
BAB I	PENDAHULUAN 1
BAB II	PERISTIWA YANG MENIMBULKAN PIUTANG 3
	2.1. Pungutan Pendapatan Negara/Daerah 3
	2.2. Perikatan 5
	2.3. Kerugian Negara/Daerah 6
BAB III	PIUTANG BERDASARKAN PUNGUTAN 7
	3.1. Jenis Piutang Berdasarkan Pungutan 7
	3.2. Pengakuan Piutang Berdasarkan Pungutan 10
	3.3. Pengukuran Piutang Berdasarkan Pungutan 11
	3.4. Penyajian Piutang di Neraca 12
	3.5. Pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan 13
BAB IV	PIUTANG BERDASARKAN PERIKATAN 14
	4.1. Jenis Piutang Perikatan 14
	4.2. Pengakuan Piutang Perikatan 16
	4.3. Pengukuran Piutang Perikatan 16
	4.4. Penyajian dan Pengungkapan 16
BAB V	PIUTANG KARENA TUNTUTAN GANTI RUGI/TUNTUTAN PERBENDAHARAAN 21
	5.1. Jenis Piutang Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan 21
	5.2. Pengakuan Piutang Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan 21
	5.3. Pengukuran Piutang Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan 21
	5.4. Penyajian dan Pengungkapan 22
BAB VI	PENGHENTIAN PENGAKUAN PIUTANG 25
	6.1. Penyisihan Piutang Tidak Tertagih 25
	6.2. Penghentian Pengakuan Piutang 27
	6.3. Penerimaan Kembali atas Piutang yang Telah Dihapusbukukan 30
	6.4. Penerimaan Kembali Piutang yang Telah Dihapustagihkan 31

BAB I

PENDAHULUAN

Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yang berbasis akrual, mengatur bahwa pendapatan diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi dan beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa sedangkan belanja diakui berdasarkan terjadinya pengeluaran dari rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Pengalaman implementasi SAP selama ini, khususnya pada saat penutupan buku pada akhir tahun, menunjukkan masih terdapat berbagai macam penafsiran dalam mengidentifikasi, mengukur, menyajikan dan mengungkapkan pos-pos dalam laporan keuangan. Hal tersebut disebabkan PSAP hanya menetapkan secara umum mengenai identifikasi, pengukuran, penyajian dan pengungkapan pos-pos laporan keuangan, sehingga masih memerlukan penjelasan atas pos-pos di neraca sesuai dengan karakteristiknya

Salah satu pos yang penting di Neraca adalah piutang, dimana pada tanggal laporan keuangan, apabila terdapat hak pemerintah untuk menagih, harus dicatat sebagai penambahan aset pemerintah berupa piutang.

Definisi aset menurut PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Selanjutnya khusus mengenai piutang, pada paragraf 49 PSAP 01, dinyatakan bahwa Neraca mencantumkan sekurang-kurangnya piutang pajak dan bukan pajak.

Dalam praktik banyak peristiwa yang menyebabkan timbulnya piutang, yang merupakan salah satu aset penambah kekayaan bersih pemerintah. Hak pemerintah ini tidak hanya terbatas pada piutang pajak dan bukan pajak, tetapi juga sumber daya ekonomi lain akibat peristiwa-peristiwa masa lalu yang menimbulkan hak pemerintah, yang akan dijabarkan lebih lanjut dalam Bultek ini.

IPSAS menyatakan bahwa secara substansi suatu transaksi pendapatan terbagi menjadi dua golongan besar, yaitu pendapatan dari pertukaran (*Revenue from Exchange Transaction-IPSAS 9*) dan pendapatan dari transaksi non pertukaran (*Revenue from Non-Exchange Transaction-IPSAS 23*). Transaksi pertukaran menyebabkan entitas menerima barang dan jasa, atau pengurangan utang dengan memberi nilai setara atau hampir setara barang, jasa atau penggunaan aset entitas, misalnya transaksi pembelian-penjualan barang atau jasa, dan sewa fasilitas bangunan atau sarana. Penyediaan jasa terkait kinerja yang disepakati untuk suatu periode waktu tertentu, suatu peristiwa, periode, lintas periode, misalnya jasa layanan yang menghasilkan pendapatan fasilitas air dan jalan tol. Transaksi non pertukaran (*non exchange transaction*) terjadi karena suatu entitas menerima suatu barang/jasa atau nilai tertentu tanpa langsung memberikan suatu nilai yang setara. Termasuk dalam transaksi non pertukaran ini misalnya: pendapatan akibat penggunaan

kekuasaan, misalnya pajak langsung atau tak langsung, bea meterai, denda, sumbangan, dan donasi.

Dalam Bab VIII hal Keuangan Undang Undang Dasar 1945, antara lain disebutkan bahwa anggaran pendapatan dan belanja negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang, dan ketentuan mengenai pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara ditetapkan dengan undang-undang. Menurut ketentuan tersebut, pendapatan berupa pajak dan pungutan lainnya yang bersifat memaksa, merupakan sumber pendapatan utama pemerintah untuk membiayai keperluan negara, seperti yang tercantum dalam APBN

Peristiwa atau transaksi lain yang menimbulkan hak pemerintah untuk menagih, antara lain timbul dari perikatan misalnya transaksi pemberian pinjaman oleh pemerintah, jual beli atau pertukaran, kemitraan, dan pemberian jasa-jasa yang telah dilakukan pemerintah. Peristiwa lainnya adalah berkaitan dengan timbulnya hak tagih dalam hal terjadi kerugian negara maupun putusan pengadilan.

Selanjutnya juga perlu diberikan pedoman terhadap pengakuan timbulnya hak tagih atas pungutan pendapatan negara/daerah, perikatan, tuntutan ganti rugi serta akibat keputusan pengadilan. Selama ini dikenal pengakuan dan pencatatan piutang berdasarkan nilai nominal saja, tanpa memperhitungkan kolektibilitas sesuai dengan sifat dan karakteristik debitur. Hal tersebut akan menimbulkan kerugian moril bagi bangsa dan negara (*moral hazard*) yang tinggi atas akuntansi piutang, karena dapat menimbulkan adanya hak pemerintah untuk menagih, yang tidak dilaporkan atau yang disalahgunakan

Dengan memperhatikan latar belakang di atas, maka dirasakan perlunya Buletin Teknis tentang Piutang, untuk memberikan panduan agar terdapat kesamaan pemahaman tentang cara mengidentifikasi, mengukur, dan menyajikan pos piutang, baik oleh penyusun laporan, pengguna laporan, dan institusi yang melakukan audit atas Laporan Keuangan pemerintah. Buletin Teknis ini tidak mengatur mengenai:

- a. Piutang Pemberian Penerusan Pinjaman;
- b. Piutang Dana Bergulir;
- c. Piutang Bantuan Sosial;
- d. Piutang Transfer antar Pemerintahan.

BAB II

PERISTIWA YANG MENIMBULKAN PIUTANG

2.1 Pungutan Pendapatan Negara/Daerah

Timbulnya piutang di lingkungan pemerintahan pada umumnya terjadi karena adanya tunggakan pungutan pendapatan dan pemberian pinjaman serta transaksi lainnya yang menimbulkan hak tagih dalam rangka pelaksanaan kegiatan pemerintahan. Pendapatan Pemerintah Pusat dikelompokkan menjadi Pendapatan Pajak, Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP), dan Pendapatan Hibah. Pendapatan pemerintah daerah terdiri dari Pendapatan Asli Daerah, Pendapatan Transfer, dan Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah, dimana dalam komponen Pendapatan Asli Daerah terdapat Pendapatan Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

2.1.1. Piutang Pajak

Menurut Undang-undang mengenai perpajakan, Pajak adalah 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. Dengan mempertimbangkan bahwa pemungutan pajak lebih didasarkan pada hak negara/daerah yang dijamin dengan undang-undang dan tidak didasarkan pada penyerahan suatu prestasi kepada pembayar pajak, maka sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan, piutang pajak terjadi pada saat hak negara/daerah untuk menagih timbul.

Terdapat dua cara yang digunakan untuk pemungutan pajak, yaitu menggunakan *self assessment*, dimana wajib pajak menaksir serta menghitung pajaknya sendiri, dan melalui penetapan oleh kantor pajak.

Dalam hal digunakan *self assessment*, seperti untuk Pajak Penghasilan, dimana batas akhir penyampaian SPT Tahunan pada akhir Maret tahun berikutnya, maka pada akhir tahun buku, apabila ada Surat Ketetapan Pajak, baik yang berkenaan dengan tahun pajak yang lalu maupun tahun pajak yang berjalan, merupakan dasar untuk menimbulkan tagihan kepada wajib pajak dikurangi dengan jumlah yang telah diterima di rekening kas negara. Dengan demikian di neraca disajikan sebesar tunggakan pajak yang belum dilunasi oleh wajib pajak.

Dalam hal pengenaan pajak yang dilakukan dengan proses penetapan oleh kantor pajak, misalnya Pajak Bumi dan Bangunan, Pajak Restoran, dan Pajak Reklame maka piutang pajak diakui berdasarkan Surat Ketetapan Pajak atau dokumen lain tentang penetapan pajak yang dikeluarkan dikurangi dengan jumlah yang telah diterima dari wajib pajak.

Penagihan pajak adakalanya mengalami kegagalan sehingga terjadi tunggakan. Apabila terjadi ketidaksepakatan antara kantor pajak dan wajib pajak, ada mekanisme banding atas tunggakan pajak. Suatu piutang pajak yang dibawa ke Pengadilan Pajak untuk proses banding, piutang pajak tetap dicatat sebagai aset pada Satuan Kerja yang berpiutang. Pemutakhiran saldo piutang pajak baru dilakukan setelah ada ketetapan dari pengadilan pajak.

Wajib pajak seringkali mempunyai berbagai macam kewajiban pajak. Dari berbagai jenis kewajiban pajak tersebut ada yang lebih setor dan ada yang kurang setor. Dalam hal terjadi hal yang demikian, selama belum ada Surat Ketetapan Pajak yang memperhitungkan kelebihan/kekurangan pajak yang harus dibayar dari kantor pajak, maka pencatatan kekurangan pembayaran pajak tetap dicatat sebagai piutang.

2.1.2. Piutang Selain Pajak

Piutang yang timbul dari pungutan pendapatan negara/daerah selain pajak banyak sekali jenisnya. Di lingkungan Pemerintah Pusat antara lain pendapatan minyak bumi, gas alam, pertambangan umum, kehutanan, dan bagian laba BUMN. Di lingkup pemerintah daerah antara lain terdapat piutang retribusi, yaitu imbalan yang dipungut oleh pemerintah daerah dari masyarakat sehubungan dengan pelayanan yang diberikan, misalnya retribusi kesehatan dan ijin trayek

Satuan kerja yang mempunyai tugas dan fungsi untuk melakukan pemungutan pendapatan selain pajak, misalnya dari sumber daya alam, berkewajiban menyelenggarakan administrasi penagihan pendapatan. Piutang ini baru dapat diproses dalam sistem akuntansi apabila telah ditetapkan jumlahnya, yang ditandai dengan terbitnya surat penagihan atau ketetapan. Disamping itu apabila pada akhir periode pelaporan masih ada tagihan pendapatan yang belum ada surat penagihannya, satuan kerja dimaksud wajib menghitung besarnya piutang tersebut dan selanjutnya menyiapkan dokumen sebagai dasar untuk menagih. Dokumen inilah yang menjadi dokumen sumber untuk mengakui piutang, untuk disajikan di neraca

Piutang atas bagian laba BUMN/D berupa dividen tunai timbul apabila pada suatu tahun buku telah diselenggarakan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) dan dalam RUPS tersebut telah ditetapkan besarnya bagian laba berupa dividen tunai yang harus disetor ke kas Negara/daerah. Apabila persyaratan dokumen sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan telah dipenuhi, namun sampai dengan tanggal 31 Desember belum diterima pembayarannya, maka pada akhir tahun buku diakui adanya Piutang atas Bagian Laba BUMN/D berupa dividen tunai tersebut.

Piutang Retribusi diakui apabila satuan kerja telah memberikan pelayanan sesuai dengan tugas dan fungsinya namun belum diterima pembayarannya, misalnya Dinas Pasar yang mempunyai piutang atas sewa kios yang belum dibayar oleh penyewa pada akhir periode pelaporan.

Dalam hal penyelesaian piutang oleh instansi pemerintah tidak berhasil dan piutang tersebut dikategorikan sebagai piutang macet, maka instansi pemerintah tersebut menyerahkan pengurusannya ke Panitia Urusan Piutang Negara (PUPN) untuk dilakukan proses penagihan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Terhadap piutang yang telah dilimpahkan ini, satuan kerja yang mempunyai piutang tetap mengakui piutang tersebut sebagai asetnya di Neraca satuan kerja yang bersangkutan dan harus mengungkapkan mengenai piutang yang dilimpahkan penagihannya tersebut pada Catatan atas Laporan Keuangan. Panitia Urusan Piutang Negara tidak mengakui pelimpahan piutang yang diterimanya sebagai aset, tetapi wajib mengungkapkan piutang yang diterimanya dari satuan kerja lain untuk dilakukan penagihan pada Catatan atas Laporan Keuangan. Demikian pula apabila ada barang jaminan yang dikuasainya milik satuan kerja lain, juga wajib diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Selanjutnya terhadap penghapusan piutang tersebut di atas, baru dapat dilakukan apabila proses penagihan melalui PUPN telah dilakukan secara optimal. Penghapusan piutang dilakukan dengan mekanisme sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Piutang yang telah dihapusbukukan tersebut, tetap harus dipelihara pencatatannya secara *ekstracomptabel*.

2.1.3. Piutang Valuta Asing

Sehubungan dengan dibukanya rekening Kas Umum Negara dalam valas oleh Ditjen Perbendaharaan, dalam hal ini Direktorat Pengelolaan Kas Negara, maka dalam praktik, kemungkinan terdapat transaksi-transaksi yang menggunakan valuta asing, misalnya penerimaan pajak dan PNBPN dalam USD. Piutang dalam valas dapat timbul dalam hal terdapat hak pemerintah atas pajak/PNBPN dalam bentuk valas, piutang tersebut dicatat/disajikan menggunakan kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal pelaporan.

2.2 Perikatan

Terdapat berbagai perikatan antara instansi pemerintah dengan pihak lain yang menimbulkan piutang, seperti pemberian pinjaman, penjualan kredit, kemitraan.

2.2.1. Pemberian Pinjaman

Piutang karena pemberian pinjaman timbul sehubungan dengan adanya pinjaman yang diberikan pemerintah kepada pemerintah lainnya, perorangan, BUMN/D, perusahaan swasta, atau organisasi lainnya.

Pada umumnya ketentuan dan persyaratan timbulnya pinjaman tersebut dituangkan dalam suatu naskah perjanjian pinjaman. Pengakuan piutang dilakukan pada saat terjadi realisasi pengeluaran uang dari rekening Kas Negara/Kas Daerah, dan piutang tersebut berkurang apabila ada penerimaan di rekening Kas Negara/Kas Daerah sehubungan dengan adanya penerimaan angsuran pokok pinjaman atau pelunasan.

Apabila dalam naskah perjanjian pinjaman diatur mengenai bunga dan denda maka setiap tanggal pelaporan keuangan, diakui adanya piutang bunga atau denda sebesar bunga untuk periode berjalan yang terutang sampai dengan tanggal pelaporan keuangan. Penerimaan pendapatan bunga dan denda lainnya yang berkaitan dengan pemberian pinjaman, dicatat sebagai pendapatan.

2.2.2. Jual Beli

Pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan Barang Milik Negara, sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku, dimana pada jenis dan batas nilai tertentu harus mendapat persetujuan dari pihak yang berwenang. Pemindahtanganan barang ini antara lain dapat dilakukan melalui penjualan. Penjualan barang dapat dilakukan secara tunai, cicilan atau angsuran. Apabila penjualan dilakukan secara cicilan atau angsuran maka sisa tagihan tersebut diakui sebagai piutang penjualan angsuran dan disajikan di neraca sebagai aset sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

2.2.3. Kemitraan

Dalam rangka mengoptimalkan pemanfaatan sumber daya yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah, instansi pemerintah diperkenankan melakukan kemitraan dengan pihak lain dengan prinsip saling menguntungkan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Kemitraan ini antara lain dapat berupa Bangun Guna Serah dan Bangun Serah Guna. Hak dan kewajiban masing-masing pihak dalam kemitraan tersebut dituangkan dalam naskah perjanjian kerja sama. Piutang pemerintah timbul jika terdapat hak pemerintah yang dapat dinilai dengan uang, yang sampai dengan tanggal pelaporan keuangan belum dilunasi oleh mitra kerja samanya.

2.2.4. Imbalan Fasilitas/Jasa

Piutang pemerintah juga dapat timbul sehubungan dengan adanya fasilitas yang diberikan oleh pemerintah kepada pihak lain, misalnya pemberian konsesi kepada perusahaan untuk melakukan eksplorasi terhadap sumber daya alam. Apabila dalam pemberian fasilitas atau jasa tersebut pemerintah berhak untuk memperoleh imbalan yang dapat dinilai dengan uang maka hak tersebut diakui sebagai pendapatan bukan pajak dan harus dituangkan dalam dokumen perjanjian pemberian fasilitas/jasa. Hak pemerintah atas imbalan yang dapat dinilai dengan uang dan sampai dengan tanggal pelaporan keuangan belum diterima dari pihak terkait tersebut diakui sebagai piutang dan disajikan di neraca.

2.3 Kerugian Negara/Daerah

Piutang atas kerugian Negara/Daerah sering disebut sebagai piutang Tuntutan Ganti Rugi (TGR) dan Tuntutan Perbendaharaan (TP). Tuntutan Ganti Rugi dikenakan oleh atasan langsung pegawai negeri ataupun bukan pegawai negeri yang bukan bendaharawan yang karena lalai atau perbuatan melawan hukum mengakibatkan kerugian Negara/daerah. Tuntutan Perbendaharaan ditetapkan oleh BPK kepada bendahara yang karena lalai atau perbuatan melawan hukum mengakibatkan kerugian Negara/daerah.

Penyelesaian atas Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan ini dapat dilakukan dengan cara damai (di luar pengadilan) atau melalui pengadilan. Apabila penyelesaian tagihan ini dilakukan dengan cara damai, maka setelah proses pemeriksaan selesai dan telah ada Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTM) dari pihak yang bersangkutan, diakui sebagai Piutang Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan dan disajikan di neraca untuk jumlah yang akan diterima lebih dari 12 bulan mendatang dan disajikan sebagai piutang kelompok aset lancar untuk jumlah yang akan diterima dalam waktu 12 bulan mendatang.

Dalam hal yang bersangkutan memilih menggunakan jalur pengadilan, pengakuan piutang dilakukan setelah terdapat surat ketetapan. Apabila terdapat barang/uang yang disita oleh Negara/daerah sebagai jaminan maka hal ini wajib diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

BAB III

PIUTANG BERDASARKAN PUNGUTAN

Pendapatan negara/daerah secara umum terdiri dari pendapatan pajak dan selain pajak. Pendapatan selain pajak ini, pada Pemerintah Pusat dikenal dengan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dan hibah sedangkan pada pemerintah daerah antara lain dikenal dengan retribusi, pendapatan transfer serta lain-lain pendapatan asli daerah. Pendapatan hibah yang diterima oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah, bisa dalam bentuk kas maupun non kas. Walaupun ada dasar yang kuat bagi negara untuk memungut, dalam praktik dapat terjadi bahwa pendapatan yang seharusnya telah menjadi hak negara/daerah oleh wajib bayar belum dilunasi dengan berbagai alasan. Dalam hal demikian, akan timbul piutang oleh Pemerintah Pusat/daerah. Pada bab ini dibahas piutang yang pemungutan pendapatannya didasarkan pada pungutan pendapatan Negara

3.1. Jenis Piutang Berdasarkan Pungutan

Piutang dalam kategori ini dapat terjadi pada Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah. Berdasarkan kewenangan yang dimiliki, jenis piutang ini berbeda macamnya antara Pemerintah Pusat dan pemerintah daerah oleh karena pembagian kewenangan dalam sistem pemerintahan RI. Buletin Teknis (Bultek) ini disusun untuk penerapan standar di Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Piutang yang timbul karena peraturan pada dua entitas pelaporan dimaksud pada dasarnya terdiri dari dua jenis, yaitu pajak dan selain pajak. Piutang pada Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah berbeda penyebutannya, antara lain:

- Piutang Pajak, berlaku baik pada Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah;
- Piutang PNBP, berlaku pada Pemerintah Pusat;
- Piutang Retribusi, berlaku pada pemerintah daerah;
- Piutang PAD Lainnya, berlaku pada pemerintah daerah

3.1.1. Piutang Pajak

Piutang Pajak adalah piutang yang timbul atas pendapatan pajak sebagaimana diatur dalam undang-undang perpajakan atau peraturan daerah tentang perpajakan, yang belum dilunasi sampai dengan akhir periode laporan keuangan. Sesuai kewenangannya, ada perbedaan jenis pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi, dan Pemerintah Kabupaten/Kota.

3.1.1.1. Piutang Pajak Pemerintah Pusat

Pada Pemerintah Pusat, piutang pajak ini dapat timbul karena tunggakan oleh wajib pajak atas pembayaran pajak dan bea yang terdiri dari :

- a. Pajak Dalam Negeri, antara lain:
 - Pajak Penghasilan.
 - Pajak Pertambahan Nilai.
 - Pajak Bumi dan Bangunan.
 - Cukai.
 - Pajak Lainnya
- b. Pajak Perdagangan Internasional, antara lain:
 - Bea masuk

- Pajak/pungutan ekspor

Pada Pemerintah Pusat, pemungutan pajak berlaku prinsip penghitungan sendiri oleh wajib pajak (*self assesment*). Artinya wajib pajak menghitung sendiri jumlah pajak yang akan dibayar berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Berdasarkan perhitungan dimaksud, wajib pajak (WP) akan menyetor langsung ke kas negara. Dalam hal ini, dapat terjadi adanya perbedaan antara jumlah yang seharusnya disetor oleh WP dengan jumlah setoran. Dalam hal jumlah yang disetor lebih kecil dari hasil perhitungan sendiri oleh WP, maka timbul piutang pajak.

Timbulnya piutang perpajakan, dapat diketahui berdasarkan Surat Ketetapan Pajak yang belum dilakukan pembayarannya atau baru dilakukan pembayaran sebagian oleh wajib pajak pada saat laporan keuangan disusun.

Disamping itu dapat juga terjadi piutang atas terbitnya SKP, sehubungan dengan adanya WP yang mengajukan keberatan. Sesuai ketentuan, pengajuan keberatan dapat dilakukan dengan syarat WP wajib membayar minimal prosentase/jumlah tertentu dari nilai tagihan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Dalam hal demikian, piutang pajak dinilai sebesar nilai dalam SKP dikurangi dengan jumlah yang telah dilunasi, bukan nilai awal sebagaimana tercantum dalam SKP.

3.1.1.2. Piutang Pajak Daerah Pemerintah Provinsi

Berdasarkan ketentuan perundangan (Undang-undang No.28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah), pajak daerah dibedakan antara tingkat pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota. Jenis pajak pada provinsi antara lain:

- a. Pajak Kendaraan Bermotor;
- b. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor;
- c. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor;
- d. Pajak Air Permukaan; dan
- e. Pajak Rokok.

Piutang atas pajak-pajak tersebut di atas dapat timbul karena tunggakan pajak yang belum dilunasi oleh WP. Tunggakan ini terjadi karena perbedaan penetapan pajak dalam SKP dengan jumlah yang telah dilunasi oleh WP. Selanjutnya kekurangan bayar itu diwujudkan dengan terbitnya Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB). Surat ketetapan ini merupakan surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah yang masih harus dibayar

3.1.1.3. Piutang Pajak Daerah Pemerintah Kabupaten/Kota

Jenis pajak yang dapat dipungut oleh pemerintah kabupaten/kota antara lain:

- a. Pajak Hotel;
- b. Pajak Restoran;
- c. Pajak Hiburan;
- d. Pajak Reklame;
- e. Pajak Penerangan Jalan;
- f. Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan;
- g. Pajak Parkir;
- h. Pajak Air Tanah;
- i. Pajak Sarang Burung Walet;
- j. Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan; dan

k. **Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.**

Nilai piutang pajak yang dicantumkan dalam laporan keuangan adalah sebesar nilai yang tercantum dalam SKP yang hingga akhir periode pelaporan belum dilunasi oleh Wajib Bayar. Hal ini bisa didapat dengan melakukan inventarisasi SKP yang hingga akhir periode belum dibayar oleh Wajib Bayar.

3.1.2. Piutang PNB

Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP) diatur berdasarkan UU tentang PNB. Berdasarkan UU tersebut masing-masing Kementerian Negara/Lembaga (K/L) dialokasikan penerimaan pendapatan yang diestimasikan harus diterima dalam suatu tahun anggaran, sesuai dengan tugas pokok dan fungsi masing-masing K/L. Dalam praktiknya PNB tersebut diterima terlebih dahulu oleh K/L yang bersangkutan atau langsung disetorkan ke Kas Negara. Timbulnya piutang PNB pada K/L harus didukung dengan surat penagihan atau surat ketetapan atau dokumen lain yang sah.

Pada APBN, pendapatan yang termasuk kategori PNB antara lain :

a. Penerimaan Sumber Daya Alam, antara lain:

- Pendapatan Minyak bumi
- Pendapatan Gas Bumi
- Pendapatan Pertambangan Umum
- Pendapatan Kehutanan
- Pendapatan Perikanan
- Pendapatan Pertambangan Panas Bumi

b. Pendapatan Bagian Laba BUMN:

Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba BUMN

c. Pendapatan PNB Lainnya, antara lain:

- Pendapatan dari pengelolaan BMN serta Pendapatan dari Penjualan
- Pendapatan Jasa
- Pendapatan Bunga
- Pendapatan Kejaksaan dan Peradilan
- Pendapatan Pendidikan
- Pendapatan Gratifikasi dan Uang Sitaan Hasil Korupsi
- Pendapatan Iuran dan Denda
- Pendapatan Lain-lain.

d. Pendapatan Badan Layanan Umum (BLU), antara lain:

- Pendapatan Jasa Layanan Umum
- Pendapatan Hasil Kerjasama BLU
- Pendapatan BLU Lainnya

Pendapatan dan piutang BLU akan dijelaskan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Badan Layanan Umum. Selanjutnya Piutang PNB timbul atas penetapan PNB yang belum dilunasi.

3.1.3. Piutang Retribusi

Retribusi dipungut oleh pemerintah daerah karena pemberian ijin atau jasa kepada orang pribadi atau badan. Berdasarkan UU yang mengatur tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, jenis retribusi daerah berdasarkan objeknya, antara lain:

- a. Jasa Umum;
- b. Jasa Usaha;

c. Perizinan Tertentu.

Piutang retribusi timbul apabila sampai tanggal laporan keuangan ada tagihan retribusi sebagaimana tercantum dalam Surat Ketetapan Retribusi Daerah (SKRD) atau dokumen lain yang dipersamakan, yang belum dilunasi oleh wajib bayar retribusi. SKRD adalah surat ketetapan Retribusi yang menentukan besarnya pokok retribusi. Selanjutnya jika sampai tanggal laporan keuangan ada jumlah retribusi yang belum dilunasi, maka akan diterbitkan Surat Tagihan Retribusi Daerah (STRD). STRD merupakan surat untuk melakukan penagihan retribusi dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda. Nilai yang dilaporkan dalam laporan keuangan adalah sebesar nilai yang tercantum dalam STRD.

3.1.4. Piutang Pendapatan Asli Daerah Lainnya

Piutang karena potensi PAD lainnya dapat terdiri dari hasil pengelolaan kekayaan yang dipisahkan seperti bagian laba BUMD dan lain-lain PAD seperti bunga, penjualan aset yang tidak dipisahkan pengelolaannya, tuntutan ganti rugi, denda, penggunaan aset/pemberian jasa pemda dan sebagainya. PAD lainnya ini pada umumnya berasal dari hasil perikatan yang akan dibahas dalam bab tersendiri.

3.2. Pengakuan Piutang Berdasarkan Pungutan

Sebagaimana dikemukakan di atas bahwa piutang yang berasal dari pungutan pendapatan negara, secara garis besar antara lain piutang pajak dan piutang selain pajak. Pengakuan piutang yang berasal dari pendapatan negara, didahului dengan pengakuan terhadap pendapatan yang mempengaruhi piutang tersebut.

Untuk dapat diakui sebagai piutang, harus dipenuhi kriteria:

1. Telah diterbitkan surat ketetapan dan/atau
2. Telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan

Pengakuan pendapatan pajak yang menganut sistem *self assessment*, setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak. Pajak terutang adalah sebesar pajak yang harus dibayar sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan dan diberitahukan melalui Surat Pemberitahuan yang wajib disampaikan oleh WP ke instansi terkait

Setelah adanya pengakuan pendapatan, wajib pajak yang bersangkutan wajib melunasinya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Terhadap pajak yang belum dilunasi sampai dengan batas waktu yang ditentukan, akan diterbitkan Surat Tagihan Pajak sebagai dasar penagihan pajak. Besarnya piutang pajak pada pemerintah pusat menurut ketentuan yang mengatur perpajakan diakui pada saat diterbitkan surat tagihan pajak atau surat ketetapan pajak atau surat keputusan atau surat pemberitahuan untuk tahun pajak tahun 2007 dan tahun sebelumnya sedangkan untuk tahun pajak 2008 dan seterusnya pengakuan piutang dapat dilakukan apabila tidak ada keberatan dari Wajib Pajak.

Suatu pendapatan yang telah memenuhi persyaratan untuk diakui sebagai pendapatan, namun ketetapan kurang bayar dan penagihan akan ditentukan beberapa waktu kemudian maka pendapatan tersebut dapat diakui sebagai piutang. Penetapan perhitungan taksiran pendapatan dimaksud harus didukung oleh bukti-bukti yang kuat, dan

limit waktu pelunasan tidak melebihi satu periode akuntansi berikutnya

Terhadap piutang yang penagihannya diserahkan kepada PUPN maka piutang tersebut tetap diakui oleh entitas yang memiliki piutang, yang berarti tidak terjadi pengalihan pengakuan atas piutang tersebut. Akuntansi menyisihkan 100% piutang yang diserahkan ke PUPN tersebut.

3.3. Pengukuran Piutang Berdasarkan Pungutan

Piutang yang timbul karena ketentuan perundang-undangan diakui setelah diterbitkan surat tagihan dan dicatat sebesar nilai nominal yang tercantum dalam tagihan. Secara umum unsur utama piutang karena ketentuan perundang-undangan ini adalah pendapatan. Artinya piutang ini terjadi karena pendapatan yang belum disetor ke kas negara/daerah oleh wajib setor. Oleh karena setiap tagihan oleh pemerintah wajib ada keputusan, maka jumlah piutang yang menjadi hak pemerintah pusat/pemerintah daerah sebesar nilai yang tercantum dalam keputusan atas penagihan yang bersangkutan

Pengukuran piutang pendapatan yang berasal dari peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut:

1. Disajikan sebesar nilai yang belum dilunasi dari setiap tagihan yang ditetapkan berdasarkan surat ketetapan kurang bayar yang diterbitkan.
2. Disajikan sebesar nilai yang belum dilunasi dari setiap tagihan yang telah ditetapkan terutang oleh Pengadilan Pajak untuk WP yang mengajukan banding.
3. Disajikan sebesar nilai yang belum dilunasi dari setiap tagihan yang masih proses banding atas keberatan dan belum ditetapkan oleh majelis hakim Pengadilan Pajak.
4. Disajikan sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*) untuk piutang yang tidak diatur dalam undang-undang tersendiri dan kebijakan penyisihan piutang tidak tertagih telah diatur oleh Pemerintah.

Terhadap saldo piutang dalam valuta asing pada tanggal laporan keuangan, baik untuk piutang di bidang perpajakan maupun PNPB, disajikan sebagai piutang di neraca berdasarkan kurs tengah Bank Indonesia.

1. Akuntansi Piutang

Ilustrasi pencatatan piutang yang muncul berdasarkan peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut:

- a) Piutang pajak ditetapkan sebagaimana dituangkan dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atau Surat Pemberitahuan Kekurangan Pembayaran Bea Masuk (SPKPBM), atau surat ketetapan yang sejenis;

NO	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Piutang Pajak	XXX	
	XXX	Pendapatan Pajak		XXX

- b) Piutang PNPB ditetapkan berdasarkan surat tagihan terutang yang ditetapkan oleh kementerian/lembaga yang bersangkutan;

NO	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Piutang PNPB	XXX	
	XXX	Pendapatan PNPB		XXX

- c) Piutang Retribusi ditetapkan berdasarkan surat tagihan terutang yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah yang bersangkutan:

NO	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Piutang Retribusi	XXX	
	XXX	Pendapatan Retribusi		XXX

- d) Piutang PAD Lainnya ditetapkan berdasarkan surat tagihan terutang yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah yang bersangkutan;

NO	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Piutang Lain-lain PAD yang sah	XXX	
	XXX	Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah		XXX

3.4. Penyajian Piutang di Neraca.

Penyajian piutang yang berasal dari peraturan perundang-undangan merupakan tagihan yang harus dilunasi oleh para wajib bayar pada periode berjalan tahun berikutnya sehingga tidak ada piutang jenis ini yang melampaui satu periode berikutnya. Piutang yang berasal dari peraturan perundang-undangan disajikan di neraca sebagai Aset Lancar apabila jatuh tempo kurang dari satu tahun buku dan disertai dengan penyisihannya. Ilustrasi penyajian piutang di neraca adalah sebagai berikut:

PEMERINTAH PUSAT
NERACA
PER 31 DESEMBER 20XX

ASET		KEWAJIBAN	
ASET LANCAR		Kewajiban Jangka Pendek	xxx
.....		Kewajiban Jangka Panjang	xxx
Piutang Pajak	xxx		
Piutang PNB	xxx		
Bagian Lancar Tagihan	xxx	EKUITAS DANA	
Penyisihan Piutang Tidak Tertagih	(xxx)	Ekuitas	xxx
ASET TETAP			
.....			
ASET LAINNYA			

PEMERINTAH DAERAH
NERACA
PER 31 DESEMBER 20XX

ASET		KEWAJIBAN	
ASET LANCAR		Kewajiban Jangka Pendek	xxx
.....		Kewajiban Jangka Panjang	xxx
Piutang Pajak	xxx		
Piutang Retribusi	xxx	EKUITAS DANA	
Piutang Lain-lain PAD yang sah	xxx	Ekuitas	xxx
Bagian Lancar Tagihan	xxx		
Penyisihan Piutang Tidak Tertagih	(xxx)		
ASET TETAP			
.....			
ASET LAINNYA			

3.5. Pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Piutang disajikan dan diungkapkan secara memadai. Informasi mengenai akun piutang diungkapkan secara cukup dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Informasi dimaksud dapat berupa:

1. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan, penilaian dan pengukuran piutang;
2. Rincian jenis-jenis, saldo menurut umur untuk mengetahui tingkat kolektibilitasnya;
3. Penjelasan atas penyelesaian piutang, masih di Kementerian Negara/Lembaga/Pemda atau sudah diserahkan penagihannya kepada PUPN;
4. Jaminan atau sita jaminan jika ada.

Penyajian piutang yang timbul karena peraturan perundang-undangan merupakan tagihan yang harus dilunasi oleh para wajib bayar pada periode berjalan tahun dan disajikan di neraca sebagai Aset Lancar.

BAB IV

PIUTANG BERDASARKAN PERIKATAN

4.1. Jenis Piutang Perikatan

Peristiwa-peristiwa yang menimbulkan piutang seperti yang telah dijelaskan dimuka, antara lain berasal dari perikatan. Jenis piutang yang timbul berdasarkan perikatan dapat diklasifikasikan menurut karakteristik perikatan yang dibuat. Jenis-jenis piutang berdasarkan perikatan disajikan menurut bentuk perikatan yang mendasarinya sebagaimana dijelaskan pada bab terdahulu, yaitu berdasarkan pemberian pinjaman, jual beli, pemberian jasa, dan kemitraan

4.1.1. Piutang Pemberian Pinjaman

Piutang yang berasal dari pemberian pinjaman oleh pemerintah kepada pemerintah daerah/pemerintah lainnya, perorangan, BUMN/BUMD, perusahaan swasta atau organisasi lainnya. Jenis-jenis pinjaman yang diberikan oleh pemerintah bermacam-macam antara lain:

- a. Piutang yang timbul dari penerusan pinjaman luar negeri (*Subsidiary Loan Agreement/SLA*) yaitu Rekening Dana Investasi (RDI) dan Rekening Pembangunan Daerah (RPD);
- b. Piutang yang timbul dari Dana Bergulir, yang diatur dalam Bultek Dana Bergulir.

Ketentuan dan persyaratan timbulnya piutang, dituangkan dalam suatu naskah perjanjian pinjaman antara pihak-pihak terkait, dan pengakuan timbulnya piutang, dilakukan pada saat terjadi realisasi pengeluaran dari kas negara/daerah. Piutang tersebut berkurang apabila terjadi penerimaan angsuran pokok pinjaman di rekening kas negara/daerah. Apabila dalam perjanjian pinjaman diatur mengenai denda, bunga, biaya komitmen, maka setiap akhir periode pelaporan harus diakui adanya piutang atas bunga, denda dan biaya komitmen yang harus dikenakan untuk periode berjalan yang terutang sampai dengan tanggal pelaporan.

Piutang yang timbul dari tagihan atas pemberian pinjaman harus diklasifikasikan berdasarkan periode jatuh temponya sehingga dapat dibedakan yang harus diklasifikasikan pada aset lancar maupun yang diklasifikasikan pada aset non lancar. Tagihan pemberian pinjaman yang belum dilunasi sampai dengan akhir tahun anggaran dan yang akan jatuh tempo dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan berikutnya dikelompokkan sebagai aset lancar.

Piutang yang timbul dari Dana Bergulir diatur dalam Buletin Teknis tersendiri, karena mempunyai karakteristik tersendiri dan pengelolaannya berbeda dengan piutang biasa. Piutang karena penerusan pinjaman (*sub loan agreement*) tidak termasuk dalam lingkup piutang ini melainkan diakui sebagai Investasi Non Permanen.

4.1.2. Piutang Penjualan Kredit

Piutang yang timbul dari penjualan, pada umumnya berasal dari peristiwa pemindahtanganan barang milik negara/daerah. Pemindahtanganan barang milik negara/daerah dapat dilakukan dengan cara dijual, dipertukarkan, dihibahkan atau disertakan sebagai modal pemerintah setelah memenuhi ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Timbulnya piutang atau hak untuk menagih, harus didukung dengan bukti yang sah mengenai pemindahtanganan barang milik negara/ daerah.

Penjualan barang milik negara yang dilakukan secara cicilan/angsuran (misalnya penjualan rumah dinas dan kendaraan dinas), pada umumnya penyelesaiannya dapat melebihi satu periode akuntansi. Timbulnya tagihan tersebut harus didukung dengan bukti-bukti pelepasan atau bukti lain yang sah yang menyatakan bahwa barang milik negara/daerah tersebut dipindahtangankan secara cicilan/angsuran

Tagihan atas penjualan barang secara cicilan/angsuran tersebut, pada setiap akhir periode akuntansi harus dilakukan reklasifikasi dalam dua kelompok yaitu (1) kelompok jumlah yang jatuh tempo pada satu periode akuntansi berikutnya, dan (2) kelompok jumlah yang akan jatuh tempo melebihi satu periode akuntansi berikutnya. Terhadap kelompok (1) disajikan sebagai aset dengan akun Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran dan kelompok (2) sebagai Tagihan Penjualan Angsuran pada kelompok Aset Lainnya.

4.1.3. Piutang Kemitraan

Dalam rangka mengoptimalkan pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah, misalnya tanah atau bangunan yang menganggur (*idle*), satuan kerja diperkenankan untuk melakukan kemitraan dengan pihak lain sesuai dengan ketentuan yang berlaku dengan prinsip saling menguntungkan. Kemitraan dengan pihak lain antara lain dapat berupa:

a. Perjanjian Sewa

Perjanjian sewa pada umumnya bertujuan untuk memanfaatkan barang milik negara/daerah antara lain berupa penyewaan gedung kantor, rumah dinas, dan alat-alat berat milik pemerintah. Persyaratan sewa menyewa dituangkan dalam naskah perjanjian sewa menyewa, dengan menetapkan hak dan kewajiban masing-masing pihak dengan jelas selama masa manfaat.

Berdasarkan naskah perjanjian sewa menyewa, apabila ada hak tagih atas suatu pemanfaatan barang milik negara/daerah, maka hak tersebut dicatat sebagai piutang di neraca.

b. Kerjasama Pemanfaatan

Kerjasama pemanfaatan adalah pendayagunaan Barang Milik Negara/Daerah oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan penerimaan negara bukan pajak/pendapatan daerah.

c. Bangun Guna Serah dan Bangun Serah Guna.

Bangun Serah Guna adalah 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 sesuai dengan tujuan pembangunan aset tersebut. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah disertai dengan kewajiban pemerintah untuk melakukan pembayaran kepada pihak ketiga/investor. Pembayaran ini dapat juga dilakukan secara bagi hasil.

Bangun Guna Serah adalah suatu bentuk kerjasama berupa pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya serta mendayagunakan (mengoperasikan) dalam jangka waktu yang disepakati (konsesi), untuk kemudian menyerahkan kembali pengoperasiannya kepada pemerintah setelah berakhirnya jangka waktu tersebut.

Pada umumnya selama masa waktu yang disepakati pemerintah memperoleh pendapatan berdasarkan kesepakatan yang disetujui terlebih dahulu dalam perjanjian. Berdasarkan naskah perjanjian, dapat diketahui adanya hak tagih pemerintah. Piutang atas peristiwa ini timbul pada saat ditandatanganinya perjanjian kemitraan yang menimbulkan hak tagih kepada entitas dan dicatat sebagai aset di neraca.

4.2. Pengakuan Piutang Perikatan

Peristiwa-peristiwa yang menimbulkan hak tagih sebagaimana dikemukakan di atas, yaitu peristiwa yang timbul dari pemberian pinjaman, penjualan kredit dan kemitraan, dapat diakui sebagai piutang dan dicatat sebagai aset di neraca, apabila memenuhi kriteria:

1. Didukung dengan naskah perjanjian yang menyatakan hak dan kewajiban secara jelas;
2. Jumlah piutang dapat diukur dengan andal.

4.3. Pengukuran Piutang Perikatan

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

a. Piutang Pemberian Pinjaman

Piutang akibat pemberian pinjaman dinilai dengan jumlah yang dikeluarkan dari kas negara/daerah dan/atau apabila berupa barang/jasa harus dinilai dengan nilai wajar pada tanggal pelaporan atas barang/jasa tersebut.

Apabila dalam naskah perjanjian pinjaman diatur mengenai kewajiban bunga, denda, *commitment fee* dan atau biaya-biaya pinjaman lainnya, maka pada akhir periode pelaporan harus diakui adanya bunga, denda, *commitment fee* dan/atau biaya lainnya pada periode berjalan yang terutang (belum dibayar) sampai dengan akhir periode pelaporan.

b. Piutang Penjualan Kredit

Piutang dari penjualan diakui sebesar nilai sesuai naskah perjanjian penjualan yang terutang (belum dibayar) pada akhir periode pelaporan. Apabila dalam perjanjian dipersyaratkan adanya potongan pembayaran, maka nilai piutang harus dicatat sebesar nilai bersihnya.

c. Piutang Kemitraan

Piutang yang timbul diakui berdasarkan ketentuan-ketentuan yang dipersyaratkan dalam naskah perjanjian kemitraan.

4.4. Penyajian dan Pengungkapan

4.4.1. Akuntansi Piutang Perikatan

Setelah dilakukan identifikasi atas peristiwa-peristiwa yang menimbulkan hak tagih mengenai jenis, pengakuan, dan pengukurannya, tahapan selanjutnya dilakukan pencatatan.

Berikut disajikan ilustrasi pencatatan yang diperlukan untuk membukukan piutang yang muncul berdasarkan perikatan adalah sebagai berikut:

a. Akuntansi Piutang Pemberian Pinjaman Jangka Panjang

1. Tagihan berdasarkan kontrak pemberian pinjaman jangka panjang yang ditetapkan yaitu:

Jurnal pada Pemerintah Pusat:

No	Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
	XXX	Piutang Pemberian Pinjaman Jangka Panjang	XXX	
	XXX	Rekening Kas Umum Negara		XXX

Jurnal pada Pemerintah Daerah:

No	Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
	XXX	Piutang Pemberian Pinjaman Jangka Panjang	XXX	
	XXX	Rekening Kas Umum Daerah		XXX

2. Reklasifikasi atas bagian lancar piutang pemberian pinjaman jangka panjang::

No	Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
	XXX	Bagian Lancar Piutang Pemberian Pinjaman Jangka Panjang	XXX	
	XXX	Piutang Pemberian Pinjaman Jangka Panjang		XXX

*) merupakan piutang angsuran yang diharapkan akan diselesaikan dalam 12 bulan setelah berakhirnya tahun anggaran.

b. Akuntansi Piutang Penjualan Kredit

1. Penetapan pemerintah atas penjualan kredit (misalnya penetapan rumah negara golongan tiga)

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxx	Aset Lainnya – Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	
xxx	Aset Tetap – Gedung dan Bangunan		XXX

2. Reklasifikasi Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxx	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	
xxx	Aset Lainnya - Tagihan Penjualan Angsuran		XXX

3. Penerimaan atas Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxx	Kas Negara/Daerah	XXX	
xxx	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran		XXX

4. Apabila terdapat perbedaan antara nilai buku dengan penetapan penjualannya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxx	Aset Lainnya – Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	
xxx	Akumulasi Penyusutan-Gedung dan Bangunan	XXX	
xxx	Keuntungan Penjualan Aset		XXX
xxx	Aset Tetap – Gedung dan Bangunan		XXX

c. Akuntansi Piutang Kemitraan

1. Tagihan yang timbul atas kemitraan yang ditetapkan dalam kontrak dikelompokkan sebagai aset lancar jika tagihan yang lebih dari 12 bulan tidak dapat diukur secara jelas. Dengan menganut prinsip kehati-hatian, pendapatan yang tidak terukur tidak dapat diakui sebagai tagihan/piutang.

Jurnal untuk Pemerintah Pusat:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Tagihan Bagi Hasil Kemitraan	XXX	
	XXX	Pendapatan Negara Bukan Pajak-LO		XXX

Jurnal untuk Pemerintah Daerah:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Tagihan Bagi Hasil Kemitraan	XXX	
	XXX	Lain-lain PAD yang sah-LO		XXX

Terhadap kontrak kemitraan yang mencapai 30 tahun atau lebih dan telah mencantumkan secara jelas hak pemerintah baik yang besarnya tetap per tahun atau yang variabel per tahun, harus diperhitungkan berdasarkan persentase tertentu dari total *gross revenue* atau laba bersih setelah pajak pada tahun yang bersangkutan. Sepanjang sudah diketahui jumlah yang terukur dan dapat diyakini, maka perlu dibuat jurnal untuk membukukannya. Yang belum dapat diukur secara jelas, cukup diungkapkan di Catatan Atas Laporan Keuangan.

2. Tagihan atas Pemberian Fasilitas/Jasa sewa yang ditetapkan dalam kontrak yaitu:

Jurnal untuk Pemerintah Pusat:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Piutang Sewa	XXX	
	XXX	Pendapatan Negara Bukan Pajak-LO		XXX

Jurnal untuk Pemerintah Daerah:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Piutang Sewa	XXX	
	XXX	Lain-lain PAD yang sah-LO		XXX

4.4.2. Penyajian Neraca

Penyajian piutang dan tagihan yang berasal dari pemberian pinjaman, jual beli, pemberian jasa, dan kemitraan disajikan dalam neraca sebagai Aset Lancar atau Aset Lainnya sesuai dengan tanggal jatuh temponya. Ilustrasi penyajiannya di neraca adalah sebagai berikut:

**PEMERINTAH PUSAT
NERACA
PER 31 DESEMBER 20XX**

ASET			KEWAJIBAN	
ASET LANCAR:			Kewajiban Jangka Pendek	xxx
.....			Kewajiban Jangka Panjang	xxx
Piutang;	xxx			
Piutang Pajak	xxx			
Piutang PNB	xxx			
Bagian Lancar Pemberian Pinjaman	xxx			
Bagian Lancar Penjualan Angsuran	xxx			
Bagian Lancar Tagihan Kemitraan	xxx			
Bagian Lancar Tagihan Sewa	xxx			
Piutang Transfer ke Daerah	xxx			
Jumlah Piutang	xxx			
(Penyisihan Piutang Tak Tertagih)	(xxx)		EKUITAS	
Piutang Netto	xxx		Ekuitas	xxx
ASET LAINNYA:				
Piutang TPA	xxx			
Piutang TP/TGR	xxx			
Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman	xxx			
Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah	xxx			

**PEMERINTAH DAERAH
NERACA
PER 31 DESEMBER 20XX**

ASET			KEWAJIBAN	
ASET LANCAR:			Kewajiban Jangka Pendek	xxx
.....			Kewajiban Jangka Panjang	xxx
Piutang Pajak	xxx			
Piutang Retribusi	xxx			
Piutang Lain-lain PAD yang sah	xxx			
Bagian Lancar Pemberian Pinjaman	xxx			
Bagian Lancar Penjualan Angsuran	xxx			
Bagian Lancar Tagihan Kemitraan	xxx			
Bagian Lancar Tagihan Sewa	xxx			
Jumlah Piutang	xxx			
(Penyisihan Piutang Tak Tertagih)	(xxx)		EKUITAS	
Piutang Netto	xxx		Ekuitas	xxx
ASET LAINNYA:				
Piutang TPA	xxx			
Piutang TP/TGR	xxx			
Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman	xxx			
Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah	xxx			

4.4.3. Pengungkapan CALK

Setelah disajikan di neraca, informasi mengenai akun piutang diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Informasi dimaksud dapat berupa:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan dan pengukuran seluruh jenis piutang;
- b. Rincian jenis-jenis, saldo menurut umur untuk mengetahui tingkat kolektibilitasnya;
- c. Penjelasan atas penyelesaian piutang, masih di kementerian negara/lembaga atau sudah diserahkan penagihannya kepada PUPN.

BAB V

PIUTANG TUNTUTAN GANTI RUGI/TUNTUTAN PERBENDAHARAAN

5.1. Jenis Piutang Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan

Kemungkinan terjadi adanya peristiwa yang menimbulkan hak tagih yang disebabkan karena pelaksanaan tuntutan ganti rugi yang telah diputuskan/ditetapkan oleh pihak yang berwenang sesuai ketentuan perundang-undangan yang berlaku karena adanya kerugian negara/daerah.

Secara umum piutang karena tuntutan ganti rugi dapat dikelompokkan menurut sumber timbulnya tuntutan ganti rugi menurut ketentuan perundang-undangan, yaitu:

A. Piutang yang berasal dari akibat Tuntutan Ganti Rugi (TGR)

Tagihan Ganti Rugi merupakan piutang yang timbul karena pengenaan ganti kerugian negara/daerah kepada pegawai negeri bukan bendahara, sebagai akibat langsung ataupun tidak langsung dari suatu perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh pegawai tersebut atau kelalaian dalam pelaksanaan tugas yang menjadi kewajibannya. Tuntutan Ganti Rugi dikenakan oleh pimpinan di lingkup kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

B. Piutang yang timbul dari akibat Tuntutan Perbendaharaan (TP)

Tuntutan Perbendaharaan dikenakan kepada bendahara yang karena lalai atau perbuatan melawan hukum mengakibatkan kerugian Negara/daerah. Tuntutan Perbendaharaan dikenakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

5.2. Pengakuan Piutang Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan

Peristiwa yang menimbulkan hak tagih berkaitan dengan TP/TGR, harus didukung dengan bukti Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTM), yang menunjukkan bahwa penyelesaian atas TP/TGR dilakukan dengan cara damai (di luar pengadilan). SKTM merupakan surat keterangan tentang pengakuan bahwa kerugian tersebut menjadi tanggung jawab seseorang dan bersedia mengganti kerugian tersebut. Walaupun yang bersangkutan memilih menggunakan jalur pengadilan, pengakuan piutang ini baru dilakukan setelah terdapat surat ketetapan.

5.3. Pengukuran Piutang Tuntutan Ganti Rugi/Tuntutan Perbendaharaan

Pengukuran piutang ganti rugi berdasarkan pengakuan yang dikemukakan di atas, dilakukan sebagai berikut:

1. Disajikan sebagai aset lancar sebesar nilai yang jatuh tempo dalam tahun berjalan dan yang akan ditagih dalam 12 (dua belas) bulan ke depan berdasarkan surat ketentuan penyelesaian yang telah ditetapkan;
2. Disajikan sebagai aset lainnya terhadap nilai yang akan dilunasi di atas 12 (dua belas) bulan berikutnya.

5.4. Penyajian dan Pengungkapan

5.4.1. Akuntansi Piutang Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi

Setelah diketahui jenis, pengakuan, dan pengukurannya, tahapan selanjutnya sebelum disajikan terlebih dahulu dilakukan pencatatan. Ilustrasi akuntansi Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi seperti diuraikan di bawah ini:

a. Ilustrasi Akuntansi Tuntutan Perbendaharaan

Berdasarkan Pemeriksaan Kas atas Bendaharawan Pengeluaran Satker ABC di Kementerian XYZ oleh Atasan Langsung, ditemukan adanya selisih Kas dengan Catatan di Buku Kas Umum (ketekoran kas) sebesar Rp 25 juta.

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
xxx	Aset Lainnya	25.000.000	
xxx	Kas di Bendahara Pengeluaran		25.000.000

Laporan hasil pemeriksaan tim ad-hoc selanjutnya disampaikan kepada Pejabat Penyelesaian Kerugian Negara/Daerah untuk mendapatkan persetujuan dan diterbitkan SKP2K (Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian). Bendahara menandatangani SKTJM, maka yang bersangkutan wajib menyerahkan jaminan kepada TPKN.

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
xxx	Piutang Tuntutan Perbendaharaan	25.000.000	
xxx	Aset Lainnya		25.000.000

Penggantian kerugian negara dilakukan secara tunai selambat-lambatnya 40 (empat puluh) hari kerja sejak SKTJM ditandatangani.

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
xxx	Kas di Bendahara Pengeluaran	25.000.000	
xxx	Piutang Tuntutan Perbendaharaan		25.000.000

Dalam hal SKTJM tidak diperoleh atau tidak dapat menjamin pengembalian kerugian negara, pimpinan instansi mengeluarkan Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian Sementara (SKP2KS) dan memberitahukan kepada BPK.

Badan Pemeriksa Keuangan mengeluarkan Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian (SKP2K).

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
xxx	Piutang Tuntutan Perbendaharaan	25.000.000	
xxx	Aset Lainnya		25.000.000

Berdasarkan surat keputusan pembebanan dari Badan Pemeriksa Keuangan, Bendahara wajib mengganti kerugian negara dengan cara menyetorkan secara tunai ke kas negara/daerah dalam jangka waktu selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari setelah menerima surat keputusan pembebanan.

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
xxx	Kas di Bendahara Pengeluaran	25.000.000	
xxx	Piutang Tuntutan Perbendaharaan		25.000.000

b. Ilustrasi Akuntansi Tuntutan Ganti Rugi

Karyawan Satker DEF pada Kementerian WWF menghilangkan kendaraan dinas dengan nilai buku Rp 48 juta.

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
XXXX	Aset Lainnya	48.000.000	
XXXX	Aset Tetap – Peralatan dan Mesin		48.000.000

Karyawan tersebut bersedia menandatangani SKTJM, dan bersedia mencicil kerugian negara selama 2 tahun, sebesar Rp 2 juta sebulan

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
XXXX	Piutang Tuntutan Ganti Rugi	48.000.000	
XXXX	Aset Lainnya		48.000.000

Reklasifikasi Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
XXXX	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	24.000.000	
XXXX	Aset Lainnya – Tuntutan Ganti Rugi		24.000.000

Untuk mengganti kerugian negara, Karyawan tersebut membayar cicilan sebesar Rp.2.000.000 per bulan selama 1 tahun.

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
XXXX	Kas	2.000.000	
XXXX	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi		2.000.000

5.4.2. Penyajian Neraca

Penyajian tagihan TGR/TP di neraca adalah sebagai berikut:

NERACA
PER 31 DESEMBER 20XX

ASET		KEWAJIBAN	
ASET LANCAR:		Kewajiban Jangka Pendek	xxx
Piutang:	xxx	Kewajiban Jangka Panjang	xxx
.....	xxx		
Bagian Lancar Penjualan Angsuran	xxx		
Bagian Lancar TP/TGR	xxx		
(Penyisihan Piutang Tak Tertagih)	(xxx)	EKUITAS	
Piutang Netto	xxx	Ekuitas	xxx
ASET LAINNYA			
Piutang TPA	xxx		
Piutang TP/TGR	xxx		

5.4.3. Pengungkapan CALK

Di samping disajikan di neraca, informasi mengenai akun piutang diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Informasi dimaksud dapat berupa:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan dan pengukuran tagihan TGR;

- b. Rincian jenis-jenis, saldo menurut umur untuk mengetahui tingkat kolektibilitasnya;
- c. Penjelasan atas penyelesaian piutang, masih di kementerian negara/lembaga atau telah diserahkan penagihannya ke PUPN;
- d. Tuntutan ganti rugi/perbendaharaan yang masih dalam proses penyelesaian, baik melalui cara damai maupun pengadilan.
- e. Dalam hal terdapat barang/uang yang disita oleh Negara/daerah sebagai jaminan maka hal ini wajib diungkapkan.

BAB VI

PENGHENTIAN PENGAKUAN PIUTANG

6.1. Penyisihan Piutang Tidak Tertagih

Aset berupa piutang di neraca harus terjaga agar nilainya sama dengan nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Alat untuk menyesuaikan adalah dengan melakukan penyisihan piutang tidak tertagih. Kebijakan penyisihan piutang tidak tertagih harus dirumuskan dengan sikap penuh hati-hati. Sikap kehati-hatian ini sangat diperlukan agar kebijakan ini mampu menghasilkan nilai yang diharapkan dapat ditagih atas piutang yang ada per tanggal neraca.

Penyisihan piutang diperhitungkan dan dibukukan dengan periode yang sama timbulnya piutang, sehingga dapat menggambarkan nilai yang betul-betul diharapkan dapat ditagih. Penyisihan piutang yang kemungkinan tidak tertagih dapat diprediksi berdasarkan pengalaman masa lalu dengan melakukan analisis terhadap saldo-saldo piutang yang masih *outstanding*. Berhubung kolektibilitas piutang harus dipertimbangkan sebagai suatu *loss contingency*, maka metode penyisihan merupakan suatu hal yang memungkinkan untuk menjaga aset dari kemungkinan kerugian yang dapat diperhitungkan secara rasional.

Metode penyisihan terhadap piutang yang tidak tertagih terdiri atas taksiran kemungkinan tidak tertagih pada saat pelaporan keuangan. Metode ini lebih meyakinkan terhadap penyajian nilai yang dapat direalisasikan (*net realizable value*) yang tersaji di neraca.

Penyisihan piutang tidak tertagih dapat dilakukan berdasarkan umur piutang atau dari jumlah yang ditetapkan. Pemilihan dasar penyisihan ini hendaknya didasarkan pada hasil analisis atas data, pengalaman historis, maupun kebijakan dan upaya yang ditempuh pemerintah dalam menetapkan dan menagih piutang.

Penyisihan piutang tak tertagih bukan merupakan penghapusan piutang. Penghapusan piutang diatur dalam Peraturan Pemerintah yang mengatur tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Negara/Daerah. Dengan demikian, nilai penyisihan piutang tak tertagih akan disajikan di neraca, selama piutang pokok masih tercantum atau belum dihapuskan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Penyisihan piutang hendaknya dibuat aturannya terlebih dahulu. Jumlah yang disisihkan sebagai piutang tak tertagih menjadi unsur pengurang jumlah piutang dalam laporan keuangan, sehingga nilai piutang mencerminkan nilai yang dapat ditagih. Untuk kelengkapan informasi, jumlah piutang asal (nominal), jumlah penyisihan dan dasar penyisihannya seyogyanya dijelaskan dalam CaLK.

6.1.1. Perhitungan Penyisihan Piutang

Penentuan besarnya persentase penyisihan piutang tidak tertagih harus berdasarkan suatu kebijakan akuntansi yang ditetapkan dalam surat keputusan, baik untuk Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah.

Dalam menetapkan kebijakan akuntansi penyisihan piutang yang didasarkan pada umur piutang sebaiknya dibedakan menurut jenis piutang, baik dalam menetapkan umur maupun penentuan besaran yang akan disisihkan. Jenis piutang sangat bervariasi dan kemungkinan tidak tertagih juga sangat bervariasi, sangat tergantung pada karakteristik

piutang yang bersangkutan. Oleh karena itu sangat diperlukan pengalaman dan sikap kehati-hatian dalam menetapkan besarnya penyisihan piutang.

Ilustrasi berikut disajikan daftar umur piutang (*aging-schedul*) berdasarkan piutang yang masih beredar.

Daftar Umur Piutang dan Penyisihan Piutang Tak Tertagih
Per 31 Desember 20xx

No.	Uraian	Umur Piutang			Jumlah
		1 s/d 2tahun	2 s/d 3 tahun	Lebh dari3tahun	
01	Piutang	5.000.000	2.000.000	1.000.000	8.000.000
	% Penyisihan	5 %	10 %	20 %	
	Penyisihan Piutang Tidak Tertagih	250.000	200.000	200.000	650.000

Ilustrasi tersebut merupakan contoh untuk menunjukkan cara perhitungan penyisihan piutang. Substansi besarnya penyisihan yang akan dituangkan dalam kebijakan akuntansi oleh satuan kerja/instansi, sangat tergantung dari karakteristik piutang dan pengalaman serta sikap kehati-hatian.

6.1.2. Pencatatan Penyisihan Piutang

Penyisihan piutang diakui sebagai beban, merupakan koreksi agar nilai piutang dapat disajikan di neraca sesuai dengan nilai yang diharapkan dapat ditagih (*net realizable value*) ilustrasi jurnalnya adalah sebagai berikut:

NO	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	xxx	Beban Penyisihan Piutang Tidak Tertagih	xxx	
	xxx	Penyisihan Piutang Tidak Tertagih		xxx

Pada waktu timbulnya piutang, dijurnal debet piutang dengan lawan akun Pendapatan menurut jenisnya. Jumlah penyisihan piutang disajikan sebagai pengurang dari akun piutang (*contra account*).

6.1.3. Penyajian Penyisihan

Penyajian penyisihan piutang di Neraca merupakan unsur pengurang dari piutang yang bersangkutan.

NERACA
PER 31 DESEMBER 20XX

ASET		KEWAJIBAN	
Aset Lancar		Kewajiban Jangka Pendek	
.....		Kewajiban Jangka Panjang	
Piutang Pajak	xxx		
Piutang PNBP	xxx	EKUITAS DANA	
Bagian Lancar	xxx	Ekuitas	xxx
Penyisihan Piutang Tidak tertagih	(xxx)		
Piutang (Netto)	xxx		

6.1.4. Pengungkapan CALK

Setelah disajikan di neraca, informasi mengenai akun piutang harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Informasi dimaksud dapat berupa:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan, dan pengukuran piutang;
- b. Rincian per jenis saldo menurut umur untuk mengetahui tingkat kolektibilitasnya;
- c. Penjelasan atas penyelesaian piutang, masih ada di kementerian negara/lembaga atau sudah diserahkan pengurusannya kepada PUPN.

6.2. Penghentian Pengakuan Piutang

Pemberhentian pengakuan atas piutang dilakukan berdasarkan sifat dan bentuk yang ditempuh dalam penyelesaian piutang dimaksud. Secara umum penghentian pengakuan piutang dengan cara membayar tunai (pelunasan) atau melaksanakan sesuatu sehingga tagihan tersebut selesai/lunas.

Pemberhentian pengakuan piutang selain karena pelunasan juga bisa dilakukan karena adanya penghapusan. Sesuai dengan Peraturan Pemerintah, penghapusan piutang dikenal dengan dua cara yaitu: penghapusan bersyarat dan penghapusan mutlak. Penghapusan secara bersyarat dilakukan dengan menghapuskan Piutang Negara/Daerah dari pembukuan tanpa menghapuskan hak tagih. Sementara itu penghapusan secara mutlak dilakukan dengan menghapuskan hak tagih Negara/Daerah.

Prosedur hapus tagih piutang negara harus dirancang sebagai prosedur yang taat-hukum, selaras dengan semangat pembangunan perbendaharaan yang sehat, diaplikasikan dengan penuh ketelitian, berbasis *Good Corporate Governance* (GCG), dengan dokumen penghapusan yang formal, transparan & akuntabel, dan harus berdampak positif bagi pemerintah.

Hapus tagih yang berkaitan dengan perdata dan hapus buku yang berkaitan dengan akuntansi untuk piutang, merupakan dua hal yang harus diperlakukan secara terpisah.

Penghapusbukuan piutang adalah kebijakan intern manajemen, merupakan proses dan keputusan akuntansi yang berlaku agar nilai piutang dapat dipertahankan sesuai dengan *net realizable value*-nya.

Tujuan hapus buku adalah menampilkan aset yang lebih realistis dan ekuitas yang lebih tepat, dan kemungkinan berdampak pula pada besaran pendapatan (*revenue*). Neraca menggambarkan substansi ekonomik piutang. Substansi ekonomik piutang tak tertagih menggambarkan pengakuan kreditur akan substansi ketidakmampuan debitur untuk membayar, ditambah/dilengkapi substansi hukum subyek/debitur misalnya pailit, sakit berkepanjangan, hilang, meninggal dunia tanpa pewaris atau penanggung renteng utang.

Penghapustagihan piutang berkonotasi penghapusan hak tagih atau upaya tagih secara perdata atas suatu piutang. Substansi hukum penghapustagihan mempunyai konsekuensi menghapuskan catatan (penghapusbukuan). Aset adalah hak, maka hapusnya hak tagih berarti menghapus hak/piutang dari neraca. Apabila pemerintah menerbitkan suatu keputusan penghapusan atau pembebasan bayar bagi debitur, tetapi tidak melakukan hapus-buku piutang, berarti akan menyajikan neraca yang lebih saji (*overstated*), sehingga tidak menyajikan informasi secara andal. Penghapusbukuan piutang tidak otomatis menghapus hak tagih *juridis-formil*. Di lain pihak, upaya penagihan tetap dilakukan walaupun pemerintah sebagai kreditur sudah putus asa dan menghapus buku.

Oleh karena itu, terhadap piutang yang sudah dihapusbukukan ini masih dicatat secara *ekstra comptabel*.

Neraca adalah pernyataan tertulis sah bagi publik tentang kewajaran keuangan yang dinyatakan oleh entitas penerbit Laporan Keuangan, dan dianggap pula sebagai pengakuan keuangan bagi publik. Oleh karena itu, apabila ada masyarakat/publik yang namanya tidak tercantum dalam daftar piutang yang merupakan lampiran Laporan Keuangan atau tidak ada keterangan rinci pada Catatan atas Laporan Keuangan, padahal mereka mempunyai utang, maka mereka merasa dibebaskan dari kewajiban membayar.

Penghapusbukukan adalah pernyataan keputusan tentang penagihan suatu piutang, dapat diawali/diiringi suatu pengumuman yuridis-formil tentang suatu pembebasan piutang kepada pihak tertentu, sebagian atau seluruhnya, disertai alasan dan latar belakang keputusan. Penghapusbukukan piutang tidak secara otomatis menghapus kegiatan penagihan piutang. Apabila piutang dihapusbukukan, piutang dialihkan dari pencatatan intrakomptabel menjadi ekstrakomptabel.

Diperlukan laporan *off balance sheet* tentang piutang yang dihapusbukukan namun secara *yuridis-formil* belum dihapus, dan atau belum diberitahukan kepada pihak berutang serta masih harus terus ditagih secara intensif.

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan dijelaskan dasar pertimbangan penghapusbukukan dan jumlahnya.

6.2.1. Penghapusbukukan Piutang (*write-off*)

Penghapusbukukan piutang merupakan konsekuensi penghapustagihan piutang. Penghapusbukukan piutang dibuat berdasarkan berita acara atau keputusan pejabat yang berwenang untuk menghapustagih piutang. Keputusan dan/atau Berita Acara merupakan dokumen yang sah untuk bukti akuntansi penghapusbukukan. Dalam Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Negara/Daerah, penghapusbukukan ini dikenal sebagai Penghapusan secara Bersyarat, yaitu menghapuskan Piutang Negara/Daerah tanpa menghapuskan hak tagih Negara/Daerah.

Kriteria Penghapusbukukan Piutang

Secara umum, kriteria penghapusbukukan adalah sebagai berikut:

- 1) Penghapusbukukan harus memberi manfaat, yang lebih besar daripada kerugian penghapusbukukan.
 - a. Memberi gambaran obyektif tentang kemampuan keuangan entitas akuntansi dan entitas pelaporan.
 - b. Memberi gambaran ekuitas lebih obyektif, tentang penurunan ekuitas.
 - c. Mengurangi beban administrasi/akuntansi, untuk mencatat hal-hal yang tak mungkin terealisasi tagihannya.
- 2) Perlu kajian yang mendalam tentang dampak hukum dari penghapusbukukan pada neraca pemerintah, apabila perlu, sebelum difinalisasi dan diajukan kepada pengambil keputusan penghapusbukukan.
- 3) Penghapusbukukan berdasarkan keputusan formal otoritas tertinggi yang berwenang menyatakan hapus tagih perdata dan atau hapus buku (*write off*). Pengambil keputusan penghapusbukukan melakukan keputusan reaktif (tidak berinisiatif), berdasar

suatu sistem nominasi untuk dihapusbukkan atas usulan berjenjang yang bertugas melakukan analisis dan usulan penghapusbukkan tersebut.

Akuntansi Penghapusbukkan Piutang

Berdasarkan keputusan penghapusbukkan piutang sebagai dokumen sumber, piutang tersebut dihapuskan dari pembukuan dengan membuat memo penyesuaian. Jurnal untuk mencatat penghapusbukkan piutang tersebut adalah sebagai berikut:

NO	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Penyisihan Piutang Tidak tertagih	XXX	
	XXX	Piutang		XXX

Meskipun dihapusbukkan, tetapi satuan kerja harus tetap mencatat jumlah piutang secara *ekstrakomptabel*.

Pengungkapan Penghapusbukkan

Penghapusbukkan piutang harus diungkapkan secara cukup dalam Catatan atas Laporan Keuangan agar lebih informatif. Informasi yang perlu diungkapkan misalnya jenis piutang, nama debitur, nilai piutang, nomor & tanggal keputusan penghapusan piutang, dan penjelasan lainnya yang dianggap perlu.

6.2.2. Penghapustagihan Piutang

Semua transaksi yang mengakibatkan timbulnya piutang harus dikelola agar kualitas tagihan secara hukum dan ekonomik dapat dioptimalkan. Penghapustagihan adalah sebuah keputusan yang sensitif, penuh dengan konsekuensi ekonomik, kemungkinan hilangnya hak tagih dan atau hak menerima tagihan. Oleh karena itu, penghapustagihan suatu piutang harus berdasarkan berbagai kriteria, prosedur dan kebijakan yang menghasilkan keputusan hapus tagih yang defensif bagi pemerintah secara hukum dan ekonomik.

Penghapustagihan piutang dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, apabila upaya penagihan yang dilakukan oleh satuan kerja yang berpiutang sendiri gagal maka satuan kerja yang bersangkutan tidak diperkenankan menghapuskannya sendiri tetapi harus mengikuti ketentuan yang berlaku. Misalnya, terhadap piutang PNBPN yang tidak dapat ditagih oleh instansi/satuan kerja Kementerian Negara/Lembaga Pemerintah Pusat, penagihannya harus dilimpahkan kepada PUPN.

Sementara itu, instansi/satuan kerja yang bersangkutan tetap mencatat piutangnya di neraca dengan diberi catatan bahwa penagihannya dilimpahkan ke PUPN. Setelah mekanisme penagihan melalui PUPN tidak berhasil, berdasarkan dokumen atau surat keputusan dari PUPN, dapat dilakukan penghapustagihan. Dalam Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Negara/Daerah, penghapusbukkan ini dikenal sebagai Penghapusan sebagai Penghapusan secara Mutlak, yaitu menghapuskan piutang Negara/Daerah dengan menghapuskan hak tagih Negara/Daerah. Penghapustagihan diajukan setelah lewat waktu 2 (dua) tahun sejak tanggal penetapan Penghapusan Secara Bersyarat (hapus buku).

Kriteria Penghapustagihan Piutang

Secara umum, kriteria penghapustagihan sebagian atau seluruhnya suatu piutang adalah sebagai berikut:

1. Penghapustagihan karena mengingat jasa-jasa pihak yang berutang kepada negara untuk menolong pihak berutang dari keterpurukan yang lebih dalam. Misalnya kredit UKM yang tidak mampu membayar.
2. Penghapustagihan sebagai suatu sikap menyejukkan, membuat citra penagih menjadi lebih baik, memperoleh dukungan moril lebih luas menghadapi tugas masa depan.
3. Penghapustagihan sebagai sikap berhenti menagih, menggambarkan situasi tak mungkin tertagih melihat kondisi pihak tertagih.
4. Penghapustagihan untuk restrukturisasi penyehatan utang, misalnya penghapusan denda, tunggakan bunga dikapitalisasi menjadi pokok kredit baru, *rescheduling* dan penurunan tarif bunga kredit.
5. Penghapustagihan setelah semua anjakan dan cara lain gagal atau tidak mungkin diterapkan. Misalnya kredit macet dikonversi menjadi saham/ekuitas/penyertaan, dijual (anjak piutang), jaminan lelang.
6. Penghapustagihan sesuai hukum perdata umumnya, hukum kepailitan, hukum industri (misalnya industri keuangan dunia, industri perbankan), hukum pasar modal, hukum pajak, melakukan *benchmarking* kebijakan/peraturan *write off* di negara lain.
7. Penghapustagihan secara hukum sulit atau tidak mungkin dibatalkan, apabila telah diputuskan dan diberlakukan, kecuali cacat hukum. Penghapusbukuan (*writedown* maupun *write off*) masuk ekstrakomtabel dengan beberapa sebab misalnya kesalahan administrasi, kondisi misalnya debitur menunjukkan gejala mulai mencicil teratur dan alasan misalnya dialihkan kepada pihak lain dengan *haircut* mungkin akan dicatat kembali menjadi rekening aktif *intrakomtabel*.

6.3. Penerimaan Kembali atas Piutang yang Telah Dihapusbukukan

Suatu piutang yang telah dihapusbukukan, ada kemungkinan diterima pembayarannya, karena timbulnya kesadaran dan rasa tanggung jawab yang berutang. Terhadap kejadian adanya piutang yang telah dihapusbuku, ternyata di kemudian hari diterima pembayaran/pelunasannya. Terhadap penerimaan kembali piutang yang dilakukan penyisihan dan dihapusbukukan pada tahun berjalan diakui sebagai pengurang beban sedangkan terhadap penerimaan kembali piutang yang dilakukan penyisihan pada tahun sebelumnya dan dihapusbukukan pada tahun berjalan, penerimaan kas diakui sebagai pendapatan lain-lain.

Ilustrasi transaksi atas penerimaan piutang yang telah dihapusbuku:

Neraca
Tahun 20x1

Uraian	Jumlah	Uraian	Jumlah
Aset Lancar:			
Piutang	10.000		
Akumulasi Penyisihan Piutang	(6.000)		
Piutang Netto	4.000		

Tahun 20x2

Terdapat penambahan piutang sebesar Rp8.000 dan beban penyisihan tahun berjalan sebesar Rp2.000, sehingga neraca pada akhir 20x2 menjadi:

Neraca
Tahun 20x2

Uraian	Jumlah	Uraian	Jumlah
Aset Lancar:			
Piutang	18.000		
Akumulasi Penyisihan Piutang	(8.000)		
Piutang Netto	10.000		

Pada tahun 20x2, dilakukan penghapusbukuan piutang sebesar Rp4.000 yang berasal dari penghapusan piutang tahun 20x1 yang telah disisihkan sebesar Rp2.000 dan penghapusan piutang tahun 20x2 yang telah disisihkan dan diakui sebagai beban penyisihan di LO, sebesar Rp2.000 maka jurnalnya adalah:

- a. Jurnal untuk menghapuskan piutang:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
xxx	Penyisihan Piutang	4.000	
xxx	Piutang		4.000

- b. Jurnal untuk memunculkan kembali piutang:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
xxx	Piutang	4.000	
xxx	Penyisihan Piutang		4.000

- c. Jurnal untuk mengakui penerimaan kas:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
xxx	Kas	4.000	
xxx	Beban penyisihan		2.000
xxx	Pendapatan PNPB/Lain-lain PAD yang sah		2.000

- d. Jurnal untuk menghapus piutang yang telah dilunasi

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
xxx	Penyisihan Piutang	4.000	
xxx	Piutang		4.000

6.4. Penerimaan Kembali Piutang yang Telah Dihapustagihkan

Suatu piutang yang telah dihapustagihkan dan ternyata di kemudian hari diterima pembayaran/pelunasannya, maka terhadap penerimaan kembali atas piutang yang telah dihapustagihkan tersebut baik yang telah dilakukan penyisihan pada tahun berjalan maupun tahun sebelumnya, diakui sebagai pendapatan lain-lain.

Dari contoh pada poin 6.3. di atas, maka atas penerimaan piutang yang telah dihapustagihkan sebesar Rp4.000, jurnalnya adalah:

Jurnal untuk mengakui penerimaan kas:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
xxx	Kas	4.000	
xxx	Pendapatan PNB/Lain-lain PAD yang sah		4.000

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Trihartanto, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
4. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM., Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, Ak., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
8. Firmansyah N. Nazaroeidin, Ak., M.Sc., Anggota
9. Drs. Hamdani, MM., M., Si., Ak., CA., Anggota

Sekretariat :

1. Hari Sugiyanto, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Basuki Rahmat, Anggota
5. Aldo Maulana A, Anggota,
6. Wahid Ahyani, Anggota
7. Affifah Nurviana, Anggota
8. Khairul Syawal, Anggota

Kelompok Kerja :

1. R. Wiwin Istanti, Se., Ak., M.LAWS, Ketua merangkap Anggota
2. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
6. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Anggota
7. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
8. Syaiful, SE., Ak, MM., Anggota
9. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
10. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
11. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
12. Muliani Sulya F., SE., M.Ec.DEV., Anggota
13. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota
14. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc. Anggota
15. Mugiya Wardhani, SE, M. Si. Anggota
16. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc., Anggota
17. Lucia Widiharsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
18. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota Kelompok Kerja
19. Basuki Rahmat, SE., Anggota Kelompok Kerja
20. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota Kelompok Kerja
21. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., Anggota Kelompok Kerja
22. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota Kelompok Kerja
23. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota Kelompok Kerja
24. Toni Triyulianto, Ak., MPP., Anggota Kelompok Kerja
25. Doddy Setiadi, Ak., MM., CPA., CA., Anggota Kelompok Kerja
26. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., Anggota Kelompok Kerja
27. Joko Supriyanto, SST.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
28. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
29. Erdhany Dwi Cahyadi, SE., Anggota Kelompok Kerja





KSAP

**BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**

NOMOR 17

**AKUNTANSI
ASET TAK BERWUJUD
BERBASIS AKRUAL**



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

NOMOR 17

AKUNTANSI
ASET TAK BERWUJUD
BERBASIS AKRUAL

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 3
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (KSAP)

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 17 tentang Akuntansi Aset Tak Berwujud Berbasis Akrual untuk diterapkan mulai tahun pelaporan 2015.

Jakarta, November 2014

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.
A.B. Triharta	Wakil Ketua	.
Sonny Loho	Sekretaris	.
Jan Hoesada	Anggota	.
Dwi Martani	Anggota	.
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.
Sumiyati	Anggota	.
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota	.
Hamdani	Anggota	.

DAFTAR ISI

BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 LATAR BELAKANG	1
1.2 PERMASALAHAN SEPUTAR ASET TAK BERWUJUD	2
1.3 TUJUAN DAN LINGKUP	3
1.3.1 Tujuan	3
1.3.2 Lingkup.....	4
BAB II ASET TAK BERWUJUD	5
2.1 PENGERTIAN ASET TAK BERWUJUD	5
2.2 KRITERIA ASET TAK BERWUJUD	6
2.2.1 Dapat Diidentifikasi.....	6
2.2.2 Pengendalian	7
2.2.3 Manfaat Ekonomi Masa Depan.....	8
2.3 JENIS-JENIS ASET TAK BERWUJUD	8
2.3.1 Jenis Sumber Daya	8
2.3.2 Cara Perolehan	10
2.3.3 Masa Manfaat.....	11
BAB III PENGAKUAN	12
3.1 PRINSIP UMUM PENGAKUAN.....	12
3.1.1 Pengakuan Aset Tak Berwujud yang Diperoleh Secara Internal.....	13
3.1.2 Perlakuan Khusus untuk <i>Software</i> Komputer.....	16
3.1.3 Perlakuan untuk Hak Paten	19
3.1.4 Aset Tak Berwujud Dalam Pengerjaan	20
BAB IV PENGUKURAN	21
4.1 PENGUKURAN PADA SAAT PEROLEHAN.....	21
4.1.1 Pengukuran Aset Tak Berwujud yang Diperoleh secara Eksternal	21
4.1.2 Pengembangan Secara Internal	22
4.1.3 Aset Budaya/Bersejarah Tak Berwujud (<i>Intangible Heritage Assets</i>).....	23
4.2 PENGUKURAN SETELAH PEROLEHAN	23
BAB V AMORTISASI, PENURUNAN NILAI, PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ASET TAK BERWUJUD	24
5.1 AMORTISASI.....	24
5.1.1 Metode Amortisasi.....	24
5.1.2 Amortisasi untuk Aset Tak Berwujud dengan Masa Manfaat Terbatas	25
5.1.3 Amortisasi untuk Aset Tak Berwujud dengan Masa Manfaat Tak Terbatas.....	25
5.2 PENURUNAN NILAI (<i>IMPAIRMENT</i>)	26
5.3 PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ASET TAK BERWUJUD.....	26

BAB VI PENCATATAN, PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN	28
6.1 PENCATATAN ASET TAK BERWUJUD.....	28
6.1.1 Perolehan dari Pembelian	28
6.1.2 Perolehan Secara Internal	30
6.1.3 Perolehan dari Hibah	31
6.1.4 Amortisasi.....	31
6.1.5 Penghapusan/Penghentian Pengakuan Aset Tak Berwujud	32
6.2 PENYAJIAN ASET TAK BERWUJUD.....	33
6.3 PENGUNGKAPAN ASET TAK BERWUJUD	33
6.3.1 Pengeluaran Riset dan Pengembangan	34
6.3.2 Informasi Lain	34
BAB VII ILUSTRASI	35
7.1 <i>SOFTWARE</i>	35
7.2 <i>PATEN</i>	35
7.3 <i>PENGEMBANGAN</i>	36
7.4 <i>PENGEMBANGAN SOFTWARE SECARA INTERNAL</i>	36
7.5 <i>PERPANJANGAN LISENSI SOFTWARE</i>	38
DAFTAR PUSTAKA ..	...39

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 LATAR BELAKANG

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) diterbitkan sejak dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. SAP digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah baik pusat maupun daerah. SAP telah terbukti meningkatkan akuntabilitas pelaksanaan anggaran pemerintahan. Pada Tahun 2010 SAP ditetapkan kembali dengan PP 71/2010 menggantikan PP 24/2005. Implementasi standar tersebut berjalan dinamis mengikuti perkembangan kondisi lingkungan pemerintahan. Permasalahan implementasi standar muncul seiring dengan meningkatnya kompleksitas organisasi dan kegiatan pemerintahan. Kebutuhan stakeholder untuk mendapatkan informasi keuangan pemerintahan yang lebih akurat dan andal, mengharuskan implementasi standar dan membutuhkan pedoman pelaksanaan yang lebih rinci.

KSAP telah menerbitkan satu pedoman tentang Aset Tak Berwujud pada tahun 2011 berupa Buletin Teknis Nomor 11 tentang Aset Tidak Berwujud. Pedoman tersebut dibuat pada saat pemerintah pusat dan daerah masih menggunakan basis kas menuju akrual sampai tahun 2014. Substansi dari buletin teknis tersebut secara umum masih relevan dengan basis akrual, namun tetap diperlukan perubahan terkait dengan beberapa ilustrasi dan konsep beban amortisasi yang akan dilaporkan dalam laporan operasional. Untuk menyesuaikan dengan PSAP berbasis akrual, Buletin Teknis akuntansi Aset Tidak Berwujud direvisi dengan mengeluarkan Buletin Teknis akuntansi Aset Tak Berwujud (Revisi 2014).

Di antara beberapa permasalahan yang memerlukan perhatian, salah satunya adalah transaksi-transaksi yang terkait dengan Aset Tak Berwujud (ATB). Dalam PP 71/2010 Lampiran 1, ATB belum diatur secara terinci. Paragraf 56 PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan menyatakan bahwa ATB merupakan bagian dari Aset Nonlancar yang digunakan secara langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum. Pada paragraf 66 disebutkan ATB merupakan bagian dari Aset Nonlancar lainnya yang di neraca diklasifikasikan dan disajikan sebagai kelompok Aset Lainnya. Penjelasan lebih terinci mengenai ATB terdapat pada Buletin Teknis 01 mengenai Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Pusat. Selain definisi ATB dan penjelasan bahwa ATB merupakan bagian dari Aset Lainnya, Buletin Teknis 01 menguraikan jenis-jenis atau cakupan dari ATB, yang meliputi; *Software* komputer, lisensi dan *franchise*, hak cipta (*copyright*); paten; dan hak lainnya,

1 serta hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang. Buletin Teknis 01
2 juga memberikan ilustrasi dan jurnal untuk mencatat saldo awal ATB.

3 Penjelasan yang masih sedikit dalam PSAP maupun Buletin Teknis yang ada,
4 berpotensi menyebabkan pencatatan transaksi ATB kurang akurat dan tidak seragam
5 dalam penerapannya. Sebagai bagian dari neraca, ATB juga memerlukan buletin teknis
6 akuntansi yang memberikan penjelasan terkait pengakuan, pengukuran, penyajian dan
7 pengungkapan dalam laporan keuangan. Buletin teknis ATB juga menjelaskan perlakuan
8 khusus, terkait amortisasi, penghentian dan penghapusannya.

10 **1.2 PERMASALAHAN SEPUTAR ASET TAK BERWUJUD**

11 Dalam praktiknya terdapat beberapa permasalahan pencatatan ATB di beberapa
12 Kementerian/Lembaga (K/L) maupun Pemerintah Daerah antara lain pengidentifikasian
13 dan pencatatan hasil kajian, pengidentifikasian dan pencatatan ATB yang diperoleh dari
14 dana bantuan penelitian instansi lain dan *sharing* dana penelitian bersama, penilaian dan
15 pencatatan paten, serta pengidentifikasian dan pencatatan *software*.

16 Permasalahan pengidentifikasian ATB terkait dengan penentuan apakah suatu
17 hasil kajian/penelitian memberikan manfaat dalam jangka panjang sehingga memenuhi
18 kriteria untuk dicatat sebagai ATB. Tidak jelasnya identifikasi ini menyebabkan Hasil
19 Kajian/Penelitian maupun pengembangan dicatat sebagai ATB padahal tidak memiliki
20 manfaat jangka panjang sehingga penyajian nilai ATB di neraca menjadi lebih tinggi
21 (*overstated*). Sebaliknya jika tidak dicatat sebagai ATB karena dianggap tidak memiliki
22 masa manfaat jangka panjang akan menyebabkan penyajian dalam neraca menjadi lebih
23 kecil (*understated*).

24 Permasalahan lain yang timbul sehubungan dengan ATB adalah masalah
25 kepemilikan ATB yang didanai lebih dari satu K/L atau didanai oleh instansi pemerintah
26 yang lain. Sebagai contoh, pada K/L yang mempunyai alokasi dana bantuan penelitian
27 seperti Kementerian Negara Riset dan Teknologi, yang dananya disalurkan kepada
28 instansi-instansi pemerintah lain untuk melakukan penelitian seperti LIPI, BPPT,
29 universitas dan lainnya. Apabila hasil penelitian ini nantinya menjadi suatu ATB, timbul
30 pertanyaan instansi mana yang berhak mencatat ATB tersebut. Dalam pasal 5 ayat (1)
31 Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2005 tentang Alih Teknologi Kekayaan
32 Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan Pengembangan oleh Perguruan Tinggi
33 dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan, hanya disebutkan bahwa Kekayaan
34 intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan oleh perguruan tinggi dan
35 lembaga penelitian dan pengembangan yang dibiayai sepenuhnya oleh Pemerintah

1 dan/atau Pemerintah Daerah merupakan milik Pemerintah dan/atau Pemerintah Daerah.
2 Pasal ini hanya menjelaskan hasil penelitian tersebut merupakan milik pemerintah tetapi
3 tidak menjelaskan entitas mana yang memilikinya apakah pemberi dana atau penerima
4 dana penelitian jika keduanya merupakan instansi pemerintah.

5 K/L juga sering dihadapkan pada masalah, kapan saatnya suatu ATB dicatat di
6 neraca. Pada beberapa K/L, terdapat perbedaan dalam pengakuan ATB khususnya yang
7 terkait dengan pencatatan paten. Sebagai contoh kasus di Lembaga Ilmu Pengetahuan
8 Indonesia (LIPI), terdapat pendapat bahwa paten yang dicatat dalam neraca sebagai
9 ATB adalah yang sudah tersertifikasi, sedangkan yang belum tersertifikasi tidak
10 dimasukkan sebagai ATB. Pendapat lain menyatakan semua paten baik yang
11 tersertifikasi maupun belum harus dicatat di neraca sebagai ATB.

12 Pemerintah Pusat dan Daerah menghadapi permasalahan ATB terkait dengan
13 *software* komputer. Kebanyakan K/L ataupun Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)
14 belum mempunyai pedoman untuk mengklasifikasikan *software* komputer yang melekat
15 pada nilai Peralatan dan Mesin ataupun yang diklasifikasikan tersendiri sebagai ATB.
16 Untuk mengatasi permasalahan tersebut, maka diperlukan pedoman teknis yang
17 dituangkan dalam Buletin Teknis ATB agar terdapat persamaan dalam pengakuan,
18 pencatatan, penyajian dan pengungkapannya.

19 20 **1.3 TUJUAN DAN LINGKUP**

21 Melihat kompleksitas berbagai macam transaksi ATB dan tingkat materialitas yang
22 signifikan sehingga dapat mempengaruhi keakuratan laporan keuangan, maka Buletin
23 Teknis tentang ATB ini menjadi sangat penting untuk disusun dan digunakan sebagai
24 pedoman . Buletin teknis ini tidak saja diperlukan untuk memberikan jawaban atas
25 permasalahan yang timbul, namun juga memberikan kepastian terhadap perlakuan
26 akuntansi ATB sehingga menjamin kewajaran penyajian setiap transaksi ATB pada
27 Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah
28 Daerah (LKPD).

29 **1.3.1 TUJUAN**

30 Tujuan Buletin Teknis ini adalah untuk memberikan pedoman perlakuan akuntansi
31 atas ATB yang tidak secara khusus diatur pada standar atau buletin teknis lainnya.
32 Buletin teknis ini mewajibkan entitas pemerintah untuk mengakui ATB jika, dan hanya
33 jika telah memenuhi kriteria yang ditetapkan. Buletin Teknis ini juga menguraikan

1 bagaimana mengukur nilai tercatat ATB, menyajikan dalam laporan keuangan dan
2 menguraikan pengungkapan yang diharuskan atas ATB.

3 **1.3.2 LINGKUP**

4 Buletin teknis ini mengatur perlakuan ATB pemerintah, kecuali:

- 5 a. Kewenangan untuk memberikan perijinan oleh instansi pemerintah
- 6 b. Kewenangan untuk menarik pungutan perpajakan oleh instansi pemerintah
- 7 c. ATB yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam rangka operasi normal (diakui
8 sebagai persediaan)
- 9 d. Hak perusahaan hutan
- 10 e. Hak perusahaan jalan tol
- 11 f. Hak pengelolaan suatu wilayah
- 12 g. Hak penambangan dan pengeluaran yang dilakukan dalam rangka eksplorasi,
13 pengembangan dan penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya
14 lainnya yang tidak dapat diperbarui.

1 **BAB II**

2 **ASET TAK BERWUJUD**

3
4 **2.1 PENGERTIAN ASET TAK BERWUJUD**

5 ATB adalah aset nonkeuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai
6 wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau
7 digunakan untuk tujuan lainnya termasuk hak atas kekayaan intelektual. Aset ini sering
8 dihubungkan dengan hasil kegiatan entitas dalam menjalankan tugas dan fungsi
9 penelitian dan pengembangan serta sebagian diperoleh dari proses pengadaan dari luar
10 entitas.

11 Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat
12 diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa
13 depan. Masing-masing unsur tersebut diuraikan di bawah ini.

14 ATB sebagai aset harus memenuhi kriteria umum aset seperti dijelaskan dalam
15 Kerangka Konseptual. Aset nonkeuangan artinya aset ini bukan merupakan kas atau
16 setara kas atau aset yang akan diterima dalam bentuk kas yang jumlahnya pasti atau
17 dapat ditentukan. Dapat diidentifikasi maksudnya aset tersebut nilainya dapat dipisahkan
18 dari aset lainnya. Tidak memiliki wujud fisik, artinya aset tersebut tidak memiliki bentuk
19 fisik tertentu seperti halnya aset tetap. Bentuk fisik tersebut bukan faktor utama dalam
20 menentukan keberadaan ATB; karena itu, paten dan hak cipta, misalnya, merupakan
21 aset pemerintah apabila pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi di masa depan
22 dan pemerintah menguasai aset tersebut

23 Sebagai salah satu unsur aset, ATB harus memenuhi kriteria aset seperti
24 tercantum dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan paragraf 65, yaitu
25 “sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat
26 dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan
27 diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat
28 diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk
29 penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara
30 karena alasan sejarah dan budaya”. Pengertian tersebut mencakup adanya potensi
31 manfaat ekonomi masa depan, dapat diukur dengan andal dan adanya pengendalian
32 ditandai dengan kepemilikan atau penguasaan. Pengertian mengenai potensi manfaat
33 ekonomi masa depan sering menimbulkan keraguan kementerian/lembaga/pemerintah

1 daerah untuk menetapkan apakah hasil suatu kegiatan mempunyai potensi manfaat
2 ekonomi masa depan atau tidak.

3 Pengertian potensi manfaat ekonomi masa depan dalam definisi aset diuraikan
4 pada Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan paragraf 66 yaitu "potensi aset
5 tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, bagi
6 kegiatan operasional pemerintah, berupa aliran pendapatan atau penghematan belanja
7 bagi pemerintah". Potensi manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aset dapat
8 mengalir ke dalam pemerintah dengan beberapa cara. Misalnya, aset dapat:

- 9 a. digunakan baik sendiri maupun bersama aset lain dalam operasional pemerintah;
10 b. dipertukarkan dengan aset lain;
11 c. digunakan untuk menyelesaikan kewajiban pemerintah;

12 Dalam menentukan sesuatu dapat diakui sebagai aset, harus memenuhi kriteria
13 untuk dapat diperlakukan sebagai ATB. Apabila hasil penilaian atas suatu aset
14 pengeluaran biaya tidak memenuhi kriteria pengertian ATB sebagaimana
15 dipersyaratkan pada bagian 2.2, maka pengeluaran biaya yang terjadi untuk memperoleh
16 atau mengembangkan aset secara internal tersebut tidak dapat diakui sebagai ATB dan
17 seluruh biaya yang terjadi dibebankan pada tahun terjadinya pengeluaran.

18

19 **2.2 KRITERIA ASET TAK BERWUJUD**

20 Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat
21 diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa
22 depan.

23 **2.2.1 DAPAT DIIDENTIFIKASI**

24 Kriteria pertama untuk ATB adalah dapat diidentifikasi. Yang dimaksud dengan
25 kriteria ini adalah:

- 26 a. Dapat dipisahkan, artinya aset ini memungkinkan untuk dipisahkan atau dibedakan
27 secara jelas dari aset-aset yang lain pada suatu entitas. Oleh karena aset ini dapat
28 dipisahkan atau dibedakan dengan aset yang lain, maka ATB dapat dijual,
29 dipindahtangankan, diberikan lisensi, disewakan, ditukarkan, baik secara individual
30 maupun secara bersama-sama. Namun demikian tidak berarti bahwa ATB baru
31 diakui dan disajikan di neraca jika entitas bermaksud memindahtangankan,
32 menyewakan, atau memberikan lisensi kepada pihak lain. Identifikasi serta

1 pengakuan ini harus dilakukan tanpa memperhatikan apakah entitas tersebut
2 bermaksud melakukan hal tersebut;

3 b. Timbul dari kesepakatan yang mengikat, seperti hak kontraktual atau hak hukum
4 lainnya, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindahtangankan atau
5 dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

6 Kriteria dapat dipisahkan harus digunakan secara hati-hati, mengingat dalam
7 perolehan aset pada suatu entitas kadang-kadang terjadi perolehan secara gabungan.
8 Dalam hal ATB diperoleh bersama dengan sekelompok aset lainnya, transaksi ini dapat
9 juga meliputi pengalihan hak hukum yang memungkinkan entitas untuk memperoleh
10 manfaat masa depan dari hak tersebut. Dalam hal demikian entitas tetap harus
11 mengidentifikasi adanya ATB tersebut. Beberapa ATB biasanya dapat dipisahkan
12 dengan aset lainnya, seperti paten, hak cipta, merk dagang, dan *franchise*.

13 Sebagai ilustrasi, suatu entitas membeli *hardware*, *software*, dan modul untuk
14 kegiatan tertentu. Sepanjang *software* tersebut dapat dipisahkan dari *hardware* terkait
15 dan memberikan manfaat masa depan maka *software* tersebut diidentifikasi sebagai
16 ATB. Sebaliknya dalam hal *software* komputer ternyata tidak dapat dipisahkan dari
17 *hardware*, misal, tanpa adanya *software* tersebut *hardware* tidak dapat beroperasi, maka
18 *software* tersebut tidak dapat diperlakukan sebagai ATB tetapi sebagai bagian tak
19 terpisah dari *hardware* dan diakui sebagai bagian dari peralatan dan mesin. Namun
20 jika *software* tersebut dapat dipisahkan dari *hardware*, dapat diakui sebagai ATB.
21 Misalnya *software* dapat dipasang di beberapa *hardware* dan *hardware* tetap dapat
22 dijalankan tanpa tergantung pada *software* tersebut, maka *software* diakui sebagai ATB.

23 **2.2.2 PENGENDALIAN**

24 Pengendalian merupakan syarat yang harus dipenuhi. Tanpa adanya kemampuan
25 untuk mengendalikan aset maka sumber daya dimaksud tidak dapat diakui sebagai aset
26 suatu entitas. Suatu entitas disebut "mengendalikan aset" jika entitas memiliki
27 kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset
28 tersebut dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi
29 dari aset tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan aset ini pada umumnya
30 didasarkan pada dokumen hukum yang sah dari lembaga yang berwenang, namun
31 demikian dokumen hukum ini bukanlah sebagai suatu prasyarat yang wajib dipenuhi
32 karena mungkin masih terdapat cara lain yang digunakan entitas untuk mengendalikan
33 hak tersebut.

34 Instansi pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi masa depan karena
35 adanya pengetahuan teknis yang dimilikinya. Pengetahuan teknis ini dapat diperoleh dari

1 riset atau pengembangan atau mungkin dari pendidikan dan pelatihan yang dilakukan.
2 Dalam kondisi demikian timbul pertanyaan, apakah entitas mempunyai kemampuan
3 untuk mengendalikan pengetahuan teknis yang diperoleh dari riset dan pengembangan
4 tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan ini harus dibuktikan dengan adanya hak
5 cipta (*copyrights*), hak paten tanpa adanya hak tersebut sulit bagi entitas untuk
6 mengendalikan sumber daya tersebut dan membatasi pihak lain memanfaatkan sumber
7 daya tersebut.

8 **2.2.3 MANFAAT EKONOMI MASA DEPAN**

9 Karakteristik aset secara umum adalah kemampuannya untuk memberikan manfaat
10 ekonomis dan jasa potensial (*potential services*) di masa depan. Manfaat ekonomis
11 dapat menghasilkan aliran masuk atas kas, setara kas, barang, atau jasa ke pemerintah.
12 Jasa yang melekat pada aset dapat saja memberikan manfaat kepada pemerintah dalam
13 bentuk selain kas atau barang, misalnya dalam meningkatkan pelayanan publik sebagai
14 salah satu tujuan utama pemerintah atau peningkatan efisiensi pelaksanaan suatu
15 kegiatan pemerintah.

16 Manfaat ekonomi masa depan yang dihasilkan oleh ATB dapat berupa pendapatan
17 yang diperoleh dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya atau efisiensi, dan
18 hasil lainnya seperti pendapatan dari penyewaan, pemberian lisensi, atau manfaat
19 lainnya yang diperoleh dari pemanfaatan ATB. Manfaat lain ini dapat berupa peningkatan
20 kualitas layanan atau keluaran, proses pelayanan yang lebih cepat, atau penurunan
21 jumlah tenaga/sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan suatu tugas dan
22 fungsi. Sebagai contoh, *software* sistem on-line untuk perpanjangan Surat Ijin
23 Mengemudi (SIM Keliling) akan mempercepat pemrosesan sehingga dapat
24 meningkatkan pelayanan pemerintah kepada masyarakat.

26 **2.3 JENIS-JENIS ASET TAK BERWUJUD**

27 ATB yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah dapat dibedakan berdasarkan jenis
28 sumber daya, cara perolehan, dan masa manfaat.

29 **2.3.1 JENIS SUMBER DAYA**

30 Berdasarkan jenis sumber daya, ATB pemerintah dapat berupa:

- 31 a. *Software* komputer, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan
32 seperti *flash disk*, *compact disk*, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya;

1 *Software* komputer yang masuk dalam kategori ATB adalah *software* yang bukan
2 merupakan bagian tak terpisahkan dari *hardware* komputer tertentu. Jadi *software* ini
3 dapat digunakan di komputer lain. Oleh karena itu *software* komputer sepanjang
4 memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

5 b. *Lisensi dan franchise*

6 Lisensi dapat diartikan memberi izin. Pemberian lisensi dilakukan jika ada pihak yang
7 memberi lisensi dan pihak yang menerima lisensi, melalui sebuah perjanjian. Dapat
8 juga merupakan pemberian izin dari pemilik barang/jasa kepada pihak yang
9 menerima lisensi untuk menggunakan barang atau jasa yang dilisensikan. *Franchise*
10 merupakan perikatan dimana salah satu pihak diberikan hak memanfaatkan dan atau
11 menggunakan hak dari kekayaan intelektual (HAKI) atau ciri khas usaha yang dimiliki
12 pihak lain dengan suatu imbalan berdasarkan persyaratan yang ditetapkan oleh
13 pihak lain tersebut dalam rangka penyediaan dan atau penjualan barang dan jasa.

14 c. Hak Paten dan Hak Cipta

15 Hak Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh Negara kepada Inventor atas
16 hasil Invensinya di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu
17 melaksanakan sendiri Invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada
18 pihak lain untuk melaksanakannya. (UU 14 tahun 2001, ps. 1, ayat 1)

19 Hak cipta adalah hak eksklusif Pencipta atau Pemegang Hak Cipta untuk mengatur
20 penggunaan hasil penuangan gagasan atau informasi tertentu. Hak cipta merupakan
21 "hak untuk menyalin suatu ciptaan". Hak cipta memungkinkan pemegang hak
22 tersebut untuk membatasi penggandaan tidak sah atas suatu ciptaan. Pada
23 umumnya, hak cipta memiliki masa berlaku tertentu yang terbatas. Hak cipta berlaku
24 pada berbagai jenis karya seni atau karya cipta atau ciptaan.

25 Hak-hak tersebut pada dasarnya diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan
26 intelektual, pengetahuan teknis, suatu cipta karya yang dapat menghasilkan manfaat
27 bagi entitas. Hak ini dapat mengendalikan pemanfaatan aset tersebut dan membatasi
28 pihak lain yang tidak berhak untuk memanfaatkannya. Oleh karena itu Hak Paten dan
29 Hak Cipta sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.

30 d. Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang

31 Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu
32 kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial di
33 masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian

1 tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial
2 maka tidak dapat diakui sebagai ATB.

3 e. ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya

4 Film dokumenter, misalkan, dibuat untuk mendapatkan kembali naskah kuno/alur
5 sejarah/rekaman peristiwa lalu yang pada dasarnya mempunyai manfaat ataupun
6 nilai bagi pemerintah ataupun masyarakat. Hal ini berarti film tersebut mengandung
7 nilai tertentu yang dapat mempunyai manfaat di masa depan bagi pemerintah.
8 Film/Karya Seni/Budaya dapat dikategorikan dalam *heritage* ATB.

9 f. ATB dalam Pengerjaan

10 Suatu kegiatan perolehan ATB dalam pemerintahan, khususnya yang diperoleh
11 secara internal, sebelum selesai dikerjakan dan menjadi ATB, belum memenuhi
12 salah satu kriteria pengakuan aset yaitu digunakan untuk operasional pemerintah.
13 Namun dalam hal ini seperti juga aset tetap, aset ini nantinya juga diniatkan untuk
14 digunakan dalam pelaksanaan operasional pemerintahan, sehingga dapat diakui
15 sebagai bagian dari ATB.

16

17 **2.3.2 CARA PEROLEHAN**

18 Berdasarkan cara perolehan, ATB dapat berasal dari:

19 a. Pembelian

20 Pembelian ATB dapat dilakukan secara terpisah (*individual*) maupun secara
21 gabungan. Hal ini akan berpengaruh pada identifikasi ATB serta pengukuran biaya
22 perolehan.

23 b. Pengembangan secara internal

24 ATB dapat diperoleh melalui kegiatan pengembangan yang dilakukan secara internal
25 oleh suatu entitas. Perolehan dengan cara demikian akan berpengaruh terhadap
26 pengambilan keputusan tentang identifikasi kegiatan yang masuk lingkup riset serta
27 kegiatan-kegiatan yang masuk lingkup pengembangan yang memenuhi definisi dan
28 kriteria pengakuan ATB sehingga dapat dikapitalisasi menjadi harga perolehan ATB.

29 c. Pertukaran

30 ATB dapat diperoleh melalui pertukaran dengan aset yang dimiliki oleh suatu entitas
31 lain.

32

1 d. Kerjasama

2 Pengembangan suatu ATB yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan dapat
3 dilakukan melalui kerjasama oleh dua entitas atau lebih. Hak dan kewajiban masing-
4 masing entitas harus dituangkan dalam suatu perjanjian, termasuk hak kepemilikan
5 atas ATB yang dihasilkan. Entitas yang berhak sesuai ketentuan yang akan
6 mengakui kepemilikan ATB yang dihasilkan, sementara entitas yang lain cukup
7 mengungkapkan hak dan kewajiban yang menjadi tanggungjawabnya atas ATB
8 tersebut.

9 e. Donasi/hibah

10 ATB, dapat berasal dari donasi atau hibah, misalnya suatu perusahaan *software*
11 memberikan *software* kepada suatu instansi pemerintah untuk digunakan tanpa
12 adanya imbalan yang harus diberikan.

13 f. Warisan Budaya/Sejarah (*intangible heritage assets*)

14 Pemerintah dapat memiliki ATB yang berasal dari warisan sejarah, budaya, atau
15 lingkungan masa lalu. Aset ini pada umumnya dipegang oleh instansi pemerintah
16 dengan maksud tidak semata-mata untuk menghasilkan pendapatan, namun ada
17 alasan-alasan lain kenapa aset ini dipegang oleh pemerintah, misalnya karena
18 mempunyai nilai sejarah dan untuk mencegah penyalahgunaan hak atas aset ini oleh
19 pihak yang tidak bertanggung jawab. Suatu entitas harus mengidentifikasi dan
20 mengakui aset warisan ini sebagai ATB jika definisi dan kriteria pengakuan atas ATB
21 telah terpenuhi.

22 **2.3.3 MASA MANFAAT**

23 Berdasarkan masa manfaat, ATB dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

24 a. ATB dengan umur manfaat terbatas (*finite life*)

25 Umur manfaat ATB dalam kelompok ini dapat dibatasi dari umur atau banyaknya unit
26 produk yang dihasilkan, yang didasarkan pada harapan entitas untuk menggunakan
27 aset tersebut, atau faktor hukum atau faktor ekonomis mana yang lebih pendek.

28 b. ATB dengan umur manfaat yang tak terbatas (*indefinite life*)

29 Dari berbagai faktor relevan yang ada, ATB tertentu diyakini tidak mempunyai batas-
30 batas periode untuk memberikan manfaat kepada entitas. Oleh karena itu, atas ATB
31 yang mempunyai umur manfaat yang tak terbatas, harus dilakukan revaluasi secara
32 berkala untuk melihat kemampuan aset tersebut dalam memberikan manfaat.

1 **BAB III**

2 **PENGAKUAN**

3
4 **3.1 PRINSIP UMUM PENGAKUAN**

5 Untuk dapat diakui sebagai ATB maka suatu entitas harus dapat membuktikan
6 bahwa pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut telah memenuhi:

- 7 a. Definisi ATB; dan
8 b. Kriteria pengakuan.

9 Persyaratan pengakuan tersebut berlaku untuk pengeluaran pada saat pengakuan
10 awal dan pengeluaran biaya setelah pengakuan awal. Pada pengakuan awal ATB akan
11 diakui sebesar biaya perolehan untuk ATB yang berasal dari transaksi pertukaran atau
12 untuk ATB yang dihasilkan dari internal entitas. Nilai wajar digunakan untuk ATB yang
13 diperoleh melalui transaksi bukan pertukaran. Pengeluaran setelah pengakuan awal
14 diakui sebesar biaya yang dikeluarkan untuk menambah dan mengganti ATB yang
15 memenuhi kriteria pengakuan ATB.

16 Sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai
17 ATB atau diperlukannya penggantian dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu,
18 kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk
19 memelihara kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang
20 terkandung dalam ATB dimaksud dan bukan merupakan upaya untuk meningkatkan
21 manfaat ekonomi sehingga memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan
22 kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah
23 perolehan awal sebagai ATB sehingga pengeluaran tersebut diakui sebagai beban
24 operasional. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan
25 yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut
26 dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

27 Sesuatu diakui sebagai ATB **jika dan hanya jika**:

- 28 a. Kemungkinan besar diperkirakan manfaat ekonomi di masa datang yang diharapkan
29 atau jasa potensial yang diakibatkan dari ATB tersebut akan mengalir
30 kepada/dinikmati oleh entitas; dan
31 b. Biaya perolehan atau nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

1 Suatu entitas harus menilai kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang yang
2 diharapkan atau jasa potensial dengan menggunakan dukungan asumsi logis yang
3 mewakili estimasi terbaik dari manajemen tentang kondisi ekonomi yang akan diperoleh
4 selama umur ekonomis dari ATB. Entitas menggunakan pertimbangan untuk menilai
5 derajat kepastian aliran manfaat ekonomi di masa datang sebagai akibat dari
6 penggunaan ATB dengan basis bukti-bukti yang tersedia pada saat pengakuan awal,
7 dengan lebih menekankan pada bukti-bukti eksternal.

8 **3.1.1 PENGAKUAN ASET TAK BERWUJUD YANG DIPEROLEH SECARA INTERNAL**

9 Kadangkala sulit untuk menentukan apakah pengembangan secara internal atas
10 ATB memenuhi prinsip-prinsip pengakuan, terutama dalam:

- 11 a. mengidentifikasi apakah dan kapan aset yang diidentifikasi tersebut akan
12 menghasilkan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan; dan
- 13 b. menentukan biaya perolehan dari aset tersebut secara memadai. Dalam hal tertentu,
14 biaya untuk menghasilkan ATB yang dikembangkan secara internal tidak dapat
15 dipisahkan dengan biaya entitas operasional rutin pemerintah.

16 Untuk melengkapi prinsip-prinsip umum pengakuan dan pengukuran di atas, entitas
17 harus menerapkan persyaratan dan pedoman di bawah ini:

- 18 a. Untuk menentukan apakah perolehan internal ATB memenuhi kriteria untuk
19 pengakuan, perolehan ATB dikelompokkan dalam 2 tahap, yaitu:
 - 20 1) Tahap penelitian atau riset
 - 21 2) Tahap pengembangan
- 22 b. Jika pemerintah tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap
23 pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal untuk menghasilkan ATB, pemerintah
24 harus memperlakukan seluruh pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut sebagai
25 pengeluaran dalam tahap penelitian/riset.

26 **3.1.1.1 TAHAP PENELITIAN/RISET**

27 Pengeluaran-pengeluaran untuk kegiatan/aktivitas penelitian/riset (atau tahap
28 penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal) tidak dapat diakui sebagai ATB.
29 Pengeluaran-pengeluaran tersebut harus diakui sebagai beban pada saat terjadi.

30 Dalam tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal, pemerintah tidak/belum
31 dapat membuktikan bahwa ATB telah ada dan akan menghasilkan manfaat ekonomi
32 masa datang. Oleh karenanya, pengeluaran ini diakui sebagai beban biaya pada saat
33 terjadi.

1 Contoh-contoh dari kegiatan penelitian/riset adalah:

- 2 a. Kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru (*new*
3 *knowledge*);
- 4 b. Pencarian, evaluasi dan seleksi akhir untuk penerapan atas penemuan penelitian
5 atau pengetahuan lainnya;
- 6 c. Pencarian alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem ataupun layanan;
- 7 d. Formula/rumus, rancangan, evaluasi dan seleksi akhir atas alternatif yang tersedia
8 untuk peningkatan material, peralatan, produk, proses, sistem dan layanan yang baru
9 atau yang diperbaiki.

10 **3.1.1.2 TAHAP PENGEMBANGAN**

11 ATB yang timbul dari pengembangan (atau dari tahapan pengembangan satu
12 kegiatan internal) harus diakui **jika, dan hanya jika**, pemerintah dapat memperlihatkan
13 **seluruh** kondisi dibawah ini, yaitu adanya:

- 14 a. Kelayakan teknis atas penyelesaian ATB sehingga dapat tersedia untuk digunakan
15 atau dimanfaatkan;
- 16 b. Keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB
17 tersebut;
- 18 c. Kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut;
- 19 d. Manfaat ekonomi dan/atau sosial dimasa datang;
- 20 e. Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lainnya yang cukup
21 untuk menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan ATB
22 tersebut;
- 23 f. Kemampuan untuk mengukur secara memadai pengeluaran-pengeluaran yang
24 diatribusikan ke ATB selama masa pengembangan.

25 Dalam tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal, dalam beberapa
26 kasus, kemungkinan dapat diidentifikasi adanya ATB dan menunjukkan bahwa aset
27 tersebut akan menghasilkan manfaat ekonomis di masa datang. Hal ini dikarenakan
28 tahap pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (*further*
29 *advance*) atas tahap penelitian/riset.

30 Namun apakah hasil pengembangan tersebut nantinya akan menjadi ATB atau
31 tidak harus terlebih dahulu memenuhi kriteria di atas. Apabila telah memenuhi kriteria di
32 atas dan ditetapkan menjadi ATB, maka hanya pengeluaran yang terjadi setelah seluruh

1 kriteria tersebut tercapai yang dapat dikapitalisasi menjadi nilai perolehan, sedangkan
2 pengeluaran yang terjadi sebelum memenuhi kriteria tersebut dianggap sebagai beban
3 pada saat terjadinya.

4 Satu hal yang paling krusial di dalam menentukan apakah sesuatu dapat ditetapkan
5 sebagai ATB adalah penentuan apakah aset tersebut dapat dianggap mempunyai atau
6 akan menghasilkan manfaat ekonomi atau sosial di masa yang akan datang. Untuk
7 menetapkan apakah suatu kajian/pengembangan menghasilkan manfaat ekonomi dan
8 atau sosial dimasa yang akan datang, suatu entitas harus mampu mengidentifikasi
9 mengenai:

- 10 a. Apa manfaat ekonomi dan atau sosial yang akan diperoleh dari hasil
11 kajian/pengembangan tersebut;
- 12 b. Siapa penerima manfaat ekonomi dan atau sosial tersebut;
- 13 c. Apakah aset tersebut akan digunakan oleh entitas atau pihak lain;
- 14 d. Jangka waktu manfaat tersebut akan diperoleh.

15 Contoh aktivitas-aktivitas pada tahap pengembangan adalah:

- 16 a. Desain, konstruksi dan percobaan sebelum proses produksi prototipe atau model;
- 17 b. Desain, konstruksi dan pengoperasian kegiatan percobaan proses produksi yang
18 belum berjalan pada skala ekonomis yang menguntungkan untuk produksi komersial;
- 19 c. Desain, konstruksi dan percobaan beberapa alternatif pilihan, untuk bahan,
20 peralatan, produk, proses, sistem atau pelayanan yang sifatnya baru atau sedang
21 dikembangkan.

22 **3.1.1.3 PENELITIAN DIBIYAI INSTANSI LAIN**

23 Pada praktik di pemerintahan terdapat dana penelitian yang dimiliki oleh suatu
24 instansi tertentu namun dana ini dapat digunakan untuk membiayai penelitian yang
25 dilakukan oleh perguruan tinggi atau lembaga-lembaga penelitian dan pengembangan.

26 Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintahan dan konsep entitas maka
27 entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja
28 yang dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan ATB walaupun penelitiannya
29 dilakukan oleh lembaga lain. Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 20
30 Tahun 2005 tentang Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian
31 dan Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan
32 bahwa perguruan tinggi atau lembaga litbang yang memperoleh dana penelitian dari
33 pemerintah tidak dapat mengalihkan kepemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan

1 penelitian dan pengembangan yang dilakukan. Ini menunjukkan bahwa lembaga yang
2 memperoleh dana penelitian tidak memiliki kontrol terhadap ATB yang dihasilkan yang
3 merupakan salah satu kriteria untuk mengakui ATB.

4 Namun demikian instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta
5 merta mengakui ATB tersebut, kecuali jika memenuhi karakteristik ATB dan memenuhi
6 kriteria pengakuan. ATB yang berasal dari Penelitian dan Pengembangan –harus sesuai
7 dengan kriteria pengakuan ATB dan memenuhi kondisi pengakuan untuk biaya pada
8 tahap pengembangan, bukan biaya dalam tahap penelitian.

9 Biaya perolehan ATB yang dihasilkan secara internal dari pengembangan adalah
10 sejumlah pengeluaran yang dilakukan sejak tanggal ATB pertama kali memenuhi kriteria
11 pengakuan. Sehingga tidak semua biaya penelitian dan pengembangan yang telah
12 dikeluarkan diakui sebagai ATB. Biaya penelitian dan biaya pengembangan terkait
13 dengan ATB sebelum kriteria pengakuan dipenuhi tidak boleh diakui sebagai ATB.
14 Dengan demikian harus ada penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan
15 Keuangan mengenai hal ini.

16 Dengan demikian pihak perguruan tinggi dan/atau lembaga litbang yang melakukan
17 penelitian tidak mencatat ATB tersebut, namun sesuai dengan pasal 10 PP 20/2005,
18 perguruan tinggi atau lembaga litbang tersebut adalah sebagai pengelola kekayaan
19 intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukannya. Dalam
20 pasal 11 PP tersebut juga disebutkan bahwa perguruan tinggi dan lembaga litbang
21 tersebut mengupayakan perlindungan hukum atas pemilikan kekayaan intelektual serta
22 hasil kegiatan penelitian dan pengembangan. Dengan demikian apabila hasil penelitian
23 tersebut dipatenkan, dan biaya patennya dikeluarkan oleh instansi lembaga penelitian,
24 maka ATB berupa paten tersebut dicatat oleh lembaga penelitian sebesar jumlah biaya
25 patennya.

26 **3.1.2 PERLAKUAN KHUSUS UNTUK SOFTWARE KOMPUTER**

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

- 29 a. Untuk *software* yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah dapat
30 dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri atau oleh
31 pihak ketiga (kontraktor). Dalam hal dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri
32 dimana biasanya sulit untuk mengidentifikasi nilai perolehan dari *software* tersebut,
33 maka untuk *software* seperti ini tidak perlu diakui sebagai ATB. Selain itu *software*
34 seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum hingga dapat
35 dipergunakan siapa saja, sehingga salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu

1 pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi. Oleh karena itu untuk *software*
2 yang dibangun sendiri yang dapat diakui sebagai ATB adalah yang dikontrakkan
3 kepada pihak ketiga.

- 4 b. Dalam kasus perolehan *software* secara pembelian, harus dilihat secara kasus per
5 kasus. Untuk pembelian *software* yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada
6 masyarakat oleh pemerintah maka *software* seperti ini harus dicatat sebagai
7 persediaan. Dilain pihak apabila ada *software* yang dibeli oleh pemerintah untuk
8 digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu *hardware* (tanpa
9 *software* tersebut, *hardware* tidak dapat dioperasikan), maka *software* tersebut diakui
10 sebagai bagian harga perolehan *hardware* dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan
11 mesin. Biaya perolehan untuk *software* program yang dibeli tersendiri dan tidak
12 terkait dengan *hardware* harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria
13 perolehan aset secara umum.

14 **3.1.2.1 PEROLEHAN SECARA PENGEMBANGAN INTERNAL**

15 *Software* komputer harus dianggap dihasilkan secara internal jika dikembangkan
16 oleh instansi pemerintah atau oleh kontraktor pihak ketiga atas nama pemerintah.

17 Aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pengembangan *software* komputer yang
18 dihasilkan secara internal dapat dibagi menjadi beberapa tahap sebagai berikut:

- 19 a. Tahap awal kegiatan

20 Pada tahap ini termasuk adalah perumusan konsep dan evaluasi alternatif,
21 penentuan teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternatif
22 untuk pengembangan *software* tersebut.

- 23 b. Tahap pengembangan aplikasi

24 Aktivitas pada tahap ini termasuk desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi
25 *software* dan *software interface*, pengkodean, pemasangan *software* ke hardware,
26 testing, dan konversi data yang diperlukan untuk mengoperasikan *software*.

- 27 c. Tahap setelah implementasi/operasionalisasi

28 Aktivitas dalam tahap ini adalah pelatihan, konversi data yang tidak diperlukan untuk
29 operasional *software* dan pemeliharaan *software*.

30 Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap awal kegiatan harus
31 menjadi beban pada saat terjadinya.

32 Semua pengeluaran pada tahap pengembangan aplikasi harus dikapitalisasi
33 apabila memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:

- 1 a. Pengeluaran terjadi setelah tahap awal kegiatan selesai; dan
2 b. Pemerintah berkuasa dan berjanji untuk membiayai, paling tidak untuk periode
3 berjalan.

4 Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap setelah
5 implementasi/operasionalisasi harus dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

6 **3.1.2.2 PEROLEHAN SECARA EKSTERNAL**

7 Untuk menentukan perlakuan akuntansi, membutuhkan identifikasi jenis, syarat dan
8 ketentuan penggunaan terhadap *software* yang diperoleh secara eksternal tersebut. Hal-
9 hal yang perlu diidentifikasi terlebih dahulu adalah:

- 10 a. Apakah harga perolehan awal dari *software* terdiri dari harga pembelian *software* dan
11 pembayaran untuk lisensi penggunaannya, atau hanya pembayaran lisensi saja;
12 b. Apakah ada batasan waktu/ijin penggunaan *software*;
13 c. Berapa lama ijin penggunaan.

14 Dengan memperhatikan hal-hal tersebut di atas maka perlakuan akuntansi untuk
15 *software* yang diperoleh secara pembelian dapat disimpulkan sebagai berikut:

- 16 a. Perolehan *software* yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan,
17 maka nilai perolehan *software* dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB.
18 Sedangkan perolehan *software* yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat kurang
19 dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan *software* tidak perlu
20 dikapitalisasi.
- 21 b. *Software* yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan
22 masa manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. *Software* yang
23 diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai
24 dengan 12 bulan, tidak perlu dikapitalisasi.
- 25 c. *Software* yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya
26 lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi. *Software* yang tidak memiliki pembatasan ijin
27 penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak
28 perlu dikapitalisasi.
- 29 d. Pengeluaran terkait *software* yang tidak memenuhi kriteria kapitalisasi akan diakui
30 sebagai beban operasi pada periode terjadinya.

3.1.2.3 PENGELUARAN BERIKUTNYA SETELAH PEROLEHAN

Pada kebanyakan kasus, sifat alamiah ATB adalah tidak adanya penambahan nilai ATB dan tidak diperlukannya penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai beban operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

Kapitalisasi terhadap pengeluaran setelah perolehan terhadap *software* komputer harus memenuhi salah satu kriteria ini:

- a. Meningkatkan fungsi *software*;
- b. Meningkatkan efisiensi *software*.

Apabila perubahan yang dilakukan tidak memenuhi salah satu kriteria di atas maka pengeluaran harus dianggap sebagai beban pemeliharaan pada saat terjadinya. Misalnya pengeluaran setelah perolehan *software* yang sifatnya hanya mengembalikan ke kondisi semula (misalnya, pengeluaran untuk teknisi *software* dalam rangka memperbaiki untuk dapat dioperasikan kembali), tidak perlu dikapitalisasi.

Pengeluaran yang meningkatkan masa manfaat dari *software* pada praktik umumnya tidak terjadi, yang ada adalah pengeluaran untuk perpanjangan ijin penggunaan/lisensi dari *software* atau *up grade* dari versi yang lama menjadi yang paling mutakhir yang lebih mendekati kepada perolehan *software* baru.

Berikut ini perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi:

- a. Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- b. Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi.

3.1.3 PERLAKUAN UNTUK HAK PATEN

Hak Paten adalah salah satu jenis ATB yang kemungkinan dapat dimiliki oleh Pemerintah yang perolehannya dapat berasal dari hasil kajian dan pengembangan atas

1 penelitian yang dilakukan pemerintah atau pendaftaran atas suatu kekayaan/warisan
2 budaya/sejarah yang dimiliki.

3 Hak Paten yang diperoleh untuk melindungi kekayaan/warisan budaya/sejarah,
4 maka atas aset ini secara umum diakui pada saat dokumen hukum yang sah atas Hak
5 Paten tersebut telah diperoleh. Namun untuk mengantisipasi lamanya jangka waktu
6 terbitnya dokumen tersebut, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih
7 dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftarannya, kemudian memberikan penjelasan
8 yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

9 Dalam praktik selama ini di terdapat beberapa perlakuan pencatatan terhadap Hak
10 Paten dari hasil kajian/pengembangan yang memerlukan perlakuan khusus. Untuk Hak
11 Paten yang masih dalam proses pendaftaran dan dokumen sumber belum terbit, maka
12 entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya
13 pendaftaran ditambah nilai Hasil Kajian/Pengembangan yang telah dikapitalisasi sebagai
14 ATB, kemudian memberikan penjelasan yang memadai dalam CaLK.

15 **3.1.4 ASET TAK BERWUJUD DALAM Pengerjaan**

16 Terdapat kemungkinan pengembangan suatu ATB yang diperoleh secara internal
17 yang jangka waktu penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau pelaksanaan
18 pengembangannya melewati tanggal pelaporan. Dalam hal terjadi seperti ini, maka atas
19 pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai dengan
20 tanggal pelaporan harus diakui sebagai ATB dalam pengerjaan (*Intangible Asset-Work In*
21 *Progress*), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan direklasifikasi menjadi Aset
22 Tidak Berwujud yang bersangkutan.

1 **BAB IV**

2 **PENGUKURAN**

3

4 **4.1 PENGUKURAN PADA SAAT PEROLEHAN**

5 Secara umum, ATB pada awalnya diukur dengan harga perolehan, kecuali ketika
6 ATB diperoleh dengan cara selain pertukaran diukur dengan nilai wajar.

7 **4.1.1 PENGUKURAN ASET TAK BERWUJUD YANG DIPEROLEH SECARA EKSTERNAL**

8 **4.1.1.1 PEMBELIAN**

9 Harga yang harus dibayar entitas untuk memperoleh suatu ATB akan
10 mencerminkan kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang diharapkan di masa datang
11 atau jasa potensial yang melekat pada aset tersebut akan mengalir masuk ke dalam
12 entitas tersebut. Dengan kata lain, entitas pemerintah mengharapkan adanya manfaat
13 ekonomi ataupun jasa potensial yang mengalir masuk ke dalam entitas.

14 ATB yang diperoleh melalui pembelian dinilai berdasarkan biaya perolehan. Bila
15 ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai untuk masing-masing aset, yaitu
16 dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar
17 masing-masing aset yang bersangkutan.

18 Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian biasanya dapat diukur secara
19 andal, khususnya bila berkenaan dengan pembelian melalui pertukaran kas atau aset
20 keuangan lainnya.

21 Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

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

27 Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

- 28 a. Biaya staf yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
- 29 b. Biaya profesional yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
- 30 c. Biaya pengujian untuk menjamin aset tersebut dapat berfungsi secara baik.

31 Contoh dari biaya yang bukan merupakan unsur ATB adalah:

- 1 a. Biaya untuk memperkenalkan produk atau jasa baru (termasuk biaya advertising dan
- 2 promosi);
- 3 b. Biaya untuk melaksanakan operasi pada lokasi baru atau sehubungan dengan
- 4 pemakai (*user*) baru atas suatu jasa (misalnya biaya pelatihan pegawai);
- 5 c. Biaya administrasi dan *overhead* umum lainnya.

6 Biaya-biaya perolehan ATB meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk
7 menjadikan aset tersebut dalam kondisi siap untuk beroperasi seperti yang diinginkan
8 oleh manajemen. Oleh karenanya, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menggunakan
9 dan memanfaatkan ATB bukan merupakan bagian dari perolehan ATB.

10 **4.1.1.2 PERTUKARAN**

11 Perolehan ATB dari pertukaran aset yang dimiliki entitas dinilai sebesar nilai wajar
12 dari aset yang diserahkan. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas,
13 maka hal ini mengindikasikan bahwa pos yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang
14 sama sehingga pengukuran dinilai sebesar aset yang dipertukarkan ditambah dengan
15 kas yang diserahkan.

16 **4.1.1.3 KERJASAMA**

17 ATB dari hasil kerjasama antar dua entitas atau lebih disajikan berdasarkan biaya
18 perolehannya dan dicatat pada entitas yang menerima ATB tersebut sesuai dengan
19 perjanjian dan/atau peraturan yang berlaku.

20 **4.1.1.4 DONASI/HIBAH**

21 ATB yang diperoleh dari donasi/hibah harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat
22 perolehan. Penyerahan ATB tersebut akan sangat andal bila didukung dengan bukti
23 perpindahan kepemilikannya secara hukum, seperti adanya akta hibah.

24 **4.1.2 PENGEMBANGAN SECARA INTERNAL**

25 ATB yang diperoleh dari pengembangan secara internal, misalnya hasil dari
26 kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, nilai perolehannya diakui
27 sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak ditetapkannya ATB
28 tersebut memiliki masa manfaat di masa yang akan datang sampai dengan ATB tersebut
29 telah selesai dikembangkan..

30 Pengeluaran atas unsur ATB yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban
31 pada suatu periode tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB periode
32 berikutnya.

1 ATB yang dihasilkan dari pengembangan *software* komputer yang memerlukan tiga
2 tahap sebagaimana dimaksud dalam Bab III Aspek Pengakuan mengenai perlakuan
3 khusus untuk *software* komputer, maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah
4 tahap pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud dikapitalisasi dan
5 dinilai sebesar pengeluarannya.

6 **4.1.3 ASET BUDAYA/BERSEJARAH TAK BERWUJUD (*INTANGIBLE HERITAGE ASSETS*)**

7 ATB yang berasal dari aset bersejarah (*heritage assets*) tidak diharuskan untuk
8 disajikan di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan
9 Keuangan. Namun apabila ATB bersejarah tersebut didaftarkan untuk memperoleh hak
10 paten maka hak patennya dicatat di neraca sebesar nilai pendaftarannya.

11

12 **4.2 PENGUKURAN SETELAH PEROLEHAN**

13 Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, sifat alamiah ATB, dalam banyak
14 kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai terhadap ATB tertentu atau penggantian
15 dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah
16 perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa
17 datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan tidak lagi
18 merupakan upaya untuk memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata
19 lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah
20 perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai beban
21 operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran
22 setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka
23 pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud. Biaya yang telah
24 dibebankan tidak dapat diakui sebagai ATB.

1 **BAB V**

2 **AMORTISASI, PENURUNAN NILAI, PENGHENTIAN**

3 **DAN PELEPASAN ASET TAK BERWUJUD**

4

5 **5.1 AMORTISASI**

6 Amortisasi adalah alokasi harga perolehan ATB secara sistematis dan rasional
7 selama masa manfaatnya. Amortisasi ATB sama prinsipnya seperti penyusutan dalam
8 aset tetap. Masa manfaat ATB dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang semuanya
9 harus diperhitungkan dalam penetapan periode amortisasi. Masa manfaat tersebut dapat
10 dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan, atau kontrak.

11 Untuk menerapkan amortisasi, sebuah entitas harus menilai apakah masa manfaat
12 suatu aset tidak berwujud adalah terbatas atau tak terbatas. Jika terbatas, entitas harus
13 menentukan jangka waktu atau jumlah produksi atau jumlah unit yang dihasilkan, selama
14 masa manfaat. Suatu aset tidak berwujud diakui entitas memiliki masa manfaat tak
15 terbatas jika, berdasarkan analisis dari seluruh faktor relevan, tidak ada batas yang
16 terlihat pada saat ini atas periode yang mana aset diharapkan menghasilkan arus kas
17 bersih (neto) bagi entitas.

18 Amortisasi suatu ATB dengan masa manfaat terbatas tidak berakhir jika aset
19 tersebut tidak lagi digunakan, kecuali aset tersebut sudah sepenuhnya disusutkan atau
20 digolongkan sebagai aset yang dimiliki untuk dijual.

21 Dalam hal manfaat ekonomis yang terkandung dalam suatu ATB terserap dalam
22 menghasilkan aset lain, maka beban amortisasi merupakan bagian dari harga pokok aset
23 lain tersebut dan dimasukkan ke dalam jumlah tercatatnya.

24 **5.1.1 METODE AMORTISASI**

25 Amortisasi dapat dilakukan dengan berbagai metode seperti metode garis lurus,
26 metode saldo menurun dan metode unit produksi. Metode yang digunakan dipilih
27 berdasarkan pola konsumsi manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dan
28 diterapkan secara konsisten dari periode ke periode lainnya, kecuali terdapat perubahan
29 dalam perkiraan pola konsumsi tersebut.

30 Metode amortisasi yang digunakan harus menggambarkan pola konsumsi entitas
31 atas manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan. Jika pola tersebut tidak dapat
32 ditentukan secara andal, digunakan metode garis lurus. Amortisasi setiap periode akan

1 diakui sebagai beban amortisasi dan penyesuaian atas akun ATB. Beban amortisasi ATB
2 disajikan dalam Laporan Operasional. Penyesuaian akun ATB dapat dilakukan secara
3 langsung dengan mengurangi ATB atau membentuk akun lawan akumulasi amortisasi
4 ATB.

5 Periode amortisasi dan metode amortisasi ditinjau setidaknya setiap akhir tahun
6 buku. Jika perkiraan masa manfaat aset berbeda secara signifikan dengan estimasi-
7 estimasi sebelumnya, periode amortisasi harus disesuaikan. Jika terjadi perubahan yang
8 signifikan dalam perkiraan pola konsumsi manfaat ekonomis dari ATB, metode amortisasi
9 harus disesuaikan untuk mencerminkan pola yang berubah tersebut. Seiring berjalannya
10 waktu, pola manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan mengalir ke entitas dari
11 suatu aset tak berwujud dapat berubah. Misalnya, dapat timbul indikasi bahwa metode
12 amortisasi saldo menurun ternyata lebih tepat jika dibandingkan dengan metode garis
13 lurus. Contoh lainnya adalah apabila penggunaan hak yang diperoleh melalui suatu
14 lisensi ditangguhkan menunggu tindakan/putusan pada komponen lainnya dari suatu
15 rencana kegiatan, manfaat ekonomis yang timbul dari aset tersebut mungkin tidak
16 diterima hingga periode berikutnya.

17 **5.1.2 AMORTISASI UNTUK ASET TAK BERWUJUD DENGAN MASA MANFAAT TERBATAS**

18 Amortisasi hanya dapat diterapkan atas ATB yang memiliki masa manfaat terbatas
19 dan pada umumnya ditetapkan dalam jumlah yang sama pada periode, atau dengan
20 suatu basis alokasi garis lurus.

21 Aset tak berwujud dengan masa manfaat yang terbatas (seperti paten, hak cipta,
22 waralaba dengan masa manfaat terbatas, dll) harus diamortisasi selama masa manfaat
23 atau masa secara hukum mana yang lebih pendek. Nilai sisa dari ATB dengan masa
24 manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai nihil,

25 **5.1.3 AMORTISASI UNTUK ASET TAK BERWUJUD DENGAN MASA MANFAAT TAK TERBATAS**

26 ATB dengan masa manfaat tidak terbatas (seperti goodwill) tidak boleh
27 diamortisasi. Nilai ATB yang tidak diamortisasi harus ditelaah setiap periode untuk
28 menentukan apakah ATB tersebut masih memiliki manfaat ekonomi di masa depan. Jika
29 tidak lagi memiliki manfaat ekonomi di masa depan atau manfaat ekonominya berkurang
30 dari nilai tercatat maka ATB tersebut mengalami penurunan nilai. Penurunan nilai ATB
31 harus diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. Jika terbukti ATB tersebut
32 tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di masa mendatang, maka entitas dapat
33 mengajukan proses penghapusan ATB sesuai prosedur dan regulasi yang berlaku.

5.2 PENURUNAN NILAI (*IMPAIRMENT*)

Suatu aset turun nilainya jika nilai tercatatnya melebihi nilai yang dapat diperoleh kembali. Kadang hal-hal yang terjadi setelah pembelian aset dan sebelum berakhirnya estimasi masa manfaat menjadi penyebab yang menurunkan nilai aset dan memerlukan penghapusan segera.

Suatu entitas disyaratkan untuk menguji aset tak berwujud dengan masa manfaat tak terbatas untuk penurunan nilai dengan membandingkan jumlah terpulihkan dengan jumlah tercatatnya, yang dapat dilakukan setiap tahun; atau kapanpun terdapat indikasi bahwa aset tak berwujud mengalami penurunan nilai. Suatu aset memiliki indikasi adanya penurunan nilai ketika ada perubahan yang material terkait dengan aset tersebut, misalnya, nilai pasar aset telah turun, manfaat ekonomi yang diharapkan diperoleh tidak dapat diperoleh, perubahan teknologi yang menyebabkan temuan yang dihasilkan menjadi tidak dapat dimanfaatkan, perubahan kebijakan penggunaan sistem dan lain-lain.

Dalam hal terjadi indikasi penurunan nilai yang lebih cepat dari yang diperkirakan semula maka hal tersebut perlu diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan keuangan. Jika terbukti aset tak berwujud tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di masa mendatang, maka entitas dapat mengajukan proses penghapusan aset tak berwujud. Penghapusan aset baru dapat dilakukan jika proses penghapusan aset telah dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

5.3 PENGHENTIAN DAN PELEPASAN ASET TAK BERWUJUD

ATB diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam mendukung kegiatan operasional pemerintah. Namun demikian, pada saatnya suatu ATB harus dihentikan dari penggunaannya. Beberapa keadaan dan alasan penghentian ATB antara lain adalah penjualan, pertukaran, hibah, atau berakhirnya masa manfaat ATB sehingga perlu diganti dengan yang baru. Secara umum, penghentian ATB dilakukan pada saat dilepaskan atau ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

Pelepasan ATB di lingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Sesuai dengan PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara dan Permendagri Nomor 17/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah, pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan BMN/BMD yang di dalamnya termasuk ATB dengan cara:

- 1 a. dijual;
- 2 a. dipertukarkan;
- 3 b. dihibahkan; atau
- 4 c. dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

5 Apabila suatu ATB tidak dapat digunakan karena ketinggalan jaman, tidak sesuai
6 dengan kebutuhan organisasi yang makin berkembang, rusak, atau masa kegunaannya
7 telah berakhir, maka ATB tersebut hakekatnya tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa
8 depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan. Apabila suatu ATB dihentikan dari
9 penggunaannya, baik karena dipindahtangankan maupun karena berakhirnya masa
10 manfaat/tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka pencatatan akun ATB yang
11 bersangkutan harus dihentikan dan diproses penghapusannya. Entitas dapat
12 mengajukan proses penghapusan ATB sesuai dengan ketentuan berlaku. Pada saat
13 penghapusan, ATB dihentikan dari pencatatan dan diakui kerugian penghapusan ATB
14 sebesar nilai tercatat neto.

15 Dalam hal penghentian ATB merupakan akibat dari pemindahtanganan dengan
16 cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai
17 buku ATB yang bersangkutan habis diamortisasi, maka selisih antara harga jual atau
18 harga pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai kerugian atau
19 keuntungan non operasional. Penerimaan kas dari penjualan dicatat dan dilaporkan
20 sebagai pendapatan pada Laporan Realisasi Anggaran. Penghentian ATB harus
21 diungkapkan dalam CaLK.

1 **BAB VI**

2 **PENCATATAN, PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN**

3

4 **6.1 PENCATATAN ASET TAK BERWUJUD**

5 **6.1.1 Perolehan dari Pembelian**

6 Perolehan ATB dari pembelian dicatat dengan mendebet akun ATB dan mengkredit
7 akun kas (dalam hal dibeli secara tunai) atau kewajiban (dalam hal dibeli secara kredit).
8 Sehingga secara akuntansi jurnal yang dibuat sebagai berikut:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya -Aset Tak Berwujud</i>	XXX	
	XXX	<i>Kas di Kas Umum Negara/Daerah</i>		XXX
	XXX	<i>Kewajiban</i>		XXX

9

10 Dalam hal pencatatan dilakukan oleh SKPD dan BUD, pembelian secara tunai
11 maka dibuat juga jurnal sebagai berikut:

12 SKPD:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Belanja XXX</i>	XXX	
	XXX	<i>Perubahan SAL)*</i>		XXX

13 *) Akun yang digunakan pada instansi pemerintah pusat disesuaikan dengan
14 nomenklatur pada Bagian Akun Standar

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya -Aset Tak Berwujud</i>	XXX	
	XXX	<i>RK-PPKD)*</i>		XXX

15 *) Akun yang digunakan pada instansi pemerintah pusat disesuaikan dengan
16 nomenklatur pada Bagian Akun Standar

1 PPKD (Selaku BUD)

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	RK-SKPD)*	XXX	
	XXX	Kas di Kas Umum Daerah		XXX

2 *) Akun yang digunakan pada instansi pemerintah pusat disesuaikan dengan
3 nomenklatur pada Bagas Akun Standar

4 Sebagai Contoh: SKPD Dinas Perindustrian pada Pemerintah Daerah X bermaksud
5 menyelenggarakan pelayanan secara elektronik. Untuk itu dianggarkan pengadaan
6 software untuk mendukung program tersebut sebesar Rp1.200.000.000 pada tahun
7 20X1. Sesuai dengan proses pengadaan, PT Sukses Integrated yang ditunjuk sebagai
8 penyedia barang/jasa berupa system pelayanan elektronik tersebut dan sesuai nilai
9 kontrak yang ditetapkan sebesar Rp 1.000.000.000. Pada bulan Juli 20X1 PT Sukses
10 Integrated telah selesai menyerahkan *software* tersebut dengan nama Aplikasi Simplek.
11 dan pada tanggal 20 Juli telah dibayar sejumlah Rp 1.000.000.000.

12 Jurnal akuntansinya yang dibuat adalah:

13 Jurnal Umum Pencatatan Aset Tak Berwujud

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Aset Lainnya-Aset Tak Berwujud	1 milyar	
	XXX	Kas di Kas Umum Daerah		1 milyar

14

15 SKPD:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	Belanja XXX	1 milyar	
	XXX	Perubahan SAL)*		1 milyar

16 *) Akun yang digunakan pada instansi pemerintah pusat disesuaikan dengan
17 nomenklatur pada Bagas Akun Standar

18

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya -Aset Tak Berwujud</i>	<i>1 milyar</i>	
	XXX	<i>RK-PPKD)*</i>		<i>1 milyar</i>

1 *) Akun yang digunakan pada instansi pemerintah pusat disesuaikan dengan
2 nomenklatur pada Bagan Akun Standar

3 PPKD (Selaku BUD)

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>RK-SKPD)*</i>	<i>1 milyar</i>	
	XXX	<i>Kas di Kas Umum Daerah</i>		<i>1 milyar</i>

4 *) Akun yang digunakan pada instansi pemerintah pusat disesuaikan dengan
5 nomenklatur pada Bagan Akun Standar

8

10 **6.1.2 Perolehan secara Internal**

11 Pencatatan perolehan ATB secara internal sama seperti pencatatan perolehan
12 dengan pembelian, namun biasanya pengeluaran biaya tidak secara sekaligus.
13 Pengeluaran mungkin saja per komponen biaya perolehan ATB tersebut.

14 SKPD B berhasil membuat disain struktur jembatan yang dapat digunakan di
15 berbagai tempat. Instansi telah mengembangkan disain tersebut dengan biaya
16 keseluruhan Rp. 700 juta. Disain tersebut telah digunakan oleh Instansi lain bahkan
17 perusahaan swasta untuk membuat jembatan di Indonesia.

18 Pencatatan Pada SKPD B:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tak Berwujud</i>	<i>700 juta</i>	
	XXX	<i>RK PPKD *)</i>		<i>700 juta</i>

19 *) Akun yang digunakan pada instansi pemerintah pusat disesuaikan dengan
20 nomenklatur pada Bagan Akun Standar

21

6.1.3 Perolehan dari Hibah

ATB yang diperoleh dari hibah dicatat dengan mendebet ATB dan mengkredit pendapatan hibah. Sehingga jurnal akuntansi yang dibuat sebagai berikut:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tak Berwujud</i>	XXX	
	XXX	<i>Pendapatan Hibah</i>		XXX

SKPD X mendapat hibah dari perusahaan *software* berupa *software* yang dapat digunakan oleh Instansi itu sendiri, atau dapat digunakan oleh pihak lain namun Instansi tersebut mendapatkan imbalan secara ekonomi. Nilai *software* yang dihibahkan tersebut telah diestimasi memiliki nilai wajar sebesar Rp 1,5 milyar.

Pencatatan pada SKPD X

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Aset Lainnya- Aset Tak Berwujud</i>	<i>1,5 milyar</i>	
	XXX	<i>Pendapatan Hibah</i>		<i>1,5 milyar</i>

6.1.4. Amortisasi

Amortisasi ATB dilakukan dengan mendebet akun beban amortisasi ATB dan mengkredit akun ATB atau akun Akumulasi ATB. Sehingga secara akuntansi jurnal yang dibuat adalah sebagai berikut:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Beban Amortisasi Aset Tak berwujud</i>	XXX	
	XXX	<i>Akumulasi Amortisasi Aset Tak Berwujud</i>		XXX

Sebagai contoh: Kementerian ABC memiliki Aset Tak Berwujud berupa *software* computer senilai Rp 200.000.000. *Software* diperoleh awal tahun 2015, dan diestimasi

1 memiliki masa manfaat 5 tahun. Atas aset tersebut pada akhir tahun 2015 diamortisasi
2 sebesar Rp 40.000.000,- ($1/5 \times \text{Rp } 200.000.000$)

3 Jurnal yang dibuat adalah sebagai berikut:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Beban Amortisasi Aset Tak Berwujud</i>	40 juta	
	XXX	<i>Akumulasi Amortisasi Aset Tak Berwujud</i>		40 juta

5

6 Ilustrasi jurnal transaksi di atas hanya merupakan jurnal umum akuntansi.
7 Masing-masing entitas dapat mengembangkan jurnal dimaksud dalam sistem sesuai
8 dengan karakteristik masing-masing entitas.

9 6.1.5. Penghapusan/Penghentian Pengakuan Aset Tak Berwujud

10 ATB harus dihentikan pengakuannya jika dihapuskan atau dihentikan
11 penggunaannya. Keuntungan atau kerugian dari penghapusan ATB dihitung dari selisih
12 nilai buku pada saat penghapusan/penghentian dengan harga jualnya bila ada. Selisih
13 tersebut diakui sebagai surplus/defisit dari pelepasan aset non lancar. Pelepasan ATB
14 dapat terjadi dengan berbagai cara, misalnya dijual, ditukar atau dihentikan dari
15 penggunaan aktif sehingga tidak memiliki manfaat ekonomi.

16 Sehingga pada saat penghapusan ATB dengan penjualan dicatat dalam jurnal
17 akrual sebagai berikut:

No	Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
	XXX	<i>Kas di Kas Umum Negara/Daerah</i>	XXX	
	XXX	<i>Akumulasi Amortisasi Aset Tak Berwujud</i>	XXX	
	XXX	<i>Aset Tak Berwujud</i>		XXX
	XXX	<i>Surplus/Defisit Pelepasan Aset Non Lancar</i>		XXX

18

19 Jumlah uang yang diterima juga dicatat sebagai Pendapatan LRA.

20 Dalam hal penghentian dilakukan setelah masa manfaat berakhir, tidak ada
21 pengakuan keuntungan atau kerugian.

22

6.2 PENYAJIAN ASET TAK BERWUJUD

Aset Tak Berwujud disajikan pada lembar muka Neraca sebesar nilai tercatat neto, yaitu sebesar harga perolehan setelah dikurangi akumulasi amortisasi. Sebagaimana Ilustrasi PSAP 01.B pada Lampiran I Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP ATB disajikan dalam neraca sebagai bagian dari Aset Lainnya.

Sebagai contoh Pemkab ABC memiliki total Aset Tak Berwujud sebesar Rp 350 juta dan akumulasi Amortisasi sebesar Rp 105 juta, sehingga nilai tercatat neto sebesar Rp 245 juta.

Penyajian aset tak berwujud pada neraca Pemkab ABC sebagai berikut:

PEMERINTAH KABUPATEN ABC

NERACA

Per 31 Desember 20X1

ASET		KEWAJIBAN	
Aset Lancar		Kewajiban Jangka Pendek	
		Kewajiban Jangka Panjang	
Aset Tetap			
..		EKUITAS DANA	
Aset Lainnya	XXX	..	
Aset Tak Berwujud	245 juta		

6.3 PENGUNGKAPAN ASET TAK BERWUJUD

Laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut untuk setiap golongan aset tak berwujud, dengan membedakan antara aset tak berwujud yang dihasilkan secara internal dan aset tak berwujud lainnya:

- Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan. Apakah masa manfaatnya terbatas atau tidak terbatas;
- Metode amortisasi yang digunakan, jika aset tak berwujud tersebut terbatas masa manfaatnya;
- Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan;
- Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi pada awal dan akhir periode;

- 1 e. ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan (*impaired*);
- 2 f. Penghentian dan penghapusan ATB, dan
- 3 g. Rekonsiliasi nilai tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - 4 1) Penambahan aset tak berwujud yang terjadi, dengan mengungkapkan secara
 - 5 terpisah penambahan yang berasal dari pengembangan di dalam entitas;
 - 6 2) Penghentian dan pelepasan aset tak berwujud;
 - 7 3) Amortisasi yang diakui selama periode berjalan;
 - 8 4) Perubahan lainnya dalam nilai tercatat selama periode berjalan.

9 Disamping informasi-informasi di atas, entitas juga perlu melaporkan perubahan-
10 perubahan terhadap:

- 11 a. Periode amortisasi;
- 12 b. Metode amortisasi.

13 Laporan Keuangan juga harus mengungkapkan :

- 14 a. Alasan penentuan atau faktor-faktor penting penentuan masa manfaat suatu aset tak
- 15 berwujud;
- 16 b. Penjelasan, nilai tercatat, dan periode amortisasi yang tersisa dari setiap aset tak
- 17 berwujud yang material bagi laporan keuangan secara keseluruhan;
- 18 c. Keberadaan ATB yang dimiliki bersama.

19 **6.3.1 PENGELUARAN RISET DAN PENGEMBANGAN**

20 Laporan Keuangan harus mengungkapkan jumlah keseluruhan pengeluaran riset
21 dan pengembangan yang diakui sebagai beban dalam periode berjalan. Pengeluaran
22 riset dan pengembangan terdiri atas semua pengeluaran yang dapat dikaitkan secara
23 langsung dengan kegiatan riset dan pengembangan atau yang dapat dialokasikan,
24 secara rasional dan konsisten pada kegiatan-kegiatan tersebut.

25 **6.3.2 INFORMASI LAIN**

26 Entitas juga perlu mengungkapkan gambaran mengenai setiap aset tak berwujud
27 yang sudah sepenuhnya diamortisasi yang masih digunakan.

1 **BAB VII**

2 **ILUSTRASI**

3
4 **7.1 SOFTWARE**

5 *Software* merupakan salah satu yang berpotensi untuk menjadi ATB. Namun harus
6 dipisahkan antara *software* yang dapat dikategorikan menjadi ATB dan yang tidak.

7 Dalam suatu pembelian peralatan komputer misalnya, terdapat *software* sistem
8 operasi yang berfungsi menjalankan peralatan komputer tersebut. Apabila peralatan
9 komputer tersebut tidak dilengkapi dengan sistem operasi ini maka peralatan komputer
10 tidak dapat menjalankan fungsinya. Untuk *software* yang seperti ini bukan merupakan
11 bagian yang terpisah dari peralatan komputer, sehingga tidak dapat dikategorikan ATB.

12 Apabila dibeli *software* lain dan dipasang pada komputer di atas, misalnya untuk
13 aplikasi pengolahan data statistik, maka pengeluaran ini diakui sebagai ATB, karena
14 *software* ini terpisah dari peralatan komputer yang semula. Sehingga pengeluaran
15 semacam ini bila memenuhi syarat kapitalisasi harus diakui sebagai ATB.

16
17 **7.2 PATEN**

18 Lembaga Ilmu Pengetahuan Indonesia (LIPI) merancang desain jembatan
19 penyeberangan. Desain tersebut di tawarkan kepada Kementerian Pekerjaan Umum.
20 Selanjutnya Kementerian PU menggunakan desain tersebut untuk membangun
21 jembatan di Kalimantan. Dengan digunakannya desain ini untuk membangun jembatan
22 tersebut, maka desain ini dapat dianggap telah memberikan manfaat ekonomi dan
23 mempunyai manfaat masa yang akan datang. Sampai dengan pembangunan jembatan
24 tersebut oleh LIPI desain tersebut belum dipatenkan. Karena sudah memiliki manfaat
25 ekonomi, desain tersebut pencatatannya pada Laporan Keuangan, harus dimasukkan
26 sebagai ATB karena sudah memenuhi kriteria, namun bukan sebagai Paten tetapi
27 sebagai Hasil Kajian Yang Memberikan Manfaat Masa Yang Akan Datang. Apabila
28 nantinya pihak LIPI mendaftarkan Patennya, maka seluruh hasil kajian yang telah
29 dikapitalisasi termasuk biaya pendaftaran harus dikapitalisasi menjadi Hak Paten dalam
30 neraca. Pihak LIPI harus memberikan penjelasan yang memadai mengenai pencatatan
31 Hak Paten walaupun sertifikat patennya belum terbit.

32 Bila ATB berupa Hasil Kajian Yang Memberikan Manfaat Masa Yang Akan Datang
33 atau Paten tidak diketahui masa manfaatnya maka tidak dilakukan amortisasi.

7.3 PENGEMBANGAN

Suatu lembaga penelitian pemerintah mengadakan riset untuk mengembangkan peralatan dan perlengkapan kedokteran yang dapat meningkatkan efektifitas dan efisiensi prosedur pembedahan. Cakupan riset ini adalah meneliti perlengkapan yang digunakan untuk menutup luka setelah pembedahan, seperti benang jahit untuk luka bedah. Setelah melakukan penelitian selama beberapa waktu, para peneliti tersebut menemukan kombinasi *microfiber* yang apabila digunakan sebagai benang jahit luka bedah terbukti melalui pengujian awal mempunyai daya tahan yang lebih baik dibandingkan benang jahit luka bedah yang ada sekarang. Para peneliti percaya bahwa benang jahit luka bedah yang baru ini sangat efektif digunakan untuk pembedahan luka bedah yang besar.

Hasil penelitian tersebut kemudian dipresentasikan di depan pimpinan lembaga penelitian tersebut. Pimpinan lembaga penelitian, berdasarkan penilaian atas presentasi tersebut memutuskan bahwa hasil kajian dan pengembangan dari kegiatan ini akan meningkatkan kualitas layanan kepada pasien pembedahan dan secara resmi menetapkan peneliti dan anggaran untuk pengembangan lebih lanjut.

Lembaga penelitian pemerintah tersebut harus mulai mengakui pengeluaran yang terkait dengan pengembangan benang jahit luka bedah yang baru untuk dikapitalisasi dalam neraca sejak ada keputusan resmi dari pimpinan lembaga. Pada titik ini, kriteria khusus untuk pengakuan Hasil Kajian Yang Memberikan Manfaat dalam Jangka Panjang sebagai ATB yang dihasilkan secara internal telah terpenuhi. Tujuan dari kegiatan telah teridentifikasi yaitu pembuatan benang jahit luka bedah baru. Lembaga penelitian telah menentukan bahwa hasil pengembangan riset/kajian akan memberikan peningkatan jasa pelayanan kepada pasien bedah di rumah sakit. Pengujian awal dan riset lainnya yang telah dilakukan memberikan gambaran kelayakan teknis untuk pembuatan bahan benang jahit luka bedah yang baru. Selain itu, komitmen pimpinan lembaga penelitian dengan penetapan peneliti dan anggaran untuk membiayai kegiatan tersebut menunjukkan niat, kemampuan dan kemauan untuk melanjutkan dan menyelesaikan kegiatan tersebut. Semua pengeluaran yang telah dikeluarkan sebelum keputusan resmi pimpinan lembaga penelitian dianggap sebagai biaya pada saat terjadinya.

7.4 PENGEMBANGAN SOFTWARE SECARA INTERNAL

Berikut ini adalah contoh pengakuan perolehan *software* yang melalui pengembangan internal. Pada bulan Juli 20X1, Direktorat Jenderal Pajak

1 mengidentifikasi adanya kebutuhan aplikasi komputer baru untuk assessment pajak. Dari
2 bulan Juli sampai Oktober 20X1 tim ini telah melakukan beberapa pekerjaan yaitu:

- 3 a. Menentukan spesifikasi aplikasi komputer baru melalui wawancara kepada operator
4 aplikasi dan pengguna dari informasi yang dihasilkan oleh aplikasi.
- 5 b. Menentukan spesifikasi sistem untuk aplikasi baru, termasuk menilai kesesuaian
6 antara aplikasi yang telah ada dengan aplikasi yang terhubung misalnya sistem
7 pelaporan keuangan.
- 8 c. Menilai sumber daya teknologi informasi internal yang dipunyai untuk menentukan
9 apakah aplikasi dapat dikembangkan secara internal atau membeli aplikasi
10 komersial.
- 11 d. Menerbitkan proposal permintaan untuk paket aplikasi komersial dan jasa instalasi
12 dan melaksanakan wawancara dengan pihak penyedia barang.

13 Berdasarkan rekomendasi dari tim, maka diadakan pengadaan barang dan jasa
14 untuk pekerjaan pengembangan aplikasi tersebut dengan nilai kontrak sebesar Rp 15
15 Miliar kepada Perusahaan A untuk membeli lisensi aplikasi yang dimiliki perusahaan
16 tersebut yang akan dimodifikasi untuk memenuhi kebutuhan Ditjen Pajak. Ditjen Pajak
17 juga menganggarkan untuk tahun 20X2 sebesar Rp 16 Miliar untuk belanja aplikasi ini.

18 Instalasi aplikasi dilaksanakan mulai Januari sampai Juli 20X2. Pengujian aplikasi
19 dan hasil modifikasi selesai bulan Oktober 20X2, dimana pada titik ini dapat dikatakan
20 bahwa aplikasi secara substansi telah selesai dan dapat dioperasionalkan. Penginputan
21 data penilaian pajak 20X3 ke dalam aplikasi serta pelatihan kepada pengguna dan
22 operator aplikasi dilakukan antara bulan Oktober sampai dengan Desember 2013,
23 sehingga aplikasi dapat digunakan untuk tahun anggaran 20X3.

24 Ditjen Pajak menentukan bahwa pembiayaan keseluruhan kegiatan aplikasi
25 komputer ini adalah sebesar Rp 17,15 Miliar, yang terdiri dari:

- 26 a. Pengeluaran terkait pekerjaan tim dari bulan Juli sampai dengan November 2012
27 sebesar Rp 1,5 Miliar.
- 28 b. Pengeluaran untuk pembelian aplikasi dan jasa instalasi Rp 14,6 Miliar.
- 29 c. Pengeluaran honor dan biaya terkait lainnya untuk pegawai yang terlibat dalam
30 instalasi dan pengujian aplikasi Rp 0,5 Miliar.
- 31 d. Pengeluaran untuk pelatihan pengguna dan operator aplikasi Rp 0,3 Miliar.
- 32 e. Pengeluaran honor dan biaya terkait lainnya untuk pegawai yang terlibat dalam
33 memasukkan data penilaian pajak 20X3 Rp 0,25 Miliar.

1 Dari data-data di atas, aktifitas yang dilakukan oleh tim harus dianggap sebagai
2 tahapan awal kegiatan, dan pengeluaran-pengeluaran yang terkait harus diperlakukan
3 sebagai beban pada saat terjadinya. Sehingga, untuk tahun anggaran yang berakhir
4 tanggal 31 Desember 2012, Ditjen Pajak akan mengakui pengeluaran yang terkait
5 dengan kegiatan tim sebesar Rp 1,5 Miliar sebagai beban.

6 Perolehan lisensi untuk penggunaan aplikasi komersial, modifikasi, dan instalasi
7 serta ujicoba yang dilaksanakan tahun 2013 diakui sebagai aktifitas tahap
8 pengembangan aplikasi. Pengeluaran yang terkait sebesar Rp 15,1 Milyar harus
9 dikapitalisasi dan diakui sebagai ATB pada neraca tahun 2013. Ditjen Pajak telah
10 menganggarkan belanja untuk pengembangan aplikasi tahun 2013 yang menunjukkan
11 bukti komitmen mereka untuk menyelesaikan kegiatan tersebut.

12 Aktifitas pelatihan yang dilakukan tahun 2013 harus dianggap sebagai tahapan
13 aktifitas setelah implementasi/operasional dan dianggap sebagai beban saat terjadinya.
14 Begitupun juga dengan pengeluaran yang terkait aktifitas memasukkan data ke dalam
15 aplikasi harus diperlakukan sebagai beban saat terjadinya. Dengan demikian total
16 pengeluaran sebesar Rp 0,55 Milyar dari kedua aktifitas dimaksud harus dicatat sebagai
17 beban.

18

19 **7.5 PERPANJANGAN LISENSI SOFTWARE**

20 Suatu satker pemerintah memperpanjang lisensi pemakaian aplikasi antivirus yang
21 akan segera habis masa pakainya. Perpanjangan lisensi pemakaian antivirus ini untuk
22 masa dua tahun. Oleh karena perolehan perpanjangan lisensi ini lebih dari 12 bulan
23 maka pengeluaran untuk memperolehnya harus dikapitalisasi.

1 **DAFTAR PUSTAKA**

- 2
- 3 *Australian Capital Territory, Accounting Policy, Software and Intangible Assets for Reporting*
4 *Periods Ending on or after 30 June 2009*
- 5 Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta, 2009.
- 6 International Federation of Accountants, *International Public Sector Accounting*
7 *Pronouncements*, New York, 2010.
- 8 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang*
9 *Standar Akuntansi Pemerintahan - Lampiran II*, Jakarta, 2010.
- 10 Pemerintah Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2005 tentang Alih*
11 *Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan Pengembangan*
12 *oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan*, Jakarta, 2005.
- 13 Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, Buletin Teknis Nomor 11 tentang Akuntansi Aset
14 Tak Berwujud, Jakarta, 2011.

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Trihartanto, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
4. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM., Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, Ak., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
8. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., Anggota
9. Drs. Hamdani, MM., M.,Si., Ak., CA., Anggota

Sekretariat :

1. Hari Sugiyanto, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Basuki Rahmat, Anggota
5. Aldo Maulana A, Anggota
6. Wahid Ahyani, Anggota
7. Afifah Nurviana, Anggota
8. Khairul Syawal, Anggota

Kelompok Kerja :

1. R. Wiwin Istanti, Se., Ak., M.LAWS, Ketua merangkap Anggota
2. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
6. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS, Anggota
7. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
8. Syaiful, SE., Ak, MM., Anggota
9. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
10. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
11. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
12. Muliani Sulya F., SE., M.Ec.DEV., Anggota
13. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota
14. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc. Anggota
15. Mugiya Wardhani, SE, M. Si. Anggota
16. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc., Anggota
17. Lucia Widiharsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
18. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota Kelompok Kerja
19. Basuki Rahmat, SE., Anggota Kelompok Kerja
20. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota Kelompok Kerja
21. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., Anggota Kelompok Kerja
22. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota Kelompok Kerja
23. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota Kelompok Kerja
24. Toni Triyulianto, Ak., MPP., Anggota Kelompok Kerja
25. Doddy Setiadi, Ak., MM., CPA., CA., Anggota Kelompok Kerja
26. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., Anggota Kelompok Kerja
27. Joko Supriyanto, SST.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
28. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
29. Erdhany Dwi Cahyadi, SE., Anggota Kelompok Kerja



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a dark blue background with a white grid pattern. A vertical red bar is positioned to the left of the logo.

KSAP

**BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN
NOMOR 18**

**AKUNTANSI
PENYUSUTAN
BERBASIS AKRUAL**



OMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

NOMOR 18

AKUNTANSI
PENYUSUTAN
BERBASIS AKRUAL

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 3
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : webmaster@ksap.org
ksap@yahoo.com

KATA PENGANTAR

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) mengamanatkan bahwa akuntansi pemerintahan berbasis akrual diterapkan paling lambat pada tahun anggaran 2015. Disamping menyusun SAP, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) juga menyusun IPSAP dan Buletin Teknis SAP untuk memudahkan bagi stakeholder dalam memahami dan mengimplementasikan SAP.

KSAP telah menerbitkan sejumlah Buletin Teknis yang berbasis kas menuju akrual (CTA), salah satunya adalah Buletin Teknis Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan. Untuk mendukung implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual, maka KSAP juga menerbitkan Buletin Teknis Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrual. Secara garis besar, Bultek Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrual tidak terlalu berbeda dengan Bultek Nomor 05 tentang Akuntansi Penyusutan, namun KSAP melakukan beberapa perubahan dan penambahan yang dibutuhkan dalam implementasi akuntansi berbasis akrual.

Beberapa hal yang diubah antara lain:

1. Definisi penyusutan dan pengutipan paragraf PSAP yang semula berpedoman pada PP Nomor 24 Tahun 2005 disesuaikan dengan definisi dan paragraf PSAP terkait yang terdapat dalam Lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010;
2. Ilustrasi perhitungan dan pencatatan jurnal penyusutan disesuaikan sesuai kaidah akuntansi pemerintahan berbasis akrual beserta penjelasan bahwa akun yang dicontohkan bisa berubah sewaktu-waktu dengan adanya peraturan yang baru;
3. Dalam Buletin Teknis Nomor 05, beberapa peraturan perundang-undangan dikutip. Namun bultek ini tidak merujuk lagi secara khusus pada peraturan perundang-undangan tertentu;

Beberapa hal yang ditambahkan antara lain:

1. Penjelasan mengenai koreksi yang perlu dilakukan pada saat pertama kali dilakukan penyusutan, koreksi terhadap penyusutan normal dan pada saat ada pengeluaran biaya yang mengakibatkan penambahan manfaat ekonomi di masa yang akan datang;
2. Penjelasan mengenai pertukaran aset, baik yang setara dan yang tidak setara;
3. Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang dilepaskan di tengah periode akuntansi.

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (KSAP)

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 18 tentang Akuntansi Penyusutan Berbasis Akrual untuk diterapkan mulai tahun pelaporan 2015.

Jakarta, Desember 2014

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
A.B. Triharta	Wakil Ketua	.....
Sonny Loho	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Sumiyati	Anggota	.....
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota	.....
Hamdani	Anggota	.....

DAFTAR ISI

		Halaman
BAB I	PENDAHULUAN	1
BAB II	ARTI PENTING PENYUSUTAN	3
BAB III	PRASYARAT PENYUSUTAN	5
	3.1. Identitas Aset Tetap yang Kapasitasnya Menurun	5
	3.2. Nilai yang Dapat Disusutkan	5
	3.3. Masa Manfaat dan Kapasitas Aset Tetap	5
BAB IV	PROSEDUR PENYUSUTAN DAN CONTOH JURNAL	8
	4.1. Identifikasi Aset Tetap yang Dapat Disusutkan	9
	4.2. Pengelompokan Aset Tetap.....	9
	4.3. Penetapan Nilai Wajar Aset Tetap	10
	4.4. Penetapan Nilai yang Dapat Disusutkan	10
	4.5. Penetapan Metode Penyusutan	10
	4.6. Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan	12
	4.7. Penyajian Penyusutan	15
	4.8. Pengungkapan Penyusutan di Dalam CaLK	16
BAB V	HAL – HAL KHUSUS YANG TERKAIT DENGAN PENYUSUTAN	18
	5.1. Penyusutan Pertama Kali	18
	5.2. Pemanfaatan Aset Tetap yang Seluruh Nilainya Sudah Disusutkan	21
	5.3. Penjualan Aset Tetap yang Telah Disusutkan Seluruhnya	21
	5.4. Tukar – Menukar Aset Tetap	21
	5.5. Perbaikan Aset Tetap yang Menambah Masa Manfaat atau Kapasitas Manfaat	22
	5.6. Penyusutan atas Aset Tetap Secara Berkelompok	22
	5.7. Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang Diperoleh Tengah Tahun	23
	5.8. Perubahan Estimasi dan Konsekuensinya	24
	5.9. Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang Dilepaskan di Tengah Periode Akuntansi	24

BAB I

PENDAHULUAN

Lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010 PSAP Nomor 07 Paragraf 53 menyatakan bahwa Penyusutan didefinisikan sebagai alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan selama masa manfaat yang bersangkutan. Pencatatan penyusutan ini merupakan salah satu penanda pemberlakuan basis akrual dalam SAP.

PSAP 07 mengatur penyusutan pada bagian pengukuran aset tetap dan penyajiannya Paragraf 52 hingga 58 PSAP 07 menguraikan perihal penyusutan sebagai berikut:

- 52. Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun ekuitas.**
- 53. Penyusutan adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan selama masa manfaat aset yang bersangkutan.**
- 54. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap dalam neraca dan beban penyusutan dalam laporan operasional.**
- 55. Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomi atau kemungkinan jasa yang akan mengalir ke pemerintah.**
- 56. Masa manfaat aset tetap yang dapat disusutkan harus ditinjau secara periodik dan jika terdapat perbedaan besar dari estimasi sebelumnya, penyusutan periode sekarang dan yang akan datang harus dilakukan penyesuaian.**
- 57. Metode penyusutan yang dapat dipergunakan antara lain: (a) metode garis lurus (*straightline method*), (b) metode saldo menurun ganda (*double declining method*), (c) metode unit produksi (*unit of production method*).**
- 58. Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan seluruh aset tetap disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.**

Penyusutan aset tetap merupakan metode alokasi biaya untuk periode yang menerima manfaat aset tetap tersebut sebagaimana diberlakukan di sektor komersial.

Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomik atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan mengalir ke pemerintah. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode dicatat pada akun Beban Penyusutan dengan lawan akun Akumulasi Penyusutan.

Pencatatan penyusutan menghadapi berbagai permasalahan. Masalah dalam akuntansi penyusutan suatu aset tetap pada umumnya adalah penentuan jenis aset yang disusutkan, jumlah yang dapat disusutkan, metode penyusutan dan penentuan masa manfaat keekonomian.

Dengan menyadari permasalahan tersebut, dalam mencatat dan menyajikan penyusutan, prasyarat yang harus dipenuhi adalah sebagai berikut:

- 1 1. Harus dapat diidentifikasi aset tetap yang kapasitas dan manfaatnya menurun;
- 2 2. Harus ditetapkan nilai yang dapat disusutkan;
- 3 3. Harus ditetapkan masa manfaat dan kapasitas aset tetap.

BAB II

ARTI PENTING PENYUSUTAN

Lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010 PSAP Nomor 07 Paragraf 53 menyatakan bahwa Penyusutan didefinisikan sebagai alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan selama masa manfaat yang bersangkutan. Pencatatan penyusutan ini merupakan salah satu penanda pemberlakuan akuntansi berbasis akrual.

Aset tetap merupakan komponen aset operasi pemerintah yang penting dalam menjalankan operasional pemerintahan. Aset tetap memiliki sifat yang rentan terhadap penurunan kapasitas sejalan dengan penggunaan atau pemanfaatannya. Oleh karena itu pemerintah harus menyajikan informasi tentang nilai aset tetap secara memadai agar dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam pengelolaan aset. Pengelolaan aset tersebut meliputi perencanaan, penganggaran, pengadaan, penggunaan, pemanfaatan, pertukaran, pelepasan, dan penghapusan. Untuk memenuhi kebutuhan tersebut, pemerintah membutuhkan informasi tentang nilai aset tetap yang memadai, dan hal tersebut dapat dipenuhi apabila pemerintah menyelenggarakan sistem akuntansi aset tetap yang informatif secara tertib dan tepat waktu.

Salah satu informasi yang sangat dibutuhkan dalam pengambilan keputusan yang terkait dalam pengelolaan aset tetap adalah informasi mengenai nilai wajar aset. Dalam rangka penyajian wajar atas nilai aset tetap tersebut, pemerintah dapat melakukannya melalui penetapan kebijakan penyusutan.

Mengingat aset tetap memiliki masa manfaat yang panjang, maka aset tetap merupakan suatu unsur laporan keuangan pemerintah yang paling konkrit mengemban asumsi perlunya pemerintah menjaga keseimbangan kepentingan antar generasi. Adanya penyusutan akan memungkinkan pemerintah untuk setiap tahun memperkirakan sisa manfaat suatu aset tetap yang diharapkan dapat diperoleh dalam masa beberapa tahun ke depan.

Di samping itu, adanya penyusutan memungkinkan pemerintah mendapat suatu informasi tentang keadaan potensi aset yang dimilikinya. Hal ini akan memberi informasi kepada pemerintah suatu pendekatan yang lebih sistematis dan logis dalam menganggarkan berbagai belanja pemeliharaan atau bahkan belanja modal untuk mengganti atau menambah aset tetap yang sudah dimiliki.

Uraian di atas menjelaskan arti penting penyusutan bagi penyajian laporan keuangan yang lebih wajar. Arti pentingnya untuk menunjukkan kapasitas yang tersedia tentu saja membuat arti penting penyusutan tidak terlepas dari kondisi aset tetap itu sendiri. Jika aset tetap menghadapi berbagai permasalahan seperti permasalahan mengenai kejelasan nilai yang dapat disusutkan, masa manfaat, atau pengelompokannya, maka penyusutan pun akan terkena dampaknya. Tanpa adanya informasi nilai aset tetap yang dapat disusutkan dan masa manfaatnya, maka penentuan besarnya penyusutan tidak dapat dilakukan.

Oleh karena ketergantungan pada kondisi di atas, ketentuan penyusutan yang sudah dituangkan dalam PSAP 07 memerlukan pengaturan lebih teknis untuk dapat diimplementasikan. Buletin teknis ini dimaksudkan untuk menjelaskan lebih lanjut tentang perlakuan terhadap aset tetap yang dapat disusutkan, dengan tujuan agar aset tetap dapat disajikan dengan nilai yang lebih wajar. Untuk mencapai maksud ini, buletin teknis ini

- 1 mencakup:
- 2 a. penetapan nilai aset tetap yang dapat disusutkan;
- 3 b. umur dan kapasitas manfaat aset tetap yang sesuai dengan karakteristik aset tetap
- 4 yang bersangkutan;
- 5 c. pemilihan metode penyusutan;
- 6 d. cara pencatatan, penyajian dan pengungkapannya.

BAB III

PRASYARAT PENYUSUTAN

Penyusutan adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan selama masa manfaat yang bersangkutan. Kapasitas atau manfaat suatu aset tetap semakin lama semakin menurun karena digunakan dalam kegiatan operasi pemerintah dan sejalan dengan itu maka nilai aset tetap tersebut juga semakin menurun.

Tujuan utama dari penyusutan bukan untuk menumpuk sumber daya bagi pembayaran utang atau penggantian aset tetap yang disusutkan. Tujuan dasarnya adalah menyesuaikan nilai aset tetap untuk mencerminkan nilai wajarnya. Di samping itu penyusutan juga dimaksudkan untuk mengalokasikan beban penyusutan yang diakibatkan pemakaian aset tetap dalam kegiatan pemerintahan.

Untuk menerapkan penyusutan, prasyarat yang perlu dipenuhi adalah :

- a. Identitas Aset yang kapasitasnya menurun
- b. Nilai yang Dapat Disusutkan
- c. Masa Manfaat dan Kapasitas Aset Tetap

3.1. Identitas Aset yang Kapasitasnya Menurun

Aset tetap harus dapat diidentifikasi sehingga dapat dibedakan antara aset tetap yang dapat menurun kapasitas dan manfaatnya dengan aset yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya. Aset yang kapasitas dan manfaatnya menurun adalah peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan sebagainya. Sedangkan aset yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya atau bahkan bertambah nilainya adalah tanah dan konstruksi dalam pengerjaan. Aset tetap yang dapat menurun kapasitas dan manfaatnya akan memerlukan penyesuaian nilai, sehingga perlu disusutkan. Sebaliknya, aset tetap yang tidak menurun kapasitas dan manfaatnya tidak perlu disusutkan.

3.2. Nilai yang Dapat Disusutkan

Nilai aset tetap menjadi prasyarat dalam penyusutan. PSAP menganut nilai historis, sehingga kecuali karena kondisi yang tidak memungkinkan perolehan nilai historis, nilai aset tetap yang diakui secara umum adalah nilai perolehannya. Tanpa mengetahui nilai perolehan aset tetap, maka nilai aset tetap yang dapat disusutkan tidak dapat dihitung. Selain itu, nilai perolehan pun menjadi faktor penentu besarnya nilai buku. Nilai buku diperoleh dari pengurangan nilai perolehan dengan nilai akumulasi penyusutan.

Sebelum penerapan SAP, entitas pemerintah mencatat nilai aset tetap dengan pengukuran yang berbeda dengan berbagai acuan. Dengan berlakunya SAP maka penilaian aset tetap harus disesuaikan dengan pedoman yang diatur dalam Buletin Teknis Penyusunan Neraca Awal. Nilai wajar yang sesuai dengan SAP akan menjadi dasar dalam menentukan nilai aset tetap yang dapat disusutkan.

3.3. Masa Manfaat dan Kapasitas Aset Tetap

Suatu aset disebut sebagai aset tetap adalah karena manfaatnya dapat dinikmati lebih dari satu tahun atau satu periode akuntansi. Ukuran manfaat itu sendiri berbeda-beda. Ada yang dapat diukur dengan indikator yang terkuantifikasi dan ada yang tidak. Suatu

1 kendaraan atau mesin, misalnya, secara teknis dapat dilengkapi dengan keterangan dari
2 produsen tentang potensi total jarak yang dapat ditempuh atau potensi total jam kerja
3 penggunaan. Akan tetapi, unit manfaat dari aset tetap seperti komputer, gedung, atau jalan,
4 misalnya relatif lebih tidak dapat dikuantifikasi. Akibatnya, untuk aset yang tidak mempunyai
5 unit manfaat yang dapat dihitung dengan spesifik, dipakailah indikator pengganti seperti
6 prakiraan potensi masa manfaat.

7 Terhadap aset tetap yang indikasi potensi manfaatnya dikaitkan dengan panjang
8 masa manfaat, perhitungan penyusutannya secara individual atau secara berkelompok
9 membutuhkan ketetapan prakiraan tentang masa manfaatnya. Masa manfaat ini secara
10 teknis akan bergantung dari karakteristik fisik atau teknologi, cara pemanfaatan, atau
11 intensitas pemanfaatannya. Oleh karena sifat fisik dan kerentanannya terhadap perubahan
12 teknologi, misalnya perangkat komputer, akan dianggap memiliki masa manfaat yang lebih
13 pendek daripada gedung dan bangunan. Intensitas dan cara pemakaian bus pegawai
14 dibandingkan dengan lemari pajangan misalnya, akan mengarahkan pada anggapan bahwa
15 masa manfaat bus pegawai lebih pendek daripada masa manfaat lemari pajangan.

16 Terhadap aset tetap yang indikasi potensi manfaatnya dikaitkan dengan indikator
17 total unit manfaat potensial, perhitungan penyusutannya secara individual atau secara
18 berkelompok membutuhkan ketetapan prakiraan tentang total unit manfaat potensial.
19 Manfaat aset dengan indikator manfaat yang spesifik ini secara teknis akan bergantung
20 pada karakteristik fisik atau teknologi, cara pemanfaatan, atau intensitas pemanfaatannya
21 juga. Pada kelompok aset tetap, misalnya peralatan dan mesin, mungkin akan dijumpai
22 bahwa intensitas pemanfaatan kendaraan yang diukur dalam jarak perjalanan yang
23 ditempuh, berbeda satu sama lain. Jumlah jarak yang ditempuh oleh bus pegawai, misalnya
24 akan berbeda dari jarak yang ditempuh oleh mobil dinas kepala kantor.

25 Perbedaan masa manfaat dan intensitas pemanfaatan ini perlu diketahui untuk
26 menetapkan metode penyusutan. Terhadap aset tetap yang indikasi potensi manfaatnya
27 dikaitkan dengan panjang masa manfaat dapat dipilih metode penyusutan garis lurus atau
28 saldo menurun berganda. Dalam hal ini, masa manfaat akan menjadi dasar perhitungan
29 penyusutan.

30 Intensitas pemanfaatan aset akan mempengaruhi pemilihan metode penyusutan unit
31 produksi. Dalam hal ini, intensitas pemanfaatan akan diukur dengan unit kapasitas atau
32 produksi yang dimanfaatkan. Pada gilirannya, unit kapasitas atau produksi yang
33 dimanfaatkan ini akan dibandingkan dengan seluruh potensi kapasitas/produksi yang
34 dikandung oleh suatu aset tetap.

35 Hanya dengan terpenuhinya ketiga prasyarat di atas, penyusutan dapat dihitung.
36 Tanpa prasyarat pertama, maka kedua prasyarat terakhir menjadi tidak relevan. Sedangkan
37 perhitungan tiap metode penyusutan memang membutuhkan kuantifikasi prasyarat kedua
38 dan ketiga. Hal ini tampak dari rumusan perhitungan penyusutan tiap metode sebagai
39 berikut:

40 41 **a. Metode Garis Lurus**

$$42$$
$$43$$
$$44 \text{ Penyusutan per periode} = \frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Masa manfaat}}$$
$$45$$
$$46$$
$$47$$
$$48$$

1 **b. Metode Saldo Menurun Berganda**

2

3 Penyusutan per periode =

4 (Nilai yang dapat disusutkan – akumulasi penyusutan periode
5 sebelumnya) X Tarif Penyusutan*

6 *tarif penyusutan dihitung dengan rumus

7

8

9
$$\frac{1}{\text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2$$

10 Masa manfaat

11

12 **c) Metode Unit Produksi**

13

14 Penyusutan per periode =

15 Produksi Periode berjalan X Tarif Penyusutan**

16

17

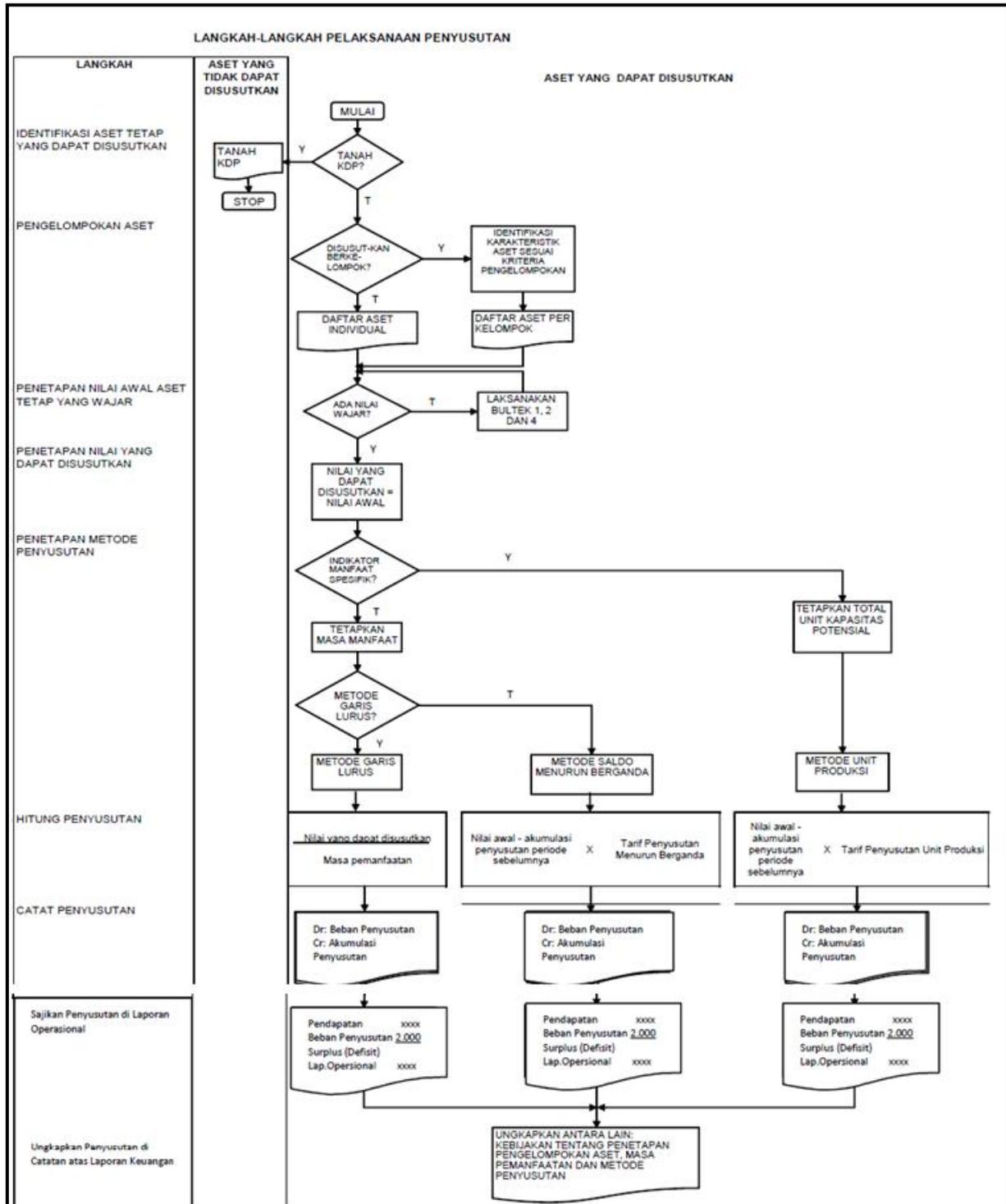
18 **tarif penyusutan dihitung dengan =
$$\frac{\text{Nilai yang dapat disusutkan}}{\text{Perkiraan Total Output}}$$

19

1
2
3
4
5
6
7

BAB IV PROSEDUR PENYUSUTAN DAN CONTOH JURNAL

Prosedur penyusutan dapat diringkas dalam diagram berikut:



8
9
10

1 Prosedur penyusutan sesuai diagram di atas adalah sebagai berikut:

- 2 a. Identifikasi Aset Tetap yang Dapat Disusutkan
- 3 b. Pengelompokan Aset Tetap
- 4 c. Penetapan Nilai Wajar Aset Tetap
- 5 d. Penetapan Nilai yang Dapat Disusutkan
- 6 e. Penetapan Metode Penyusutan
- 7 f. Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan
- 8 g. Penyajian Penyusutan
- 9 h. Pengungkapan Penyusutan di dalam CaLK

10

11

12 **4.1. Identifikasi Aset Tetap yang Dapat Disusutkan**

13

14 Langkah ini untuk meyakinkan bahwa entitas akuntansi yang akan melaksanakan
15 pencatatan penyusutan tidak akan memasukkan aset tetap berupa tanah dan konstruksi
16 dalam pengerjaan sebagai aset tetap yang akan disusutkan. Langkah-langkah yang harus
17 dilakukan adalah:

- 18 a. Dapatkan daftar aset tetap yang disajikan dalam neraca;
- 19 b. Identifikasi apakah Neraca menyajikan pos Tanah dan Konstruksi dalam Pengerjaan;
- 20 c. Jika Neraca menyajikan pos Tanah dan Konstruksi dalam Pengerjaan, dikeluarkan dari
21 daftar aset tetap yang akan disusutkan

22

23 **4.2. Pengelompokan Aset**

24

25 **4.2.1. Aset Berkelompok**

26

27 Penyusutan dapat dilakukan terhadap aset tetap secara individual. Akan tetapi,
28 penyusutan dapat pula dilakukan terhadap sekelompok aset sekaligus. Hal ini tentu
29 memerlukan pemahaman tentang cara-cara pengelompokan aset. Jika aset yang
30 seyogyanya disusutkan per kelompok tetapi disusutkan secara individual, maka akan
31 menimbulkan permasalahan sebagai berikut:

- 32 a. Penyusutan adalah pengakuan atas pengonsumsiannya manfaat suatu aset atau
33 berlalunya waktu yang membuat suatu aset menjadi usang atau rusak. Secara teknis,
34 ada aset yang baru bisa dimanfaatkan sekaligus bersamaan dengan aset lain, tetapi ada
35 pula yang bisa dimanfaatkan secara individual. Jika aset yang manfaatnya hanya ada
36 secara berkelompok tetapi dipandang dapat dimanfaatkan secara individual, maka
37 pengertian konsumsi manfaat menjadi dilanggar.
- 38 b. Jika masalah pertama terjadi, maka pengakuan penyusutan menjadi tidak sepadan
39 dengan manfaatnya. Misalnya, kursi tamu dari kayu jati dan meja tamu dari besi dan
40 kaca yang dibeli dengan harga satu set. Seyogyanya keduanya dianggap sebagai aset
41 yang manfaatnya hanya ada secara kelompok. Daya tahan kedua aset secara individual
42 bisa jadi berbeda, karena meja dari besi dan kaca bisa jadi lebih rentan terhadap
43 kerusakan akibat karat dan pecah. Akibatnya secara individual, masa manfaat kedua
44 aset secara individual akan berbeda yang pada gilirannya akan menghasilkan dua angka
45 penyusutan yang bila dijumlah belum tentu sama dengan jika keduanya disusutkan
46 secara berkelompok.

47

48 Berdasarkan dua permasalahan di atas, langkah-langkah pengelompokan aset yang

1 perlu lakukan adalah sebagai berikut:

2 a. Dapatkan seluruh daftar aset tetap;

3 b. Identifikasi aset-aset yang dapat dianggap sebagai aset yang harus disusutkan secara
4 berkelompok dengan kriteria sebagai berikut:

5 1) Aset tersebut diperoleh dalam waktu yang bersamaan dan mempunyai masa
6 manfaat yang sama;

7 2) Manfaat secara teknis suatu aset sangat bergantung pada aset lain (peralatan
8 kesehatan seperti kamera sinar X dan alat pencetakan film sinar X, dan lain-lain);

9 3) Pembelian aset dilakukan secara berpasangan dan harga belinya merupakan
10 keseluruhan harga pasangan (misalnya mesin cetak digital, komputer, dan perangkat
11 lunaknya);

12 4) Walaupun pemanfaatannya tidak terlalu bergantung dengan aset lain, tetapi demi
13 kemudahan dan efisiensi biaya administrasi, berbagai aset dapat dikelompokkan
14 karena kedekatan teknik dan konteks pemanfaatannya (misalnya peralatan bedah).

15 c. Dapatkan catatan nilai awal seluruh aset dalam kelompoknya;

16 d. Susun daftar aset per kelompok dan nilai awalnya

17

18 **4.2.2. Aset Individual**

19

20 Terhadap aset yang tidak memenuhi kriteria yang dibutuhkan pada butir (2) diatas,
21 misalnya gedung dan bangunan, dapatkan catatan nilai awal tiap individu aset. Kemudian
22 susun daftar aset individual dan nilai awalnya

23

24 **4.3. Penetapan Nilai Wajar Aset Tetap**

25

26 Masalah penyusutan yang paling pokok adalah penetapan nilai aset tetap. Nilai aset
27 tetap adalah prasyarat untuk menentukan nilai yang dapat disusutkan. Akan tetapi,
28 sebagaimana dijumpai dalam penyusunan neraca awal, penilaian aset tetap adalah masalah
29 yang cukup pelik karena hal-hal sebagai berikut:

30 a. Dokumen bukti kepemilikan aset tetap tidak jelas, sehingga pengakuan aset sebagai
31 suatu kekayaan entitas akuntansi tidak jelas.

32 b. Akte jual beli, kuitansi pembelian, atau catatan lain yang menunjukkan nilai suatu aset
33 tetap pada saat diperoleh tidak ada atau tidak lengkap. Hal ini bisa disebabkan aset tidak
34 diperoleh dengan cara membeli, atau dokumen bukti nilai perolehan rusak atau hilang.

35 c. Terhadap aset tetap yang tergolong dalam masalah (b) belum dilakukan penilaian oleh
36 penilai yang profesional.

37

38 **4.4. Penetapan Nilai yang Dapat Disusutkan**

39

40 Oleh karena aset tetap milik pemerintah diperoleh bukan untuk tujuan dijual,
41 melainkan untuk sepenuhnya digunakan sesuai tugas dan fungsi instansi pemerintah, maka
42 nilai sisa/residu tidak diakui. Dengan demikian, setiap nilai aset tetap, baik yang bersifat
43 individual maupun kelompok, langsung diakui sebagai nilai yang dapat disusutkan.

44

45 **4.5. Penetapan Metode Penyusutan**

46

47 Penghitungan besarnya penyusutan setiap periode ditentukan menggunakan metode
48 penyusutan. PSAP 07 menyediakan tiga metode yang dapat digunakan. Metode penyusutan

1 bebas untuk dipilih. Secara umum ketiga metode dimaksud selalu diasosiasikan dengan
2 tingkat kerumitan penghitungan penyusutannya. Dalam hal ini, metode garis lurus adalah
3 metode yang paling populer karena dirasakan paling sederhana, sedangkan metode yang
4 dirasa paling rumit adalah metode saldo menurun berganda.

5 Akan tetapi, di luar dari pertimbangan kerumitan, sebenarnya metode penyusutan
6 dapat dikaitkan dengan karakteristik aset, cara dan intensitas pemanfaatannya. Jika unit
7 manfaat bersifat spesifik dan terkuantifikasi, maka perhitungan penyusutan yang lebih logis
8 dan proporsional dapat dilakukan dengan memakai metode unit produksi. Jika intensitas
9 pemanfaatan bersifat menurun dalam artian pemanfaatan di masa awal pengabdian aset
10 tetap lebih intensif daripada di akhir, maka perhitungan penyusutan yang lebih logis dan
11 proporsional dapat dilakukan dengan memakai metode saldo menurun berganda. Akan
12 tetapi jika unit masa manfaat kurang spesifik dan tidak terkuantifikasi, atau walaupun spesifik
13 dan terkuantifikasi tetapi perhitungan hendak dilakukan semudah mungkin, maka
14 perhitungan penyusutan yang lebih logis dan proporsional dapat dilakukan dengan memakai
15 metode garis lurus.

16 Dengan pengertian di atas, langkah-langkah penetapan metode penyusutan adalah
17 sebagai berikut:

- 18 a. identifikasi karakteristik fisik aset tetap, kespesifikan dan keterukuran total unit manfaat
19 potensialnya, dan cara serta intensitas pemanfaatannya;
- 20 b. Jika aset tetap memiliki total unit manfaat potensial (perkiraan output) maupun jumlah
21 pemanfaatan per periode yang spesifik dan terukur, maka digunakan penyusutan
22 metode unit produksi;
- 23 c. Dalam hal akan menggunakan penyusutan metode unit produksi, tetapkan perkiraan
24 total output (kapasitas manfaat potensial normal). Hal ini dapat ditentukan dengan
25 menggunakan data dari pabrikan atau dengan taksiran pihak yang berkompeten;
- 26 d. Jika aset tetap dinilai tidak memiliki perkiraan total output atau manfaat potensial
27 maupun jumlah pemanfaatan per periode yang spesifik dan terukur, tetapi diyakini
28 bahwa cara dan intensitas pemanfaatannya lebih besar di awal masa manfaat aset,
29 maka digunakan penyusutan metode saldo menurun berganda;
- 30 e. Jika aset tetap tidak memiliki total unit manfaat potensial maupun jumlah pemanfaatan
31 per periode yang spesifik dan terukur, dan cara serta intensitas pemanfaatannya
32 sepanjang masa manfaat aset juga tidak jelas, serta ditambah dengan keinginan
33 mendapatkan metode penyusutan yang praktis, digunakan metode penyusutan garis
34 lurus;
- 35 f. Dalam hal menggunakan metode penyusutan garis lurus atau saldo menurun berganda,
36 tetapkan masa manfaat setiap aset tetap;
- 37 g. Walaupun diketahui perkiraan total *output* atau manfaat aset tetap seperti dimaksud poin
38 (c) atau penurunan intensitas pemanfaatan dapat ditentukan seperti dimaksud poin (d),
39 demi alasan kepraktisan, perhitungan dengan menggunakan metode garis lurus dapat
40 diterapkan;
- 41 h. Kebijakan yang berhubungan dengan penyusutan dicantumkan dalam Kebijakan
42 Akuntansi;
- 43 i. Dalam kebijakan akuntansi tersebut minimal berisikan hal-hal sebagai berikut:
 - 44 1) Identifikasi aset yang dapat disusutkan.
 - 45 2) Metode penyusutan yang digunakan.
 - 46 3) Masa manfaat atau tarif penyusutan.

4.6. Perhitungan dan Pencatatan Penyusutan

Langkah-langkah dalam melakukan perhitungan dan pencatatan penyusutan :

- a. Hitung dan catat porsi penyusutan untuk tahun berjalan dengan menggunakan rumus untuk metode yang dipilih/ditetapkan;
- b. Lakukan perhitungan dan pencatatan penyusutan aset tetap tersebut secara konsisten sampai pada akhir masa manfaat aset dengan mendebit akun Beban Penyusutan dan mengkredit Akumulasi Penyusutan;
- c. Susun Daftar Penyusutan guna memfasilitasi perhitungan penyusutan tahun-tahun berikutnya

Perhitungan dan pencatatan penyusutan dapat menggunakan salah satu dari metode penyusutan sebagai berikut:

- a. Metode Garis Lurus
- b. Metode Saldo Menurun Ganda
- c. Metode Unit Produksi

4.6.1. Metode Garis Lurus

Berdasarkan metode garis lurus, penyusutan nilai aset tetap dilakukan dengan mengalokasikan beban penyusutan secara merata selama masa manfaatnya. Persentase penyusutan yang dipakai dalam metode ini dipergunakan sebagai pengali nilai yang dapat disusutkan untuk mendapat nilai penyusutan per tahun.

Contoh perhitungan:

- a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:
 - 1) Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah sesuai dengan KIB adalah sebesar Rp10.000.000.
 - 2) Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.
- b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik. Kebijakan Akuntansi mengenai masa manfaat peralatan dan mesin menetapkan mesin fotokopi tersebut mempunyai masa manfaat 5 tahun dan disusutkan dengan menggunakan metode garis lurus.

Dari informasi tersebut di atas, perhitungan dan pencatatan penyusutan tahun pertama hingga kelima adalah sebagai berikut:

- a. Nilai aset tetap yang dapat disusutkan sebesar Rp10.000.000.
- b. Penyusutan tahun pertama adalah $Rp10.000.000,00 : 5 = Rp2.000.000$.
- c. Catatan tahun pertama adalah:

Jurnal untuk mencatat penyusutan

Beban Penyusutan	Rp 2.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.000.000

- d. Catatan tahun kedua hingga kelima adalah:

Jurnal untuk mencatat penyusutan

Beban Penyusutan	Rp 2.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.000.000

4.6.2. Metode Saldo Menurun Ganda

Berdasarkan metode saldo menurun ganda, penyusutan nilai aset tetap dilakukan dengan mengalokasikan beban penyusutan selama masa manfaatnya sebagaimana halnya dalam metode garis lurus. Akan tetapi, persentase besarnya penyusutan adalah dua kali dari persentase yang dipakai dalam metode garis lurus. Persentase penyusutan ini kemudian dikalikan dengan nilai buku.

Contoh:

a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:

1) Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah sesuai dengan KIB adalah sebesar Rp10.000.000.

2) Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.

b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik.

c. Kebijakan Akuntansi mengenai masa manfaat peralatan dan mesin menetapkan bahwa mesin fotokopi tersebut mempunyai masa manfaat 5 tahun dan disusutkan dengan menggunakan metode saldo menurun ganda.

Berdasarkan informasi di atas, perhitungan dan pencatatan penyusutan tahun pertama hingga kelima adalah sebagai berikut:

a. Nilai aset tetap yang dapat disusutkan adalah sebesar Rp10.000.000:

b. Tarif penyusutan dihitung dengan rumus:

$$\frac{1}{\text{Masa manfaat}} \times 100\% \times 2$$

Jika masa manfaat 5 tahun, maka tarif penyusutannya adalah:

$$\frac{1}{5} \times 100\% \times 2 = 40\%$$

c. Penyusutan tahun pertama hingga tahun kelima adalah :

PENYUSUTAN DENGAN METODE MENURUN BERGANDA

TAHUN	NILAI BUKU	PERSENTASE PENYUSUTAN	PENYUSUTAN PER TAHUN	AKUMULASI PENYUSUTAN
1	$2 = 2_{t-1} - 5_{t-1}$	3	$4 = 2 \times 3$	$5 = 5_{t-1} + 4_t$
0	10,000,000	40%	0	0
1	10,000,000	40%	4,000,000	4,000,000
2	6,000,000	40%	2,400,000	6,400,000
3	3,600,000	40%	1,440,000	7,840,000
4	2,160,000	40%	864,000	8,704,000
5	1,296,000	Pembulatan/penyesuaian	1,296,000	10,000,000

Jurnal untuk mencatat penyusutan:

a. Penyusutan tahun pertama

Beban Penyusutan	Rp 4.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 4.000.000

1 b. Penyusutan tahun kedua

Beban Penyusutan	Rp 2.400.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.400.000

2

3 c. Penyusutan tahun ketiga

Beban Penyusutan	Rp 1.440.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 1.440.000

4

5 d. Penyusutan tahun keempat

Beban Penyusutan	Rp 864.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 864.000

6

7 e. Penyusutan tahun kelima disesuaikan hingga menghasilkan nilai akumulasi penyusutan
8 yang sama dengan nilai awal/nilai yang dapat disusutkan.

Beban Penyusutan	Rp 1.296.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 1.296.000

9

10

11 **4.6.3. Metode Unit Produksi**

12

13 Dengan menggunakan metode unit produksi penyusutan dihitung berdasarkan
14 perkiraan output (kapasitas produksi yang dihasilkan) aset tetap yang bersangkutan. Tarif
15 penyusutan dihitung dengan membandingkan antara nilai yang dapat disusutkan dan
16 perkiraan/estimasi output (kapasitas produksi yang dihasilkan) dalam kapasitas normal.

17

18 Contoh:

19 a. Dari Kartu Inventaris Barang (KIB) diketahui:

20 1) Nilai peralatan berupa mesin fotokopi menurut sub buku besar yang telah sesuai
21 dengan KIB adalah sebesar Rp12.000.000;

22 2) Mesin fotokopi tersebut pertama kali dihitung penyusutannya.

23 b. Kondisi aset tetap dalam keadaan baik. Kebijakan Akuntansi mengenai penyusutan
24 menetapkan metode penyusutan yang digunakan adalah metode unit produksi.

25 c. Kapasitas produksi normal fotokopi adalah 60.000 lembar

26 d. Produksi fotokopi sampai tahun kelima adalah 60.000 lembar.

27 e. Tarif penyusutan: Nilai yang dapat disusutkan dibagi perkiraan output
28 $12.000.000,00/60.000 = \text{Rp}200$ per lembar;

29 f. Jumlah produksi tiap tahun selama lima tahun dan besarnya penyusutan per tahun
30 adalah sebagai berikut:

TAHUN	PRODUKSI PER TAHUN (lembar)	TARIF PENYUSUTAN	BESARNYA PENYUSUTAN
1	16,000	200	3.200.000
2	9,200	200	1.840.000
3	11,600	200	2.320.000
4	10,700	200	2.140.000
5	12,500	200	2.500.000
Total	60,000		12.000.000

1 Jurnal untuk mencatat penyusutan:

2 a. Penyusutan tahun pertama:

Beban Penyusutan	Rp 3.200.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 3.200.000

3

4 b. Penyusutan tahun kedua

Beban Penyusutan	Rp 1.840.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 1.840.000

5

6 c. Penyusutan tahun ketiga

Beban Penyusutan	Rp 2.320.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.320.000

7

8 d. Penyusutan tahun keempat

Beban Penyusutan	Rp 2.140.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.140.000

9

10 e. Penyusutan tahun kelima

Beban Penyusutan	Rp 2.500.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 2.500.000

11

12

13 4.7. Penyajian Penyusutan

14

15 Besarnya penyusutan setiap tahun disajikan dalam Neraca dan Laporan
16 Operasional. Penyusutan disajikan dalam neraca dengan akun akumulasi penyusutan yang
17 mengurangi nilai perolehan aset tetap. Penyusutan disajikan dalam Laporan Operasional
18 sebagai beban penyusutan. Neraca menyajikan Akumulasi Penyusutan sekaligus nilai
19 perolehan aset tetap sehingga nilai buku aset tetap sebagai gambaran dari potensi manfaat
20 yang masih dapat diharapkan dari aset yang bersangkutan dapat diketahui.

21 Ilustrasi penyajian nilai perolehan aset, Akumulasi Penyusutan dan Nilai Buku aset
22 tetap dalam Neraca sebagian adalah sebagai berikut:

23

24 Tanah		120.000.000.000
25 Peralatan dan Mesin	4.000.000.000	
26 Gedung dan Bangunan	35.000.000.000	
27 Jalan, Irigasi dan Jaringan	12.758.500.000	
28 Aset tetap lainnya	1.656.000.000	
29 Akumulasi Penyusutan	<u>(2.430.000.000)</u>	
30 Nilai Buku Aset		50.984.500.000
31 Konstruksi dalam Pengerjaan		<u>4.300.000.000</u>
32		175.284.500.000

33

34 Walaupun aset tetap terdiri atas berbagai jenis aset yang menunjukkan nilai
35 perolehan masing-masing, penyusutannya disajikan hanya dalam satu akun Akumulasi
36 Penyusutan. Nilai buku yang tersajikan dalam neraca juga merupakan nilai buku
37 keseluruhan aset tetap. Nilai perolehan aset tetap, jumlah penyusutan dan akumulasinya

serta nilai buku per jenis aset tetap disajikan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan.

Dari ilustrasi Neraca di atas, tampak bahwa Tanah dan Konstruksi dalam Pengerjaan tidak disusutkan. Di luar itu, seluruh aset tetap disusutkan dengan nilai akumulasi penyusutan sebesar Rp2.430.000.000 dan nilai buku sebesar Rp50.984.500.000.

Ilustrasi penyajian beban penyusutan dalam Laporan Operasional adalah sebagai berikut:

Beban penyusutan merupakan salah satu unsur beban pada Laporan Operasional Entitas X pada tanggal 31 Desember 20x1, dan dapat digambarkan sebagai berikut:

No	URAIAN	20x1	20x0
1	KEGIATAN OPERASIONAL		
2	PENDAPATAN PERPAJAKAN		
3	Pendapatan Pajak Lainnya	10.000.000	9.000.000
4	PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK		
5	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	20.250.000	19.500.000
6	JUMLAH PENDAPATAN (3 + 5)	30.250.000	28.500.000
7			
8	BEBAN		
9	Beban Pegawai	50.135.000	49.865.000
10	Beban Persediaan	8.450.000	8.750.000
11	Beban Penyusutan (metode unit produksi)	12.000.000	11.500.000
12	JUMLAH BEBAN (9 + 10 + 11)	70.585.000	70.115.000
13			
14	SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN OPERASIONAL (6 -12)	(40.335.000)	(41.615.000)
15			
16	KEGIATAN NON OPERASIONAL		
17	Surplus Penjualan Aset Nonlancar	17.500.000	9.500.000
18	SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN NON OPERASIONAL	17.500.000	9.500.000
19	POS LUAR BIASA		
20	Pendapatan Luar Biasa	250.000	500.000
21	Beban Luar Biasa	100.000	150.000
22	POS LUAR BIASA (20 – 21)	150.000	350.000
23			
24	SURPLUS/DEFISIT-LO (14 + 18 + 22)	(22.685.000)	(31.765.000)

4.8. Pengungkapan Penyusutan di Dalam CaLK

PSAP 07 menyatakan bahwa informasi penyusutan yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan adalah :

- Nilai penyusutan.
- Metode penyusutan yang digunakan.
- Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan.
- Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.

Keempat hal di atas harus disajikan dalam Neraca, Laporan Operasional dan

1 Catatan atas Laporan Keuangan. Secara lebih rinci, hal-hal yang harus diungkapkan
2 dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah:

3 a. Kebijakan Akuntansi;

4 Kebijakan akuntansi yang diuraikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah yang
5 menyangkut penetapan metode penyusutan dan perubahannya, jika ada. Sebagai
6 contoh, penetapan metode penyusutan. Pada Catatan atas Laporan Keuangan dapat
7 menguraikan hal-hal sebagai berikut :

8 *Mesin fotokopi disusutkan dengan menggunakan metode unit produksi. Jalan raya*
9 *disusutkan dengan menggunakan metode penyusutan saldo menurun berganda. Selain*
10 *itu, penyusutan atas seluruh aset tetap dilakukan dengan metode garis lurus.*

11 b. Daftar Aset dan Penyusutannya;

12 Dalam rangka pengungkapan secara penuh, di dalam Catatan atas Laporan Keuangan
13 juga dapat dimuat rincian dari daftar aset dan penyusutannya guna menunjukkan nilai
14 perolehan bruto, akumulasi penyusutan, dan nilai buku per masing-masing individu aset
15 dan kelompoknya. Apabila disajikan catatan untuk masing-masing aset tetap maka
16 besarnya penyusutan dan akumulasi penyusutan merujuk ke akun Akumulasi
17 Penyusutan. Contoh Daftar Aset dan Penyusutannya seperti dalam tabel berikut ini:

18
19

DAFTAR ASET TETAP DAN PENYUSUTANNYA

		NILAI PEROLEHAN	AKUMULASI PENYUSUTAN	NILAI BUKU
	TANAH			
1.01.01	Tanah Bangunan Rumah Negara Gol I	5,000,000,000	-	5,000,000,000
1.04.01	Tanah Bangunan Kantor Pemerintah	10,000,000,000.0	-	10,000,000,000
				-
	PERALATAN DAN MESIN			
2.02.01	Alat Angkutan Darat Bermotor	4,000,000,000.0	3,000,000,000	1,000,000,000
2.05.01	Alat Kantor	3,000,000,000.0	1,000,000,000	2,000,000,000
2.05.02	Alat Rumah Tangga	2,500,000,000.0	1,000,000,000	1,500,000,000
2.06.02	Alat Komunikasi	2,000,000,000.0	800,000,000	1,200,000,000
2.08.01	Alat Laboratorium	3,500,000,000.0	1,312,500,000	2,187,500,000
2.12.01	Komputer Unit	1,500,000,000.0	1,000,000,000	500,000,000
2.12.02	Peralatan Komputer	500,000,000.0	333,333,333	166,666,667
				-
	GEDUNG DAN BANGUNAN			
1.06.01	Bangunan Gedung Tempat Kerja	45,000,000,000.0	29,250,000,000	15,750,000,000
1.06.02	Bangunan Gedung Tempat Tinggal	1,200,000,000.0	420,000,000	780,000,000
				-
	JALAN IRIGASI DAN JARINGAN			
1.02.01.	Jalan Nasional	250,000,000,000.0	83,333,333,333	166,666,666,667
1.03.01	Irigasi	110,000,000,000.0	58,666,666,667	51,333,333,333
				-
	ASET TETAP LAINNYA			
2.09	Koleksi Perpustakaan/Buku	500,000,000.0	375,000,000	125,000,000
2.10	Peralatan Olahraga	100,000,000.0	25,000,000	75,000,000
				-
5.00	KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan	55,000,000,000.0	-	55,000,000,000
	TOTAL	493,800,000,000	180,515,833,333	313,284,166,667

20

BAB V

HAL – HAL KHUSUS YANG TERKAIT DENGAN PENYUSUTAN

5.1. Penyusutan Pertama Kali

Pencatatan penyusutan pertama kali besar kemungkinan akan menghadapi permasalahan penetapan sisa masa manfaat dan masa manfaat yang sudah disusutkan, karena aset-aset tetap sejenis yang akan disusutkan kemungkinan diperoleh pada tahun-tahun yang berbeda satu sama lain. Sebagai contoh, jika penyusutan pertama kali akan dilakukan pada akhir tahun 2013, besar kemungkinan akan dijumpai adanya jenis aset berupa peralatan dan mesin, misalnya mobil, yang diperoleh pada tahun-tahun sebelum tahun anggaran 2013 dan yang diperoleh pada tahun 2013.

Jika secara umum terhadap aset tetap jenis peralatan dan mesin seperti mobil ditetapkan memiliki masa manfaat selama lima tahun dan penyusutannya memakai metode garis lurus, maka pada akhir tahun 2013, dapat terjadi variasi permasalahan sisa masa manfaat dan masa manfaat yang sudah disusutkan, seperti berikut:

No	Saat Perolehan Aset	Sisa Masa Manfaat per 31 Desember 2013	Masa Manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2013
1	Awal tahun 2008 dan Sebelumnya	0 tahun	5 tahun
2	Awal tahun 2009	0 tahun	5 tahun
3	Awal tahun 2010	1 tahun	4 tahun
4	Awal tahun 2011	2 tahun	3 tahun
5	Awal tahun 2012	3 tahun	2 tahun
6	Awal tahun 2013	4 tahun	1 tahun

Dengan variasi sisa masa manfaat pada 31 Desember 2013 dan masa manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2013 di atas, maka per 31 Desember 2013 jumlah penyusutan adalah proporsional dengan masa manfaat yang sudah dilalui dan yang harus dijadikan dasar penyusutan per 31 Desember 2013. Jadi, aset yang diperoleh pada tahun 2010 misalnya, tidak disusutkan setahun sebagaimana yang diperlakukan bagi aset yang diperoleh pada tahun 2013.

Contoh perhitungan penyusutan untuk pertamakali disajikan dalam ilustrasi berikut:

Pemda X menyusun neraca awal per 31 Desember 2005. Pada tahun 2013 untuk pertama kalinya Pemda X menerapkan akuntansi berbasis akrual dan penyusutan aset tetap untuk pertama kali. Salah satu jenis aset yang dimiliki adalah mobil dengan rincian sebagai berikut:

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca per 31 Desember 2013 (sebelum penyusutan)
2006	125.000.000

2007	150.000.000
2008	160.000.000
2009	90.000.000
2010	125.000.000
2011	150.000.000
2012	160.000.000
2013	180.000.000

Umur atau masa manfaat mobil ditetapkan 5 (lima) tahun. Perhitungan penyusutan aset tersebut untuk pertama kalinya dapat dikelompokkan menjadi 3 (tiga), yaitu:

- Aset yang Diperoleh Pada Tahun Dimulainya Penerapan Penyusutan
- Aset yang diperoleh setelah penyusunan neraca awal hingga satu tahun sebelum dimulainya penerapan penyusutan
- Aset yang diperoleh sebelum penyusunan neraca awal

5.1.1. Aset yang diperoleh pada tahun dimulainya penerapan penyusutan

Aset tersebut sudah disajikan dengan nilai perolehan. Perhitungan penyusutannya adalah untuk tahun 2013 (1 tahun) saja, yaitu:

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca (Sebelum penyusutan)	Umur (Masa Manfaat)	Penyusutan
1	2	3	4 = (20 % x 2)
2013	180.000.000	5	36.000.000

Jurnal :

Beban Penyusutan	Rp 36.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 36.000.000

5.1.2. Aset yang diperoleh setelah penyusunan neraca awal hingga satu tahun sebelum dimulainya penerapan penyusutan

Aset tersebut sudah disajikan dengan nilai perolehan. Penyusutannya terdiri dari penyusutan tahun berjalan dan koreksi penyusutan tahun-tahun sebelumnya, yaitu:

Tahun Perolehan (awal tahun)	Nilai di Neraca (Sebelum penyusutan)	Masa Manfaat yg sudah dilalui s.d. 1 Januari 2013	Penyusutan per tahun	Penyusutan Tahun 2013 (Tahun Pertama)		
				Koreksi Tahun-tahun sebelumnya	Tahun 2013	Jumlah
1	2	3	4 (20 % x 2)	5= 3 x 4	6= 4	7= 5 +6
2006	125.000.000	> 5	25.000.000	125.000.000	0	125.000.000
2007	150.000.000	> 5	30.000.000	150.000.000	0	150.000.000
2008	160.000.000	> 5		160.000.000	0	160.000.000

			32.000.000			
2009	90.000.000	4	18.000.000	72.000.000	18.000.000	90.000.000
2010	125.000.000	3	25.000.000	75.000.000	25.000.000	100.000.000
2011	150.000.000	2	30.000.000	60.000.000	30.000.000	90.000.000
2012	160.000.000	1	32.000.000	32.000.000	32.000.000	64.000.000
Jumlah				674.000.000	105.000.000	779.000.000

1

2 Jurnal :

3 a. Jurnal untuk mencatat penyusutan tahun-tahun sebelumnya

Ekuitas	674.000.000	
Akumulasi penyusutan		674.000.000

4

5 b. Jurnal untuk mencatat penyusutan tahun 2013

Beban Penyusutan	105.000.000	
Akumulasi penyusutan		105.000.000

6

7

8 **5.1.3. Aset yang diperoleh sebelum penyusunan neraca awal**

9

10 Berdasarkan Buletin teknis 01, untuk aset-aset yang diperoleh lebih dari 1 tahun
11 sebelum saat penyusunan neraca awal, maka aset tersebut disajikan dengan nilai wajar
12 pada saat penyusunan neraca awal tersebut.

13 Untuk menghitung penyusutannya, pertama ditetapkan sisa masa manfaat pada saat
14 penyusunan neraca awal. Selanjutnya dihitung masa antara neraca awal dengan saat
15 penerapan penyusutan.

16 Misalnya Aset Pemda X yang diperoleh pada tahun 2003 tersebut sudah disajikan
17 berdasarkan nilai wajar di neraca awal yang disusun pada tahun 2005. Nilai aset adalah
18 sebesar Rp90.000.000, dengan sisa umur ditetapkan 3 tahun. Perhitungan penyusutannya
19 adalah sebagai berikut:

20

Tahun Neraca Awal (akhir tahun)	Nilai	Sisa Masa Manfaat saat neraca awal (tahun)	Masa Manfaat antara neraca awal s.d. 1 Januari 2013	Penyusutan per tahun	Penyusutan Tahun 2013 (Tahun Pertama)		
					Koreksi Tahun-tahun sebelumnya	Tahun 2013	Jumlah
1	2	3	4	5 (30 % x 2)	6= 4 x 5	7=5	7= 5 +6
2005	90.000.000	3	0	30.000.000	90.000.000	0	90.000.000

21

22 Jurnal tahun 2013:

23

Ekuitas	Rp 90.000.000	
Akumulasi penyusutan		Rp 90.000.000

5.2. Pemanfaatan Aset Tetap yang Seluruh Nilainya Sudah Disusutkan

Walaupun suatu aset sudah disusutkan seluruh nilainya hingga nilai bukunya menjadi Rp0, mungkin secara teknis aset itu masih dapat dimanfaatkan. Jika hal seperti ini terjadi, aset tetap tersebut tetap disajikan dengan menunjukkan baik nilai perolehan maupun akumulasi penyusutannya. Aset tersebut tetap dicatat dalam kelompok aset tetap yang bersangkutan dan dijelaskan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Aset tetap yang telah habis masa penyusutannya dapat dihapuskan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku

5.3. Penjualan Aset Tetap yang Telah Disusutkan Seluruhnya

Dalam hal terjadi aset tetap yang telah disusutkan seluruhnya dilakukan penjualan, maka hasil penjualan tersebut dicatat sebagai surplus/defisit penjualan aset tetap pada Laporan Operasional. Contoh: suatu kendaraan bermotor mempunyai nilai perolehan sebesar Rp350.000.000 dan telah disusutkan seluruhnya. Kendaraan bermotor tersebut dijual sebesar Rp30.000.000. Jurnal untuk mencatat transaksi tersebut adalah:

Kas	Rp 30.000.000	
Surplus/defisit penjualan aset tetap		Rp 30.000.000

Jurnal pembalikan aset dan akumulasi penyusutannya :

Akumulasi Penyusutan – Peralatan dan Mesin	Rp 350.000.000	
Aset Tetap – Peralatan dan Mesin		Rp 350.000.000

5.4. Tukar – Menukar Aset Tetap

Tukar menukar aset tetap dapat dilakukan antar pemerintah sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Pertukaran dapat dilakukan atas aset tetap yang sejenis dan dapat juga antar atas aset tetap yang tidak sejenis. Contoh barang yang sejenis adalah kendaraan dengan kendaraan, bangunan dengan bangunan dan seterusnya. Contoh pertukaran barang yang tidak sejenis misalnya komputer dengan mobil, gedung dengan tanah.

Pertukaran aset yang tidak sejenis diatur dalam paragraf 42 PSAP 07. Dalam paragraf tersebut dinyatakan bahwa nilai aset yang diperoleh dicatat sebesar nilai tercatat aset yang diserahkan setelah disesuaikan dengan jumlah kas yang diserahkan. Artinya nilai perolehan dan akumulasi penyusutan aset tetap yang diserahkan harus diketahui. Misalkan sebuah kendaraan dengan harga perolehan Rp70.000.000 dan masa manfaat 7 tahun telah disusutkan 5 tahun dengan menggunakan metode garis lurus. Nilai tercatatnya atau nilai bukunya adalah sebesar Rp20.000.000, Aset tersebut ditukar dengan satu unit genset. Diasumsikan bahwa masih terdapat penyerahan uang kas sebesar Rp2.500.000 maka nilai aset tetap yang diperoleh adalah sebesar Rp22.500.000. Manfaat aset tetap yang diterima ditentukan kembali agar dapat ditentukan perhitungan penyusutan untuk tahun berikutnya.

Pertukaran aset tetap yang sejenis diatur dalam paragraf 43 PSAP 07. Menurut paragraf tersebut, dalam pertukaran aset tetap yang sejenis tidak diakui adanya laba rugi. Dalam keadaan demikian, nilai aset tetap yang diperoleh dicatat sebesar nilai tercatat aset

1 yang diserahkan. Akan tetapi tetap masih ada penentuan masa manfaat agar dapat
2 ditentukan penyusutan aset yang diperoleh

3 4 **5.5. Perbaikan Aset Tetap yang Menambah Masa Manfaat atau Kapasitas Manfaat**

5
6 Perbaikan yang dilakukan atas suatu aset tetap dapat menambah masa manfaat
7 atau menambah kapasitas aset tetap yang bersangkutan. Pengeluaran yang dilakukan untuk
8 perbaikan semacam ini disebut pengeluaran modal (*capital expenditure*). Pengeluaran
9 seperti ini akan mempengaruhi nilai yang dapat disusutkan, perkiraan output dan bahkan
10 masa manfaat aset tetap yang bersangkutan.

11 Menurut paragraf 49 PSAP 07 pengeluaran seperti ini ditambahkan ke nilai tercatat
12 aset tetap yang bersangkutan. Artinya, pengeluaran modal seperti ini ditambahkan pada nilai
13 buku aset tetap yang bersangkutan. Nilai buku aset ditambah dengan pengeluaran modal
14 akan menjadi nilai baru yang dapat disusutkan selama sisa masa manfaat aset yang
15 bersangkutan. Misalkan suatu aset yang memiliki harga perolehan sebesar Rp50.000.000
16 dengan masa manfaat 10 tahun telah disusutkan selama 6 tahun. Pada awal tahun ketujuh
17 dilakukan perbaikan dengan pengeluaran modal sebesar Rp12.200.000. Pengeluaran
18 tersebut akan menambah masa manfaat aset tetap 3 tahun. Akumulasi penyusutan sampai
19 dengan tahun ke-6 adalah sebesar Rp30.000.000 sehingga nilai bukunya adalah sebesar
20 Rp20.000.000. Perbaikan sebesar Rp 12.200.000 ditambahkan ke nilai buku sehingga nilai
21 yang disusutkan yang baru adalah sebesar Rp32.200.000 dan akan disusutkan selama 7
22 tahun. Dengan demikian penyusutan per tahun selama 7 tahun berikutnya adalah sebesar
23 Rp4.600.000.

24 Jika aset tetap yang bersangkutan tidak bertambah masa manfaatnya akan tetapi
25 bertambah efisiensi dan kapasitasnya maka masa manfaat untuk menghitung besarnya
26 penyusutan pertahun adalah 4 tahun. Dengan demikian penyusutan selama sisa umur aset
27 4 tahun adalah sebesar Rp8.050.000 per tahun

28 29 **5.6. Penyusutan atas Aset Tetap Secara Berkelompok**

30
31 Aset tetap bervariasi dalam bentuk dan nilai. Ada aset tetap yang nilai per jenis
32 sangat besar. Misalnya, gedung berupa rumah atau kantor dengan nilai yang relatif besar.
33 Jalan berupa jalan negara atau jalan provinsi misalnya juga memiliki nilai yang signifikan.
34 Akan tetapi ada juga aset tetap yang jenisnya banyak tetapi nilainya relatif kecil. Misalnya,
35 mesin-mesin kecil seperti kalkulator dan peralatan kantor lainnya.

36 Menghitung besarnya penyusutan untuk aset tetap yang nilai per unitnya besar dapat
37 dilakukan dengan menghitung penyusutan setiap jenis aset tetap yang bersangkutan.
38 Menghitung besarnya penyusutan setiap aset tetap yang jumlahnya banyak tetapi nilainya
39 relatif kecil sangat merepotkan. Bahkan mungkin biaya yang dikeluarkan lebih besar dari
40 manfaat yang diperoleh. Untuk itu diperlukan cara yang lebih praktis untuk menghitung
41 besarnya penyusutan jenis aset yang nilainya relatif kecil.

42 Penghitungan penyusutan untuk aset yang nilainya relatif kecil dapat dilakukan
43 dengan mengelompokkan aset-aset tersebut kemudian menghitung besarnya penyusutan
44 dari kelompok aset tersebut. Kelompok aset tersebut harus memiliki persamaan atribut
45 misalnya masa manfaat yang sama. Dengan adanya persamaan atribut dan maka
46 penyusutan dihitung dengan menerapkan persentase penyusutan dengan metode garis
47 lurus terhadap rata-rata aset tetap yang bersangkutan. Misalnya saldo awal perlengkapan
48 kantor awal tahun Rp200.000.000 dan saldo akhir tahun Rp300.000.000. Maka rata-rata nilai

1 perlengkapan kantor adalah Rp250.000.000. Dengan persamaan masa manfaat
2 perlengkapan kantor misalnya 4 tahun maka besarnya persentase penyusutan 25%. Dengan
3 demikian besarnya penyusutan untuk tahun yang bersangkutan adalah sebesar
4 Rp62.500.000

6 **5.7. Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang Diperoleh Tengah Tahun**

8 Aset tetap diperoleh pada waktu tertentu di sepanjang tahun. Ada kalanya aset tetap
9 diperoleh awal tahun, pertengahan tahun atau akhir tahun. Hal ini menimbulkan
10 permasalahan dalam penghitungan penyusutan. Permasalahan yang timbul berbentuk
11 pertanyaan apakah aset tetap yang diperoleh sepanjang tahun penyusutannya tetap dihitung
12 satu tahun penuh? Atau apakah penyusutan dihitung berdasarkan waktu aktual perolehan
13 aset tetap yang bersangkutan? Atau perhitungan dibulatkan dalam bulan atau semester?

14 Permasalahan tersebut di atas dialami khusus untuk aset tetap yang akan disusutkan
15 berdasarkan waktu (masa manfaat). Perolehan di tengah tahun akan mempengaruhi
16 besarnya penyusutan untuk tahun perolehan yang bersangkutan dan untuk tahun akhir
17 masa manfaat. Aset tetap yang disusutkan berdasarkan aktivitas misalnya aset tetap yang
18 disusutkan menurut metode unit produksi tidak mengalami masalah. Penyusutan ditentukan
19 berdasarkan jumlah output sehingga tidak menjadi masalah apakah output tersebut
20 dihasilkan awal tahun, tengah tahun atau akhir tahun. Penentuan besarnya penyusutan
21 dilakukan berdasarkan *cut-off* output.

22 Untuk menentukan waktu yang akan digunakan dalam perhitungan penyusutan aset
23 yang diperoleh di tengah tahun ada beberapa pendekatan yang dapat digunakan:

24 a. Hari penggunaan

25 Dalam pendekatan ini digunakan hari aktual penggunaan aset tetap sebagai dasar
26 perhitungan. Misalnya, jika suatu aset diperoleh tanggal 1 Oktober 20x1 maka beban
27 penyusutan tahun yang bersangkutan dihitung 92 hari yaitu dari tanggal 1 Oktober ke
28 31 Desember 20x1.

29 b. Bulan penggunaan

30 Dengan pendekatan bulan penggunaan maka waktu penyusutan ditentukan
31 berdasarkan bulan saat aset tersebut digunakan. Dalam contoh nomor 1 maka
32 perolehan aset tetap tersebut dihitung tiga bulan yaitu bulan Oktober, November, dan
33 Desember. Meskipun aset tetap tersebut diperoleh tanggal 30 Oktober maka waktu
34 yang digunakan tetap tiga bulan.

35 c. Semester (tengah tahunan)

36 Pendekatan tengah tahunan menggunakan waktu enam bulan sebagai titik penentuan
37 waktu untuk menghitung besarnya penyusutan. Jika suatu aset diperoleh di semester
38 pertama maka penyusutannya dihitung penuh satu tahun akan tetapi jika diperoleh pada
39 semester kedua maka penyusutannya dihitung setengah tahun. Akan tetapi perhitungan
40 semester di awal masa penyusutan diperhitungkan dengan semester di akhir tahun
41 masa penyusutan.

42 d. Tahunan

43 Penyusutan dapat dihitung satu tahun penuh meskipun baru diperoleh satu atau dua
44 bulan atau bahkan dua hari. Pendekatan ini disebut pendekatan tahunan.

45 Entitas pemerintah yang akan memperoleh aset tetap di tengah tahun dapat memilih
46 pendekatan-pendekatan yang disebut di atas dalam menghitung besarnya penyusutan.
47 Akan tetapi kebijakan yang manapun yang dipilih harus ditetapkan dalam kebijakan
48 akuntansi.

1 **5.8. Perubahan Estimasi dan Konsekuensinya**

2
3 a. Umur aset sesungguhnya lebih dari estimasi

4 Ada kalanya masa manfaat aset tetap lebih lama dari perkiraan dalam menentukan
5 penyusutan. Setelah perkiraan masa manfaat dilalui dan akumulasi penyusutan telah
6 sama dengan nilai perolehannya kadang-kadang aset tetap masih dapat digunakan.
7 Hal ini menunjukkan bahwa aset tetap yang bersangkutan masih memiliki nilai wajar.
8 Oleh karena nilai yang dapat disusutkan (*depreciable cost*) tidak ada lagi maka atas
9 aset ini tidak dapat dilakukan penyusutan. Mengingat bahwa nilai sisa aset tetap tidak
10 diakui maka nilai perolehan aset tetap dan akumulasi penyusutannya tetap
11 dicantumkan dalam neraca.

12
13 b. Penghentian Penggunaan

14 Aset tetap disusutkan selama aset tersebut memberikan manfaat atau berproduksi. Ada
15 kalanya suatu aset tidak dapat berproduksi atau tidak digunakan karena berbagai
16 alasan. Oleh karena tidak digunakan maka seharusnya aset yang bersangkutan tidak
17 disusutkan bahkan harus dipindahkan ke kelompok aset lain-lain. Pemindehan ke aset
18 lain-lain dapat digunakan dapat dilakukan apabila aset tetap tersebut tidak berproduksi
19 atau tidak digunakan secara permanen. Akan tetapi jika hanya tidak berproduksi
20 sementara aset tetap tersebut tidak dipindahkan ke aset lain-lain.

21 Jika digunakan metode penyusutan berdasarkan unit produksi maka secara otomatis
22 penyusutan tidak dihitung. Akan tetapi jika digunakan adalah metode garis lurus atau saldo
23 menurun ganda penyusutan atas aset tetap tersebut tetap dihitung. Hal ini dilakukan dengan
24 alasan aset tetap tersebut tetap mengalami penurunan nilai meskipun tidak digunakan

25
26 **5.9. Perhitungan Penyusutan Aset Tetap yang Dilepaskan di Tengah Periode**
27 **Akuntansi**

28
29 Adakalanya suatu aset tetap dihapuskan dari neraca dikarenakan dijual/
30 dipertukarkan/diserahkan kepada entitas pelaporan lainnya. Permasalahan yang muncul
31 adalah perhitungan beban penyusutannya.

32 Misalnya, kebijakan akuntansi suatu entitas pelaporan atas penyusutan aset tetap
33 dihitung berdasarkan periode semesteran. Suatu kendaraan bermotor mempunyai nilai
34 perolehan sebesar Rp210.000.000. Akumulasi penyusutan kendaraan bermotor tersebut per
35 31 Desember 2013 adalah sebesar Rp60.000.000. Pada tanggal 15 Maret 2014, kendaraan
36 bermotor diserahkan ke entitas lain. Terhadap transaksi tersebut, akumulasi penyusutan
37 kendaraan bermotor yang dikeluarkan dari neraca adalah sebesar akumulasi penyusutan
38 per periode terakhir sebelum tanggal pelepasan, yaitu sebesar Rp60.000.000.

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Triharta, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., Sekretaris merangkap Anggota
4. Drs. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, Ak., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
8. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., Anggota
9. Drs. Hamdani, MM., M.,Si., Ak., CA., Anggota

Sekretariat :

1. Hari Sugiyanto, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Basuki Rahmat, Anggota
5. Aldo Maulana A, Anggota,
6. Wahid Ahyani, Anggota
7. Affifah Nurviana, Anggota
8. Khairul Syawal, Anggota

Kelompok Kerja :

1. R. Wiwin Istanti, SE., Ak., M.LAWS, Ketua merangkap Anggota
2. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
6. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS , Anggota
7. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos, Anggota
8. Syaiful, SE., Ak, MM., Anggota
9. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
10. Hasanudin, Ak., M., Ak., Anggota
11. Heru Novandi, SE., Ak., Anggota
12. Muliani Sulya F., SE., M.Ec.DEV., Anggota
13. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota
14. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc. Anggota
15. Mugiya Wardhani, SE, M. Si. Anggota
16. Hari Sugiyanto, Ak., M.Sc., Anggota
17. Lucia Widiharsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
18. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., Anggota Kelompok Kerja
19. Basuki Rahmat, SE., Anggota Kelompok Kerja
20. Jamason Sinaga, Ak., SIP, Anggota Kelompok Kerja
21. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., Anggota Kelompok Kerja
22. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota Kelompok Kerja
23. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota Kelompok Kerja
24. Toni Triyulianto, Ak., MPP., Anggota Kelompok Kerja
25. Doddy Setiadi, Ak., MM., CPA., CA., Anggota Kelompok Kerja
26. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., Anggota Kelompok Kerja
27. Joko Supriyanto, SST.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
28. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
29. Erdhany Dwi Cahyadi, SE., Anggota Kelompok Kerja



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a dark blue background with a white grid pattern. A vertical red bar is positioned to the left of the logo.

KSAP

***BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN***

NOMOR 19

**AKUNTANSI
BANTUAN SOSIAL
BERBASIS AKRUAL**



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



BULETIN TEKNIS
STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN

NOMOR 19

AKUNTANSI
BANTUAN SOSIAL
BERBASIS AKRUAL

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : sekretariat.ksap@gmail.com

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (KSAP)

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan Interpretasi SAP (IPSAP) dan/atau Buletin Teknis SAP; dan
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 19 Tentang Akuntansi Bantuan Sosial Berbasis Akrua.

Jakarta, Agustus 2015

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua
A.B. Triharta	Wakil Ketua
Sonny Loho	Sekretaris
Jan Hoesada	Anggota
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota
Dwi Martani	Anggota
Sumiyati	Anggota
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota
Hamdani	Anggota

DAFTAR ISI

	Hal
BAB I PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Permasalahan dalam Belanja Bantuan Sosial.....	2
BAB II REGULASI TERKAIT BANTUAN SOSIAL	
2.1. Peraturan Perundang-undangan Terkait Bantuan Sosial....	5
2.2. Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah	13
2.3. Perbedaan Interpelasi Regulasi.....	13
BAB III KETENTUAN BELANJA DAN BEBAN BANTUAN SOSIAL	
3.1. Pengertian Belanja Bantuan Sosial dan Risiko Sosial.....	14
3.2. Kriteria Belanja dan Beban Bantuan Sosial.....	16
3.3. Bentuk Pemberian Belanja dan Beban Bantuan Sosial.....	17
3.4. Jenis Kegiatan yang Didanai dengan Belanja dan Beban Bantuan Sosial.....	18
Bab IV AKUNTANSI BANTUAN SOSIAL	
4.1. Pengakuan.....	20
4.2. Pengukuran.....	22
4.3. Pencatatan	22
4.4. Penyajian.....	28
4.5. Pengungkapan.....	28
DAFTAR PUSTAKA.....	29

1 **BAB I**
2 **PENDAHULUAN**

3
4 **1.1. Latar Belakang**
5

6 Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia Tahun 1945
7 mengamanatkan negara untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan
8 memajukan kesejahteraan umum dalam rangka mewujudkan keadilan sosial bagi
9 seluruh rakyat Indonesia.

10 Untuk mencapai tujuan Negara sebagaimana diamanatkan dalam
11 Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945, setiap tahun disusun APBN/APBD untuk
12 merencanakan kegiatan yang akan dilaksanakan oleh pemerintah. Di dalam
13 anggaran dijelaskan program dan kegiatan yang akan diselenggarakan setiap tahun
14 yang dirinci berdasarkan jenis dan fungsi belanja.

15 Klasifikasi jenis belanja disebutkan antara lain adalah Belanja Pegawai,
16 Belanja Barang, Belanja Modal, Belanja Subsidi dan Belanja Bantuan Sosial.
17 Belanja bantuan sosial dalam penganggaran merupakan salah satu jenis belanja
18 pemerintah. Dalam praktiknya, belanja bantuan sosial menimbulkan berbagai
19 masalah karena persepsi yang berbeda-beda tentang pengeluaran apa saja yang
20 tergolong ke dalam jenis belanja bantuan sosial.

21 Permasalahan klasifikasi belanja sering timbul pada saat penganggaran, dan
22 sebagai konsekuensinya akan menimbulkan masalah pada saat pelaksanaan dan
23 pertanggungjawaban.

24 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 02 pada
25 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I tentang Laporan Realisasi
26 Anggaran menyebutkan bahwa belanja dapat dikelompokkan berdasarkan
27 klasifikasi ekonomi. Salah satu jenis klasifikasi ekonomi adalah belanja bantuan
28 sosial. Belanja Bantuan Sosial dalam PSAP Nomor 02 termasuk dalam belanja
29 operasi karena terkait dengan kegiatan sehari-hari Pemerintah Pusat dan/atau
30 Pemerintah Daerah.

31 Dalam Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan
32 Belanja Pemerintah, Belanja Bantuan Sosial didefinisikan sebagai transfer uang
33 atau barang yang diberikan oleh Pemerintah Pusat/Daerah kepada masyarakat
34 guna melindungi masyarakat dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Belanja
35 bantuan sosial dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat dan/atau
36 lembaga kemasyarakatan, termasuk di dalamnya bantuan untuk lembaga non
37 pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan. Belanja bantuan sosial merupakan
38 pengeluaran dalam bentuk uang maupun barang/jasa kepada masyarakat yang
39 bertujuan meningkatkan kesejahteraan masyarakat yang sifatnya selektif.

40 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Nomor 12 pada
41 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I tentang Laporan
42 Operasional menyebutkan bahwa beban diklasifikasikan menurut klasifikasi
43 ekonomi yang salah satunya adalah beban bantuan sosial.

44 Permasalahan yang timbul terkait dengan penganggaran dan pelaksanaan
45 belanja bantuan sosial, menimbulkan potensi ketidaktepatan pengalokasian
46 anggaran pada Belanja Bantuan Sosial serta penyalahgunaan anggaran untuk
47 kegiatan yang tidak seharusnya. Dewan Perwakilan Rakyat meminta Pemerintah
48 untuk segera menyusun pedoman yang dapat memberikan definisi dan perlakuan
49 akuntansi belanja bantuan sosial. Panduan teknis atas perlakuan akuntansi
50 pelaksanaan belanja dan beban bansos diperlukan untuk menghindari terjadinya
51 penyalahgunaan anggaran negara/daerah dari kegiatan yang tidak seharusnya.

1 Buletin Teknis Nomor 10 tentang Akuntansi Belanja Bantuan Sosial telah
2 memberikan panduan pada penganggaran, pelaksanaan dan pertanggungjawaban
3 belanja pemerintah yang lebih efektif dan efisien. Dengan berlakunya Standar
4 Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual yang tertuang dalam PP Nomor 71 Tahun
5 2010 lampiran I, mengharuskan Buletin Teknis Nomor 10 tentang Akuntansi Belanja
6 Bantuan Sosial perlu dilakukan penyesuaian terkait perlakuan akuntansi Beban
7 Bantuan Sosial yang menjadi panduan entitas akuntansi/pelaporan dalam
8 pengakuan, pengukuran dan penyajian Beban Bantuan Sosial di Laporan
9 Operasional. Basis akrual mengharuskan pencatatan akuntansi pada saat
10 terjadinya.

11 Penyesuaian terhadap Buletin Teknis Belanja Bantuan Sosial diperlukan
12 untuk memberikan panduan, menelaraskan persepsi dan mengatasi berbagai
13 permasalahan pengelolaan dan pertanggungjawaban dana belanja dan
14 bebanbantuan sosial. Panduan tersebut memuat hal-hal sebagai berikut: (a)
15 pengertian; (b) kriteria belanja dan beban bantuan sosial; (c) penerima belanja dan
16 beban bantuan sosial; (d) institusi pemberi belanja dan beban bantuan sosial; (e)
17 bentuk serta jenis belanja dan beban bantuan sosial;(f) akuntansi belanja dan beban
18 bantuan sosial yang meliputi pengakuan, pengukuran, penyajian dan
19 pengungkapan; serta (g) contoh belanja bantuan sosial. Sebelum penjelasan
20 tentang bantuan sosial, akan diberikan penjelasan mengenai regulasi yang terkait
21 dengan bantuan sosial sebagai latar belakang pemikiran.

22 Berdasarkan beberapa hal tersebut di atas, Komite Standar Akuntansi
23 Pemerintahan (KSAP) memandang perlu untuk melakukan aktualisasi atas Buletin
24 Teknis Nomor 10 tentang Akuntansi Belanja Bantuan Sosial menjadi Buletin Teknis
25 Nomor 19 tentang Akuntansi Bantuan Sosial yang disusun dengan mengacu pada
26 Kerangka Konseptual dan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan
27 sebagaimana Lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP. Buletin teknis ini
28 diharapkan dapat dijadikan panduan dalam penyusunan pertanggungjawaban
29 keuangan oleh entitas akuntansi/pelaporan terkait dengan belanja dan beban
30 bantuan sosial.

31

32 **1.2. Permasalahan dalam Belanja dan Beban Bantuan Sosial**

33

34 Permasalahan belanja bantuan sosial lebih banyak berkaitan dengan
35 penganggaran, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran, tidak banyak
36 berkaitan dengan permasalahan akuntansi.

37 Permasalahan dalam penganggaran dan pelaksanaan belanja bantuansosial
38 timbul karena adanya berbagai penafsiran atas aktivitas pemerintah tersebut.
39 Sebagian besar aktivitas pemerintah terkait dengan peningkatan kesejahteraan
40 rakyat, sehingga setiap upaya untuk peningkatan kesejahteraan rakyat seringkali
41 dikategorikan sebagai belanja bantuan sosial.

42 Akuntansi sebagai bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran
43 berperan mencatat transaksi yang terjadi, menyajikan dan mengungkapkannya
44 dalam laporan keuangan. Dalam kaitannya dengan Laporan Realisasi Anggaran,
45 kesalahan penganggaran akan sulit untuk dikoreksi dari sisi akuntansi, karena
46 pencatatan akuntansi harus sesuai dengan proses penganggaran. Tidak
47 dimungkinkan ada koreksi atas penyajian Laporan Keuangan tanpa adanya
48 perubahan pada dokumen penganggaran dan pelaksanaan anggarannya, sehingga
49 jika hal ini terjadi hanya dapat diberikan pengungkapan jika terjadi kesalahan dalam
50 penganggaran.

51 Selain hal di atas, dalam penyusunan Laporan Operasional (LO) sesuai
52 Lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan,

1 pencatatan beban bantuan sosial harus sesuai dengan substansi dan kriteria beban
2 bantuan sosial, sehingga entitas akuntansi dapat melakukan koreksi/penyesuaian
3 atas kesalahan penganggaran di LRA. Hal ini dilakukan agar LO dapat menyajikan
4 beban sesuai dengan definisi dan kriteria masing-masing beban.

5 6 **1.2.1. Belanja Bantuan Sosial sebagai Fungsi Perlindungan Sosial atau Jenis** 7 **Belanja**

8
9 Dalam PSAP Nomor 02 dijelaskan bahwa belanja dapat dikategorikan
10 berdasarkan fungsi dan jenis belanja. Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 90 Tahun
11 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian
12 Negara/Lembaga menjelaskan bahwa RKA-K/L disusun secara terstruktur dan
13 dirinci menurut klasifikasi organisasi, fungsi dan jenis belanja. Penyusunan
14 anggaran tersebut menggunakan instrumen indikator kinerja, standar biaya dan
15 evaluasi kinerja. PP ini tidak memberikan rincian secara detail fungsi dan jenis
16 belanja yang telah dijelaskan, namun PP tersebut menjelaskan peraturan
17 pelaksanaan atas PP Nomor 21 Tahun 2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja
18 dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga tetap berlaku sepanjang tidak
19 bertentangan dengan PP Nomor 90 Tahun 2010.

20 Mengingat dalam PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran
21 Berbasis Kas disebutkan bahwa belanja bantuan sosial merujuk pada jenis belanja,
22 maka pengeluaran bantuan sosial tidak dapat hanya dikaitkan dengan fungsi
23 perlindungan sosial. Dengan kata lain tidak semua pengeluaran dalam fungsi
24 perlindungan sosial merupakan belanja bantuan sosial. Belanja bantuan sosial
25 dapat dikeluarkan oleh instansi pemerintah sepanjang pengeluaran tersebut
26 memenuhi kriteria sebagai belanja bantuan sosial.

27 28 **1.2.2. Kesulitan Mendefinisikan Belanja dan Beban Bantuan Sosial**

29
30 Dalam beberapa regulasi terdapat beragam contoh aktivitas yang
31 dikategorikan belanja bantuan sosial. Dalam sebuah regulasi disebutkan belanja
32 bantuan sosial merupakan bagian dari kegiatan perlindungan sosial. Namun dalam
33 regulasi lain disebutkan terdapat aktivitas yang tidak terkait dengan perlindungan
34 dan kesejahteraan sosial diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial.

35 Dalam beberapa literatur, tidak ada definisi yang jelas mengenai belanja
36 bantuan sosial. Bantuan sosial sering disamakan dengan *social assistance*
37 atau *social aid* yang diartikan manfaat (*benefit*) diperoleh dalam bentuk uang atau
38 barang yang diberikan oleh negara atau lembaga sosial lain kepada pihak yang
39 memiliki kerentanan (*vulnerable*) sosial. Masyarakat rentan sosial adalah kelompok
40 masyarakat yang memiliki kemungkinan besar tertimpa suatu risiko sosial. Namun
41 pengertian *social assistance* bermakna luas karena termasuk pemberian langsung
42 kepada masyarakat dan subsidi.

43 44 **1.2.3. Penyusunan Anggaran**

45
46 Permasalahan belanja bantuan sosial pada proses penyusunan anggaran
47 antara lain berupa:

- 48 a. Belanja bantuan sosial dianggarkan ke dalam belanja non bantuan sosial.
- 49 b. Belanja non bantuan sosial dianggarkan ke dalam belanja bantuan sosial.
- 50 c. Belanja bantuan sosial dianggarkan oleh institusi selain institusi yang memiliki
51 tugas dan fungsi melaksanakan program perlindungan sosial, rehabilitasi sosial,

1 jaminan sosial, pemberdayaan sosial, penanggulangan kemiskinan, program
2 pelayanan dasar dan penanggulangan bencana.

3 d. Belanja oleh institusi yang memiliki fungsi perlindungan sosial diklasifikasikan
4 sebagai belanja bantuan sosial, karena aktivitasnya terkait dengan
5 perlindungan sosial, walaupun bantuan tersebut tidak diberikan langsung
6 kepada masyarakat yang memiliki risiko sosial.

8 **1.2.4. Pelaksanaan Anggaran**

9
10 Permasalahan belanja bantuan sosial dalam tahap pelaksanaan anggaran
11 antara lain berupa:

12 a. Pendanaan belanja bantuan sosial menggunakan belanja non bantuan sosial.
13 Akibatnya dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian antara anggaran dan
14 pelaksanaannya.

15 b. Pendanaan belanja non bantuan sosial menggunakan belanja bantuan sosial,
16 akibatnya dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian antara anggaran dan
17 pelaksanaannya.

18 c. Belanja bantuan sosial tidak disalurkan untuk kegiatan yang berkaitan dengan
19 perlindungan sosial dan kesejahteraan sosial serta penerimanya tidak berhak
20 menerima belanja bantuan sosial.

21 d. Permasalahan pengendalian intern dan transparansi pemberian bantuan sosial,
22 contohnya: mekanisme penetapan penerima belanja bantuan sosial, proses
23 penyaluran belanja bansos tidak jelas dan tidak transparan, dan belanja
24 bantuan sosial tidak jelas dan tidak transparan, penerima belanja bantuan
25 sosial fiktif dan/atau tidak sesuai dengan kriteria penerima belanja bantuan
26 sosial.

28 **1.2.5. Pertanggungjawaban Anggaran**

29
30 Permasalahan belanja bantuan sosial pada tahap pertanggungjawaban
31 anggaran antara lain:

32 a. Pertanggungjawaban belanja bantuan sosial melalui belanja non bantuan sosial
33 karena penyusunan anggaran yang tidak tepat.

34 Pendanaan belanja bantuan sosial menggunakan belanja non bantuan sosial,
35 akibatnya dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian antara anggaran dan
36 pertanggungjawaban.

37 b. Pertanggungjawaban belanja non bantuan sosial melalui belanja bantuan sosial
38 karena proses penyusunan anggaran yang tidak tepat.

39 Pendanaan belanja non bantuan sosial menggunakan belanja bantuan sosial,
40 akibatnya dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian antara anggaran dan
41 pertanggungjawaban.

42 c. Permasalahan akuntabilitas belanja bantuan sosial, contohnya:

43 - Barang-barang yang dihasilkan dari belanja bantuan sosial dan belum
44 diserahkan kepada penerima bantuan tidak dilaporkan di neraca sebagai
45 persediaan.

46 - Aset yang dihasilkan dari belanja bantuan sosial yang masih dalam
47 penguasaan institusi yang bersangkutan (karena terjadi kesalahan
48 penganggaran) tidak dilaporkan di neraca sebagai persediaan/aset tetap.

49 - Pertanggungjawaban penyaluran belanja bantuan sosial tidak didukung
50 dengan bukti-bukti yang memadai.

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49

BAB II
REGULASI TERKAIT DENGAN BANTUAN SOSIAL

2.1. Peraturan Perundang-undangan Terkait Bantuan Sosial

2.1.1 Undang Undang Nomor 11 Tahun 2009 tentang Kesejahteraan Sosial

Sesuai dengan Undang Undang Nomor 11 Tahun 2009 tentang Kesejahteraan Sosial disebutkan bahwa penyelenggaraan kesejahteraan sosial meliputi rehabilitasi sosial, jaminan sosial, pemberdayaan sosial, dan perlindungan sosial. Selain itu, Undang Undang tersebut juga menjelaskan aktivitas penanggulangan kemiskinan.

Rehabilitasi sosial adalah proses refungsionalisasi dan pengembangan untuk memungkinkan seseorang mampu melaksanakan fungsi sosialnya secara wajar dalam kehidupan masyarakat. Rehabilitasi sosial dimaksudkan untuk memulihkan dan mengembangkan kemampuan seseorang yang mengalami disfungsi sosial agar dapat melaksanakan fungsi sosialnya secara wajar. Rehabilitasi sosial dapat dilaksanakan secara persuasif, motivatif, koersif, baik dalam keluarga, masyarakat maupun panti sosial. Rehabilitasi sosial antara lain diberikan dalam bentuk bantuan dan asistensi sosial.

Perlindungan sosial adalah semua upaya yang diarahkan untuk mencegah dan menangani risiko dari guncangan dan kerentanan sosial. Perlindungan sosial dimaksudkan untuk mencegah dan menangani risiko dari guncangan dan kerentanan sosial seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat agar kelangsungan hidupnya dapat dipenuhi sesuai dengan kebutuhan dasar minimal. Perlindungan sosial dilaksanakan melalui bantuan sosial, advokasi sosial, dan/atau bantuan hukum.

Pemberdayaan sosial adalah semua upaya yang diarahkan untuk menjadikan warga negara yang mengalami masalah sosial mempunyai daya, sehingga mampu memenuhi kebutuhan dasarnya. Pemberdayaan sosial dimaksudkan untuk:

- a. memberdayakan seseorang, keluarga, kelompok, dan masyarakat yang mengalami masalah kesejahteraan sosial agar mampu memenuhi kebutuhannya secara mandiri.
- b. meningkatkan peran serta lembaga dan/atau perseorangan sebagai potensi dan sumber daya dalam penyelenggaraan kesejahteraan sosial.

Pemberdayaan sosial dapat dilakukan melalui peningkatan kemauan dan kemampuan, penggalan potensi dan sumber daya, penggalan nilai-nilai dasar, pemberian akses, dan/atau pemberian bantuan usaha.

Jaminan Sosial adalah skema yang melembaga untuk menjamin seluruh rakyat agar dapat memenuhi kebutuhan dasar hidupnya yang layak.

Jaminan sosial dimaksudkan untuk menjamin fakir miskin, anak yatim piatu terlantar, lanjut usia terlantar, penyandang cacat fisik, cacat mental, cacat fisik dan mental, eks penderita penyakit kronis yang mengalami masalah ketidakmampuan sosial-ekonomi agar kebutuhan dasarnya terpenuhi dan menghargai pejuang, perintis kemerdekaan, keluarga pahlawan atas jasa-jasanya. Jaminan sosial diberikan dalam bentuk asuransi kesejahteraan sosial, bantuan langsung berkelanjutan atau dalam bentuk tunjangan berkelanjutan.

1 **Penanggulangan kemiskinan** merupakan kebijakan, program, dan kegiatan
2 yang dilakukan terhadap orang, keluarga, kelompok dan/atau masyarakat yang
3 tidak mempunyai atau mempunyai sumber mata pencaharian dan tidak dapat
4 memenuhi kebutuhan yang layak bagi kemanusiaan. Penanggulangan kemiskinan
5 ditujukan untuk:

- 6 a. meningkatkan kapasitas dan mengembangkan kemampuan dasar serta
7 kemampuan berusaha masyarakat miskin;
- 8 b. memperkuat peran masyarakat miskin dalam pengambilan keputusan kebijakan
9 publik yang menjamin penghargaan, perlindungan, dan pemenuhan hak-hak
10 dasar;
- 11 c. mewujudkan kondisi dan lingkungan ekonomi, politik, dan sosial yang
12 memungkinkan masyarakat miskin dapat memperoleh kesempatan seluas-
13 luasnya dalam pemenuhan hak-hak dasar dan peningkatan taraf hidup secara
14 berkelanjutan; dan
- 15 d. memberikan rasa aman bagi kelompok masyarakat miskin dan rentan.

16 Penanggulangan kemiskinan dilaksanakan dalam bentuk penyuluhan dan
17 bimbingan sosial, pelayanan sosial, penyediaan akses kesempatan kerja dan
18 berusaha, penyediaan akses pelayanan kesehatan dasar, penyediaan akses
19 pelayanan pendidikan dasar, penyediaan akses pelayanan perumahan dan
20 permukiman, dan/atau penyediaan akses pelatihan, modal usaha, dan pemasaran
21 hasil usaha.

22 Penyelenggaraan kesejahteraan sosial **diprioritaskan** kepada mereka yang
23 memiliki kehidupan yang tidak layak secara kemanusiaan dan memiliki kriteria
24 masalah sosial kemiskinan, keterlantaran, kecacatan, keterpencilan, ketunaan
25 sosial dan penyimpangan perilaku, korban bencana, dan/atau korban tindak
26 kekerasan, eksploitasi dan diskriminasi. Penyelenggaraan kesejahteraan sosial
27 ditujukan kepada perseorangan, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat.

28 Tanggung jawab Pemerintah dalam menyelenggarakan kesejahteraan sosial
29 diantaranya meliputi merumuskan kebijakan dan program, menyediakan akses
30 penyelenggaraan kesejahteraan sosial, melaksanakan aktivitas kesejahteraan,
31 memberikan bantuan sosial sebagai stimulan kepada masyarakat yang
32 menyelenggarakan kesejahteraan sosial, serta mendorong dan memfasilitasi
33 masyarakat serta dunia usaha dalam melaksanakan tanggung jawab sosialnya.
34 Peran pemerintah ini dilaksanakan baik oleh Pemerintah Pusat maupun pemerintah
35 daerah sesuai dengan kewenangannya.

36 37 **2.1.2 Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial** 38 **Nasional**

39 Sesuai dengan Undang Undang Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem
40 Jaminan Sosial Nasional disebutkan bahwa negara memiliki kewajiban untuk
41 mendaftarkan dan membayarkan iuran program jaminan sosial kepada Badan
42 Pengelola Jaminan Sosial bagi masyarakat tertentu. Masyarakat tertentu tersebut
43 meliputi:

- 44 a. Fakir miskin dan orang tidak mampu untuk tahap awal diawali dengan program
45 jaminan kesehatan.
- 46 b. Peserta jaminan kesehatan yang mengalami pemutusan hubungan kerja dan
47 setelah 6 (enam) bulan belum memperoleh pekerjaan, dan tidak mampu.
- 48 c. Peserta jaminan kesehatan yang mengalami cacat dan tidak mampu.

1 **2.1.3 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2007 tentang Penanggulangan**
2 **Bencana**

3 Sesuai dengan Undang Undang Nomor 24 Tahun 2007 tentang
4 Penanggulangan Bencana disebutkan bahwa penyelenggaraan penanggulangan
5 bencana adalah serangkaian upaya yang meliputi penetapan kebijakan
6 pembangunan yang berisiko timbulnya bencana, kegiatan pencegahan bencana,
7 tanggap darurat dan rehabilitasi.

8 Bencana adalah peristiwa atau rangkaian peristiwa yang mengancam dan
9 mengganggu kehidupan dan penghidupan masyarakat yang disebabkan baik oleh
10 faktor alam dan/atau faktor nonalam termasuk faktor manusia sehingga
11 mengakibatkan timbulnya korban jiwa manusia, kerusakan lingkungan, kerugian
12 harta benda, dan dampak psikologis. Dengan demikian, bencana dapat berupa
13 bencana alam, non alam dan bencana sosial.

14 Kegiatan penanggulangan bencana terdiri tiga tahap, yaitu pra bencana,
15 saat tanggap darurat dan pasca bencana. Kegiatan tersebut antara lain meliputi
16 kegiatan:

- 17 a. Pencegahan bencana, yaitu serangkaian kegiatan yang dilakukan sebagai
18 upaya untuk menghilangkan dan/atau mengurangi ancaman bencana.
- 19 b. Kesiapsiagaan, yaitu serangkaian kegiatan yang dilakukan untuk
20 mengantisipasi bencana melalui pengorganisasian serta melalui langkah yang
21 tepat guna dan berdaya guna.
- 22 c. Peringatan dini, yaitu serangkaian kegiatan pemberian peringatan sesegera
23 mungkin kepada masyarakat tentang kemungkinan terjadinya bencana pada
24 suatu tempat oleh lembaga yang berwenang.
- 25 d. Mitigasi, yaitu serangkaian upaya untuk mengurangi risiko bencana, baik
26 melalui pembangunan fisik maupun penyadaran dan peningkatan kemampuan
27 menghadapi ancaman bencana.
- 28 e. Tanggap darurat bencana, yaitu serangkaian kegiatan yang dilakukan dengan
29 segera pada saat kejadian bencana untuk menangani dampak buruk yang
30 ditimbulkan, yang meliputi kegiatan penyelamatan dan evakuasi korban, harta
31 benda, pemenuhan kebutuhan dasar, perlindungan, pengurusan pengungsi,
32 penyelamatan, serta pemulihan prasarana dan sarana.
- 33 f. Rehabilitasi, yaitu perbaikan dan pemulihan semua aspek pelayanan publik
34 atau masyarakat sampai tingkat yang memadai pada wilayah pasca bencana
35 dengan sasaran utama untuk normalisasi atau berjalannya secara wajar semua
36 aspek pemerintahan dan kehidupan masyarakat pada wilayah pasca bencana.
- 37 g. Rekonstruksi, yaitu pembangunan kembali semua prasarana dan sarana,
38 kelembagaan pada wilayah pascabencana, baik pada tingkat pemerintahan
39 maupun masyarakat dengan sasaran utama tumbuh dan berkembangnya
40 kegiatan perekonomian, sosial dan budaya, tegaknya hukum dan ketertiban,
41 dan bangkitnya peran serta masyarakat dalam segala aspek kehidupan
42 bermasyarakat pada wilayah pasca bencana.

43 Tujuan penanggulangan bencana adalah untuk mengurangi risiko bencana,
44 melindungi masyarakat dari dampak bencana, menjamin pemenuhan hak
45 masyarakat pengungsi yang terkena bencana dan pemulihan kondisi dari dampak
46 bencana. Pemerintah Pusat dan pemerintah daerah bertanggung jawab dalam
47 penyelenggaraan penanggulangan bencana. Salah satu bentuk tanggung jawab
48 tersebut adalah dengan pengalokasian dana penanggulangan bencana dalam
49 APBN/APBD.

1 **2.1.4 Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2008 tentang Penyelenggaraan**
2 **Penanggulangan Bencana**

3 Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2008 tentang Penyelenggaraan
4 Penanggulangan Bencana menjelaskan lebih detail tentang bagaimana
5 penyelenggaraan penanggulangan bencana dilakukan mulai dari tahap pra
6 bencana, tanggap darurat dan pasca bencana.

7 Kegiatan pada tahap pra bencana meliputi kegiatan dalam situasi tidak
8 terjadi bencana atau dalam situasi terdapat potensi terjadinya bencana. Kegiatan
9 dalam situasi tidak terjadi bencana terdiri dari perencanaan penanggulangan
10 bencana, pengurangan risiko bencana, pencegahan, pemaduan dalam
11 perencanaan pembangunan, persyaratan analisis risiko bencana, pelaksanaan dan
12 penegakan rencana tata ruang, pendidikan dan pelatihan, dan persyaratan standar
13 teknis penanggulangan bencana. Sedangkan kegiatan dalam situasi terdapat
14 potensi terjadinya bencana terdiri dari kesiapsiagaan, peringatan dini, dan mitigasi
15 bencana.

16 Kegiatan pada tahap tanggap darurat meliputi pengkajian secara cepat dan
17 tepat terhadap lokasi, kerusakan, kerugian dan sumber daya, penentuan status
18 keadaan darurat bencana, penyelamatan dan evakuasi masyarakat terkena
19 bencana, pemenuhan kebutuhan dasar, perlindungan terhadap kelompok rentan,
20 dan pemulihan dengan segera prasarana dan sarana vital.

21 Kegiatan pada tahap pasca bencana meliputi kegiatan rehabilitasi dan
22 rekonstruksi. Kegiatan rehabilitasi terdiri dari perbaikan lingkungan daerah bencana,
23 perbaikan prasarana dan sarana umum, pemberian bantuan perbaikan rumah
24 masyarakat, pemulihan sosial psikologis, pelayanan kesehatan, rekonsiliasi dan
25 resolusi konflik, pemulihan sosial, ekonomi dan budaya, pemulihan keamanan dan
26 ketertiban, pemulihan fungsi pemerintahan, dan pemulihan fungsi pelayanan publik.
27 Sedangkan kegiatan rekonstruksi terdiri dari pembangunan kembali prasarana dan
28 sarana, pembangunan kembali sarana sosial masyarakat, pembangkitan kembali
29 kehidupan sosial budaya masyarakat, penerapan rancang bangun yang tepat, dan
30 penggunaan peralatan yang lebih baik dan tahan bencana, partisipasi dan peran
31 serta lembaga dan organisasi kemasyarakatan, dunia usaha dan masyarakat,
32 peningkatan kondisi sosial, ekonomi dan budaya, peningkatan fungsi pelayanan
33 publik, dan peningkatan pelayanan utama dalam masyarakat.

34

35 **2.1.5 Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2008 tentang Pendanaan dan**
36 **Pengelolaan Bantuan Bencana**

37 Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2008 tentang Pendanaan
38 dan Pengelolaan Bantuan Bencana, dana penanggulangan bencana adalah dana
39 yang digunakan bagi penanggulangan bencana untuk tahap pra bencana, saat
40 tanggap darurat dan/atau pasca bencana. Dana penanggulangan bencana
41 bersumber dari APBN, APBD dan/atau dana masyarakat. Dana penanggulangan
42 bencana pada tahap pra bencana dialokasikan untuk kegiatan dalam situasi tidak
43 terjadi bencana dan terdapat potensi terjadinya bencana.

44 Dana yang disediakan pemerintah untuk penanggulangan bencana dapat
45 juga disediakan dalam bentuk:

- 46 a. Dana kontinjensi bencana, yaitu dana yang dicadangkan untuk menghadapi
47 kemungkinan terjadinya bencana tertentudan disediakan untuk kegiatan
48 kesiapsiagaan pada tahap prabencana.

49

1 b. Dana siap pakai, yaitu dana yang selalu tersedia dan dicadangkan oleh
2 Pemerintah untuk digunakan pada saat tanggap darurat bencana sampai
3 dengan batas waktu tanggap darurat berakhir dan ditempatkan dalam anggaran
4 Badan Penanggulangan Bencana untuk kegiatan pada saat tanggap darurat.

5 c. Dana bantuan sosial berpola hibah, yaitu dana yang disediakan Pemerintah
6 kepada pemerintah daerah sebagai bantuan penanganan pasca bencana yang
7 merupakan *block grant*.

8 Pemerintah memberikan bantuan bencana kepada korban bencana yang
9 terdiri dari santunan duka cita, santunan kecacatan, pinjaman lunak untuk usaha
10 ekonomi produktif, dan bantuan pemenuhan kebutuhan dasar.

11 12 **2.1.6 Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 2008 tentang Pendanaan** 13 **Pendidikan**

14 Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 2008 tentang Pendanaan
15 Pendidikan, pendanaan pendidikan menjadi tanggung jawab bersama antara
16 Pemerintah, pemerintah daerah, dan masyarakat. Pengeluaran operasi personalia
17 maupun non personalia yang menjadi tanggung jawab Pemerintah atau pemerintah
18 daerah dibiayai melalui belanja pegawai atau bantuan sosial sesuai peraturan
19 perundang-undangan. Selanjutnya disebutkan bahwa Pemerintah atau pemerintah
20 daerah dapat mendanai investasi dan/atau biaya operasi satuan pendidikan dalam
21 bentuk hibah atau bantuan sosial sesuai peraturan perundang-undangan.

22 23 **2.1.7 Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2013 tentang Tata Cara** 24 **Pelaksanaan APBN.**

25 Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2013 tentang Tata Cara
26 Pelaksanaan APBN, sebagai upaya untuk melindungi masyarakat dari kemungkinan
27 terjadinya risiko sosial, meningkatkan kemampuan ekonomi, dan/atau
28 kesejahteraan masyarakat, dalam APBN disediakan alokasi belanja bantuan sosial.
29 Bentuk bantuan sosial dapat bersifat konsumtif, produktif, maupun melalui lembaga
30 pendidikan, kesehatan, dan lembaga tertentu.

31 Belanja bantuan sosial yang bersifat konsumtif ditujukan untuk memenuhi
32 kebutuhan hidup minimum masyarakat sebagai jaring pengaman sosial. Belanja
33 bantuan sosial yang bersifat produktif ditujukan untuk membantu permodalan
34 masyarakat ekonomi lemah. Belanja bantuan sosial melalui lembaga pendidikan,
35 kesehatan, dan lembaga tertentu merupakan transfer uang, transfer barang,
36 dan/atau transfer jasa dari Pemerintah kepada lembaga pendidikan, lembaga
37 kesehatan, dan lembaga tertentu guna membantu mengurangi beban masyarakat.

38 Belanja bantuan sosial yang bersifat produktif dapat dikelola melalui
39 pembentukan dana masyarakat dalam mekanisme bergulir yang dikelola oleh
40 masyarakat secara mandiri dan berkesinambungan dengan memperhatikan prinsip
41 transparansi dan akuntabilitas. Masyarakat dapat secara proaktif melakukan
42 pemantauan dan pengawasan atas pengelolaan dana dimaksud. Pelaksanaan
43 pembayaran belanja bantuan sosial yang bersifat konsumtif dan produktif
44 dilaksanakan secara langsung kepada masyarakat dan/atau kelompok masyarakat.
45 Dalam hal tertentu pembayaran belanja bantuan sosial kepada masyarakat
46 dan/atau kelompok masyarakat tersebut dapat dilaksanakan melalui pihak lain.

47 Dalam penjelasannya disebutkan bahwa yang dimaksud dengan “risiko
48 sosial” adalah kejadian atau peristiwa yang dapat mempengaruhi kesejahteraan
49 masyarakat sebagai dampak krisis sosial, krisis ekonomi, krisis politik, fenomena
50 alam, dan bencana alam.

1 **2.1.8 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 39 Tahun 2012**
2 **Tentang Penyelenggaraan Kesejahteraan Sosial**

3 Menurut PP Nomor 39 Tahun 2012, Kesejahteraan Sosial adalah kondisi
4 terpenuhinya kebutuhan material, spiritual, dan sosial warga negara agar dapat
5 hidup layak dan mampu mengembangkan diri, sehingga dapat melaksanakan fungsi
6 sosialnya. Penyelenggaraan kesejahteraan sosial meliputi: Rehabilitasi Sosial,
7 Jaminan Sosial, Pemberdayaan Sosial, dan Perlindungan Sosial.

8
9 **2.1.8.1 Rehabilitasi Sosial**

10 **Rehabilitasi Sosial** adalah proses refungsionalisasi dan pengembangan
11 untuk memungkinkan seseorang mampu melaksanakan fungsi sosialnya secara
12 wajar dalam kehidupan masyarakat.

13 **Rehabilitasi Sosial dimaksudkan** untuk memulihkan dan mengembangkan
14 kemampuan seseorang yang mengalami disfungsi sosial agar dapat melaksanakan
15 fungsi sosialnya secara wajar. Pemulihan dan pengembangan ditujukan untuk
16 mengembalikan keberfungsian secara fisik, mental, dan sosial, serta memberikan
17 dan meningkatkan keterampilan.

18 **Rehabilitasi Sosial ditujukan** kepada seseorang yang mengalami kondisi
19 kemiskinan, keterlantaran, kecacatan, keterpencilan, ketunaan sosial dan
20 penyimpangan perilaku, serta yang memerlukan perlindungan khusus yang meliputi
21 penyandang cacat fisik, penyandang cacat mental, penyandang cacat fisik dan
22 mental, tuna susila, gelandangan, pengemis, eks penderita penyakit kronis, eks
23 narapidana, eks pencandu narkoba, eks psikotik, pengguna psikotropika sindroma
24 ketergantungan, orang dengan *Human Immunodeficiency Virus/ Acquired Immuno*
25 *Deficiency Syndrome*, korban tindak kekerasan, korban bencana, korban
26 perdagangan orang, anak terlantar dan anak dengan kebutuhan khusus. Dalam hal
27 ini penyandang cacat biasa disebut juga sebagai penyandang disabilitas sesuai UU
28 No.19 Tahun 2011 tentang Pengesahan *Convention on the Rights of Persons with*
29 *Disabilities* (Konvensi mengenai Hak-Hak Penyandang Disabilitas).

30 **Rehabilitasi sosial** diberikan dalam bentuk motivasi dan diagnosis
31 psikososial, perawatan dan pengasuhan, pelatihan vokasional dan pembinaan
32 kewirausahaan, bimbingan mental spiritual, bimbingan fisik, bimbingan sosial dan
33 konseling psikososial, pelayanan aksesibilitas, bantuan asistensi sosial, bimbingan
34 resosialisasi, bimbingan lanjut, dan/atau rujukan.

35
36 **2.1.8.2 Perlindungan Sosial**

37 **Perlindungan Sosial** adalah semua upaya yang diarahkan untuk mencegah
38 dan menangani risiko dari guncangan dan kerentanan sosial.

39 Perlindungan Sosial dimaksudkan untuk mencegah dan menangani risiko
40 dari guncangan dan kerentanan sosial seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau
41 masyarakat agar kelangsungan hidupnya dapat dipenuhi sesuai dengan kebutuhan
42 dasar minimal. Perlindungan Sosial kepada seseorang, keluarga, kelompok,
43 dan/atau masyarakat yang berada dalam keadaan tidak stabil yang terjadi secara
44 tiba-tiba sebagai akibat dari situasi krisis sosial, ekonomi, politik, bencana, dan
45 fenomena alam.

46 Perlindungan Sosial dilaksanakan melalui:

- 47 a. bantuan sosial;
48 b. advokasi sosial; dan/atau

1 c. bantuan hukum

2 **Bantuan sosial** dimaksudkan agar seseorang, keluarga, kelompok,
3 dan/atau masyarakat yang mengalami guncangan dan kerentanan sosial dapat
4 tetap hidup secara wajar.

5 Bantuan sosial bersifat sementara dan/atau berkelanjutan dalam bentuk:

- 6 a. bantuan langsung;
7 b. penyediaan aksesibilitas; dan/atau
8 c. penguatan kelembagaan.

9 Bantuan sosial yang bersifat sementara diberikan pada saat terjadi
10 guncangan dan kerentanan sosial secara tiba-tiba sampai keadaan stabil. Dalam
11 hal terjadi guncangan dan kerentanan sosial akibat bencana, bantuan sosial yang
12 bersifat sementara diberikan setelah berkoordinasi dengan Badan Nasional
13 Penanggulangan Bencana.

14 Bantuan sosial yang bersifat berkelanjutan diberikan setelah bantuan
15 sementara dinyatakan selesai. Bantuan sosial yang bersifat berkelanjutan diberikan
16 sampai terpenuhinya kebutuhan dasar minimal secara wajar yang ditetapkan oleh
17 Menteri atas rekomendasi dari pemerintah daerah. Pemberian bantuan sosial yang
18 bersifat berkelanjutan dilaksanakan sesuai dengan kemampuan keuangan negara.

19

20 **2.1.8.3 Pemberdayaan Sosial**

21 **Pemberdayaan Sosial** adalah semua upaya yang diarahkan untuk
22 menjadikan warga negara yang mengalami masalah sosial mempunyai daya
23 sehingga mampu memenuhi kebutuhan dasarnya.

24 **Pemberdayaan Sosial** dimaksudkan untuk:

- 25 a. memberdayakan seseorang, keluarga, kelompok, dan masyarakat yang
26 mengalami masalah Kesejahteraan Sosial agar mampu memenuhi
27 kebutuhannya secara mandiri.
28 b. meningkatkan peran serta lembaga dan/atau perseorangan sebagai potensi
29 dan sumber daya dalam Penyelenggaraan Kesejahteraan Sosial

30 Pemberdayaan Sosial terhadap seseorang ditujukan kepada seseorang
31 sebagai individu yang miskin, terpencil, dan/atau rentan sosial
32 ekonomi. Pemberdayaan Sosial terhadap seseorang diberikan kepada seseorang
33 yang memiliki kriteria:

- 34 a. berpenghasilan tidak mencukupi kebutuhan dasar minimal;
35 b. keterbatasan terhadap keterampilan kerja;
36 c. keterbatasan akses terhadap pelayanan sosial dasar; dan/atau
37 d. keterbatasan akses terhadap pasar kerja, modal, dan usaha.

38 Pemberdayaan Sosial terhadap keluarga ditujukan kepada keluarga yang
39 miskin, terpencil, dan/atau rentan sosial ekonomi. Pemberdayaan Sosial terhadap
40 keluarga sebagaimana kepada keluarga yang memiliki kriteria:

- 41 a. berpenghasilan tidak mencukupi kebutuhan dasar minimal;
42 b. keterbatasan akses terhadap pelayanan sosial dasar; dan/atau
43 c. mengalami masalah sosial psikologis.

44

1 Pemberdayaan Sosial terhadap masyarakat ditujukan kepada komunitas
2 adat terpencil yang terdiri dari sekumpulan orang dalam jumlah tertentu yang:

- 3 a. terikat oleh kesatuan geografis, ekonomi, dan/atau sosial budaya; dan
- 4 b. miskin, terpencil, dan/atau rentan sosial ekonomi.

5 Pemberdayaan Sosial terhadap masyarakat diberikan kepada masyarakat
6 yang memiliki kriteria:

- 7 a. keterbatasan akses pelayanan sosial dasar;
- 8 b. tertutup, homogen, dan penghidupannya tergantung kepada sumber daya alam;
- 9 c. marjinal di pedesaan dan perkotaan; dan/atau
- 10 d. tinggal di wilayah perbatasan antar negara, daerah pesisir, pulau-pulau terluar,
11 dan terpencil.

13 **2.1.8.4 Jaminan Sosial**

14 **Jaminan Sosial** adalah skema yang melembaga untuk menjamin seluruh
15 rakyat agar dapat memenuhi kebutuhan dasar hidup yang layak.

16 **Jaminan Sosial** dimaksudkan untuk:

- 17 a. menjamin fakir miskin, anak yatim piatu terlantar, lanjut usia terlantar,
18 penyandang cacat fisik, cacat mental, cacat fisik dan mental, eks penderita
19 penyakit kronis yang mengalami masalah ketidakmampuan sosial ekonomi agar
20 kebutuhan dasarnya terpenuhi.
- 21 b. menghargai pejuang, perintis kemerdekaan, dan keluarga pahlawan atas jasa-
22 jasanya.

23 Jaminan Sosial sebagaimana huruf a diberikan dalam bentuk asuransi
24 kesejahteraan sosial dan bantuan langsung berkelanjutan sementara Jaminan
25 Sosial sebagaimana huruf b diberikan dalam bentuk tunjangan berkelanjutan.
26 Jaminan Sosial dalam bentuk asuransi kesejahteraan sosial diberikan dalam bentuk
27 bantuan iuran oleh Pemerintah.

28 Jaminan Sosial dalam bentuk bantuan langsung berkelanjutan diberikan
29 kepada seseorang yang kebutuhan hidupnya bergantung sepenuhnya kepada
30 orang lain. Pemberian bantuan langsung berkelanjutan diberikan dalam bentuk
31 pemberian uang tunai atau pelayanan dalam panti sosial. Pemberian bantuan
32 langsung berkelanjutan berupa uang tunai dilaksanakan sesuai dengan kemampuan
33 keuangan negara.

35 **2.1.9 Peraturan Presiden Nomor 166 Tahun 2014 tentang Program** 36 **Percepatan Penanggulangan Kemiskinan.**

37 Menurut Peraturan Presiden Nomor 166 Tahun 2014 tentang Program
38 Percepatan Penanggulangan Kemiskinan, untuk mempercepat penanggulangan
39 kemiskinan, pemerintah menetapkan program perlindungan sosial yang meliputi:

- 40 a. Program Simpanan Keluarga Sejahtera;
- 41 b. Program Indonesia Pintar; dan
- 42 c. Program Indonesia Sehat.

1 Pendanaan bagi pelaksanaan program percepatan penanggulangan
2 kemiskinan bersumber dari APBN, APBD, dan sumber pendanaan lain yang tidak
3 mengikat sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

4

5 **2.2 Buletin Teknis SAP Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan** 6 **Belanja Pemerintah**

7 Dalam Buletin Teknis Nomor 04 tentang Penyajian dan Pengungkapan
8 Belanja Pemerintah, Belanja Bantuan Sosial adalah transfer uang atau barang/jasa
9 yang diberikan oleh Pemerintah Pusat/Daerah kepada masyarakat guna melindungi
10 dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Bantuan sosial dapat langsung diberikan
11 kepada anggota masyarakat dan/atau lembaga kemasyarakatan termasuk di
12 dalamnya bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan
13 keagamaan.

14 Bantuan sosial merupakan pengeluaran dalam bentuk uang maupun
15 barang/jasa kepada masyarakat yang bertujuan peningkatan kesejahteraan
16 masyarakat yang sifatnya tidak terus menerus dan selektif.

17 Dalam Buletin Teknis ini diberikan contoh ilustrasi belanja bantuan sosial.
18 Sebagai contoh, pemberian bantuan kepada nelayan agar kehidupan nelayan
19 tersebut menjadi lebih baik. Bantuan tersebut tidak perlu dikembalikan oleh
20 masyarakat, sehingga diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial. Sedangkan
21 contoh lainnya berupa pemberian bantuan kepada nelayan dengan maksud agar
22 kehidupan nelayan tersebut lebih baik namun diniatkan untuk ditarik kembali jika
23 telah berhasil dan kemudian digulirkan kembali ke nelayan lain. Pengeluaran ini
24 tidak dapat dikategorikan sebagai belanja bantuan sosial tetapi sebagai bentuk
25 pembiayaan. Pengeluaran tersebut akan menimbulkan investasi non permanen
26 dalam bentuk dana bergulir.

27

28 **2.3 Perbedaan Interpretasi Regulasi**

29 Dalam regulasi terdapat dua interpretasi bantuan sosial. Interpretasi pertama
30 menganggap bansos sebagai salah satu aktivitas perlindungan sosial. Bantuan
31 sosial hanya dimaksudkan untuk diberikan kepada seseorang, keluarga, kelompok,
32 dan/atau masyarakat yang mengalami risiko sosial (guncangan dan kerentanan
33 sosial) dapat tetap hidup secara wajar.

34 Interpretasi kedua mengartikan bansos dengan lebih luas, mencakup semua
35 aktivitas dalam rangka kesejahteraan sosial, baik berbentuk rehabilitasi sosial,
36 pemberdayaan sosial, perlindungan sosial, jaminan sosial dan penanggulangan
37 sosial. Semua pihak yang dijadikan obyek aktivitas kesejahteraan sosial pada
38 dasarnya adalah masyarakat yang memiliki yang mengalami guncangan dan risiko
39 sosial, baik dari sisi fisik, mental/psikologi maupun materi.

40 Mengingat kondisi penganggaran, pelaksanaan anggaran, dan
41 pertanggungjawaban pemerintah, maka Buletin Teknis ini mendefinisikan belanja
42 dan beban bansos sesuai dengan interpretasi kedua. Sejalan dengan Bultek Nomor
43 04, buletin teknis bantuan sosial menganggap bahwa semua aktivitas yang
44 dijelaskan dalam UU Kesejahteraan sosial merupakan aktivitas yang dapat didanai
45 dari bantuan sosial. Dalam PP Nomor 45 Tahun 2013, risiko sosial adalah kejadian
46 atau peristiwa yang dapat mempengaruhi kesejahteraan masyarakat sebagai
47 dampak krisis sosial, krisis ekonomi, krisis politik, fenomena alam dan bencana
48 alam. Jika melihat definisi dalam PP tersebut, pemahaman risiko sosial memiliki arti
49 luas, karena peristiwa yang mempengaruhi kesejahteraan sosial akibat krisis
50 merupakan risiko sosial.

1 **BAB III**
2 **KETENTUAN BELANJA DAN BEBAN BANTUAN SOSIAL DALAM BULETIN**
3 **TEKNIS**
4

5
6 **3.1. Pengertian Belanja Bantuan Sosial dan Risiko Sosial**
7

8 **3.1.1. Belanja Bantuan Sosial**

9 Belanja Bantuan Sosial adalah transfer uang atau barang yang diberikan
10 oleh Pemerintah Pusat/Daerah kepada masyarakat guna melindungi dari
11 kemungkinan terjadinya risiko sosial. Transfer uang/barang/jasa tersebut memiliki
12 ketentuan berikut ini:

- 13 a. Belanja bantuan sosial dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat
14 dan/atau lembaga non pemerintah.
15 b. Belanja bantuan sosial dapat bersifat sementara atau berkelanjutan.
16 c. Belanja bantuan sosial ditujukan untuk mendanai kegiatan rehabilitasi sosial,
17 perlindungan sosial, jaminan sosial, pemberdayaan sosial, penanggulangan
18 kemiskinan, dan penanggulangan bencana.
19 d. Belanja bantuan sosial bertujuan untuk meningkatkan taraf kesejahteraan,
20 kualitas, kelangsungan hidup, dan memulihkan fungsi sosial dalam rangka
21 mencapai kemandirian sehingga terlepas dari risiko sosial.
22 e. Belanja bantuan sosial diberikan dalam bentuk bantuan langsung, penyediaan
23 aksesibilitas, dan/atau penguatan kelembagaan.
24

25 **3.1.2. Beban Bantuan Sosial**

26 Untuk penerapan akuntansi berbasis akrual, entitas harus mengakui dan
27 mencatat Beban yang terjadi dalam satu periode pelaporan. Beban Bantuan Sosial
28 adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan
29 yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau
30 timbulnya kewajiban pemerintah sebagai akibat dari aktivitas pemerintah guna
31 melindungi masyarakat dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Berdasarkan
32 definisi tersebut maka entitas pemerintah yang bertanggung jawab/melaksanakan
33 kegiatan terkait dengan Bantuan Sosial harus mengidentifikasi, mengakui,
34 mengukur dan menyajikan Beban Bantuan Sosial pada Laporan Operasional serta
35 mengungkapkannya secara memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan entitas
36 akuntansi dan entitas pelaporan.
37

38 **3.1.3. Risiko Sosial**

39 Dalam *Government Finance Statistics* disebutkan bahwa risiko sosial adalah
40 kejadian atau peristiwa yang dapat mempengaruhi kesejahteraan rumah tangga
41 (masyarakat) yang disebabkan oleh pembebanan tambahan permintaan atas
42 sumber daya.

43 Pengertian lain sebagaimana dikutip dalam *Social Risk Management: The*
44 *World Bank's Approach to Social Protection in a Globalizing World*, disebutkan
45 bahwa risiko sosial terkait dengan kerentanan, yaitu kemungkinan kejadian atau
46 peristiwa yang membuat rumah tangga (masyarakat) yang saat ini tidak termasuk
47 miskin akan jatuh di bawah garis kemiskinan, atau jika saat ini berada di bawah
48 gariskemiskinan, akan tetap berada di bawah garis kemiskinan atau semakin jauh
49 terperosok di bawahgaris kemiskinan.

1 Risiko sosial merupakan potensi atau kemungkinan terjadinya guncangan
2 dan kerentanansosial yang akan ditanggung oleh seseorang, keluarga, kelompok,
3 dan/atau masyarakat, sebagai dampak dari penyakit sosial berupa ketidakpedulian,
4 ketidakacuhan, indiscipliner, dan *immoralitas* yang jika tidak dilakukan pemberian
5 belanja bantuan sosial oleh pemerintah maka seseorang, keluarga, kelompok,
6 dan/atau masyarakat tersebut akan semakin terpuruk dan tidak dapat hidup dalam
7 kondisi wajar. Guncangan dan kerentanan sosial adalah keadaan tidak stabil yang
8 terjadi secara tiba-tiba sebagai akibat dari situasi krisis sosial, ekonomi, politik,
9 bencana, dan fenomena alam.

10 Kemampuan seseorang, kelompok, dan/atau masyarakat untuk menangani
11 risiko dan penanganan yang layak diterapkan untuk menangani risiko tergantung
12 kepada sumber risiko, frekuensi, dan intensitas kejadian. Hasil studi *Asian*
13 *Development Bank* (ADB) mengidentifikasi tipe risiko yang dihadapi masyarakat
14 rentan, yaitu:

- 15 a. Risiko yang terkait dengan siklus hidup, misalnya kelaparan, penyakit, cacat,
16 usia tua, dan kematian.
- 17 b. Risiko yang terkait dengan kondisi ekonomi, misalnya hilangnya sumber
18 penghasilan, pengangguran, pendapatan rendah, kenaikan harga kebutuhan
19 pokok, dan krisis ekonomi.
- 20 c. Risiko yang terkait dengan lingkungan, misalnya kekeringan, banjir, gempa
21 bumi, dan tanah longsor.
- 22 d. Risiko yang terkait dengan kondisi sosial/politik, misalnya kehilangan status
23 sosial, kekerasan domestik, ketidakstabilan politik, dan korupsi.

24 Risiko tersebut dapat terjadi secara mandiri atau bersamaan. Demikian juga
25 risiko tersebut dapat mempengaruhi secara langsung kepada individu, ataupun
26 mempengaruhi kelompok masyarakat yang pada akhirnya akan mempengaruhi
27 individu.

28 Risiko sosial menurut Buletin Teknis ini adalah kejadian atau peristiwa yang
29 dapat menimbulkan potensi terjadinya kerentanan sosial yang ditanggung oleh
30 individu, keluarga, kelompok dan/atau masyarakat sebagai dampak krisis sosial,
31 krisis ekonomi, krisis politik, fenomena alam dan bencana alam yang jika tidak
32 diberikan belanja bantuan sosial akan semakin terpuruk dan tidak dapat hidup
33 dalam kondisi wajar.

34 Keadaan yang memungkinkan adanya risiko sosial antara lain, namun tidak
35 terbatas pada:

- 36 a. Wabah penyakit yang apabila tidak ditanggulangi maka akan meluas dan
37 memberikan dampak yang memburuk kepada masyarakat.
- 38 b. Wabah kekeringan atau paceklik yang bila tidak ditanggulangi akan membuat
39 petani/nelayan menjadi kehilangan penghasilan utamanya.
- 40 c. Cacat fisik dan/atau mental yang bila tidak dibantu tidak akan bisa hidup secara
41 mandiri.
- 42 d. Penyakit kronis yang bila tidak dibantu tidak akan bisa hidup secara mandiri.
- 43 e. Usia lanjut yang bila tidak dibantu tidak akan bisa hidup secara mandiri.
- 44 f. Putus sekolah yang bila tidak dibantu akan semakin terpuruk dan tidak dapat
45 hidup secara mandiri.
- 46 g. Kemiskinan yang bila tidak dibantu akan semakin terpuruk dan tidak dapat
47 hidup secara wajar.

- 1 h. Keterisolasian tempat tinggal karena kurangnya akses atau sarana penghubung
2 yang mempersulit perkembangan masyarakat di suatu daerah.
- 3 i. Bencana yang bila tidak ditanggulangi akan mengancam dan mengganggu
4 kehidupan masyarakat.

5

6 **3.2. Kriteria Belanja dan Beban Bantuan Sosial**

7

8 Untuk membatasi apa saja yang dapat dikategorikan sebagai belanja
9 bantuan sosial, pengeluaran belanja bantuan sosial memperhatikan persyaratan
10 berikut ini:

- 11 a. Tujuan penggunaan;
12 b. Pemberi Bantuan; dan
13 c. Persyaratan Penerima Bantuan.

14 Untuk dapat diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial, pengeluaran harus
15 memenuhi seluruh persyaratan di atas.

16

17 **3.2.1. Tujuan Penggunaan**

18

19 Pengeluaran belanja bantuan sosial hanya dapat dilakukan untuk kegiatan
20 dalam rangka:

- 21 a. Rehabilitasi sosial, dimaksudkan untuk memulihkan dan mengembangkan
22 kemampuan seseorang yang mengalami disfungsi sosial agar dapat
23 melaksanakan fungsi sosialnya secara wajar.
- 24 b. Perlindungan sosial, dimaksudkan untuk mencegah dan menangani risiko dari
25 guncangan dan kerentanan sosial seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau
26 masyarakat agar kelangsungan hidupnya dapat dipenuhi sesuai dengan
27 kebutuhan dasar minimal.
- 28 c. Pemberdayaan Sosial, merupakan semua upaya yang diarahkan untuk
29 menjadikan warga negara yang mengalami masalah sosial mempunyai daya,
30 sehingga mampu memenuhi kebutuhan dasarnya.
- 31 d. Jaminan Sosial, merupakan skema yang melembaga untuk menjamin seluruh
32 rakyat agar dapat memenuhi kebutuhan dasar hidupnya yang layak.
- 33 e. Penanggulangan kemiskinan, merupakan kebijakan, program, dan kegiatan
34 yang dilakukan terhadap orang, keluarga, kelompok, dan/atau masyarakat yang
35 tidak mempunyai atau mempunyai sumber mata pencaharian dan tidak dapat
36 memenuhi kebutuhan yang layak bagi kemanusiaan.
- 37 f. Penanggulangan bencana, merupakan serangkaian upaya yang meliputi
38 penetapan kebijakan pembangunan yang berisiko timbulnya bencana, kegiatan
39 pencegahan bencana, tanggap darurat, dan rehabilitasi.

40

41 **3.2.2. Pemberi Bantuan Sosial**

42

43 Pemberi bantuan sosial adalah Pemerintah Pusat dan/atau pemerintah
44 daerah. Institusi pemerintah baik pusat atau daerah yang dapat memberikan
45 bantuan sosial adalah institusi yang melaksanakan perlindungan sosial, rehabilitasi
46 sosial, jaminan sosial, pemberdayaan sosial, penanggulangan kemiskinan,
47 pelayanan dasar, dan penanggulangan bencana.

1 Bantuan sosial yang diberikan oleh masyarakat, lembaga sosial atau
2 lembaga lain selain Pemerintah, selama tidak dimasukkan dalam anggaran belanja
3 pemerintah, adalah di luar ruang lingkup pengaturan buletin teknis ini.

4 5 **3.2.3. Persyaratan Penerima Bantuan Sosial**

6
7 Pemberian bantuan sosial yang diberikan oleh pemerintah haruslah selektif,
8 yaitu hanya diberikan kepada calon penerima yang memenuhi kriteria yang telah
9 ditetapkan dalam pengertian belanja bantuan sosial yaitu "melindungi dari
10 kemungkinan risiko sosial". Oleh karena itu, diperlukan persyaratan/kondisi yang
11 harus dipenuhi oleh calon penerima, yaitu adanya perlindungan atas kemungkinan
12 terjadinya "Risiko Sosial".

13 Penerima belanja bantuan sosial adalah seseorang, keluarga, kelompok,
14 dan/atau masyarakat yang mengalami keadaan yang tidak layak secara
15 kemanusiaan dan memiliki permasalahan sosial sebagai akibat dari situasi krisis
16 sosial, ekonomi, politik, bencana, dan fenomena alam agar dapat memenuhi
17 kebutuhan hidup minimum. Bantuan sosial dapat diberikan kepada penerima secara
18 langsung maupun tidak langsung melalui lembaga non pemerintah yang melayani
19 secara langsung penerima manfaat agar terhindar dari risiko sosial.

20 21 **3.3. Bentuk Pemberian Belanja dan Beban Bantuan Sosial**

22
23 Bentuk pemberian belanja dan beban bantuan sosial berupa uang, barang,
24 atau jasa yang diterima langsung atau tidak langsung oleh penerima bantuan sosial.

25 Bantuan sosial dapat diberikan secara tidak langsung kepada Penerima
26 Akhir Bantuan. Bantuan yang diberikan dapat melalui Lembaga Penyalur, berupa
27 uang dan/atau barang maupun jasa melalui kegiatan bantuan sosial.

28 Belanja bantuan sosial tidak boleh digunakan untuk mendanai kegiatan di
29 lingkungan instansi pemerintah walaupun terkait dengan penyelenggaraan kegiatan
30 pemerintah untuk menangani risiko sosial. Kegiatan tersebut dilakukan sesuai
31 dengan tugas pokok dan fungsi pemerintah untuk menyelenggarakan kesejahteraan
32 rakyat sehingga didanai dengan menggunakan belanja pegawai, belanja barang
33 atau belanja modal.

34 Belanja bantuan sosial dalam bentuk uang yang diberikan langsung kepada
35 penerima bantuan sosial. Belanja bantuan sosial tidak boleh diberikan kepada
36 pegawai pemerintah atau instansi pemerintah lain yang terkait dengan pelaksanaan
37 tugas dan fungsinya.

38 Belanja bantuan sosial dalam bentuk barang diberikan dalam bentuk barang
39 dan diserahkan kepada penerima. Belanja tersebut karena tujuan penggunaannya
40 untuk kegiatan yang sesuai dengan kriteria belanja bantuan sosial, maka tidak boleh
41 dikelompokkan ke dalam jenis belanja barang. Barang yang belum didistribusikan
42 kepada penerima bantuan sosial akan dicatat sebagai persediaan. Namun, belanja
43 barang untuk aktivitas instansi pemerintah dalam rangka kegiatan penanganan
44 risiko sosial tidak dimasukkan dalam belanja bantuan sosial tetapi tetap
45 dikategorikan sebagai belanja barang.

46 Belanja bantuan sosial dalam bentuk barang yang pada saat pembelian tidak
47 ditujukan untuk diserahkan kepada pihak penerima bantuan sosial tetapi sebagai
48 aset instansi tidak dapat diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial. Demikian
49 juga belanja barang untuk kepentingan kegiatan instansi pemerintah tidak dapat
50 diklasifikasikan sebagai belanja bantuan sosial. Contohnya adalah pembelian

1 kendaraan operasional yang digunakan oleh tenaga penyuluh kesehatan di daerah
2 terpencil dan biaya perjalanan dinas tim penyuluh kesehatan ke daerah pedalaman.

3 Belanja bantuan sosial dalam bentuk jasa diberikan dalam bentuk
4 pembayaran kepada pihak ketiga yang melakukan aktivitas yang sesuai dengan
5 kriteria bantuan sosial. Pihak ketiga ini dapat terdiri dari individu, kelompok,
6 masyarakat atau lembaga non pemerintah yang melakukan aktivitas yang berkaitan
7 dengan perlindungan atas terjadinya risiko sosial. Belanja bantuan sosial dalam
8 bentuk jasa tidak boleh diberikan kepada instansi pemerintah lain atau pegawai
9 pemerintah walaupun terkait dengan aktivitas penanganan risiko sosial.

10 Belanja bantuan sosial tidak dapat diberikan kepada pegawai negeri terkait
11 dengan pelaksanaan tugas dan fungsinya sebagai pegawai negeri. Contohnya
12 beasiswa yang diberikan oleh suatu kementerian kepada pegawainya untuk
13 mengikuti pendidikan di sebuah universitas atau beasiswa yang diberikan kepada
14 pegawai instansi pemerintah lainnya untuk mengikuti pendidikan atau pelatihan.
15 Belanja bantuan sosial hanya dapat diberikan kepada pegawai negeri dalam
16 kedudukannya sebagai anggota masyarakat yang terkena risiko sosial. Contohnya
17 adalah pemberian bantuan kebutuhan dasar kepada korban bencana, termasuk di
18 dalamnya pegawai negeri yang menjadi korban bencana dan berada pada kondisi
19 krisis seperti tempat tinggal yang hancur/hilang karena bencana.

20

21 **3.4 Jenis Kegiatan yang Didanai dengan Belanja dan Beban Bantuan Sosial**

22

23 Jenis kegiatan yang didanai dengan belanja bantuan sosial harus sesuai
24 dengan kriteria belanja bantuan sosial. Satuan kerja perlu melakukan pengkajian
25 sebelum menentukan apakah suatu kegiatan yang akan dilakukan dikategorikan
26 sebagai belanja bantuan sosial.

27 Belanja Bantuan Sosial dapat diberikan untuk mendanai kegiatan berikut ini:

28 a. **Rehabilitasi sosial** dimaksudkan untuk memulihkan dan mengembangkan
29 kemampuan seseorang yang mengalami disfungsi sosial agar dapat
30 melaksanakan fungsi sosialnya secara wajar. Jenis kegiatan rehabilitasi sosial
31 dapat dilaksanakan secara persuasif, motivatif, koersif, baik dalam keluarga,
32 masyarakat, maupun panti sosial.

33 b. **Jaminan Sosial** adalah skema yang melembaga untuk menjamin seluruh
34 rakyat agar dapat memenuhi kebutuhan dasar hidupnya yang layak. Jaminan
35 sosial dimaksudkan untuk menjamin fakir miskin, anak yatim piatu, terlantar,
36 lanjut usia terlantar, penyandang cacat fisik, cacat mental, cacat fisik dan
37 mental, eks penderita penyakit kronis yang mengalami masalah
38 ketidakmampuan sosial-ekonomi agar kebutuhan dasarnya terpenuhi.

39 c. **Pemberdayaan Sosial** adalah semua upaya yang diarahkan untuk menjadikan
40 warga negara yang mengalami masalah sosial mempunyai daya, sehingga
41 mampu memenuhi kebutuhan dasarnya. Pemberdayaan sosial dimaksudkan
42 untuk memberdayakan seseorang, keluarga, kelompok, dan masyarakat yang
43 mengalami masalah kesejahteraan sosial agar mampu memenuhi
44 kebutuhannya secara mandiri.

45 d. **Perlindungan sosial** dimaksudkan untuk mencegah dan menangani risiko dari
46 guncangan dan kerentanan sosial seseorang, keluarga, kelompok, dan/atau
47 masyarakat agar kelangsungan hidupnya dapat dipenuhi sesuai dengan
48 kebutuhan dasar minimal, sehingga dapat tetap hidup secara wajar.
49 Perlindungan sosial diberikan dalam bentuk bantuan langsung, advokasi sosial,
50 dan bantuan hukum.

- 1 e. **Penanggulangan kemiskinan** merupakan kebijakan, program, dan kegiatan
2 yang dilakukan terhadap orang, keluarga, kelompok dan/atau masyarakat yang
3 tidak mempunyai atau mempunyai sumber mata pencaharian dan tidak dapat
4 memenuhi kebutuhan yang layak bagi kemanusiaan. Penanggulangan
5 kemiskinan dimaksudkan untuk meningkatkan kapasitas dan mengembangkan
6 kemampuan dasar serta kemampuan berusaha masyarakat miskin.
- 7 f. **Penanggulangan bencana** adalah serangkaian upaya yang meliputi
8 penetapan kebijakan pembangunan yang berisiko timbulnya bencana, kegiatan
9 pencegahan bencana, tanggap darurat, serta rehabilitasi dan rekonstruksi.
10 Penanggulangan bencana ditujukan untuk mengurangi risiko bencana,
11 melindungi masyarakat dari dampak bencana, menjamin pemenuhan hak
12 masyarakat pengungsi yang terkena bencana dan pemulihan kondisi dari
13 dampak bencana.

BAB IV

AKUNTANSI BELANJA DAN BEBAN BANTUAN SOSIAL

4.1. Pengakuan

4.1.1. Belanja Bantuan Sosial

Sesuai Paragraf 31 PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Pengakuan belanja bantuan sosial dikaitkan dengan pengeluaran kas, sehingga belanja bantuan sosial hanya diakui untuk belanja yang dikeluarkan dalam bentuk uang yang dianggarkan dalam tahun anggaran tersebut atau dalam bentuk barang/jasa yang dianggarkan dan dibeli pada tahun anggaran bersangkutan.

Jika pengeluarannya berbentuk barang yang telah ada (dianggarkan pada tahun anggaran sebelumnya), maka tidak diklasifikasikan sebagai belanja bansos. Sebaliknya jika terjadi pengeluaran bansos dalam bentuk barang, maka belanja bansos akan diakui pada saat kas untuk pembelian barang tersebut dikeluarkan, walaupun barang tersebut belum diserahkan sebagian atau seluruhnya.

4.1.2. Beban Bantuan Sosial

Sesuai PSAP 12 tentang Laporan Operasional, beban diakui pada saat:

- (a) timbulnya kewajiban;
- (b) terjadinya konsumsi aset;
- (c) terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.

Beban Bantuan Sosial diakui pada saat terjadi konsumsi aset dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas. Hal ini dapat berupa pengeluaran sebagai akibat dari aktivitas pemerintah guna melindungi masyarakat dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Untuk itu, Beban Bansos dapat diakui pada saat bansos diserahkan kepada pihak yang berhak menerima bansos.

Belanja bansos yang telah terjadi akan menjadi beban bantuan sosial pada LO. Belanja bansos yang telah dikeluarkan, namun sampai dengan tanggal pelaporan belum diterima oleh pihak yang berhak belum dapat diakui sebagai beban bansos. Dalam laporan keuangan ada kemungkinan belanja bansos tidak sama besarnya dengan nilai beban bansos, yaitu sebesar belanja bansos yang belum didistribusikan kepada masyarakat, baik berupa uang maupun barang. Hal ini tergantung dari kontrol dan kepemilikan uang maupun barang dimaksud.

Walaupun terdapat komitmen pemerintah terhadap Bantuan Sosial yang telah direncanakan Pemerintah/ditetapkan dalam UU tentang APBN/Peraturan Daerah tentang APBD dan telah ditetapkan dalam daftar nominatif penerima, entitas belum dapat mengakui sebagai Beban Bantuan Sosial.

Contoh berikut ini menjelaskan penerapan pengakuan beban bansos pada situasi yang berbeda.

1. Bansos dapat berupa uang yang diberikan dengan mekanisme penyaluran langsung ke masing-masing rekening penerima bansos yang ada pada lembaga penyalur (Perbankan/Kantor Pos/Agen Layanan Keuangan Digital). Pengakuan beban bansos tergantung dari status kepemilikan rekening penerima dimaksud.

a. Jika rekening tersebut merupakan milik Penerima, maka beban bansos diakui pada saat kas diserahkan kepada penyalur atau pada saat kas dikeluarkan dari RKUN/RKUD.

b. Jika rekening tersebut merupakan rekening penyalur atau rekening pemerintah, maka beban bansos diakui pada saat kas diterima oleh penerima.

Terhadap sisa Kas yang belum diambil oleh yang berhak dan masih tersisa di rekening penyalur, perlakuan akuntansinya adalah sebagai berikut:

i. Jika penerima masih memiliki hak untuk mengambil uangnya pada periode berikutnya maka akan diakui Kas yang Dibatasi Penggunaannya;

ii. Jika penerima tidak dapat menerima bansos tersebut pada periode berikutnya, maka apabila belum disetorkan kembali ke Kas Negara/Daerah akan diakui sebagai Kas Lainnya.

2. Bansos dapat disalurkan melalui lembaga penyalur, dan akan diserahkan kepada penerima setelah diambil langsung di lembaga penyalur. Dalam hal ini, beban bansos diakui jika penerima telah mengambil bansos dari lembaga penyalur. Entitas perlu mengidentifikasi jumlah uang yang masih ada di lembaga penyalur atau belum diambil oleh penerima Bantuan Sosial. Jika masih terdapat uang yang belum disalurkan, dan entitas mempunyai hak pengendalian atas uang tersebut maka:

a. Disajikan sebagai Kas yang Dibatasi Penggunaannya apabila uang tersebut akan disalurkan kembali kepada penerima, atau

b. Disajikan sebagai Kas Lainnya jika uang tersebut harus disetorkan kembali kepada kas negara/kas daerah.

Atas uang tersisa tersebut tidak diakui sebagai beban bansos. Beban bansos diakui jika kas telah diserahkan kepada penerima atau dengan kata lain telah disalurkan oleh lembaga penyalur. Entitas harus mengungkapkan pada Laporan Keuangan, jika terdapat sisa dana bansos yang belum disalurkan dan masih ada komitmen untuk menyalurkannya pada periode berikutnya.

3. Bantuan Sosial dapat berupa barang yang diberikan secara langsung oleh instansi pemerintah kepada penerima Bantuan Sosial, atau disalurkan melalui lembaga penyalur non pemerintah untuk diberikan kepada penerima Bantuan Sosial. Pengakuan beban bansos berupa barang diakui pada saat barang telah diterima oleh pihak penerima Bantuan Sosial maupun lembaga penyalur. Barang yang dibeli dari Belanja Bantuan Sosial namun masih ada pada instansi pemerintah dan belum diterima oleh penerima, maka beban bansos belum dapat diakui dan dilaporkan sebagai persediaan Satuan Kerja/SKPD. Untuk Barang yang belum disalurkan oleh lembaga penyalur non pemerintah dan masih berada dalam pengendalian pemerintah, maka beban bansos belum dapat diakui dan dilaporkan sebagai persediaan Satuan Kerja/SKPD.

Jika barang tersebut masih ada di lembaga penyalur lembaga non pemerintah dan berada di luar pengendalian pemerintah, maka barang yang tersisa tersebut diakui sebagai beban bansos dan tidak dapat diakui sebagai persediaan Satuan Kerja/SKPD. Entitas perlu mengungkapkan kebijakan/ketentuan penyaluran Bantuan Sosial berupa barang termasuk perlakuan barang yang masih berada di lembaga penyalur non pemerintah dan belum disalurkan kepada penerima.

4.2. Pengukuran

4.2.1. Belanja Bantuan Sosial

Belanja bantuan sosial diukur sebesar nilai belanja bantuan sosial yang direalisasikan. Realisasi belanja bantuan sosial diukur sebesar jumlah pengeluaran untuk pembayaran belanja bansos.

4.2.2. Beban Bantuan Sosial

Beban bansos diukur sebesar nilai bantuan sosial berupa uang/barang/jasa yang telah diserahkan kepada masyarakat penerima bansos.

Entitas dalam pengukuran Beban Bantuan Sosial perlu memperhatikan peraturan perundang-undangan terkait dengan penyaluran Bantuan Sosial. Penyaluran Bantuan Sosial pada praktiknya sesuai peraturan teknis yang ditetapkan pemerintah dapat disalurkan langsung oleh Entitas yang bersangkutan kepada penerima bantuan sosial atau melalui lembaga penyalur yang ditetapkan pemerintah.

Apabila Bantuan Sosial disalurkan melalui lembaga penyalur kepada masyarakat, untuk mengukur nilai Beban Bantuan Sosial, maka Entitas harus mendapatkan informasi mengenai nilai yang telah disalurkan oleh Lembaga Penyalur kepada masyarakat. Nilai Beban Bantuan Sosial tersebut diukur hanya sebesar yang telah disalurkan oleh lembaga penyalur. Untuk Bantuan Sosial berupa uang yang belum disalurkan tersebut jika Entitas Pemerintah masih menguasai uang yang masih berada di lembaga penyalur, maka entitas juga harus melaporkan kas tersebut dalam Neraca.

Untuk Bansos dalam bentuk barang yang telah dikeluarkan namun belum diserahkan ke masyarakat akan diakui sebagai persediaan.

Persediaan yang berasal dari belanja bantuan sosial dalam bentuk barang dinilai sesuai dengan Paragraf 18 (a) PSAP 05 tentang Akuntansi Persediaan, disajikan sebesar:

- a. biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian;
- b. biaya standar apabila diproduksi sendiri;
- c. nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya.

Penyaluran Bantuan Sosial dapat menimbulkan Kewajiban apabila entitas pemerintah belum menyalurkan Bantuan Sosial yang sudah menjadi hak penerima bantuan sosial, dan penerima masih memiliki hak untuk memperoleh bantuan sosial tersebut pada periode berikutnya/masa mendatang.

4.3. Pencatatan

Pencatatan belanja bansos dibedakan untuk Pemerintah Pusat dan pemerintah daerah karena perbedaan dari kedua pemerintahan tersebut. Pencatatan belanja bansos dibedakan berdasarkan klasifikasi unit yang melakukan pengeluaran dan bentuk bansos yang diberikan. Seluruh ilustrasi di bawah ini hanya contoh, tergantung dari penerapan sistem pencatatan jurnal akuntansi pemerintah.

4.3.1 Pemerintah Pusat

a. Belanja Bantuan Sosial dalam Bentuk Uang

Belanja bansos dianggarkan oleh Satker Kementerian Negara/Lembaga.

Contoh 1:

Satuan Kerja ABC melakukan pengeluaran bansos sebesar Rp500juta. Belanja diakui pada saat dan langsung ditransfer dari rekening BUN ke rekening penerima. Atas transaksi tersebut Belanja Bantuan Sosial dicatat pada saat telah terbit Surat Perintah Pencairan Dana dengan jurnal:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Belanja Bantuan Sosial	500.000.000	
YYYYYY	Akun Antara		500.000.000

Untuk pencatatan Beban Bantuan Sosial dicatat dengan jurnal:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Beban Bantuan Sosial	500.000.000	
YYYYYY	Kas di Rekening Kas Umum Negara		500.000.000

Contoh 2:

Satuan Kerja ABC melakukan pengeluaran bansos sebesar 700juta. Dana tersebut ditransfer melalui lembaga penyalur untuk diberikan kepada penerima. Atas transaksi tersebut Belanja Bantuan Sosial dicatat pada saat telah terbit Surat Perintah Pencairan Dana dengan jurnal:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Belanja Bantuan Sosial	700.000.000	
YYYYYY	Akun Antara		700.000.000

Untuk pencatatan Beban Bantuan Sosial dicatat dengan jurnal:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Beban Bantuan Sosial	700.000.000	
YYYYYY	Kas di Rekening Kas Umum Negara		700.000.000

Apabila pada akhir tahun masih terdapat sisa uang bansos tersebut pada rekening penyalur sebesar Rp100juta dan uang tersebut akan disalurkan kepada penerima berdasarkan perjanjian penyaluran bansos antara Satuan Kerja ABC dengan lembaga penyalur, jika Satker ABC masih memiliki kontrol terhadap sisa uang tersebut, maka dilakukan penyesuaian beban bansos sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Kas yang dibatasi penggunaannya	100.000.000	
YYYYYY	Beban Bantuan Sosial		100.000.000

Apabila pada akhir tahun masih terdapat sisa uang bansos tersebut pada rekening penyalur sebesar Rp100juta, dan uang tersebut akan disetorkan kembali ke rekening kas

umum negara berdasarkan perjanjian penyaluran bansos antara Satuan Kerja ABC dengan lembaga penyalur, maka dilakukan penyesuaian beban bansos sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Kas Lainnya	100.000.000	
YYYYYY	Beban Bantuan Sosial		100.000.000

b. Belanja Bantuan Sosial dalam bentuk barang

Belanja bansos diberikan kepada masyarakat atau penerima dalam bentuk barang, sehingga pengadaan barang dilakukan oleh Satker Kementerian Negara/Lembaga.

Contoh 3:

Satker ABC melakukan pengeluaran bansos untuk membeli peralatan nelayan untuk diserahkan kepada nelayan miskin di desa tertinggal yang baru terkena bencana sebesar Rp1.500juta. Belanja diakui pada saat Surat Perintah Pencairan Dana telah diterbitkan, dan dicatat dengan jurnal sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Belanja Bantuan Sosial	1.500.000.000	
YYYYYY	Akun Antara		1.500.000.000

Untuk pencatatan Beban Bantuan Sosial dicatat dengan jurnal:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	BebanBantuan Sosial	1.500.000.000	
YYYYYY	Kas di Rekening Kas Umum Negara		1.500.000.000

Apabila dari barang tersebutpada tanggal pelaporan terdapat peralatan nelayan senilai Rp500 juta belum disalurkan dan masih disimpan dalam gudang.

Penyesuaian di Satker untuk mencatat Persediaan dan menyesuaikan jumlah Beban Bantuan Sosial.

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Persediaan	500.000.000	
YYYYYY	BebanBantuan Sosial		500.000.000

*) Ilustrasi ini hanya contoh, tergantung dari penerapan kebijakan pencatatan persediaan dan beban persediaan pemerintah.

c. Bantuan Sosial dalam bentuk jasa

Belanja bansos diberikan kepada masyarakat atau penerima dalam bentuk jasa yang diberikan kepada penerima. Jasa diberikan dalam bentuk pendidikan, penyuluhan dan aktivitas pemberdayaan, perlindungan, rehabilitasi masyarakat. Pengadaan jasa dilakukan oleh Satker Kementerian Negara/Lembaga, kemudian dibayarkan kepada penyedia jasa yang memberikan pelayanan kepada masyarakat.

Contoh 4:

Satker ABC melakukan pengeluaran bansos untuk melakukan penyuluhan kepada nelayan miskin di desa tertinggal yang baru terkena bencana sebesar Rp100 juta yang dilakukan oleh Pihak Ketiga/Rekanan penyelenggara jasa. Belanja diakui pada saat Surat Perintah Pencairan Dana diterbitkan sehingga uang kas ditransfer dari rekening BUN ke rekening rekanan penyelenggara jasa.

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Belanja Bantuan Sosial	100.000.000	
YYYYYY	Akun antara		100.000.000

Untuk pencatatan Beban Bantuan Sosial dicatat dengan jurnal:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Beban Bantuan Sosial	100.000.000	
YYYYYY	Kas di Rekening Kas Umum Negara		100.000.000

4.3.2 Pemerintah Daerah**a. Belanja Bantuan Sosial dalam bentuk uang****Contoh 1:**

Pemda DEF melakukan pengeluaran bansos sebesar Rp100 juta untuk diberikan kepada kelompok masyarakat miskin. Dana tersebut langsung ditransfer ke rekening penerima dari Rekening Kas Umum Daerah. Belanja diakui pada saat telah diterbitkan Surat Perintah Pencairan Dana/uang kas keluar dari RKUD, maka Belanja dicatat dengan jurnal sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Belanja Bantuan Sosial	100.000.000	
YYYYYY	Akun Antara		100.000.000

Untuk pencatatan Beban Bantuan Sosial dicatat dengan jurnal:

Bendahara PPKD

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Beban Bantuan Sosial	100.000.000	
YYYYYY	Kas di Kas Daerah		100.000.000

Contoh 2:

PPKD Pemda DEF melakukan pengeluaran bansos sebesar Rp700 juta. Dana tersebut ditransfer melalui lembaga penyalur untuk diberikan kepada penerima. Belanja diakui pada saat telah diterbitkan Surat Perintah Pencairan Dana/uang kas keluar dari RKUD, maka Belanja dicatat dengan jurnal sebagai berikut:

Bendahara PPKD

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Belanja Bantuan Sosial	700.000.000	
YYYYYY	Akun Antara		700.000.000

Untuk pencatatan Beban Bantuan Sosial dicatat dengan jurnal:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Beban Bantuan Sosial	700.000.000	
YYYYYY	Kas di Kas Daerah		700.000.000

Apabila pada akhir tahun masih terdapat sisa uang bansos tersebut pada rekening penyalur sebesar Rp100 juta, dan nantinya uang tersebut akan disalurkan kepada penerima yang sama pada periode berikutnya berdasarkan perjanjian penyaluran bansos antara Pemda dengan lembaga penyalur, jika masih terdapat kontrol dari Pemda terhadap sisa uang tersebut, maka dilakukan penyesuaian beban bansos sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Kas yang dibatasi penggunaannya	100.000.000	
YYYYYY	Beban Bantuan Sosial		100.000.000

Apabila pada akhir tahun masih terdapat sisa uang bansos tersebut pada rekening penyalur sebesar Rp100 juta, dan nantinya uang tersebut akan disetorkan kembali ke rekening kas umum daerah berdasarkan perjanjian penyaluran bansos antara Pemda dengan lembaga penyalur, maka dilakukan penyesuaian beban bansos sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Kas Lainnya	100.000.000	
YYYYYY	Beban Bantuan Sosial		100.000.000

b. Belanja Bantuan Sosial dalam bentuk barang

Belanja bansos diberikan kepada masyarakat dalam bentuk barang yang diberikan kepada penerima.

Contoh 3:

Pemda GHI melakukan pencairan anggaran belanja bantuan sosial yang akan diserahkan dalam bentuk peralatan pertanian yang akan diserahkan kepada petani miskin di desa tertinggal sebesar Rp80juta. Belanja diakui pada saat telah diterbitkan Surat Perintah Pencairan Dana/uang kas keluar dari RKUD, maka Belanja dicatat dengan jurnal sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Belanja Bantuan Sosial	80.000.000	
YYYYYY	Akun Antara		80.000.000

Untuk pencatatan Beban Bantuan Sosial maka perlu diperhatikan hal-hal berikut:

Apabila pengadaan barang dilakukan oleh SKPD dan SKPD yang secara langsung menyalurkan barang tersebut kepada penerima Bantuan Sosial,

SKPD :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Beban Bantuan Sosial	80.000.000	
YYYYYY	RK-PPKD		80.000.000

Jika pada akhir periode barang yang ada pada SKPD tersebut belum seluruhnya diserahkan maka perlu dilakukan penyesuaian atas Beban Bantuan Sosial dan persediaan yang dilakukan dengan jurnal sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Persediaan	20.000.000	
YYYYYY	Beban Bantuan Sosial		20.000.000

*) Ilustrasi ini hanya contoh, tergantung dari penerapan kebijakan pencatatan persediaan dan beban persediaan pemerintah

Apabila penyaluran Belanja Bantuan Sosial dengan mekanisme pengadaan barang dan penyalurannya menjadi tanggung jawab Pihak Ketiga, maka beban diakui pada saat uang kas ditransfer ke rekening rekanan karena berdasarkan perjanjian rekanan dapat menagih setelah melampirkan BAST penyerahan kepada masyarakat petani miskin.

c. Belanja Bantuan Sosial dalam bentuk jasa

Belanja bansos diberikan kepada masyarakat atau penerima dalam bentuk jasa yang diberikan kepada penerima. Jasa diberikan dalam bentuk aktivitas sosial dalam rangka pemberdayaan, perlindungan, rehabilitasi masyarakat. Atas pengadaan jasa kemudian dibayarkan kepada penyedia jasa yang memberikan pelayanan kepada masyarakat.

Contoh 4:

Pemda HIJ melakukan pengeluaran bansos untuk melakukan penyuluhan pemberdayaan petani kepada masyarakat miskin di desa tertinggal sebesar Rp50 juta. Pengeluaran ini dilakukan dengan LS, belanja diakui pada saat uang kas keluar dari RKUD untuk ditransfer ke rekening rekanan penyelenggara jasa.

SKPD:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Belanja Bantuan Sosial	50.000.000	
YYYYYY	Akun Antara		50.000.000

Pencatatan Beban Bantuan Sosial dilakukan pada saat pembayaran kepada penyelenggara jasa tersebut, dicatat dengan jurnal:

SKPD:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Beban Bantuan Sosial	50.000.000	
YYYYYY	RK-PPKD		50.000.000

4.4 Penyajian

Belanja bantuan sosial disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dalam laporan keuangan entitas pelaporan atau entitas akuntansi. Beban bantuan sosial disajikan dalam Laporan Operasional dalam laporan keuangan entitas pelaporan atau entitas akuntansi. Persediaan yang timbul dari Belanja bantuan sosial disajikan dalam neraca sebagai persediaan.

4.5 Pengungkapan

Entitas akuntansi yang menyalurkan belanja bantuan sosial, mengungkapkan Belanja Bantuan Sosial pada catatan atas laporan keuangan sebagai berikut:

- a. Jenis belanja bantuan sosial menurut penerima atau kelompok penerima bantuan sosial.
- b. Jenis bantuan sosial menurut jenis kegiatan utama.
- c. Belanja bantuan sosial yang belum disalurkan kepada masyarakat penerima sehingga masih disajikan dalam Neraca.
- d. Penjelasan-penjelasan tambahan lain yang diperlukan untuk diungkapkan oleh entitas/*full disclosure* dan/atau untuk pemenuhan ketentuan peraturan perundang-undangan

DAFTAR PUSTAKA

1. Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2004 Tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional.
2. Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2007 Tentang Penanggulangan Bencana.
3. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2009 Tentang Kesejahteraan Sosial.
4. Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2008 Tentang Penyelenggaraan Penanggulangan Bencana.
5. Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 2008 Tentang Pendanaan dan Pengelolaan Bantuan Bencana.
6. Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 2008 Tentang Pendanaan Pendidikan.
7. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
8. Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 2012 Tentang Penyelenggaraan Kesejahteraan Sosial.
9. Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2013 Tentang Tata Cara Pelaksanaan APBN.
10. Peraturan Presiden Nomor 166 Tahun 2014 tentang Program Percepatan Penanggulangan Kemiskinan.
11. Buletin Teknis Nomor 4 Tahun 2007 Tentang Penyajian dan Pengungkapan Belanja Pemerintah.
12. *Government Finance Statistics Manual* 2001.
13. *Social Protection in Asia and the Pacific*, ADB 2001.
14. *Social Risk Management: The World Bank's Approach to Social Protection in a Globalizing World*, World Bank 2003..

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA., CPA., CA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Trihartanto, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., CA., Sekretaris merangkap Anggota
4. Dr. Jan Hoesada, Ak., MM., CPA., CA., Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM., CA, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, SE, Ak., CPA., CA., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
8. Firmansyah Nazaroedin, Ak., MSc., CA., Anggota
9. Drs. Hamdani, MM, M., Si., Ak., CA., Anggota

Sekretariat :

1. Joni Afandi, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Ahmad Fauzi, Anggota
5. Aldo Maulana A., Anggota
6. Harunsyah Hutagalung, Anggota
7. Siti Syarifah, Anggota
8. Khairul Syawal, Anggota
9. Wahid Fatwan, Anggota

Kelompok Kerja :

1. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., CA., Ketua merangkap Anggota Kelompok Kerja
2. Mega Meilistya, SE., Ak., MBA., Wakil Ketua merangkap Anggota Kelompok Kerja
3. Moh. Hatta, Ak., MBA., Anggota Kelompok Kerja
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota Kelompok Kerja
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA., Anggota Kelompok Kerja
6. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS., Anggota Kelompok Kerja
7. Yulia C. Kusumarini, S.Sos, SE., Anggota Kelompok Kerja
8. Syaiful, SE., Ak, MM., CA., Anggota Kelompok Kerja
9. Hamim Mustofa, Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
10. Hasanudin, Ak., M.Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
11. Heru Novandi, SE., Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
12. Muliani S. Fajarianti, SE., M.Ec. Dev., Anggota Kelompok Kerja
13. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota Kelompok Kerja
14. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc., CA., Anggota Kelompok Kerja
15. Mugiya Wardhani, SE, M. Si., Anggota Kelompok Kerja
16. Lucia Widiharsanti, SE., M.Si., CFE., CA., Anggota Kelompok Kerja
17. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., CA., Anggota Kelompok Kerja
18. Jamason Sinaga, Ak., MAP. CA., Anggota Kelompok Kerja
19. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc., BAP., CA., Anggota Kelompok Kerja
20. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota Kelompok Kerja
21. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota Kelompok Kerja
22. Doddy Setiadi, Ak., MM., CPA., CA., Anggota Kelompok Kerja
23. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., Anggota Kelompok Kerja
24. Joko Supriyanto, SST.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
25. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
26. Endah Martinigrum, SE.Ak., MBA, CA., Anggota Kelompok Kerja
27. Dwinanto, SE., Ak., Anggota Kelompok Kerja
28. Isa Ashari Kuswandono, SE.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
29. Achmad Fauzi, SE., Anggota Kelompok Kerja



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It features the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a dark blue background with a white grid pattern. A vertical red bar is positioned to the left of the logo.

KSAP

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 20**

AKUNTANSI KERUGIAN NEGARA/DAERAH



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 20**

**AKUNTANSI
KERUGIAN NEGARA/DAERAH**

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : sekretariat.ksap@gmail.com

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 20 tentang Akuntansi Kerugian Negara/Daerah untuk diterapkan mulai tahun pelaporan 2015.

Jakarta, Desember 2015

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua
Sonny Loho	Sekretaris
Jan Hoesada	Anggota
Dwi Martani	Anggota
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota
Sumiyati	Anggota
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota
Hamdani	Anggota

DAFTAR ISI

BAB I	PENDAHULUAN		
	1.1. Latar Belakang	...	1
	1.2. Tujuan	.....	1
	1.3. Ruang Lingkup	..	1
BAB II	KERUGIAN NEGARA/DAERAH		
	2.1. Kerugian Negara/Daerah Menurut Pustaka	...	2
	2.1.1. Kerugian Keuangan Negara Berkenaan dengan Penerimaan		2
	2.1.2. Kerugian Keuangan Negara Berkenaan dengan Pengeluaran	..	3
	2.1.3. Kerugian Keuangan Negara Berkenaan dengan Aset	...	3
	2.1.4. Kerugian Keuangan Negara Berkenaan dengan Kewajiban	.	3
	2.2. Pengertian dan Penyelesaian Kerugian Negara/Daerah Berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004		4
	2.3. Tata Cara Penyelesaian Ganti Kerugian Negara/Daerah terhadap Bendahara	.....	6
	2.4. Sanksi Pidana atas Kerugian Negara/Daerah		8
BAB III	AKUNTANSI KERUGIAN NEGARA/DAERAH		
	3.1. Akuntansi atas Kerugian Negara/Daerah yang Disebabkan oleh Bendahara	.....	10
	3.1.1. Pengakuan	.	10
	3.1.2. Pengukuran		11
	3.1.3. Ilustrasi Jurnal	...	11
	3.2. Akuntansi atas Kerugian Negara/Daerah yang Disebabkan oleh Pegawai Negeri Bukan Bendahara	...	12
	3.2.1. Pengakuan	.	12
	3.2.2. Pengukuran		13
	3.2.3. Ilustrasi Jurnal		13
	3.3. Akuntansi Kerugian Negara/Daerah Berdasarkan Putusan Pengadilan	.....	15
	3.3.1. Pengakuan		15
	3.3.2. Pengukuran		16
	3.3.3. Ilustrasi Jurnal		16
	3.4. Pengungkapan Kerugian Negara/Daerah	...	17

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar belakang

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) telah digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah baik pusat maupun daerah. SAP telah meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pelaksanaan anggaran pemerintahan. Pada tahun 2010 SAP berbasis akrual ditetapkan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005.

Implementasi standar tersebut berjalan secara dinamis mengikuti perkembangan kondisi lingkungan dan transaksi keuangan pemerintahan, kompleksitas organisasi, transaksi keuangan dan kegiatan pemerintah tersebut, memunculkan permasalahan-permasalahan baru dalam implementasi SAP. Kebutuhan *stakeholder* untuk mendapatkan informasi keuangan pemerintahan yang lebih akurat dan andal membutuhkan pedoman pelaksanaan yang lebih rinci dalam implementasi SAP di lingkungan pemerintahan. Salah satu permasalahan yang memerlukan perhatian adalah adanya kekurangan uang, surat berharga, dan barang, sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai atau kerugian Negara/daerah menurut Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Penjelasan dan akuntansi kerugian Negara/daerah yang masih sedikit dalam PSAP maupun buletin teknis yang ada, berpotensi menyebabkan pencatatan kerugian Negara/daerah kurang akurat dan tidak seragam dalam penerapannya. Oleh karena itu, peristiwa kerugian Negara/daerah memerlukan buletin teknis akuntansi yang memberikan penjelasan terkait pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan.

Buletin Teknis Akuntansi Kerugian Negara/Daerah disusun mengacu kepada pengertian kerugian Negara/daerah menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

1.2. Tujuan

Tujuan Buletin Teknis ini untuk memberikan pedoman akuntansi atas kerugian Negara/daerah menurut Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang tidak secara khusus diatur pada standar atau buletin teknis lainnya. Buletin teknis ini memberikan pedoman kepada entitas pemerintahan untuk mengakui mengakuntansikan kerugian Negara/daerah jika, dan hanya jika telah memenuhi kriteria yang ditetapkan. Buletin Teknis Akuntansi kerugian Negara/daerah bertujuan agar Laporan Keuangan pada umumnya, pos-pos yang terkait dengan timbulnya kerugian Negara/daerah pada khususnya dapat disajikan secara layak (*fairly presented*) dalam Laporan Keuangan.

1.3. Ruang Lingkup

Lingkup Buletin Teknis Akuntansi kerugian Negara/daerah mencakup pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan kerugian Negara/daerah menurut Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

BAB II
KERUGIAN NEGARA/DAERAH

2.1. Kerugian Negara/Daerah menurut Pustaka

Dalam kasus kerugian Negara/daerah, ada empat akun besar yang bisa menjadi sumber dari kerugian Negara/daerah. Keempat akun tersebut adalah: 1) Penerimaan (*Receipt*), 2) Pengeluaran (*Expenditure*), 3) Aset (*Asset*), dan 4) Kewajiban (*Liabilities*), atau dikenal dengan istilah *R.E.A.L Tree*.



Sumber: Menghitung Kerugian Keuangan Negara dalam Tindak Pidana Korupsi, Theodorius M.Tuanakotta terbitan Salemba Empat tahun 2009.

2.1.1. Kerugian Keuangan Negara Berkenaan dengan Penerimaan

Pohon Kerugian Keuangan Negara berkenaan dengan Penerimaan dapat terdiri dari:

1. Wajib bayar tidak menyetorkan kewajibannya ke kas Negara atau penyetorannya sangat terlambat.
2. Penerimaan Negara tidak disetor secara penuh, karena terdapat dua aturan yang dipakai atau menggunakan sistem tarif atas dan tarif bawah.
3. Penyimpangan akibat adanya pengurangan/dispensasi oleh pejabat yang berwenang.

1 **2.1.2. Kerugian Keuangan Negara Berkenaan dengan Pengeluaran**

2
3 Kerugian Keuangan Negara yang berkenaan dengan kegiatan transaksi pengeluaran
4 dapat terjadi karena :

- 5
6 1. Kegiatan fiktif, bisa terjadi pada seorang bendahara dengan pertanggungjawaban bon-
7 bon fiktif atau kegiatan proyek abal-abal yang telah diprogramkan dalam anggaran,
8 biaya dikeluarkan tetapi tidak pernah ada kegiatan.
9 2. Pengeluaran ganda, seperti pengeluaran untuk kegiatan yang sama telah dianggarkan
10 dan dikeluarkan oleh instansi/departemen lain tetapi juga dikeluarkan oleh departemen
11 yang bersangkutan. Contoh pengeluaran untuk keamanan Pemilu.
12 3. Pengeluaran resmi, akan tetapi dilakukan dengan cepat, misalnya pembayaran kepada
kontraktor sebelum pekerjaan selesai.

13
14 **2.1.3. Kerugian Keuangan Negara Berkenaan dengan Aset**

15
16 Terdapat 5 sumber kerugian keuangan Negara terkait dengan aset seperti yang
17 dijelaskan pada bagian di bawah ini:

- 18 a. Pengadaan Barang dan Jasa
19 Bentuk kerugian keuangan Negara dari pengadaan barang dan jasa adalah pembayaran
20 yang melebihi jumlah seharusnya.
21 b. Pelepasan Aset
22 Bentuk dan kerugian Negara/daerah yang dapat ditimbulkan dari pelepasan aset antara
23 lain nilai aset yang dilepas lebih rendah dari yang seharusnya.
24 c. Pemanfaatan Aset
25 Bentuk dan kerugian keuangan Negara yang dapat ditimbulkan dari pemanfaatan aset
26 antara lain Negara tidak memperoleh imbalan yang layak jika dibandingkan dengan harga
27 pasar, Negara ikut menanggung kerugian dalam kerja sama operasional yang
28 melibatkan aset Negara yang dikerjasamakan kepada mitra usaha, dan Negara
29 kehilangan aset yang dijadikan jaminan kepada pihak ketiga.
30 d. Penempatan Aset
31 Bentuk dan kerugian Negara/daerah yang dapat ditimbulkan dari penempatan aset
32 antara lain imbalan yang tidak sesuai dengan risiko,
33

34 **2.1.4. Kerugian Keuangan Negara Berkenaan dengan Kewajiban**

35
36 Kerugian Negara yang berkaitan dengan kewajiban dapat terjadi karena hal-hal
37 sebagai berikut :

- 38 1. Perikatan Pejabat Negara / BUMN yang dapat menimbulkan kewajiban nyata. Hal ini
39 bisa terjadi karena timbulnya sebuah transaksi fiktif atau transaksi titipan yang
40 menimbulkan tagihan yang harus dibayar sebesar pokok dan bunganya.
41 2. Kewajiban tersembunyi, yaitu pejabat akan menyembunyikan biaya-biaya ilegal yang
42 tidak dapat dipertanggungjawabkan ke dalam kewajiban (hutang) tahun berjalan yang
43 belum jatuh tempo kepada pihak yang masih berafiliasi, hal tersebut akan dapat
44 diketahui pada saat kewajiban tersebut dilakukan audit.
45

1 **2.2. Pengertian dan Penyelesaian Kerugian Negara/Daerah berdasarkan Undang-**
2 **Undang Nomor 1 Tahun 2004**

3
4 Pengertian kerugian Negara/daerah menurut Undang-Undang (UU) Nomor 1 Tahun
5 2004 tentang Perbendaharaan Negara adalah kekurangan uang, surat berharga, dan
6 barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik
7 sengaja maupun lalai.

8 Kerugian Negara/daerah dapat terjadi karena pelanggaran hukum atau kelalaian
9 pejabat Negara atau pegawai negeri bukan bendahara dalam rangka pelaksanaan
10 kewenangan administratif atau oleh bendahara dalam rangka pelaksanaan kewenangan
11 kebendaharaan.

12 Selanjutnya dalam penjelasan umum UU Nomor 1 Tahun 2004 ditegaskan "*Untuk*
13 *menghindari terjadinya kerugian keuangan Negara/daerah akibat tindakan melanggar*
14 *hukum atau kelalaian seseorang, dalam Undang-Undang Perbendaharaan Negara ini diatur*
15 *ketentuan mengenai penyelesaian kerugian Negara/daerah*".

16 Penyelesaian kerugian Negara/daerah yang diatur dalam UU Nomor 1 Tahun 2004
17 adalah :

- 18 a. Setiap kerugian Negara/daerah yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau
19 kelalaian seseorang harus segera diselesaikan sesuai dengan ketentuan perundang-
20 undangan yang berlaku.
- 21 b. Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang karena
22 perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang dibebankan kepadanya
23 secara langsung merugikan keuangan Negara, wajib mengganti kerugian tersebut.
- 24 c. Setiap pimpinan kementerian Negara/lembaga/kepala satuan kerja perangkat daerah
25 dapat segera melakukan tuntutan ganti rugi, setelah mengetahui bahwa dalam
26 kementerian/lembaga/satuan kerja perangkat daerah yang bersangkutan terjadi kerugian
27 akibat perbuatan dari pihak manapun.
- 28 d. Setiap kerugian Negara/daerah wajib dilaporkan oleh atasan langsung atau kepala
29 kantor kepada menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota dan diberitahukan
30 kepada Badan Pemeriksa Keuangan selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari kerja setelah
31 kerugian Negara/daerah itu diketahui.
- 32 e. Segera setelah kerugian Negara/daerah tersebut diketahui, kepada bendahara, pegawai
33 negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang nyata-nyata melanggar hukum atau
34 melalaikan kewajibannya segera dimintakan surat pernyataan kesanggupan dan/atau
35 pengakuan bahwa kerugian tersebut menjadi tanggung jawabnya dan bersedia
36 mengganti kerugian Negara/daerah dimaksud.
- 37 f. Jika surat keterangan tanggung jawab mutlak tidak mungkin diperoleh atau tidak dapat
38 menjamin pengembalian kerugian Negara/daerah, menteri/pimpinan lembaga/gubernur/
39 bupati/walikota yang bersangkutan segera mengeluarkan surat keputusan pembebanan
40 penggantian kerugian sementara kepada yang bersangkutan.
- 41 g. Pengenaan ganti kerugian Negara/daerah terhadap bendahara ditetapkan oleh Badan
42 Pemeriksa Keuangan.
- 43 h. Apabila dalam pemeriksaan kerugian Negara/daerah sebagaimana ditemukan unsur
44 pidana, Badan Pemeriksa Keuangan menindaklanjutinya sesuai dengan peraturan
45 perundang-undangan yang berlaku.

- 1 i. Ketentuan lebih lanjut tentang pengenaan ganti kerugian Negara/daerah terhadap
2 bendahara diatur dalam undang-undang mengenai pemeriksaan pengelolaan dan
3 tanggung jawab keuangan Negara.
- 4 j. Pengenaan ganti kerugian Negara/daerah terhadap pegawai negeri bukan bendahara
5 ditetapkan oleh menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota.
- 6 k. Tata cara tuntutan ganti kerugian Negara/daerah diatur dengan Peraturan Pemerintah.
- 7 l. Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, dan pejabat lain yang telah ditetapkan
8 untuk mengganti kerugian Negara/daerah dapat dikenai sanksi administratif dan/atau
9 sanksi pidana.
- 10 m. Putusan pidana tidak membebaskan dari tuntutan ganti rugi.
- 11 n. Kewajiban bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain untuk
12 membayar ganti rugi, menjadi kadaluwarsa jika dalam waktu 5 (lima) tahun sejak
13 diketahuinya kerugian tersebut atau dalam waktu 8 (delapan) tahun sejak terjadinya
14 kerugian tidak dilakukan penuntutan ganti rugi terhadap yang bersangkutan.
- 15 o. Dalam hal bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang dikenai
16 tuntutan ganti kerugian Negara/daerah berada dalam pengampuan, melarikan diri, atau
17 meninggal dunia, penuntutan dan penagihan terhadapnya beralih kepada
18 pengampu/yang memperoleh hak/ahli waris, terbatas pada kekayaan yang dikelola atau
19 diperolehnya, yang berasal dari bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau
20 pejabat lain yang bersangkutan.
- 21 p. Tanggung jawab pengampu (yang memperoleh hak/ahli waris) untuk membayar ganti
22 kerugian Negara/daerah menjadi hapus apabila dalam waktu 3 (tiga) tahun sejak
23 keputusan pengadilan yang menetapkan pengampuan kepada bendahara, pegawai
24 negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang bersangkutan diketahui melarikan diri
25 atau meninggal dunia, pengampu/yang memperoleh hak/ahli waris tidak diberi tahu oleh
26 pejabat yang berwenang mengenai adanya kerugian Negara/daerah.
- 27 Sesuai amanat Undang-undang Nomor 1 tahun 2004, ketentuan lebih lanjut tentang
28 pengenaan ganti kerugian Negara/daerah terhadap bendahara diatur dalam undang-
29 undang mengenai pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.
30 Pengenaan Ganti Kerugian Negara/Daerah yang diatur dalam Undang-undang Nomor 15
31 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
32 adalah:
- 33 a. BPK menerbitkan surat keputusan penetapan batas waktu pertanggungjawaban
34 bendahara atas kekurangan kas/barang yang terjadi, setelah mengetahui ada
35 kekurangan kas/barang dalam persediaan yang merugikan keuangan Negara/daerah.
- 36 b. Bendahara dapat mengajukan keberatan atau pembelaan diri kepada BPK dalam waktu
37 14 (empat belas) hari kerja setelah menerima surat keputusan.
- 38 c. Apabila bendahara tidak mengajukan keberatan atau pembelaan dirinya ditolak, BPK
39 menetapkan surat keputusan pembebanan penggantian kerugian Negara/daerah
40 kepada bendahara bersangkutan.
- 41 d. Tata cara penyelesaian ganti kerugian Negara/daerah terhadap bendahara ditetapkan
42 oleh BPK setelah berkonsultasi dengan pemerintah.

- 1 e. Tata cara penyelesaian ganti kerugian Negara/daerah terhadap bendahara ditetapkan
2 selambat-lambatnya 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-undang ini.

3
4 **2.3. Tata Cara Penyelesaian Ganti Kerugian Negara/Daerah terhadap Bendahara.**

5
6 Pada tahun 2007 telah terbit Peraturan Kepala BPK Nomor 3 Tahun 2007 tentang
7 Tata Cara Penyelesaian Ganti Kerugian Negara/daerah Terhadap Bendahara.

8 Uraian singkat Tata Cara Penyelesaian Ganti kerugian Negara/daerah terhadap
9 Bendahara berdasarkan Peraturan Kepala BPK Nomor 3 Tahun 2007 adalah sebagai
10 berikut:

- 11 a. Informasi tentang kerugian Negara/daerah dapat diketahui dari pemeriksaan Badan
12 Pemeriksa Keuangan, pengawasan aparat pengawasan fungsional, pengawasan
13 dan/atau pemberitahuan atasan langsung bendahara atau kepala kantor/satuan kerja,
14 dan perhitungan *ex officio*.
- 15 b. Pimpinan instansi wajib membentuk Tim Penyelesaian Kerugian Negara/Daerah (TPKN)
16 yang diketuai oleh sekretaris jenderal/kepala kesekretariatan badan-badan lain/sekretaris
17 daerah provinsi/kabupaten/kota.
- 18 c. Atasan langsung bendahara atau kepala satuan kerja wajib melaporkan setiap kerugian
19 Negara/daerah kepada pimpinan instansi dan memberitahukan Badan Pemeriksa
20 Keuangan selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari kerja setelah kerugian Negara/daerah
21 diketahui.
- 22 d. Pimpinan instansi segera menugaskan TPKN untuk menindaklanjuti setiap kasus
23 kerugian Negara/daerah selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari sejak menerima laporan.
- 24 e. TPKN mengumpulkan dan melakukan verifikasi dokumen-dokumen terkait, dan harus
25 menyelesaikan verifikasi dalam waktu 30 (tiga puluh) hari sejak memperoleh penugasan.
- 26 f. TPKN melaporkan hasil verifikasi dalam Laporan Hasil Verifikasi kerugian
27 Negara/daerah dan menyampaikan kepada pimpinan instansi.
- 28 g. Pimpinan instansi menyampaikan Laporan Hasil Verifikasi kerugian Negara/daerah
29 sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) kepada Badan Pemeriksa Keuangan selambat
30 lambatnya 7 (tujuh) hari sejak diterima dari TPKN.
- 31 h. Badan Pemeriksa Keuangan melakukan pemeriksaan atas laporan kerugian
32 Negara/daerah berdasarkan laporan hasil penelitian untuk menyimpulkan telah terjadi
33 kerugian Negara/daerah yang meliputi nilai kerugian Negara/daerah, perbuatan
34 melawan hukum baik sengaja maupun lalai, dan penanggung jawab.
- 35 i. Apabila dari hasil pemeriksaan terbukti ada perbuatan melawan hukum baik sengaja
36 maupun lalai, Badan Pemeriksa Keuangan mengeluarkan surat kepada pimpinan
37 instansi untuk memproses penyelesaian kerugian Negara/daerah melalui Surat
38 Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM).
- 39 j. Apabila dari hasil pemeriksaan ternyata tidak terdapat perbuatan melawan hukum baik
40 sengaja maupun lalai, Badan Pemeriksa Keuangan mengeluarkan surat kepada
41 pimpinan instansi agar kasus kerugian Negara/daerah dihapuskan dan dikeluarkan dari
42 daftar kerugian Negara/daerah.

- 1 k. Pimpinan instansi memerintahkan TPKN mengupayakan agar bendahara bersedia
2 membuat dan menandatangani SKTJM paling lambat 7 (tujuh) hari setelah menerima
3 surat dari Badan Pemeriksa Keuangan.
- 4 l. Dalam hal bendahara menandatangani SKTJM, maka yang bersangkutan wajib
5 menyerahkan jaminan kepada TPKN, antara lain dalam bentuk bukti kepemilikan barang
6 dan/atau kekayaan lain atas nama bendahara dan surat kuasa menjual dan/atau
7 mencairkan barang dan/atau kekayaan lain dari bendahara.
- 8 m. Penggantian kerugian Negara/daerah dilakukan secara tunai selambat-lambatnya 40
9 (empat puluh) hari kerja sejak SKTJM ditandatangani.
- 10 n. Dalam hal SKTJM tidak diperoleh atau tidak dapat menjamin pengembalian kerugian
11 Negara/daerah, pimpinan instansi mengeluarkan surat keputusan pembebanan
12 sementara dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari sejak bendahara tidak bersedia
13 menandatangani SKTJM.
- 14 o. Badan Pemeriksa Keuangan mengeluarkan Surat Keputusan Penetapan Batas Waktu
15 (SK PBW) apabila :
- 16 1) Badan Pemeriksa Keuangan tidak menerima Laporan Hasil Verifikasi kerugian
17 Negara/daerah dari pimpinan instansi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat
18 (2); dan
- 19 2) Berdasarkan pemberitahuan pimpinan instansi tentang pelaksanaan SKTJM ternyata
20 bendahara tidak melaksanakan SKTJM.
- 21 SK PBW adalah surat keputusan yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan
22 tentang pemberian kesempatan kepada bendahara untuk mengajukan keberatan atau
23 pembelaan diri atas tuntutan penggantian kerugian Negara/daerah
- 24 p. Bendahara dapat mengajukan keberatan atas SK PBW kepada Badan Pemeriksa
25 Keuangan dalam waktu 14 (empat belas) hari kerja setelah tanggal penerimaan SK
26 PBW.
- 27 q. Badan Pemeriksa Keuangan menerima atau menolak keberatan bendahara, dalam
28 kurun waktu waktu 6 (enam) bulan sejak surat keberatan dari bendahara tersebut
29 diterima oleh Badan Pemeriksa Keuangan.
- 30 r. Apabila setelah jangka waktu 6 (enam) bulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24
31 terlampaui, Badan Pemeriksa Keuangan tidak mengeluarkan putusan atas keberatan
32 yang diajukan bendahara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23, maka keberatan dari
33 Bendahara diterima.
- 34 s. Badan Pemeriksa Keuangan mengeluarkan surat keputusan pembebanan apabila :
- 35 1) jangka waktu untuk mengajukan keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23
36 telah terlampaui dan bendahara tidak mengajukan keberatan; atau
- 37 2) bendahara mengajukan keberatan tetapi ditolak; atau
- 38 3) telah melampaui jangka waktu 40 (empat puluh) hari sejak ditandatangani SKTJM
39 namun kerugian Negara/daerah belum diganti sepenuhnya.
- 40 t. Surat Keputusan Pembebanan telah mempunyai kekuatan hukum yang bersifat final.

- 1 u. Berdasarkan surat keputusan pembebanan dari Badan Pemeriksa Keuangan, bendahara
2 wajib mengganti kerugian Negara/daerah dengan cara menyetorkan secara tunai ke kas
3 Negara/daerah dalam jangka waktu selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari setelah menerima
4 surat keputusan pembebanan.
- 5 v. Badan Pemeriksa Keuangan mengeluarkan surat keputusan pembebasan, apabila
6 menerima keberatan yang diajukan oleh bendahara/pengampu/yang memperoleh
7 hak/ahli waris.
- 8 w. Bendahara yang telah ditetapkan untuk mengganti kerugian Negara/daerah dapat
9 dikenakan sanksi administratif dan/atau sanksi pidana sesuai dengan ketentuan
10 peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- 11 x. Putusan hakim yang menjatuhkan hukuman terhadap seorang bendahara yang telah
12 mempunyai kekuatan hukum tetap, dapat dijadikan bukti tentang perbuatan melawan
13 hukum baik sengaja maupun lalai dalam proses tuntutan penggantian kerugian
14 Negara/daerah.
- 15 y. Dalam hal nilai penggantian kerugian Negara/daerah berdasarkan putusan pengadilan
16 yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, berbeda dengan nilai kerugian
17 Negara/daerah dalam surat keputusan pembebanan, maka kerugian Negara/daerah
18 wajib dikembalikan sebesar nilai yang tercantum dalam surat keputusan pembebanan.
- 19 z. Apabila sudah dilakukan eksekusi atas putusan pengadilan untuk penggantian kerugian
20 Negara/daerah dengan cara disetorkan ke kas Negara/daerah, pelaksanaan surat
21 keputusan pembebanan diperhitungkan sesuai dengan nilai penggantian yang sudah
22 disetorkan ke kas Negara/daerah.

23

24 **2.4. Sanksi Pidana atas Kerugian Negara/Daerah**

25

26 Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 menyatakan bahwa apabila dalam
27 pemeriksaan kerugian Negara/daerah sebagaimana ditemukan unsur pidana, Badan
28 Pemeriksa Keuangan menindaklanjutinya sesuai dengan peraturan perundang-undangan
29 yang berlaku.

30 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Tindak Pidana Korupsi tidak
31 memberikan rumusan yang jelas dan tegas mengenai apa yang disebut kerugian keuangan
32 Negara. Dalam penjelasan pasal 32 hanya dinyatakan bahwa yang dimaksud dengan
33 kerugian keuangan Negara adalah kerugian yang sudah dapat dihitung jumlahnya
34 berdasarkan hasil temuan instansi yang berwenang atau akuntan publik yang ditunjuk.

35 Bab II pasal 2 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 menyatakan bahwa setiap
36 orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau
37 orang lain atau suatu korporasi **yang dapat merugikan keuangan Negara** atau
38 perekonomian Negara dipidana penjara dengan penjara seumur hidup atau pidana
39 penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun dan denda
40 paling sedikit Rp.200.000.000,00 (dua ratus juta rupiah) dan paling banyak
41 Rp.1.000.000.000,00 (satu milyar rupiah).

42 Selanjutnya dalam Pasal 3 Undang undang tersebut, menyatakan bahwa setiap
43 orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi,
44 menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena
45 jabatan atau kedudukan **yang dapat merugikan keuangan Negara** atau perekonomian

1 Negara, dipidana dengan pidana penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat
2 1 (satu) tahun dan paling lama 20 (duapuluh) tahun dan atau denda paling sedikit
3 Rp.50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) dan paling banyak Rp.1.000.000.000,00 (satu
4 milyar rupiah).

5 Selain dapat dijatuhi pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 3,
6 terdakwa dapat dijatuhi pidana tambahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18, yang
7 menyatakan:

8 a. Selain pidana tambahan sebagaimana dimaksud dalam Kitab Undang-Undang Hukum
9 Pidana, sebagai pidana tambahan adalah :

- 10 1) perampasan barang bergerak yang berwujud atau yang tidak berwujud atau barang
11 tidak bergerak yang digunakan untuk atau yang diperoleh dari tindak pidana korupsi,
12 termasuk perusahaan milik terpidana dimana tindak pidana korupsi dilakukan, begitu
13 pula dari barang yang menggantikan barang-barang tersebut;
- 14 2) pembayaran uang pengganti yang jumlahnya sebanyak-banyaknya sama dengan
15 harta benda yang diperoleh dari tindak pidana korupsi;
- 16 3) penutupan seluruh atau sebagian perusahaan untuk waktu paling lama 1 (satu)
17 tahun;
- 18 4) pencabutan seluruh atau sebagian hak-hak tertentu atau penghapusan seluruh atau
19 sebagian keuntungan tertentu, yang telah atau dapat diberikan oleh Pemerintah
20 kepada terpidana.

21 b. Jika terpidana tidak membayar uang pengganti sebagaimana dimaksud dalam ayat (1)
22 huruf b paling lama dalam waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan yang telah
23 memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh jaksa dan
24 dilelang untuk menutupi uang pengganti tersebut.

25 c. Dalam hal terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar
26 uang pengganti sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf b, maka dipidana dengan
27 pidana penjara yang lamanya tidak melebihi ancaman maksimum dari pidana pokoknya
28 sesuai dengan ketentuan dalam Undang-undang ini dan lamanya pidana tersebut sudah
29 ditentukan dalam putusan pengadilan.

30

1
2
3
4

BAB III AKUNTANSI KERUGIAN NEGARA/DAERAH

5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17

Setiap kerugian Negara/daerah berdasarkan pengertian menurut UU Nomor 1 tahun 2004 yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang harus segera diselesaikan sesuai dengan perundang-undangan yang berlaku. Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang dibebankan kepadanya, secara langsung merugikan keuangan Negara wajib mengganti kerugian tersebut dan setiap pimpinan kementerian Negara/lembaga/kepala satuan kerja dapat segera melakukan tuntutan ganti rugi setelah mengetahui bahwa dalam kementerian Negara/lembaga/ satuan kerja terjadi kerugian akibat perbuatan manapun. Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 juga menyatakan bahwa apabila dalam pemeriksaan kerugian Negara/daerah sebagaimana ditemukan unsur pidana, Badan Pemeriksa Keuangan menindaklanjutinya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku

18 **3.1. Akuntansi atas Kerugian Negara/Daerah yang Disebabkan oleh Bendahara**

19

20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34

Undang-Undang Perbendaharaan Negara secara tegas mengatakan bahwa setiap kerugian Negara/daerah yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang harus diganti oleh pihak yang bersalah. Dengan adanya penyelesaian kerugian tersebut, Negara dapat dipulihkan dari kerugian yang telah terjadi. Sehubungan dengan itu, setiap pimpinan Kementerian Negara/Lembaga/Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah wajib segera melakukan tuntutan ganti rugi setelah mengetahui bahwa dalam Kementerian Negara/Lembaga/Satuan Kerja Perangkat Daerah yang bersangkutan terjadi kerugian. Pengenaan ganti kerugian Negara/daerah terhadap bendahara ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan, sedangkan pengenaan ganti kerugian Negara/daerah terhadap pegawai negeri bukan bendahara ditetapkan oleh Menteri/Pimpinan/Lembaga/-Gubernur/Bupati/Walikota. Bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, dan pejabat lain yang telah ditetapkan untuk mengganti kerugian Negara/daerah dapat dikenai sanksi administratif dan/atau sanksi pidana apabila terbukti melakukan pelanggaran administratif dan/atau pidana.

35 **3.1.1. Pengakuan**

36

37
38

Pengakuan atas kejadian yang mengakibatkan terjadinya kerugian Negara/daerah yang disebabkan oleh Bendahara dapat terdiri dari :

- 39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
- a. Pengakuan atas kekurangan kas tunai, surat berharga dan barang milik Negara.
Diakui pada saat terbukti berdasarkan fakta dengan melakukan reklasifikasi di neraca atas kekurangan kas tunai, surat berharga dan barang milik Negara tersebut dari jumlah semestinya menjadi Aset Lainnya.
 - b. Pengakuan atas Piutang Tuntutan Perbendaharaan
Diakui di neraca menjadi Piutang Tuntutan Perbendaharaan pada saat terbit SKTJM atau Surat Keputusan Pembebanan dari BPK.
 - c. Pengakuan Beban
Apabila kekurangan kas tersebut terbukti bukan kesalahan bendahara, maka akan diakui sebagai beban non operasional

3.1.2. Pengukuran

Pengukuran nilai kerugian Negara/daerah yang berasal dari kerugian Negara/daerah karena bendahara adalah:

- a. Uang tunai kerugian Negara/daerah diukur sebesar kekurangan saldo kas dari saldo kas semestinya, yang harus dipertanggungjawabkan oleh bendahara penanggung jawab uang tunai tersebut.
- b. kerugian Negara/daerah berbentuk surat berharga diukur dengan nilai buku atau nilai tercatat kekurangan jumlah surat berharga di tangan Bendahara dibanding jumlah semestinya, yang harus dipertanggungjawabkan bendahara sebagai kustodian surat berharga.
- c. kerugian Negara/daerah berbentuk barang milik Negara diukur dengan nilai buku atau nilai tercatat kekurangan jumlah fisik barang milik Negara di bawah pengawasan Bendahara dibanding jumlah semestinya, yang harus dipertanggungjawabkan bendahara.

3.1.3. Ilustrasi Jurnal

Tanggal 1 Juni 20X5, berdasarkan Pemeriksaan Kas atas Bendahara Pengeluaran Satker ABC di Kementerian XYZ oleh Atasan Langsung, ditemukan adanya selisih Kas dengan Catatan di Buku Kas Umum (ketekoran kas) sebesar Rp 25 juta, maka jurnal untuk kejadian tersebut sebagai berikut:

- a. Pada saat diketahui terjadinya kekurangan kas

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Aset Lainnya	25.000.000	
Kas di Bendahara Pengeluaran		25.000.000

- b. Tanggal 1 September 20X5, Bendahara mengakui kesalahannya dan menandatangani SKTJM.

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Tuntutan Perbendaharaan	25.000.000	
Aset Lainnya		25.000.000

Catatan:

Dalam hal SKTJM tidak diperoleh atau tidak dapat menjamin pengembalian kerugian Negara/daerah, pimpinan instansi mengeluarkan Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian Sementara (SKP2KS) dan memberitahukan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Selanjutnya BPK mengeluarkan Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian (SKP2K). Piutang baru diakui ketika BPK mengeluarkan SKP2K.

Tetapi apabila berdasarkan keputusan pihak yang berwenang Bendahara dinyatakan tidak bersalah (berdasarkan Pasal 12 ayat 3 Peraturan Kepala BPK Nomor 3 Tahun 2007 tentang Tata Cara Penyelesaian Ganti Kerugian Negara/Daerah Terhadap Bendahara, apabila dari hasil pemeriksaan BPK ternyata tidak terdapat perbuatan

1 melawan hukum baik sengaja maupun lalai, Badan Pemeriksa Keuangan mengeluarkan
 2 surat kepada pimpinan instansi agar kasus Kerugian Negara dihapuskan dan
 3 dikeluarkan dari daftar Kerugian Negara), maka jurnalnya adalah sebagai berikut:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Beban Non Operasional	25.000.000	
Aset Lainnya		25.000.000

4
 5 c. Tanggal 20 September 20X5, Bendahara mengganti Kerugian Negara tersebut
 6 seluruhnya.

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Kas di Bendahara Pengeluaran	25.000.000	
Tuntutan Perbendaharaan		25.000.000

7 8 **3.2. Akuntansi atas Kerugian Negara/Daerah yang Disebabkan oleh Pegawai Negeri** 9 **Bukan Bendahara**

10
 11 Tuntutan Ganti Rugi adalah suatu proses yang dilakukan terhadap Pegawai Negeri
 12 bukan Bendahara dengan tujuan untuk menuntut penggantian atas kerugian yang diderita
 13 oleh Negara sebagai akibat langsung atau tidak langsung dari suatu perbuatan melanggar
 14 hukum atau kelalaian yang dilakukan oleh pegawai tersebut dalam melakukan
 15 kewajibannya.

16 **3.2.1. Pengakuan**

17
 18 Kerugian Negara/daerah pegawai negeri bukan bendahara antara lain dapat terjadi
 19 karena kehilangan aset tetap, persediaan, surat berharga dan aset lain selain uang kas di
 20 bawah penguasaan dan/atau tanggung jawab pegawai bukan bendahara.

21 Suatu peristiwa yang mengakibatkan terjadinya kerugian Negara/daerah yang
 22 disebabkan oleh pegawai bukan Bendahara dapat mengakibatkan beberapa pengakuan
 23 akuntansi yaitu:

24 a. Pengakuan atas kekurangan aset tetap, persediaan, surat berharga dan aset lain selain
 25 uang kas

26 Diakui pada saat terbukti berdasarkan fakta dengan melakukan reklasifikasi di neraca
 27 atas kekurangan aset tetap, persediaan, surat berharga dan aset lain selain uang kas
 28 tersebut dari jumlah semestinya menjadi Aset Lainnya.

29 b. Pengakuan atas Piutang TGR

30 Diakui di neraca pada saat terbit SKTJM atau Surat Keputusan pejabat berwenang.

31 c. Pengakuan Beban

32 Apabila kehilangan kendaraan tersebut terbukti bukan kesalahan pegawai bukan
 33 Bendahara maka akan diakui sebagai beban non operasional.

3.2.2. Pengukuran

Pengukuran nilai kerugian Negara/daerah yang berasal dari kerugian Negara/daerah karena pegawai bukan bendahara sebagai berikut :

- a. Kerugian Negara/daerah berbentuk surat berharga diukur dengan nilai buku atau nilai tercatat kekurangan jumlah surat berharga di bawah kekuasaan Pegawai Bukan Bendahara dibanding jumlah semestinya, yang harus dipertanggungjawabkan pegawai bukan bendahara sebagai penanggung jawab surat berharga.
- b. Kerugian Negara/daerah berbentuk barang seperti persediaan dan aset tetap diukur dengan nilai buku atau nilai yang ditetapkan oleh Tim yang dibentuk untuk menangani kerugian Negara/daerah atas barang di bawah pengawasan pegawai bukan bendahara dibanding jumlah semestinya, yang harus dipertanggungjawabkan pegawai bukan bendahara sebagai penanggung jawab barang milik Negara tersebut.

3.2.3. Ilustrasi Jurnal

Pemerintah Pusat

Pada tanggal 1 Juni 20X5 pegawai bukan bendahara Satker A menghilangkan kendaraan dinas dengan nilai buku Rp 48 juta (harga perolehan 120 juta dan akumulasi penyusutan pada tanggal tersebut 72 juta):

- a. Pada saat terjadinya kehilangan berdasarkan surat keterangan kehilangan dari kepolisian, akan di jurnal:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Aset Lainnya	48.000.000	
Akumulasi Penyusutan	72.000.000	
Aset Tetap		120.000.000

- b. Tanggal 1 September 20X5 pegawai bukan bendahara tersebut bersedia menandatangani SKTJM, dan bersedia mencicil kerugian Negara/daerah selama 2 tahun, sebesar Rp 4 juta sebulan

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
TGR	48.000.000	
Aset Lainnya-Aset Lain-Lain		48.000.000

Tetapi apabila berdasarkan keputusan pihak yang berwenang pegawai tersebut dinyatakan tidak bersalah, maka jurnalnya adalah:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Beban Non Operasional	48.000.000	
Aset Lainnya-Aset Lain-Lain		48.000.000

- c. Tanggal 1 Oktober 20X5 pegawai bukan bendahara tersebut membayar cicilan pertama sebesar Rp.4.000.000.

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Kas	4.000.000	
TGR		4.000.000

1 **Pemerintah Daerah**

2
3 Pada tanggal 1 Juni 20X5 pegawai bukan bendahara SKPD A menghilangkan
4 kendaraan dinas yang dipergunakan ke pasar dengan nilai perolehan Rp120.000.000,00
5 dan nilai akumulasi penyusutan sebesar Rp72.000.000,00 sehingga memiliki nilai buku
6 Rp48.000.000,00.

- 7
8 a. Pada saat terjadinya kehilangan berdasarkan surat keterangan kehilangan dari
9 kepolisian, maka SKPD A membuat jurnal:

- 10 1. Untuk mereklasifikasi Aset Tetap yang hilang ke Aset Lainnya:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Aset Lainnya-Aset Lain-Lain	48.000.000	
Akumulasi Penyusutan	72.000.000	
Aset Tetap		120.000.000

- 11
12 2. Karena penghapusan merupakan kewenangan pengelola barang yang dilaksanakan
13 oleh Pelaksana Pengelola Barang yaitu PPKD, untuk mengalihkan pencatatan aset
14 yang hilang ke PPKD:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
RK PPKD	48.000.000	
Aset Lainnya-Aset Lain-Lain		48.000.000

15
16 Proses akuntansi di SKPD telah selesai sampai di sini, karena kewenangan
17 penghapusan dan pengenaan TGR berada pada PPKD.

- 18
19 b. Proses akuntansi pada PPKD selanjutnya adalah:

- 20 1. Menerima pengalihan aset lainnya-aset lain-lain dari SKPD A:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Aset Lainnya-Aset Lain-Lain	48.000.000	
RK-SKPD A		48.000.000

- 21
22 2. Setelah melalui proses majelis pertimbangan kerugian daerah, maka terdapat
23 beberapa opsi keputusan sebagai berikut:

- 24 a) Bila atas kehilangan tersebut pegawai dinyatakan tidak bersalah, maka untuk
25 menghapuskan Aset yang hilang, berdasarkan Berita Acara Penghapusan Aset,
26 PPKD menjurnal:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Defisit NonOperasional-LO	48.000.000	
Aset Lainnya-Aset Lain-Lain		48.000.000

- 27
28 b) Bila atas kehilangan tersebut pegawai dinyatakan bersalah, dan harus membayar
29 TGR sebesar nilai buku Aset yang diangsur dalam waktu 24 bulan, maka untuk
30 mencatat TGR dan menghapuskan Aset yang hilang, berdasarkan Keputusan
31 TGR dan Berita Acara Penghapusan Aset, PPKD menjurnal:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Aset Lainnya- Tuntutan Ganti Kerugian	48.000.000	
Aset Lainnya-Aset Lain-Lain		48.000.000

- 1 c) Bila atas kehilangan tersebut pegawai dinyatakan bersalah, dan harus membayar
 2 TGR lebih kecil dari nilai buku Aset yang diangsur dalam waktu 24 bulan, maka
 3 untuk mencatat TGR dan menghapuskan Aset yang hilang, berdasarkan
 4 Keputusan TGR dan Berita Acara Penghapusan Aset, PPKD menjurnal:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Aset Lainnya- Tuntutan Ganti Kerugian	45.000.000	
Defisit Non Operasional	3.000.000	
Aset Lainnya-Aset Lain-Lain		48.000.000

- 5
 6 3. Bila opsi 2.b) yang terjadi, saat menerima angsuran pertama pada bulan Oktober 20x5
 7 sebesar Rp2.000.000,00, PPKD menjurnal:

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
SAL	2.000.000	
Pendapatan TGR-LRA		2.000.000

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Kas	2.000.000	
Aset Lainnya- Tuntutan Ganti Kerugian		2.000.000

3.3. Akuntansi Kerugian Negara/Daerah berdasarkan Putusan Pengadilan

12 Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 menyatakan bahwa apabila dalam
 13 pemeriksaan kerugian Negara/daerah sebagaimana ditemukan unsur pidana, Badan
 14 Pemeriksa Keuangan menindaklanjutinya sesuai dengan peraturan perundang-undangan
 15 yang berlaku.
 16

17 Berdasarkan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 terdakwa tindak pidana
 18 korupsi dapat dipidana, denda, dapat dikenakan pidana tambahan berupa uang pengganti.
 19

3.3.1. Pengakuan

20 Suatu peristiwa yang mengakibatkan terjadinya kerugian Negara/daerah
 21 berdasarkan putusan pengadilan dapat menimbulkan beberapa pengakuan akuntansi di
 22 entitas terkait, yaitu:
 23

a. Entitas yang mengalami kerugian Negara/daerah

1) Pengakuan Beban Non Operasional

26 Beban Non Operasional diakui pada saat sudah ada Putusan Pengadilan.

2) Pengakuan atas kekurangan aset

29 Diakui dengan mengeluarkan atau mengurangi dari neraca pada saat sudah ada
 30 Putusan Pengadilan.
 31

b. Entitas Yang Berhak Menerima

1) Pengakuan atas Piutang Ganti kerugian Negara/daerah

34 Piutang Ganti Kerugian diakui di neraca pada saat sudah ada Putusan Pengadilan.

2) Pengakuan Pendapatan LRA

36 Pendapatan LRA yang berasal dari pelunasan piutang ganti kerugian Negara/daerah
 37 diakui pada saat diterima di Kas Negara/daerah.

3) Pengakuan Pendapatan LO

Pendapatan LO diakui pada saat sudah ada Putusan Pengadilan.

3.3.2. Pengukuran

Pengukuran nilai kerugian Negara/daerah yang berasal dari kerugian Negara/daerah karena putusan pengadilan sebagai berikut:

- a. Beban kerugian Negara/daerah dan kekurangan aset diukur berdasarkan nilai yang dihitung oleh Ahli.
- b. Piutang Ganti kerugian Negara/daerah dan Pendapatan LO diukur berdasarkan nilai putusan hakim.
- c. Pendapatan LRA yang berasal dari pelunasan piutang ganti kerugian Negara/daerah diukur sebesar jumlah yang diterima di Kas Negara.

3.3.3. Ilustrasi Jurnal

Berdasarkan hasil audit BPK, ditemukan adanya ketekoran kas pada Bendahara salah satu SKPD Kabupaten X untuk pembayaran Tunjangan Profesi Guru sebesar Rp 500 juta. Selanjutnya berdasarkan hasil audit BPK penggelapan tersebut mengandung unsur pidana, sehingga diproses ke pengadilan. Pada tanggal 10 November 20X5, Bendahara tersebut berdasarkan putusan pengadilan, dipidana hukuman kurungan 3 tahun penjara, dan ganti kerugian daerah Rp 100 juta subsider 1 tahun penjara. Nilai kerugian daerah menurut perhitungan Ahli sebesar Rp 500 juta.

a. Entitas yang Mengalami Kerugian Daerah

1) Pada saat ditemukan adanya ketekoran Kas

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Aset Lainnya	500 juta	
Kas di Bendahara Pengeluaran		500 juta

2) Pada Saat Putusan Pengadilan
Pengakuan beban Non Operasional

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Beban Non Operasional	500 juta	
Aset Lainnya		500 juta

b. Entitas yang Berhak Menerima

1) Pada Saat Putusan Pengadilan
Pengakuan Pendapatan LO dan Piutang Ganti kerugian daerah

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Piutang	100 juta	
Pendapatan LO		100 juta

2) Pada Saat terpidana mengganti kerugian daerah

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Akun antara	100 juta	
Pendapatan LRA		100 juta

Uraian	Debet (Rp)	Kredit (Rp)
Kas	100 juta	
Piutang		100 juta

1

2 **3.4. Pengungkapan Kerugian Negara/Daerah**

3

4 Pengungkapan kerugian Negara/daerah pada CaLK antara lain:

5 a. Kebijakan akuntansi kerugian Negara/daerah.

6 b. Informasi mengenai akun piutang diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan.
7 Informasi dimaksud dapat berupa:8 1) Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan dan pengukuran
9 tagihan TGR;

10 2) Rincian jenis-jenis, saldo menurut umur untuk mengetahui tingkat kolektibilitasnya;

11 3) Penjelasan atas penyelesaian piutang, masih di kementerian Negara/
12 lembaga/daerah atau telah diserahkan penagihannya ke PUPN;13 4) Tuntutan ganti rugi/perbendaharaan yang masih dalam proses penyelesaian, baik
14 melalui cara damai maupun pengadilan.15 c. Dalam hal terdapat barang/uang yang disita oleh Negara/daerah sebagai jaminan maka
16 hal ini wajib diungkapkan.

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA., CPA., CA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Trihartanto, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., CA., Sekretaris merangkap Anggota
4. Dr. Jan Hoesada, Ak., MM., CPA., CA., Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM., CA, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, SE, Ak., CPA., CA., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
8. Firmansyah Nazaroedin, Ak., MSc., CA., Anggota
9. Drs. Hamdani, MM, M., Si., Ak., CA., Anggota

Sekretariat :

1. Joni Afandi, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Ahmad Fauzi, Anggota
5. Aldo Maulana A., Anggota
6. Harunsyah Hutagalung, Anggota
7. Siti Syarifah, Anggota
8. Khairul Syawal, Anggota
9. Wahid Fatwan, Anggota

Kelompok Kerja :

1. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., CA., Ketua merangkap Anggota Kelompok Kerja
2. Mega Meilistya, SE., Ak., MBA., Wakil Ketua merangkap Anggota Kelompok Kerja
3. Moh. Hatta, Ak., MBA., Anggota Kelompok Kerja
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota Kelompok Kerja
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA., Anggota Kelompok Kerja
6. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS., Anggota Kelompok Kerja
7. Yulia C. Kusumarini, S.Sos, SE., MM., Anggota Kelompok Kerja
8. Syaiful, SE., Ak, MM., CA., Anggota Kelompok Kerja
9. Hamim Mustofa, Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
10. Hasanudin, Ak., M.Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
11. Heru Novandi, SE., Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
12. Muliani S. Fajarianti, SE., M.Ec.Dev., Anggota Kelompok Kerja
13. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota Kelompok Kerja
14. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc., CA., Anggota Kelompok Kerja
15. Mugiya Wardhani, SE, M. Si., Anggota Kelompok Kerja
16. Lucia Widiharsanti, SE., M.Si., CFE., CA., Anggota Kelompok Kerja
17. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., CA., Anggota Kelompok Kerja
18. Jamason Sinaga, Ak., MAP. CA., Anggota Kelompok Kerja
19. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc., BAP., CA., Anggota Kelompok Kerja
20. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota Kelompok Kerja
21. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota Kelompok Kerja
22. Doddy Setiadi, Ak., MM., CPA., CA., Anggota Kelompok Kerja
23. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., Anggota Kelompok Kerja
24. Joko Supriyanto, SST.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
25. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
26. Endah Martiningrum, SE.Ak., MBA, CA., Anggota Kelompok Kerja
27. Dwinanto, SE., Ak., Anggota Kelompok Kerja
28. Isa Ashari Kuswandono, SE.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
29. Achmad Fauzi, SE., Anggota Kelompok Kerja



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It features the letters 'KSAP' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue background with a subtle grid pattern. A vertical red bar is positioned to the left of the logo.

KSAP

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 21**

AKUNTANSI TRANSFER BERBASIS AKRUAL



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 21**

**AKUNTANSI TRANSFER
BERBASIS AKRUAL**

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : sekretariat.ksap@gmail.com

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

(KSAP)

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 21 tentang Akuntansi Transfer Berbasis Akrua untuk diterapkan mulai tahun pelaporan 2015.

Jakarta, Februari 2016

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
Sonny Loho	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....
Sumiyati	Anggota	.....
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota	.....
Hamdani	Anggota	.....

DAFTAR ISI

Halaman

LEMBAR OTENTIFIKASI	iii
DAFTAR ISI	iv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Tujuan	1
1.3. Ruang Lingkup	2
BAB II BEBAN TRANSFER	3
2.1. Definisi	3
2.2. Jenis Transfer	3
2.2.1. Dana Perimbangan	4
2.2.2. Transfer Lainnya	4
2.2.3. Dana Transfer Daerah	5
2.3. Sumber dan Pembatasan Penggunaan Dana Transfer	6
2.4. Pola Alokasi	7
2.5. Pola Penyaluran	7
2.6. Pengakuan	8
2.7. Pengukuran	9
2.8. Pencatatan dan Penyajian	10
2.9. Contoh Kasus	12
BAB III PENDAPATAN OPERASIONAL TRANSFER	15
3.1. Definisi	15
3.2. Pengakuan	15
3.3. Pengukuran	16
3.4. Pencatatan dan penyajian	17
3.5. Penerimaan Dana Transfer Bukan Pendapatan LO	18
3.6. Contoh Kasus	19
BAB IV UTANG DAN PIUTANG TRANSFER	21
4.1. Utang Transfer	21
4.2. Piutang Transfer	22
4.3. Koreksi Utang-Piutang Transfer	22
BAB V BELANJA DAN PENDAPATAN TRANSFER PADA LAPORAN REALISASI ANGGARAN	25
5.1. Pengakuan	25
5.2. Pengukuran	27
5.3. Pencatatan dan Penyajian	28

BAB I**PENDAHULUAN****1.1. Latar Belakang**

Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Lampiran I memuat standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan paling lambat tahun 2015. Basis akrual adalah pengakuan pendapatan-laporan operasional (pendapatan-LO), beban, aset, kewajiban dan ekuitas. Basis akrual berarti bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan.

Pada praktik penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) berbasis kas menuju akrual menunjukkan masih terdapat berbagai penafsiran dalam pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan pos-pos dalam laporan keuangan. Salah satu penyebabnya karena PSAP menetapkan secara umum mengenai identifikasi, pengukuran, penyajian dan pengungkapan pos-pos laporan keuangan sedangkan praktik yang terjadi sangat beragam. Guna menghindari terjadinya berbagai macam penafsiran dimaksud, KSAP memandang perlu menyusun penjelasan lebih lanjut akuntansi atas pos-pos pada laporan keuangan sesuai dengan karakteristiknya dan praktik yang berlangsung.

Secara substansial, terdapat tiga lingkup dalam sistem pemerintahan Republik Indonesia, yaitu Pemerintah Pusat, pemerintah provinsi, dan pemerintah kabupaten/kota. Pemerintah yang lebih luas cakupannya memberi arahan pada pemerintahan yang cakupannya lebih sempit. Adanya pemerintah yang memiliki kewenangan yang lebih luas dalam memperoleh pendapatan akan menghasilkan penerimaan pajak atau bukan pajak yang lebih besar. Berdasarkan ketentuan perundang-undangan, hal tersebut menimbulkan kewajiban menyalurkan sebagian pendapatannya kepada pemerintahan yang memiliki kewenangan lebih sempit melalui mekanisme transfer atau yang dikenal dengan sistem desentralisasi fiskal.

Pada sistem desentralisasi fiskal, Pemerintah Pusat harus menyalurkan sebagian pendapatannya kepada pemerintah daerah, baik pemerintah provinsi maupun pemerintah kabupaten/kota, untuk mendanai operasional fungsi-fungsi pemerintahan yang menjadi kewajiban daerah. Selain itu, transfer antar pemerintahan juga berlaku dari pemerintah provinsi kepada pemerintah kabupaten/kota.

1.2. Tujuan

Secara umum buletin teknis ini dimaksudkan untuk memberikan panduan agar terdapat kesamaan pemahaman tentang cara mengakui, mengukur, dan menyajikan transfer, baik transfer masuk maupun keluar, bagi penyusun dan pengguna laporan keuangan, maupun institusi yang melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah. Buletin teknis ini juga dimaksudkan untuk melengkapi PSAP 01, 02 & 12 Lampiran I, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP yang berbasis akrual.

1.3. Ruang Lingkup

Buletin teknis ini diterapkan dalam akuntansi untuk seluruh transaksi yang berkaitan dengan transfer, yaitu:

- a. Beban Transfer;
- b. Pendapatan Transfer-LO;
- c. Utang Transfer;
- d. Piutang Transfer; dan
- e. Pendapatan Transfer LRA dan Belanja Transfer.

Dengan sebagian besar pendapatan masih menjadi kewenangan Pemerintah Pusat dan di lain pihak pelayanan kepada masyarakat menjadi kewenangan daerah, maka mekanisme transfer menjadi tumpuan utama. Pada desentralisasi fiskal yang mengutamakan bidang pengeluaran, Pemerintah Pusat bertindak sebagai entitas penyalur dan pemerintah daerah lebih dalam posisi pasif dalam menerima penyaluran transfer. Hal tersebut berdampak kebijakan transfer lebih didominasi oleh entitas penyalur. Dengan latar belakang tersebut, maka urutan pembahasan dimulai dari beban transfer.

Pada praktik transfer antar entitas bisa timbul utang dan piutang transfer. Utang dan piutang transfer ini sebagai akibat rentetan transaksi beban dan pendapatan transfer. Beban transfer yang belum disalurkan akan menjadi utang, sebaliknya penyaluran yang melampaui beban yang seharusnya akan menjadi piutang transfer. Pendapatan operasional transfer yang belum diterima akan menjadi piutang transfer bagi entitas penerima, namun jika penyaluran kas diterima berlebih akan menjadi utang. Oleh karena utang dan piutang transfer merupakan peristiwa yang melekat pada beban dan pendapatan, selain menjadi bab tersendiri pembahasan piutang dan utang transfer juga akan menjadi bagian dari bab mengenai beban dan pendapatan.

Substansi pembahasan dalam buletin teknis ini terbatas pada transfer antar entitas pemerintahan yang melibatkan entitas Pemerintah Pusat, pemerintah provinsi, dan pemerintah kabupaten/kota. Buletin ini tidak membahas transfer yang diterima oleh desa, tetapi mengatur perlakuan akuntansi penyaluran transfer dari entitas pemerintah kabupaten/kota ke desa. Pembahasan dalam buletin teknis ini juga mencakup perlakuan akuntansi penyaluran dana transfer kepada entitas untuk diteruskan kepada entitas lainnya dimana entitas penerima transfer tidak punya kewenangan untuk memanfaatkannya dalam rangka kinerja operasional pemerintahannya.

Pada pola transfer yang berjalan saat ini, berdasar kewenangan pemanfaatan dana transfer yang diterima dapat dibedakan dalam dua kelompok. Kelompok pertama adalah dana transfer yang pemanfaatan sepenuhnya menjadi kewenangan penerima untuk membelanjakannya sehingga keluaran atau hasil dari belanja dimaksud sepenuhnya menjadi tanggung jawab dan kinerja entitas penerima transfer dimaksud. Kelompok kedua adalah dana transfer yang diterima untuk diteruskan kepada entitas lainnya. Dalam hal ini entitas penerima dana transfer tidak berwenang memanfaatkan sesuai dengan kewenangan dan tanggung jawabnya sehingga dana transfer dimaksud bukan merupakan pendapatan dan dengan demikian pemanfaatannya pun bukan merupakan beban dari entitas.

BAB II**BEBAN TRANSFER**

Dalam peraturan perundang-undangan mengenai perimbangan keuangan diatur bahwa persentase tertentu dari pendapatan yang dikelola oleh Pemerintah Pusat adalah hak daerah. Pada tahap pemungutan, pendapatan tersebut menjadi hak atau kewenangan Pemerintah Pusat. Selanjutnya atas realisasi pendapatan pada Pemerintah Pusat, persentase tertentu menjadi hak pemerintah daerah, baik provinsi maupun kabupaten dan kota.

Selain dikaitkan dengan persentase tertentu terhadap realisasi pendapatan, terdapat transfer yang dialokasikan berdasarkan bagian tertentu dari estimasi pendapatan pada anggaran secara keseluruhan yaitu Dana Alokasi Umum serta transfer yang dilakukan dalam rangka pelaksanaan program tertentu pemerintah, baik Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah misalnya Dana Alokasi Khusus, dana transfer terkait bidang pendidikan, serta dana transfer sebagai amanat undang-undang.

Dengan beragam latar belakang, selain topik terkait dengan proses akuntansi yang terdiri dari definisi, jenis, pengakuan, pengukuran dan pencatatan, pembahasan dalam bab ini juga menguraikan mengenai sumber dan pembatasan penggunaan dana transfer, pola alokasi, dan pola penyaluran. Topik-topik tersebut diharapkan dapat membantu pemahaman mengenai perlakuan akuntansi, terutama dalam hal pengakuan dan pengukuran. Selain jenis yang dapat dikatakan cukup dinamis perubahannya, tiga hal dimaksud juga sering mengalami perubahan dari tahun ke tahun mengikuti kebijakan anggaran negara.

2.1. Definisi

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 01 (PSAP 01) tentang Penyajian Laporan Keuangan, transfer adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan. Sedangkan PSAP 12 tentang Laporan Operasional menyatakan bahwa beban transfer adalah beban berupa pengeluaran uang atau kewajiban untuk mengeluarkan uang dari entitas pelaporan kepada suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Pengeluaran uang menjadi beban transfer jika memang pengeluaran uang dimaksud merupakan pemenuhan kewajiban entitas penyalur pada tahun anggaran yang sama. Pengeluaran uang dalam rangka pemenuhan kewajiban tahun sebelumnya tidak menjadi beban transfer. Sedangkan atas kewajiban untuk menyalurkan dana transfer pada tahun berjalan tetapi hingga akhir tahun belum dipenuhi, maka kewajiban dimaksud diperhitungkan sebagai penambah beban transfer.

2.2. Jenis Transfer

Sejak awal mula praktik desentralisasi fiskal, telah terjadi beberapa kali perubahan, baik penambahan maupun pengurangan jenis dana transfer. Berdasarkan Undang-undang (UU) nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, dana perimbangan yang ditransfer ke daerah terdiri dari Dana Bagi Hasil, Dana Alokasi Umum dan Dana Alokasi Khusus. Pada

1 perkembangannya, terdapat kelompok dana transfer yang lain yang secara umum
2 merupakan amanat dari peraturan perundang-undangan atau program pemerintah.

3 **2.2.1. Dana Perimbangan**

4 a. Dana Bagi Hasil (DBH)

5 DBH merupakan jenis transfer yang menurut ketentuan perundang-undangan
6 merupakan dana yang bersumber dari pendapatan Pemerintah Pusat yang sebagian
7 dibagikan kepada Daerah berdasarkan persentase tertentu untuk mendanai
8 kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi.

9 b. Dana Alokasi Umum (DAU)

10 DAU merupakan jenis transfer dari Pemerintah Pusat yang dialokasikan kepada
11 pemerintah daerah provinsi, kabupaten, dan kota dalam rangka pemerataan kemampuan
12 keuangan antar daerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan
13 desentralisasi. DAU untuk suatu daerah dialokasikan berdasarkan formula yang terdiri
14 atas celah fiskal dan alokasi dasar. Celah fiskal merupakan selisih antara kebutuhan
15 fiskal dan kapasitas fiskal. Kebutuhan fiskal diukur dengan menggunakan variabel jumlah
16 penduduk, luas wilayah, indeks kemahalan konstruksi, produk domestik regional bruto
17 per kapita, dan indeks pembangunan manusia. Kapasitas fiskal diukur berdasarkan
18 pendapatan asli daerah dan DBH. Alokasi dasar dihitung berdasarkan jumlah gaji
19 pegawai negeri sipil daerah.

20 c. Dana Alokasi Khusus (DAK)

21 DAK adalah dana yang dialokasikan kepada daerah tertentu dengan tujuan untuk
22 membantu mendanai kegiatan khusus yang merupakan urusan daerah dan sesuai
23 dengan prioritas nasional. Penentuan daerah tertentu didasarkan pada kriteria umum,
24 kriteria khusus, dan kriteria teknis.

25 **2.2.2. Transfer Lainnya**

26 Selain kelompok dana perimbangan yang diatur khusus dalam UU 33/2004,
27 terdapat kelompok dana transfer yang dialokasikan dalam rangka memenuhi ketentuan
28 perundang-undangan tertentu atau pelaksanaan program-program khusus pemerintah.
29 Jenis dana selain kelompok dana perimbangan dapat berubah dari tahun ke tahun.
30 Misalnya pada tahun anggaran 2008 terdapat Dana Infrastruktur Sarana dan Prasarana
31 yang tahun-tahun terakhir ini tidak dialokasikan lagi. Jenis data transfer berikut adalah
32 jenis dana transfer selain dana perimbangan pada saat buletin teknis ini disusun.

33 a. Dana Otonomi Khusus (Otsus)

34 Dana Otsus adalah dana yang dialokasikan untuk membiayai pelaksanaan otonomi
35 khusus suatu daerah. Saat ini, transfer dana otonomi khusus terdiri atas: transfer Dana
36 Otsus Papua dan Papua Barat berdasarkan UU nomor 21 tahun 2001 tentang Otonomi
37 Khusus bagi Provinsi Papua sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 35 tahun
38 2008 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1
39 Tahun 2008 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2001 tentang
40 Otonomi Khusus bagi Provinsi Papua Menjadi Undang-undang dan transfer Dana Otsus
41 Aceh berdasarkan UU Nomor 11 tahun 2006 tentang Pemerintahan Aceh.

42

1 b. Dana Keistimewaan

2 Jenis dana ini dialokasikan untuk penyelenggaraan urusan keistimewaan Daerah
3 Istimewa Yogyakarta sebagaimana ditetapkan dalam UU Nomor 13 tahun 2012 tentang
4 Keistimewaan Daerah Istimewa Yogyakarta. Dana ini dianggarkan setiap tahun dalam
5 APBN dan disalurkan dengan persyaratan tertentu sehingga apabila persyaratan tidak
6 terpenuhi, maka jumlah yang telah dianggarkan tidak akan disalurkan/direalisasikan
7 seluruhnya.

8 c. Dana Transfer Bidang Pendidikan

9 Kelompok dana transfer untuk bidang pendidikan terdiri dari Tambahan
10 Penghasilan Guru Pegawai Negeri Sipil Daerah, Dana Tunjangan Profesi Guru, dan
11 Dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS). Sesuai namanya, pemanfaatan dana ini
12 sangat terbatas dan tidak diperbolehkan untuk pemanfaatan yang lain walaupun terdapat
13 sisa dana dalam rekening entitas penerima.

14 d. Dana Transfer Lainnya Terkait Program Tertentu Pemerintah

15 Jenis dana transfer ini dapat berubah-ubah setiap tahunnya dan dapat pula
16 berkelanjutan. Dana transfer yang berkelanjutan yang sudah lebih dari 5 tahun adalah
17 Dana Insentif Daerah (DID) yang dikaitkan dengan kinerja keuangan pemerintah daerah
18 dan Dana Proyek Pemerintah Daerah dan Desentralisasi (P2D2) terkait dengan kinerja
19 pemanfaatan DAK yang dimulai tahun 2011. Jenis dana transfer lainnya yang tidak
20 berkelanjutan misalnya Dana Percepatan Pembangunan Infrastruktur Daerah pada tahun
21 2011, Dana Penyesuaian Infrastruktur Daerah tahun 2011, Dana Penguatan
22 Desentralisasi Fiskal dan Percepatan Pembangunan Daerah tahun 2009 dan
23 sebagainya.

24 e. Dana Desa

25 Sesuai dengan UU Nomor 6 tahun 2014 tentang Desa dan Peraturan Pemerintah
26 Nomor 60 Tahun 2014 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor
27 22 Tahun 2015 tentang Dana Desa yang Bersumber dari Anggaran Pendapatan dan
28 Belanja Negara, Dana Desa diatas merupakan dana yang bersumber dari APBN yang
29 diperuntukkan bagi Desa yang ditransfer melalui APBD kabupaten/kota dan digunakan
30 untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, pelaksanaan pembangunan,
31 pembinaan kemasyarakatan dan pemberdayaan masyarakat. Secara umum dana ini
32 dialokasikan sebesar 10 persen dari alokasi anggaran transfer pada APBN.

33 **2.2.3. Dana Transfer Daerah**

34 Selain transfer dari pusat ke daerah, pada tingkat pemerintah provinsi dan
35 kabupaten maupun kota juga terdapat praktik transfer antar pemerintahan. Dana transfer
36 dari pemerintah provinsi ke kabupaten/kota terdiri dari DBH Pajak dan Bantuan
37 Keuangan. Dana transfer dari kabupaten/kota ke desa dapat terdiri dari DBH Pajak,
38 Bantuan Keuangan dan Alokasi Dana Desa.

39 a. Dana Bagi Hasil Pajak Provinsi

40 Berdasarkan peraturan perundang-undangan, semua jenis pajak provinsi
41 dibagikan ke kabupaten/kota dengan porsi tertentu. Sesuai dengan bagi hasil pada
42 Pemerintah Pusat, bagi hasil dari provinsi juga berdasarkan realisasi pendapatan
43 perpajakan. Alokasi anggaran bersifat estimasi, sedangkan hak dan jumlah yang

1 dibagikan berdasarkan realisasi pendapatan. Praktik pada umumnya, penyaluran
2 bagi hasil dilakukan setelah terdapat realisasi. Pada akhir tahun, realisasi pendapatan
3 yang sudah diterima dan belum tersalur akan disalurkan pada tahun anggaran
4 berikutnya.

5 b. Dana Bagi Hasil dan Alokasi Dana Desa dari Kabupaten/Kota

6 Berdasarkan Undang-undang Nomor 6 tahun 2014 tentang Desa, paling sedikit 10
7 persen dari pajak daerah dan retribusi daerah serta pendapatan dana perimbangan
8 selain DAK yang diterima kabupaten/kota wajib dibagikan atau ditransfer ke desa.
9 Dengan mengacu pada ketentuan dimaksud, maka bagian tertentu dari pendapatan
10 pajak dan retribusi pada pemerintah kabupaten/kota menjadi beban transfer. Besaran
11 bagian tertentu dimaksud ditentukan oleh masing-masing entitas kabupaten/kota dengan
12 minimal adalah sepuluh persen.

13 c. Bantuan Keuangan

14 Bantuan Keuangan merupakan dana yang diberikan kepada entitas/daerah lain
15 dalam rangka pemerataan dan/atau peningkatan kemampuan keuangan daerah atau
16 desa penerima. Contohnya adalah bantuan keuangan dari provinsi ke kabupaten/kota
17 serta desa dan bantuan keuangan dari kabupaten/kota ke desa.

18 **2.3. Sumber dan Pembatasan Penggunaan Dana Transfer**

19 Berdasar sumber dan pembatasan dalam penggunaannya, dana transfer dibagi
20 menjadi:

21 a. Dana Bagi Hasil

22 Kelompok dana ini merupakan dana yang berasal dari (realisasi) pendapatan suatu
23 entitas yang dibagikan dengan persentase tertentu kepada entitas lainnya. Entitas
24 penerima pada umumnya adalah entitas dengan cakupan yang lebih sempit. Contoh
25 dana transfer bagi hasil adalah DBH: 1) dari Pemerintah Pusat kepada pemerintah
26 provinsi, kabupaten, dan kota; 2) dari pemerintah provinsi ke pemerintah kabupaten dan
27 kota; serta 3) dari pemerintah kabupaten/kota ke desa.

28 b. Dana Alokasi Umum

29 Dana ini merupakan dana yang bersumber dari alokasi yang ditetapkan sebagai
30 alokasi anggaran sejak awal. Begitu jumlah tertentu sudah dialokasikan dalam suatu
31 keputusan politik maka dana dimaksud akan disalurkan kepada entitas penerima untuk
32 digunakan dalam mendanai kegiatan operasional pemerintahan. Penggunaan dana jenis
33 ini tidak ditentukan oleh entitas penyalur, tetapi direncanakan secara mandiri oleh entitas
34 penerima berdasarkan ketentuan perundang-undangan. Contoh dana transfer jenis ini
35 adalah DAU.

36 c. Dana Transfer Khusus

37 Dalam penetapan alokasi, kelompok dana ini bisa berdasar undang-undang
38 tertentu, keputusan politik antara pemerintah dengan legislatif maupun berdasar variabel
39 tertentu yang ditetapkan undang-undang. Pada golongan pertama, alokasi ditetapkan
40 dengan mengacu pada undang-undang yang mengaturnya. Contohnya adalah DAK,
41 Dana Otsus, DTI Papua dan Papua Barat, Dana Keistimewaan, dan Dana Desa.

42 Sesuai perundang-undangan yang berlaku, alokasi dana ini ditetapkan pada APBN
43 Pemerintah Pusat untuk masing-masing daerah selaku entitas penerima. Selain alokasi

1 masing-masing daerah, Pemerintah Pusat tidak mengatur penggunaan dana dimaksud
2 lebih jauh. Selanjutnya entitas penerima menyusun rencana pemanfaatannya sesuai
3 peraturan perundang-undangan dan pedoman teknis yang diterbitkan oleh entitas
4 penyalur.

5 **2.4. Pola Alokasi**

6 Berdasarkan pada pola alokasi, transfer dikelompokkan dalam alokasi pagu dan
7 alokasi sementara. Transfer berdasar alokasi pagu berarti bahwa penyaluran dana
8 transfer paling besar dapat direalisasikan sebesar pagu yang telah ditetapkan. Dengan
9 kata lain, daerah berhak mendapat penyaluran maksimum sebesar nilai yang
10 dialokasikan dalam ketetapan. Jenis dana transfer yang termasuk dalam kelompok ini
11 adalah DAU, DAK, Dana Otsus, Dana Keistimewaan DIY, Dana Penyesuaian, Bantuan
12 Keuangan baik dari provinsi maupun dari kabupaten/kota dan Dana Desa.

13 Transfer berdasar alokasi sementara bersumber dari pendapatan pada Pemerintah
14 Pusat dan pemerintah provinsi, yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan
15 harus dibagikan. Alokasi DBH pada Pemerintah Pusat maupun pemerintah provinsi
16 bersifat sementara karena hak sebenarnya dari pemerintah daerah penerima baru
17 diketahui setelah pendapatan yang dibagikan direalisasi/diterima oleh Pemerintah
18 Pusat/provinsi. Jumlah alokasi sementara didasarkan pada perkiraan/estimasi
19 pendapatan ditargetkan oleh entitas pengelola pendapatan dalam anggaran yang
20 kemudian dialokasikan dengan persentase tertentu sesuai peraturan perundang-
21 undangan. Pengalokasian DBH pada Pemerintah Pusat dilakukan berdasar prinsip *by*
22 *origin*, sehingga DBH ini disalurkan kepada daerah penghasil dan daerah non-penghasil
23 dalam satu provinsi bersangkutan. Adapun DBH pada pemerintah provinsi dibagikan
24 kepada pemerintah kabupaten/kota ditetapkan dengan memperhatikan aspek
25 pemerataan dan/atau potensi antar kabupaten/kota.

26 **2.5. Pola Penyaluran**

27 Berdasarkan pola penyaluran, transfer dapat dibagi ke dalam tiga kelompok, yaitu
28 penyaluran secara (1) periodik, (2) periodik bersyarat, dan (3) bersyarat. Penyaluran
29 transfer secara periodik hanya terjadi pada DAU. Alokasi DAU ditetapkan sebelum tahun
30 anggaran berjalan, selanjutnya disalurkan secara bulanan dengan besaran masing-
31 masing 1/12 (satu perdua belas) dari pagu. Penyaluran DAU dilakukan setiap awal bulan,
32 tanpa syarat, disalurkan dengan cara memindahbukukan dari rekening kas negara ke
33 rekening kas daerah. Menurut ketentuan perundang-undangan, Pemerintah Pusat dapat
34 mengenakan sanksi penundaan penyaluran DAU kepada pemerintah daerah. Walaupun
35 demikian, sanksi penundaan penyaluran DAU ini tidak mengurangi jumlah total DAU
36 yang menjadi kewajiban Pemerintah Pusat untuk disalurkan sebagai pemenuhan hak
37 pemerintah daerah dalam tahun berjalan sebagaimana telah dialokasikan.

38 Kelompok kedua adalah penyaluran periodik bersyarat, yaitu DBH. Penyaluran
39 DBH dilakukan secara bertahap dalam periode tertentu. Pada awal tahun, terlebih dahulu
40 ditetapkan jumlah perkiraan alokasi DBH (sementara). Pada tahap-tahap awal,
41 penyaluran DBH dilakukan berdasarkan persentase tertentu dari perkiraan alokasi.
42 Setelah diperhitungkan dengan realisasi pendapatan yang diterima oleh entitas penyalur,
43 maka akan ditetapkan alokasi definitif DBH. Penyaluran pada tahap akhir dilakukan
44 dengan cara memperhitungkan jumlah DBH yang telah disalurkan dengan jumlah alokasi

1 definitif. Dalam hal perkiraan alokasi lebih kecil dari alokasi definitif maka pada akhir
2 tahun dapat terjadi keadaan dimana belum seluruh hak daerah disalurkan. Dalam
3 keadaan ini, Pemerintah Pusat ataupun pemerintah provinsi selaku entitas penyalur akan
4 mengakui adanya kurang bayar/salur yang menjadi hak daerah. Sebaliknya, apabila
5 perkiraan alokasi lebih besar dari alokasi definitif, maka telah terjadi kelebihan salur akan
6 diperhitungkan dalam penyaluran tahun anggaran berikutnya.

7 Kelompok terakhir adalah jenis transfer dengan pola penyaluran bersyarat.
8 Termasuk dalam kelompok ini adalah DAK, dana otsus, dana penyesuaian, dan transfer
9 lainnya yang menjadi program pemerintah atau berdasar ketentuan perundang-undangan
10 selain UU Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah
11 Pusat dan pemerintahan daerah. Persyaratan penyaluran ini menjadi kewajiban daerah
12 penerima untuk memenuhinya atau dapat pula K/L teknis yang wajib merekomendasikan
13 ke BUN. Dalam penyaluran DAK misalnya, APBD tahun anggaran berjalan dan laporan
14 penyerapan DAK tahun anggaran sebelumnya menjadi persyaratan penyaluran tahap
15 pertama. Penyaluran tahap berikutnya dilakukan setelah daerah penerima DAK
16 melaporkan penyerapan/penggunaan DAK tahap pertama, demikian seterusnya. Pola
17 yang serupa juga berlaku pada penyaluran bantuan keuangan dari pemerintah provinsi
18 ke pemerintah kabupaten/kota.

19 **2.6. Pengakuan**

20 Dengan mempertimbangkan jenis, pola alokasi, dan pola penyaluran sebagaimana
21 diuraikan sebelumnya, Beban Transfer diakui oleh entitas penyalur pada saat (1) terjadi
22 pengeluaran kas dari rekening kas negara/daerah, dan (2) terdapat nilai kurang yang
23 dapat diperhitungkan.

24 Dapat terjadi bahwa belum semua hak entitas penerima transfer direalisasikan
25 pada tahun yang berjalan. Dalam hal terjadi demikian, maka timbul kewajiban bagi
26 entitas penyalur untuk merealisasikan pada periode berikutnya dan jumlah rupiah
27 kewajiban dimaksud diakui sebagai Beban Transfer. Sebaliknya dapat terjadi bahwa
28 entitas penyalur merealisasikan pengeluaran kas melebihi dari yang seharusnya. Dalam
29 hal ini, jumlah rupiah kelebihan salur dimaksud diakui sebagai piutang transfer.

30 Selain itu terdapat jenis transfer berdasarkan kebijakan/program Pemerintah Pusat
31 dan/atau ketentuan perundang-undangan yang menempatkan penerima transfer bukan
32 sebagai pengguna langsung untuk dibelanjakan dalam rangka pelayanan masyarakat,
33 tetapi harus menyalurkan kepada entitas atau unit kerja dari entitas lainnya. Dengan kata
34 lain, entitas yang menerima transfer dari Pemerintah Pusat tidak berhak menggunakan
35 dana transfer dimaksud secara langsung, tetapi harus segera menyalurkannya kepada
36 pihak-pihak yang telah ditetapkan sebagai entitas unit pelaksana kegiatan. Contoh dari
37 jenis transfer ini adalah dana BOS dan Dana Desa.¹

38 Sampai dengan buletin teknis ini disusun, mekanisme penyaluran dana BOS
39 dilakukan dari Pemerintah Pusat ke pemerintah provinsi. Oleh pemerintah provinsi, dana
40 dimaksud harus segera disalurkan kepada satuan pendidikan yaitu sekolah yang secara
41 umum bukan merupakan bagian dari unit kerja pemerintah provinsi. Sekolah penerima
42 dana BOS pada umumnya adalah unit kerja dari pemerintah kabupaten dan kota, yang
43 meliputi sekolah negeri dan swasta. Bagi entitas penyalur dalam hal ini adalah

¹ Dana BOS dan Dana Desa akan dibahas lebih lanjut pada bab mengenai Pendapatan LO.

1 Pemerintah Pusat, Beban Transfer diakui ketika terjadi pengeluaran kas dari kas negara,
2 dan terdapat nilai kurang atau lebih salur yang dapat diperhitungkan sebelum laporan
3 keuangan terbit.

4 Pengakuan terhadap kurang atau lebih salur transfer ditentukan berdasar tanggal
5 diketahuinya. Apabila kurang atau lebih salur diketahui pada periode berjalan atau
6 laporan keuangan belum terbit, jumlah kurang atau lebih salur dimaksud diakui sebagai
7 penambah atau pengurang beban transfer tahun berjalan.

8 Selanjutnya apabila kurang atau lebih salur diketahui setelah laporan keuangan
9 diterbitkan, maka kurang atau lebih salur tersebut menambah atau mengurangi beban
10 transfer sejenis pada periode diketahuinya informasi dimaksud.² Secara umum dasar
11 pertimbangan pengakuan ini adalah bahwa pada mekanisme transfer, peristiwa kurang
12 atau lebih salur dapat terjadi berulang. Misalnya dapat terjadi suatu setoran pendapatan
13 SDA Panas Bumi yang pada awalnya dicatat berasal dari suatu daerah, setelah
14 dilakukan verifikasi atau suatu sebab lain ternyata setoran tersebut berasal dari daerah
15 lainnya. Hal ini akan menyebabkan lebih salur terhadap daerah yang telah menerima dan
16 kurang salur pada daerah yang seharusnya berhak menerima (dasar pengakuan kurang
17 atau lebih salur dibahas lebih rinci di bab mengenai utang dan piutang transfer).

18 2.7. Pengukuran

19
20 Beban transfer diakui dan dicatat sebesar kas yang dikeluarkan dan jumlah
21 kewajiban yang belum disalurkan. Nilai pengeluaran kas didasarkan pada penyaluran
22 transfer yang dikeluarkan dari rekening entitas kepada rekening penerima. Selain itu
23 kurang bayar/salur merupakan bagian dari beban transfer yang diukur sebesar nilai yang
24 seharusnya disalurkan sesuai ketentuan perundang-undangan.

25 a. Dana Bagi Hasil

26 Beban transfer DBH dinilai sebesar jumlah yang telah dikeluarkan dari kas
27 negara/daerah dan sebesar kewajiban yang terutang untuk disalurkan sebagai
28 pemenuhan hak entitas penerima tahun berjalan, yang diperhitungkan berdasarkan
29 realisasi pendapatan yang diterima dalam satu tahun anggaran. Pada Pemerintah Pusat,
30 penyaluran DBH dilakukan secara periodik dan pada penyaluran tahap terakhir
31 didasarkan pada prognosa. Realisasi penerimaan yang sebenarnya baru dapat diketahui
32 setelah berakhirnya tahun anggaran. Hal tersebut menyebabkan dapat terjadi (1) jumlah
33 penerimaan lebih besar daripada jumlah prognosa yang menjadi dasar penyaluran
34 sehingga terjadi kurang salur, atau (2) jumlah penerimaan yang harus dibagihasikan
35 lebih kecil dari prognosa sehingga kas yang disalurkan lebih besar dari yang seharusnya.
36 Dalam hal terjadi demikian, maka kelebihan tadi merupakan pengurang beban. Dalam
37 hal penyaluran tidak berdasar prognosa tetapi langsung mengacu pada realisasi,
38 kelebihan penyaluran tetap dimungkinkan terjadi sehingga selain jumlah kas yang telah
39 dikeluarkan dari rekening entitas penyalur, Beban Transfer DBH tetap harus
40 memperhitungkan jumlah lebih atau kurang salur.

41
² Pengakuan pada beban dan pendapatan pada LO pada transfer dapat berbeda dengan pengakuan secara basis kas yang lebih menekankan pada masuk dan keluarnya kas secara bruto. Misalnya pada LRA kurang atau lebih salur yang direalisasikan akan dicatat sebagai belanja atau pendapatan.

1 b. Dana Alokasi Umum (DAU)

2 Beban DAU dinilai sebesar jumlah yang telah dikeluarkan dari kas negara. Dalam
3 hal terdapat sanksi penundaan penyaluran untuk satu atau beberapa daerah, maka nilai
4 yang ditunda penyalurannya menambah beban DAU. Penundaan tidak mengurangi hak
5 daerah untuk mendapatkan penyaluran DAU. Sehingga secara umum nilai Beban
6 Transfer DAU diukur dari nilai pagu alokasi DAU tahun berjalan, yang merupakan jumlah
7 total dari kas yang telah disalurkan ditambah dengan jumlah penundaan.

8 c. Dana Alokasi Khusus/Bantuan Keuangan

9 Beban DAK pada Pemerintah Pusat atau bantuan keuangan pada pemerintah
10 daerah dinilai sebesar jumlah yang telah dikeluarkan dari rekening kas negara/daerah.
11 Dalam hal entitas penerima telah memenuhi seluruh persyaratan, maka entitas penyalur
12 berkewajiban untuk melakukan transfer sebesar jumlah yang dialokasikan. Dalam
13 keadaan demikian, beban DAK/Bantuan Keuangan akan sama dengan nilai alokasi.
14 Akan tetapi, jika terdapat daerah penerima yang tidak memenuhi syarat untuk suatu
15 tahap pencairan, maka nilai yang sudah dialokasikan tidak akan disalurkan seluruhnya
16 sehingga Beban Transfer DAK/Bantuan Keuangan tetap sebesar kas yang telah
17 disalurkan.

18 d. Dana Otonomi Khusus

19 Beban dana otonomi khusus dinilai sebesar jumlah yang telah dikeluarkan dari
20 rekening kas negara. Dapat terjadi bahwa penyaluran tidak tepat waktu karena suatu
21 persyaratan belum dipenuhi sehingga terjadi penundaan. Dalam hal penundaan terjadi
22 hingga akhir tahun anggaran, maka nilai yang ditunda dimaksud menambah beban Dana
23 Otsus.

24 e. Dana Transfer Lainnya

25 Beban dana transfer lainnya dinilai sebesar jumlah kas yang telah dikeluarkan dari
26 rekening kas Negara dan/atau kas daerah, sesuai dengan nilai kewajiban entitas
27 penyalur atau hak entitas penerima berdasarkan peraturan perundang-undangan. Dalam
28 hal penyaluran dana transfer lainnya mewajibkan adanya persyaratan yang harus
29 dipenuhi entitas penerima pada setiap tahap penyaluran, maka beban transfer diukur
30 sebesar jumlah kas yang telah disalurkan ke entitas penerima ditambah transfer yang
31 belum disalurkan yang telah memenuhi persyaratan sesuai perundang-undangan.

32 f. Dana Desa

33 Beban Dana Desa dinilai sebesar jumlah yang telah dikeluarkan dari rekening Kas
34 Umum Negara ditambah sebesar kewajiban entitas penyalur yang belum dibayar sesuai
35 dengan peraturan perundang-undangan.

36 **2.8. Pencatatan dan Penyajian**

37 Dalam pengelolaan pendapatan pada umumnya, daerah dapat menggunakan
38 rekening antara sebelum ditampung dalam RKUD dan rekening dimaksud dapat
39 ditempatkan pada bank yang berbeda dari bank tempat RKUD. Bank penampung
40 tersebut biasa disebut sebagai bank persepsi. Pada penyaluran dana transfer,
41 penyaluran dana oleh Pemerintah Pusat dilakukan langsung dari RKUN ke RKUD, sesuai
42 dengan ketentuan tentang Pelaksanaan dan Pertanggungjawaban Transfer ke Daerah
43 dan Dana Desa. Berdasarkan latar belakang tersebut, pembahasan mengenai

1 pencatatan dan penyajian terkait transaksi transfer tidak melibatkan SKPD, tetapi
2 langsung oleh PPKD atau unit perbendaharaan.

3 Transfer keluar dicatat dan disajikan pada LO sebagai Beban Transfer. Penjelasan
4 yang memadai atas Beban Transfer diungkapkan dalam Catatan atas Laporan
5 Keuangan.

6 Ilustrasi :

7 a. Penyaluran Transfer

8 Pada saat melakukan penyaluran transfer, entitas mencatat sebagai berikut :

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer Kas <i>(Untuk mencatat penyaluran transfer)</i>	XXX	XXX

9

10 b. Kurang Salur

11 Pada saat diketahui terdapat kurang salur pada tahun berjalan atau tahun sesudah
12 berakhirnya suatu periode tetapi laporan keuangan belum diterbitkan, kurang salur
13 tersebut akan menambah beban pada periode tersebut sehingga dicatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer Utang Transfer <i>(Untuk mencatat kurang salur pada tahun berjalan atau tahun sesudah berakhirnya suatu periode tetapi laporan keuangan belum diterbitkan)</i>	XXX	XXX

14

15 Jika daerah penerima belum dapat dipastikan, maka utang transfer tersebut dicatat
16 sebagai Utang Transfer Diestimasi.

17 Akan tetapi, jika informasi tersebut di atas diketahui setelah LK diterbitkan, maka
18 jumlah kurang salur dimaksud diakui sebagai beban transfer untuk periode diketahuinya
19 kurang salur. Misal pada bulan Juli 20X5 diketahui ternyata terdapat kurang salur DBH
20 Migas untuk tahun 20X3 dan LK 20X3 sudah diterbitkan, maka kurang salur tersebut
21 dicatat sebagai beban pada LO tahun 20X5.

22 c. Lebih Salur

23 Pada saat diketahui terdapat lebih salur pada tahun berjalan atau tahun sesudah
24 berakhirnya suatu periode tetapi laporan keuangan belum diterbitkan, lebih salur tersebut
25 akan mengurangi beban sekaligus diakui sebagai piutang untuk periode laporan
26 keuangan yang sedang disusun, sehingga dicatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang Transfer Beban Transfer <i>(Untuk mencatat lebih salur pada tahun berjalan atau tahun sesudah berakhirnya suatu periode tetapi laporan keuangan belum diterbitkan)</i>	XXX	XXX

27

1 Jika lebih salur dimaksud belum diketahui masing-masing daerahnya, maka piutang
2 transfer tersebut dicatat sebagai Piutang Transfer Estimasi.

3 Akan tetapi, jika informasi tersebut di atas diketahui setelah LK diterbitkan, maka
4 jumlah lebih salur dimaksud diakui sebagai pengurang Beban Transfer untuk periode
5 diketahuinya kurang salur. Misal pada bulan Juli 20X5 diketahui ternyata terdapat lebih
6 salur DBH Migas untuk tahun 20X3 dan LK 20X3 sudah diterbitkan, maka lebih salur
7 tersebut dicatat sebagai pengurang beban pada LO tahun 20X5.

8 2.9. Contoh Kasus

- 9 1. Pada tanggal 23 Maret 20X6 saat LKPP tahun 20X5 sedang disusun diketahui
10 pendapatan perpajakan PPh Orang Pribadi sebesar Rp100 triliun. Sesuai
11 ketentuan, PPh OP dibagihasikan sebesar 20% ke daerah, dengan demikian
12 untuk tahun 20X5 adalah Rp20 triliun. Realisasi penyaluran selama tahun 20X5
13 sebesar Rp19 triliun sehingga masih ada kurang bayar sebesar Rp1 triliun yang
14 harus ditambahkan sebagai beban transfer. Atas kurang bayar dimaksud belum
15 diketahui masing-masing daerah yang berhak. Mengingat LKPP harus segera
16 diselesaikan akhir bulan Maret, maka kurang bayar dimaksud disajikan sebagai
17 utang estimasi dan dicatat dengan membuat jurnal penyesuaian :
18

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer Utang Transfer diestimasi <i>(Untuk mencatat kurang salur pada tahun berjalan atau tahun sesudah berakhirnya suatu periode tetapi laporan keuangan belum diterbitkan dan daerah penerima belum dapat dipastikan)</i>	1 triliun	1 triliun

19

20 Jika informasi di atas diketahui setelah LK TA 20X5 diterbitkan, maka jumlah
21 Rp1 triliun dimaksud diakui sebagai beban transfer tahun 20X6 sehingga
22 disajikan pada LO 20X6.

23

- 24 2. Pada awal tahun anggaran tanggal 2 Januari 20X5 Pemerintah Pusat
25 melakukan transfer DAU bulan Januari 2015 kepada pemerintah daerah
26 sebesar Rp100 miliar maka Pemerintah Pusat akan mencatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer DAU Kas <i>(Untuk mencatat penyaluran transfer)</i>	100 miliar	100 miliar

27

28 Pada penyaluran bulan April, terdapat beberapa daerah yang kena sanksi
29 penundaan dengan nilai total yang ditunda Rp10 milyar, maka pencatatan
30 dilakukan sebagai berikut:
31

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer DAU Kas Utang Transfer DAU <i>(Untuk mencatat penyaluran transfer dengan adanya sanksi penundaan DAU)</i>	100 miliar	90 miliar 10 miliar

1 Pada penyaluran bulan September, daerah yang terkena sanksi penundaan
2 telah memenuhi persyaratan, sehingga sanksi penundaan dicabut dan DAU
3 yang ditunda disalurkan seluruhnya, maka pencatatan dilakukan sebagai
4 berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Utang Transfer DAU Kas <i>(Untuk mencatat penyaluran DAU yang ditunda)</i>	10 miliar	10 miliar

5
6 Pada bulan Oktober 20X5, pemerintah mengalokasikan DBH migas sebesar
7 Rp50 miliar, sesuai dengan Peraturan Presiden tentang rincian APBN TA 20X6.
8 Pada tahun 20X6, Pemerintah Pusat melakukan transfer atas DBH migas
9 triwulan I pada tanggal 31 Maret 20X6, triwulan II pada tanggal 30 Juni 20X6,
10 dan triwulan III pada 30 September 20X6 masing-masing sebesar 20% untuk
11 triwulan I dan II dan 30% untuk triwulan III. Maka pengakuan beban atas
12 penyaluran triwulan I sampai dengan triwulan III dilakukan dengan pencatatan
13 sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
Tahun 20X5			
Oktober 20X5	(Pemerintah Pusat tidak melakukan pencatatan)		
Tahun 20X6			
31/03/20X6	Beban transfer – DBH migas Kas <i>(transfer DBH triwulan I (20%\times50M))</i>	10 miliar	10 miliar
30/06/20X6	Beban transfer – DBH migas Kas <i>(transfer DBH triwulan II (20%\times50M))</i>	10 miliar	10 miliar
30/09/20X6	Beban transfer – DBH migas Kas <i>(transfer DBH triwulan III (30%\times50M))</i>	15 miliar	15 miliar

14
15 3. Pada bulan Oktober 20X5, pemerintah mengalokasikan DBH migas sebesar
16 Rp50 miliar, sesuai dengan Peraturan Presiden tentang rincian APBN TA 20X6.
17 Pada tahun 20X6, Pemerintah Pusat melakukan transfer atas DBH migas

1 triwulan I pada tanggal 30 Maret 20X6, triwulan II pada tanggal 30 Juni 20X6,
 2 dan triwulan III pada 30 September 20X6 masing-masing sebesar 20% untuk
 3 triwulan I dan II dan 30% untuk triwulan III.

4 Setelah dilakukan rekonsiliasi dan perhitungan ulang target penerimaan migas
 5 hanya terealisasi menjadi sebesar Rp32 miliar, sehingga menyebabkan
 6 terjadinya kelebihan salur Rp3 miliar mengingat sampai dengan triwulan III
 7 sudah disalurkan sebesar Rp35 miliar. Atas kelebihan salur tersebut,
 8 Pemerintah Pusat akan melakukan kompensasi/pemotongan dengan
 9 memperhitungkan dengan penyaluran DBH Migas tahun anggaran 20X7. Atas
 10 lebih salur dimaksud belum diketahui rincian masing-masing daerah. Atas
 11 kejadian dimaksud dicatat sebagai berikut:
 12

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
Tahun 20X5			
Oktober 2014	(Pemerintah Pusat tidak melakukan pencatatan)		
Tahun 20X6			
30/03/2015	Beban transfer – DBH migas Kas <i>(transfer DBH triwulan I)</i>	10 miliar	10 miliar
30/06/2015	Beban transfer – DBH migas Kas <i>(transfer DBH triwulan II)</i>	10 miliar	10 miliar
30/09/2015	Beban transfer – DBH migas Kas <i>(transfer DBH triwulan III)</i>	15 miliar	15 miliar
31/12/2015	Piutang Transfer Diestimasi Beban Transfer <i>(mencatat kelebihan penyaluran DBH migas Pemda ABC dari nilai alokasi sebesar Rp50 miliar, realisasi hanya sebesar Rp35 miliar, sehingga kelebihan salur sebesar Rp3 miliar)</i>	3 miliar	3 miliar

BAB III**PENDAPATAN OPERASIONAL TRANSFER**

Transfer keluar sebagai beban satu entitas dan transfer masuk sebagai pendapatan entitas merupakan dua hal yang saling terkait. Pada umumnya, jenis transfer yang menjadi bagian dari transfer keluar dari suatu entitas akan menjadi jenis yang sama sebagai transfer masuk bagi entitas yang menerima. Keadaan tersebut membawa konsekuensi nama jenis transfer keluar sebagai beban akan identik dengan nama jenis transfer masuk sebagai pendapatan operasional.

Dalam hubungan antara penyalur dengan penerima transfer, perlakuan akuntansi transfer antara keluar dan masuk secara umum identik. Artinya, jika suatu entitas sudah mengakui suatu transaksi sebagai beban transfer, maka pada saat yang sama akan ada entitas lainnya yang mengakui pendapatan operasional transfer. Walaupun demikian, pada beberapa jenis transfer tidak selalu demikian keadaannya. Misalnya transfer oleh penerima yang kedudukannya sebagai penampung sementara untuk selanjutnya harus disalurkan kepada entitas lainnya, maka pengakuan sebagai beban pada entitas penyalur tidak harus menjadi pendapatan pada entitas penerima.

Dengan pertimbangan di atas, pada bab ini tidak diuraikan mengenai pendapatan transfer per jenisnya. Jika tidak dijelaskan lebih lanjut, pendapatan transfer yang dimaksud pada bab ini identik dengan transfer keluar yang telah dibahas pada bab sebelumnya sebagai beban. Akan tetapi, jika penerima transfer tersebut harus menyalurkan kepada entitas lainnya, pembahasan akan mencakup pula penyaluran dana dimaksud sampai ke entitas yang menggunakan.

3.1. DEFINISI

PSAP 12 tentang Laporan Operasional menyebutkan pendapatan operasional transfer adalah pendapatan berupa penerimaan uang atau hak untuk menerima uang oleh entitas pelaporan dari suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan. Atas penerimaan atau hak untuk menerima dimaksud, entitas tidak mempunyai kewajiban untuk menyalurkan kepada entitas lain. Mengacu pada struktur pemerintahan yang ada, entitas pelaporan yang lazim menerima pendapatan operasional transfer adalah pemerintah provinsi, kabupaten dan kota.

3.2. PENGAKUAN

Dengan mempertimbangkan mekanisme alokasi dan penyaluran seperti telah dijelaskan pada bab sebelumnya, pengakuan pendapatan transfer masuk yang dapat dikatakan pasti jumlah dan waktunya adalah DAU. Penyaluran DAU dilakukan oleh Pemerintah Pusat setiap awal bulan sebesar 1/12 (satu per duabelas) dari nilai alokasi, sehingga setiap awal bulan jumlah tersebut akan diterima oleh RKUD. Dalam hal daerah terkena sanksi penundaan, hal tersebut tidak mengurangi jumlah yang menjadi hak daerah sehingga tetap dapat diakui setiap bulannya.

Selain jenis transfer DAU, terdapat dua titik pengakuan Pendapatan Transfer LO, yaitu pada saat kas diterima dan pada saat terdapat pengakuan kewajiban kurang salur oleh pihak yang melakukan transfer kepada entitas penerima. Alokasi merupakan pagu hak bagi daerah dalam satu tahun anggaran untuk menerima penyaluran secara periodik

berdasar persyaratan-persyaratan tertentu. Dapat terjadi nilai yang dialokasikan tidak disalurkan seluruhnya karena terdapat persyaratan yang tidak terpenuhi. Selain itu, pengakuan pendapatan transfer LO berdasar kas yang diterima juga mencerminkan kinerja pendapatan dalam suatu periode dalam satu tahun anggaran bagi entitas penyalur. Artinya, jumlah transfer yang dilakukan oleh entitas penyalur disesuaikan dengan kinerja pendapatan pada periode yang sama.

Ada kalanya informasi mengenai kurang bayar/salur disampaikan entitas penyalur sebelum entitas penerima menerbitkan laporan keuangan. Apabila terjadi demikian maka kurang bayar/salur tersebut diakui sebagai pendapatan tahun pelaporan. Namun, dapat pula terjadi informasi tersebut baru diterima oleh entitas penerima setelah laporan keuangan entitas penerima diterbitkan. Apabila terjadi hal tersebut maka entitas penerima dapat mengakui informasi kurang bayar tersebut sebagai dasar pengakuan pendapatan operasional pada tahun diketahuinya informasi tersebut.

Selain yang telah disebutkan di atas, ada jenis transfer yang karena kebijakan Pemerintah Pusat, entitas penerima mempunyai kewajiban untuk meneruskan menyalurkan kepada entitas-entitas yang berhak yang bukan bagian dari entitas penerima sesuai ketentuan. Dengan kata lain, entitas penerima transfer dari Pemerintah Pusat tidak berhak menggunakan dana transfer dimaksud, tetapi memiliki kewajiban untuk segera menyalurkannya kepada pihak-pihak yang telah ditetapkan. Untuk jenis transfer masuk seperti ini, tidak diakui sebagai pendapatan, namun diakui sebagai utang. Contoh jenis transfer ini adalah Dana BOS dan Dana Desa.

Dana BOS disalurkan oleh Pemerintah Pusat kepada pemerintah daerah provinsi, untuk selanjutnya pemerintah provinsi berkewajiban menyalurkannya kembali kepada satuan pendidikan yaitu sekolah yang sebagian besar bukan merupakan bagian dari unit kerja pemerintah provinsi. Penyaluran ini dilakukan selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari kerja setelah diterimanya dana di rekening kas umum daerah. Terdapat tiga kelompok sekolah penerima Dana BOS, yaitu sekolah negeri di bawah pemerintah provinsi, sekolah negeri pada pemerintah kabupaten dan kota, serta sekolah swasta.

Dari penjelasan di atas, penerimaan Dana BOS oleh unit sekolah yang berada dalam kewenangan pemerintah kabupaten/kota diakui sebagai pendapatan oleh pemerintah kabupaten/kota. Sedangkan untuk Dana BOS yang diterima oleh sekolah swasta tidak diakui oleh pemerintah kabupaten/kota karena bukan merupakan bagian dari entitas pemerintah kabupaten/kota.

Perlu dijelaskan pula bahwa pengeluaran dana BOS ke sekolah swasta walaupun bukan bagian dari entitas pemerintah provinsi bukan merupakan beban transfer, melainkan merupakan beban operasional atau belanja pemerintah provinsi. Dengan kondisi tersebut, Dana BOS yang diterima provinsi yang akan menjadi beban operasional atau belanja untuk sekolah swasta diakui sebagai Pendapatan Transfer LO.

3.3. PENGUKURAN

Pendapatan Transfer LO diakui dan dicatat sebesar kas yang diterima oleh entitas dan/atau sebesar pengakuan kurang salur oleh entitas penyalur. Nilai penerimaan kas didasarkan pada penyaluran transfer yang diterima di rekening entitas pada bank atau RKUD. Selain itu Pendapatan Transfer LO atas kurang salur dicatat sebesar nilai yang akan diterima yang ditetapkan dalam peraturan mengenai kurang salur dimaksud.

1 Dapat pula terjadi Pendapatan Transfer LO disesuaikan jika pada akhir periode
 2 pelaporan atau sebelum laporan keuangan terbit diketahui terdapat kelebihan salur.
 3 Kelebihan salur dapat terjadi terutama disebabkan oleh entitas penyalur. Misalnya DBH
 4 SDA yang disalurkan setelah diperhitungkan dengan prognosa realisasi pendapatan
 5 yang dibagihasilkan lebih besar dari yang seharusnya. Dalam hal terjadi demikian,
 6 kelebihan salur dimaksud menjadi pengurang pendapatan yang telah diakui sebelumnya
 7 pada tahun pelaporan. Di sisi lain, apabila lebih salur dari hasil perhitungan selisih antara
 8 DBH berdasarkan penerimaan definitif yang lebih kecil dibanding DBH berdasarkan
 9 prognosa diketahui pada periode setelah laporan keuangan entitas penerima terbit, maka
 10 pengakuan atas pengurang pendapatan dilaporkan pada laporan operasional tahun
 11 diketahuinya lebih salur tersebut. Untuk kurang bayar/salur diakui sebesar ketetapan dari
 12 entitas penyalur yang dapat berupa laporan keuangan entitas penyalur yang telah
 13 diaudit, pemberitahuan, atau dalam bentuk produk hukum peraturan/keputusan.

14 3.4. PENCATATAN DAN PENYAJIAN

15 Transfer masuk yang diterima oleh Pemda pada umumnya dicatat dan disajikan
 16 sebagai pendapatan. Namun, atas kelebihan penyaluran transfer sebagaimana telah
 17 dijelaskan di atas, akan dikategorikan sebagai utang. Penjelasan yang memadai atas
 18 pendapatan transfer diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. Pada saat
 19 menerima dana transfer, entitas mencatat sebagai berikut :

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Kas Pendapatan Transfer LO <i>(Untuk mencatat penerimaan transfer)</i>	XXX	XXX

20

21 Pada akhir periode atau pada saat diketahui adanya kurang bayar/salur yang belum
 22 diterima maka kurang bayar/salur dimaksud akan menambah pendapatan dan dicatat
 23 sebagai piutang. Apabila informasi kurang bayar/salur tersebut diketahui sebelum
 24 laporan keuangan diterbitkan maka kurang bayar/salur tersebut diakui sebagai
 25 pendapatan tahun pelaporan. Apabila informasi kurang bayar/salur diketahui setelah
 26 laporan keuangan diterbitkan, maka entitas penerima mengakui kurang bayar/salur
 27 transfer tersebut sebagai pendapatan tahun berjalan.

28

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang transfer Pendapatan Transfer LO <i>(Untuk mencatat kurang bayar/salur yang belum dilakukan penyaluran)</i>	XXX	XXX

29

30 Selanjutnya pada saat diterima pembayaran atas piutang transfer, dijurnal sebagai
 31 berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Kas Piutang Transfer <i>(Untuk mencatat pembayaran atas kurang bayar/salur)</i>	XXX	XXX

1 Jika piutang transfer dimaksud hingga akhir periode belum dibayar maka
2 diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan per jenis piutang transfer.

3 Pada saat diketahui terdapat kelebihan penerimaan dana transfer, dicatat sebagai
4 pengurang pendapatan transfer:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan Transfer LO Utang Kelebihan Transfer <i>(Untuk mencatat kelebihan penerimaan dana transfer)</i>	XXX	XXX

6 3.5. PENERIMAAN DANA TRANSFER BUKAN PENDAPATAN LO

7 Pada jenis dana transfer tertentu, dapat terjadi dana dimaksud bukan merupakan
8 hak entitas untuk memanfaatkannya untuk operasional pemerintahan yang menjadi tugas
9 dan fungsi entitas. Terdapat dua jenis dana yang masuk dalam kategori ini, yaitu Dana
10 BOS dan Dana Desa.

11 Pada saat menerima transfer yang merupakan kewajiban untuk segera disalurkan
12 Dana BOS atau Dana Desa, dicatat sebagai utang dengan jurnal sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Kas Utang Dana BOS/Dana Desa <i>(Untuk mencatat penyaluran dana transfer yang merupakan kewajiban yang harus segera disalurkan)</i>	XXX	XXX

13
14 Penggunaan Dana BOS yang diterima provinsi terdiri dari tiga golongan, yaitu untuk
15 sekolah negeri sebagai unit kerja provinsi, sekolah swasta dan sekolah negeri sebagai
16 unit kerja kabupaten/kota. Pada sekolah negeri yang berada dalam entitas provinsi dan
17 sekolah swasta, pemanfaatan dana BOS dilakukan dalam bentuk belanja untuk
18 operasional sekolah-sekolah dimaksud sehingga kinerja dari sekolah-sekolah dimaksud
19 merupakan bagian dari kinerja pemerintah provinsi. Sedangkan pemanfaatan dana BOS
20 yang disalurkan kepada sekolah-sekolah yang menjadi bagian dari unit kerja
21 kabupaten/kota, kinerjanya merupakan bagian dari kinerja pemerintah kabupaten/kota.

22 Ketika dilaksanakan penyaluran Dana BOS melalui mekanisme hibah dari rekening
23 pemerintah provinsi kepada rekening satuan pendidikan dasar yang menjadi bagian dari
24 unit kerja pemerintah kabupaten/kota, maka penyaluran tersebut dicatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Utang Dana BOS Kas <i>(Untuk mencatat penyaluran dana BOS dari pemerintah provinsi ke satker pendidikan di kabupaten/kota)</i>	XXX	XXX

1 Pada saat Dana BOS dimaksud digunakan untuk/dialurkan kepada sekolah
 2 swasta untuk mendanai operasional sekolah dimaksud, penyaluran Dana BOS dimaksud
 3 dicatat sebagai Pendapatan Transfer Dana BOS - LO sekaligus beban oleh pemerintah
 4 provinsi. Pada APBD, penggunaan Dana BOS adalah sebagai Belanja Hibah. Hal
 5 berbeda terjadi pada LRA, yaitu penerimaan Dana BOS dicatat seluruhnya sebagai
 6 pendapatan transfer dan penggunaannya sebagai belanja hibah.

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Utang Dana BOS	XXX	
	Pendapatan Transfer Dana BOS - LO		XXX
	Beban Hibah	XXX	
	Kas		XXX
	<i>(Untuk mencatat penyaluran dana BOS dari pemerintah provinsi ke sekolah swasta)</i>		

7 Pada Dana Desa, pemerintah kabupaten/kota tidak mencatat penerimaan Dana
 8 Desa sebagai pendapatan, tetapi sebagai penerimaan kas pada utang. Hal ini
 9 dikarenakan dana dimaksud merupakan hak desa untuk memanfaatkannya, sedangkan
 10 pemerintah kabupaten/kota sebagai penampung sementara sebelum dialurkan. Kinerja
 11 pemanfaatan Dana Desa ada pada desa, bukan pemerintah kabupaten/kota.

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Kas	XXX	
	Utang Dana Desa		XXX
	<i>(Mencatat penerimaan Dana Desa di RKUD)</i>		
	Utang Dana Desa	XXX	
	Kas		XXX
	<i>(Mencatat penyaluran Dana Desa)</i>		

12 3.6. CONTOH KASUS

13 1. Pada awal tahun anggaran tanggal 1 Januari 20X5 Pemerintah Daerah ABC
 14 menerima transfer DAU bulan Januari 20X5 dari Pemerintah Pusat sebesar Rp80
 15 miliar maka akan dicatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/1/2014	Kas	80 miliar	
	Pendapatan Transfer LO		80 miliar
	<i>(Untuk mencatat penerimaan DAU)</i>		

16

17 2. Pada tanggal 17 Januari 20X5, Pemerintah Daerah Provinsi JKL menerima
 18 transfer dana BOS triwulan I sebesar Rp150 miliar, dan kemudian pada tanggal
 19 20 Januari 20X5 atas dana tersebut Pemerintah Daerah Provinsi JKL

menyalurkan kepada sekolah negeri dan swasta melalui mekanisme hibah masing-masing sebesar Rp120 miliar dan Rp30 miliar. Atas transaksi tersebut, akan dilakukan pencatatan sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15/1/20X5	Kas Utang Dana Bos Pendapatan Transfer Dana BOS <i>(Untuk mencatat penerimaan dana BOS)</i>	150 miliar	120 miliar 30 miliar
20/1/20X5	Utang Dana BOS Kas <i>(Untuk mencatat hibah Dana BOS dari pemerintah provinsi ke satker pendidikan di kabupaten/kota)</i>	120 miliar	120 miliar

3. Pada tanggal 15 April 20X5, Pemerintah Pusat memberikan informasi bahwa telah terjadi kurang bayar/salur, di mana terjadi kurang bayar/salur atas DBH migas tahun 20X4 pada Pemerintah Daerah Kabupaten XYZ sebesar Rp3 miliar, informasi kekurangan dimasukkan ke dalam laporan keuangan audited. Pada saat itu, laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten XYZ sedang disusun. Atas kejadian tersebut, Pemerintah Kabupaten XYZ akan mencatat sebagai pendapatan tahun 20X4 pada jurnal penyesuaian sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15/4/2014	Piutang transfer Pendapatan transfer <i>(Untuk mencatat kurang bayar/salur pada saat laporan keuangan sedang disusun)</i>	3 miliar	3 miliar

4. Pada tanggal 13 Juli 20X5, Pemerintah Pusat menerbitkan PMK tentang kurang salur DBH migas tahun 2014, salah satunya yang berhak adalah Pemerintah Daerah Kabupaten XYZ sebesar Rp3 miliar. Pada saat itu, LKPD Kabupaten XYZ TA 20X4 sudah terbit. Atas kejadian tersebut, Pemerintah Kabupaten XYZ akan mencatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
1/1/2014	Piutang transfer Pendapatan transfer - TA 20X5 <i>(Untuk mencatat kurang bayar/salur pada saat laporan keuangan sudah terbit)</i>	3 miliar	3 miliar

1

BAB IV

2

UTANG DAN PIUTANG TRANSFER

3

Utang dan piutang transfer secara umum merupakan akibat beban dan pendapatan transfer yang belum disalurkan atau belum diterima. Beban dan pendapatan transfer telah dibahas pada bab-bab sebelumnya, termasuk pada timbulnya kewajiban atau hak yang berakibat pada utang-piutang. Dengan demikian, bab ini pada dasarnya merupakan ikhtisar dari pembahasan pada bab mengenai beban dan pendapatan.

8

Kerangka Konseptual paragraf 10 menyebutkan bahwa pemerintah yang lebih luas cakupannya memberi arahan pada pemerintahan yang cakupannya lebih sempit. Adanya pemerintah yang menghasilkan pendapatan pajak atau bukan pajak yang lebih besar mengakibatkan diselenggarakannya sistem bagi hasil, alokasi dana umum, hibah, atau subsidi antar entitas pemerintahan. Kondisi ini secara tidak langsung menyatakan bahwa pemerintahan yang lebih luas cakupannya memegang kendali yang lebih besar dalam penyaluran transfer.

10

11

12

13

14

15

Dalam hubungan utang-piutang transfer, pemerintahan yang lebih luas cakupannya memegang kendali lebih besar dalam menentukan terjadinya utang-piutang transfer antar entitas. Bagi pemerintah kabupaten dan kota, timbulnya utang-piutang transfer ditentukan oleh Pemerintah Pusat dan provinsi. Bagi pemerintah provinsi, timbulnya utang-piutang ditentukan oleh pernyataan Pemerintah Pusat. Penentuan utang-piutang (terutama piutang) sepihak dari penerima transfer dapat menimbulkan permasalahan di kemudian terkait realisasi pembayarannya.

16

17

18

19

20

21

22

Pernyataan timbulnya hak atas piutang atau kewajiban dalam bentuk utang dapat berupa penyajian pada laporan keuangan yang telah diaudit, peraturan menteri/gubernur, dan pemberitahuan dari pihak yang menyalurkan transfer. Dengan demikian, entitas pemerintah penerima transfer menunggu informasi dari entitas pemerintah pemberi transfer apabila akan mengakui piutang transfer.

23

24

25

26

27

4.1. Utang Transfer

28

Utang transfer timbul pada entitas pemerintah pemberi transfer, apabila terdapat hak entitas penerima belum disalurkan sesuai dengan ketentuan. Misal hingga akhir periode, jumlah suatu jenis DBH yang disalurkan kurang dari persentase yang diatur dalam peraturan perundang-undangan, maka selisihnya harus diakui sebagai utang transfer sebesar nominalnya.

29

30

31

32

33

Selanjutnya atas utang transfer dimaksud dibuat daftar daerah penerima beserta dengan nilainya masing-masing. Jenis, daftar utang dan tahun timbulnya utang dimaksud diungkapkan pada CaLK. Dalam hal belum diketahui dengan pasti jumlah hak tiap-tiap daerah, maka secara akumulasi utang transfer dimaksud dicatat sebagai utang diestimasi.

34

35

36

37

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Beban transfer Utang transfer (Untuk mencatat utang transfer)	xxx	xxx

Selain itu, utang transfer dapat timbul pada entitas penerima transfer apabila entitas tersebut menerima penyaluran lebih besar daripada jumlah yang menjadi haknya. Dalam hal ini, pengakuan utang mengacu pada pencatatan lebih salur entitas penyalur yang mencatat sebagai piutang transfer yang dibahas pada subbab berikut ini.

4.2. Piutang Transfer

Piutang transfer pada entitas pemberi timbul karena lebih salur kepada entitas penerima transfer sedangkan bagi entitas penerima, piutang transfer timbul apabila terdapat entitas penerima yang belum diterima/direalisasikan. Piutang transfer pada entitas pemberi diakui pada saat diketahui telah terjadi lebih salur sebesar nilai nominalnya. Informasi lebih salur dapat diketahui setelah dilakukan perhitungan antara jumlah yang telah disalurkan lebih besar daripada jumlah yang seharusnya disalurkan.

Jika jumlah dan daerah yang mengalami lebih salur dapat dipastikan dan diidentifikasi tiap-tiap daerah, nilai lebih salur dicatat sebagai piutang lebih salur sesuai dengan jenis transfer dan dirinci per daerah yang mengalami lebih salur. Dapat terjadi lebih salur sudah terjadi tetapi indentifikasi untuk tiap-tiap daerah yang mengalami lebih salur belum dapat diidentifikasi, maka lebih salur dimaksud merupakan Piutang Transfer Diestimasi. Selanjutnya piutang lebih salur disajikan pada laporan keuangan beserta penjelasannya pada CaLK dan diberitahukan kepada entitas yang mengalami lebih salur agar dicatat sebagai utang transfer.

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang Transfer DBH Pendapatan Transfer - LO <i>(Untuk mencatat piutang lebih salur transfer)</i>	xxx	xxx

Bagi entitas penerima, piutang transfer yang timbul dari jumlah hak yang belum diterima dapat diketahui berdasarkan pernyataan utang entitas pemberi sebagaimana dibahas pada subbab di atas. Pernyataan dimaksud dapat berbentuk surat pemberitahuan, peraturan menteri/gubernur, atau laporan keuangan entitas penyalur yang telah diaudit. Secara umum, bentuk dokumen yang cukup sah untuk pengakuan dimaksud adalah peraturan/keputusan menteri/gubernur atau laporan keuangan yang telah diaudited. Surat pemberitahuan dikirim setelah ada kepastian bahwa entitas penyalur punya kewajiban untuk menyalurkan.

Jika dari laporan keuangan entitas pemberi transfer terdapat nilai utang transfer yang diestimasi, maka nilai dimaksud tidak dapat dijadikan dasar pencatatan piutang transfer bagi entitas penerima transfer.

4.3. Koreksi Utang-Piutang Transfer

Berbeda dengan jenis piutang lainnya yang menyajikan penyisihan piutang, pada piutang transfer tidak dapat diberlakukan penyisihan piutang. Tidak adanya perlakuan penyisihan piutang ini dengan pertimbangan (1) timbulnya piutang dikarenakan pengakuan utang dari entitas penyalur yang telah melalui proses yang diatur dalam peraturan perundang-undangan dan (2) dalam hal piutang timbul dari lebih salur, kendali untuk menagih oleh entitas penyalur sangat besar.

1 Penentuan hak dan kewajiban entitas atas dana transfer telah diatur dalam
 2 peraturan perundang-undangan. Seperti telah diuraikan pada bab sebelumnya, hak dan
 3 kewajiban dimaksud ada yang bersifat mengikat dan pasti seperti DAU atau disesuaikan
 4 dengan kondisi yang terjadi kemudian. Perubahan jumlah atau “penghapus-bukuan”
 5 utang-piutang transfer hanya dimungkinkan karena adanya kekeliruan/kesalahan dalam
 6 proses penghitungan/pencatatan. Utang atau piutang transfer dimaksud sebenarnya
 7 tidak terjadi, atau secara materiil tidak pernah ada. Jika terjadi demikian, perlakuan
 8 akuntansi adalah koreksi dan harus dijelaskan dalam laporan keuangan serta
 9 pemberitahuan kepada pihak terkait sehubungan dengan koreksi yang dilakukan. Koreksi
 10 atas utang oleh entitas pemberi diberitahukan kepada entitas penerima agar dilakukan
 11 koreksi atas piutang. Begitupun sebaliknya, koreksi atas piutang oleh entitas pemberi
 12 diberitahukan kepada entitas penerima agar dilakukan koreksi utang oleh entitas
 13 penerima.

14 Dalam hal piutang transfer terjadi karena lebih salur, maka entitas pemberi
 15 mempunyai kewenangan sedemikian rupa sehingga piutang dimaksud dipastikan dapat
 16 diselesaikan. Tatacara penyelesaian piutang dimaksud dapat dalam bentuk
 17 pengembalian melalui penyetoran oleh entitas penerima. Jika cara ini tidak dilakukan,
 18 maka entitas pemberi dapat melakukan pemotongan atas kelebihan salur pada saat
 19 realisasi penyaluran periode berikutnya. Praktik yang selama ini atas piutang lebih salur
 20 adalah dengan melakukan pemotongan terhadap penyaluran dana transfer tahun yang
 21 sama atau tahun berikutnya serta pada umumnya terjadi pada transfer Dana Bagi Hasil.

22 Koreksi atas utang-piutang transfer dapat terjadi karena kekeliruan dalam
 23 perhitungan atau penentuan daerah lebih/kurang salur. Dalam hal terjadi demikian tetapi
 24 tidak terdapat perubahan jumlah, maka penyesuaian dilakukan pada daftar utang/piutang
 25 daerah yang mengalami lebih salur. Tetapi jika hal itu berdampak pada nilai total, maka
 26 dilakukan penyesuaian pada akun Ekuitas. Koreksi atas utang oleh entitas pemberi
 27 dicatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Utang Transfer Ekuitas <i>(Untuk mencatat Koreksi atas utang Transfer oleh entitas pemberi)</i>	xxx	xxx
	Ekuitas Piutang Transfer <i>(Untuk mencatat Koreksi atas piutang Transfer oleh entitas penerima)</i>	xxx	xxx

28 Atas koreksi tersebut, entitas penerima yang sebelumnya mencatat sebagai piutang
 29 dikoreksi sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Ekuitas Piutang Transfer <i>(Untuk mencatat Koreksi atas utang transfer oleh entitas penerima)</i>	xxx	xxx

30 Selanjutnya koreksi atas piutang oleh entitas pemberi dicatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Ekuitas Piutang Transfer <i>(Untuk mencatat Koreksi atas piutang transfer oleh entitas penyalur)</i>	xxx	xxx

1

2 Oleh entitas penerima, koreksi atas kejadian tersebut dicatat sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Utang Ekuitas <i>(Untuk mencatat Koreksi atas piutang transfer oleh entitas penerima)</i>	xxx	xxx

3

BAB V**BELANJA DAN PENDAPATAN TRANSFER
PADA LAPORAN REALISASI ANGGARAN**

Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Sedangkan Pendapatan-LRA adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

Dalam rangka pertanggungjawaban realisasi anggaran, belanja dan pendapatan transfer mengacu pada basis penyusunan anggaran itu sendiri. Oleh karena basis anggaran masih menggunakan basis kas maka pelaporan belanja dan pendapatan transfer dalam rangka pelaksanaan anggaran menggunakan basis kas.

Secara umum, basis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Dengan kata lain, belanja transfer diakui pada saat kas dikeluarkan dari entitas pelaporan, sedangkan pendapatan transfer diakui pada saat kas diterima oleh entitas pelaporan.

Belanja transfer, yang selanjutnya akan disebut transfer keluar terdiri dari bermacam-macam jenis. Transfer keluar berbeda dengan belanja pada umumnya. Belanja berarti pengeluaran uang dari entitas pemerintahan ke non-entitas pemerintahan. Sedangkan tranfer merupakan penyaluran dana dari satu entitas pemerintah kepada entitas pemerintah lainnya serta sama-sama sebagai entitas pelaporan. Entitas pemerintahan terdiri dari Pemerintah Pusat dan pemerintah daerah, baik pemerintah provinsi, pemerintah kabupaten, maupun pemerintah kota serta mencakup pula desa.

5.1. Pengakuan

PSAP 02 disusun dengan asumsi bahwa anggaran pemerintah, baik Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah disusun dengan basis kas. Dengan latar belakang tersebut, belanja dan pendapatan LRA diakui berdasarkan mutasi kas pada entitas pelaporan. Selain diatur dalam PSAP 02, pengakuan belanja dan pendapatan transfer dalam LRA dijabarkan lebih lanjut dalam IPSAP 02 dan IPSAP 03. Dalam PSAP 02, titik kritis pengakuan belanja dan pendapatan adalah keluar atau masuk uang melalui RKUN pada Pemerintah Pusat, dan RKUD pada pemerintah daerah.

Belanja transfer atau transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti pengeluaran dana perimbangan, dana penyesuaian, dan dana otonomi khusus oleh Pemerintah Pusat serta dana bagi hasil oleh pemerintah daerah yang tidak akan diterima kembali. Selain itu, juga terdapat mekanisme bagi hasil yang dilakukan oleh pemerintah kabupaten kepada desa. Koreksi atas pengeluaran belanja (penerimaan kembali belanja) yang terjadi pada periode pengeluaran belanja dibukukan sebagai pengurang belanja pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi atas pengeluaran belanja dibukukan dalam pendapatan-LRA dalam pos Pendapatan Lain-lain-LRA.

1 Pendapatan transfer atau transfer masuk adalah penerimaan uang dari entitas
2 pelaporan lain, misalnya penerimaan dana perimbangan, dana penyesuaian, dan dana
3 otonomi khusus yang diperoleh dari Pemerintah Pusat serta dana bagi hasil dari
4 pemerintah provinsi. Pendapatan LRA transfer dicatat berdasarkan azas bruto, yaitu
5 dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah
6 dikompensasikan dengan pengeluaran). Dalam hal besaran pengurang terhadap
7 pendapatan bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak
8 dapat dianggarkan terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto
9 dapat dikecualikan. Pengembalian yang sifatnya sistemik (normal) dan berulang
10 (*recurring*) atas penerimaan pendapatan transfer pada periode penerimaan maupun pada
11 periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan.

12 Dalam hal terjadi pengembalian atas penerimaan Pendapatan Transfer LRA,
13 berdasarkan periodenya dapat dibagi menjadi:

- 14 a. Apabila terjadi pada periode yang sama dengan periode penerimaan pendapatan,
15 dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode yang sama;
- 16 b. Apabila terjadi pada periode sebelumnya, dibukukan sebagai pengurang Saldo
17 Anggaran Lebih pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.

18 Selanjutnya pada IPSAP Nomor 02 tentang Pengakuan Pendapatan Yang Diterima
19 Pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah, pengakuan pendapatan basis kas
20 didasarkan pada aliran kas masuk ke entitas pelaporan yang menjadi hak entitas dan
21 tidak perlu dibayar kembali di kemudian hari. RKUN atau RKUD yang sebelumnya
22 merupakan satu-satunya tempat menampung pendapatan pada pembatasan yang baru
23 menjadi salah satu tempat penampungan pendapatan. Pengaturan kewenangan
24 pengakuan pendapatan menjadi kewenangan bendahara umum sebagai subyek
25 pengelola kas negara atau kas daerah.

26 Sesuai dengan IPSAP 02, pendapatan basis kas diakui pada saat :

- 27 1) Pendapatan kas yang telah diterima pada RKUN/RKUD.
- 28 2) Pendapatan kas yang diterima oleh bendahara penerimaan yang sebagai
29 pendapatan negara/daerah dan hingga tanggal pelaporan belum disetorkan ke
30 RKUN/RKUD, dengan ketentuan bendahara penerimaan tersebut merupakan bagian
31 dari BUN/BUD.
- 32 3) Pendapatan kas yang diterima satker/SKPD dan digunakan langsung tanpa disetor
33 ke RKUN/RKUD, dengan syarat entitas penerima wajib melaporkannya kepada
34 BUN/BUD untuk diakui sebagai pendapatan negara/daerah.
- 35 4) Pendapatan kas yang berasal dari hibah langsung dalam/luar negeri yang digunakan
36 untuk mendanai pengeluaran entitas dengan syarat entitas penerima wajib
37 melaporkannya kepada BUN/BUD untuk diakui sebagai pendapatan negara/daerah.
- 38 5) Pendapatan kas yang diterima entitas lain di luar entitas pemerintah berdasarkan
39 otoritas yang diberikan oleh BUN/BUD, dan BUN/BUD mengakuinya sebagai
40 pendapatan.

41 Praktik transfer dari Pemerintah Pusat ke daerah sesuai dengan peraturan harus
42 melalui RKUD. Sejak TA 2008, Pemerintah Pusat menetapkan bahwa seluruh dana
43 transfer dari pusat hanya dapat dilakukan melalui satu rekening pemerintah daerah, yaitu

1 RKUD. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa Pendapatan Transfer LRA diakui pada
2 saat kas diterima pada kas daerah.

3 Sejalan dengan pengakuan pendapatan, pengakuan belanja juga didasarkan pada
4 pengeluaran kas dari entitas pelaporan. Mengingat bahwa fungsi otorisasi pengeluaran
5 kas dari entitas secara umum terpusat pada BUN/BUD, maka pada akhirnya pengeluaran
6 kas sebagai belanja harus mendapat pengakuan dari BUN/BUD, atau entitas yang diberi
7 kewenangan untuk hal dimaksud.

8 **5.2. Pengukuran**

9 Belanja transfer atau transfer keluar diukur dan dicatat sebesar nilai uang yang
10 dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Dapat terjadi akibat lebih salur
11 pada tahun sebelumnya, dilakukan pemotongan atas penyaluran tahun berikutnya.
12 Dalam hal terjadi demikian, belanja transfer dicatat sebesar pengeluaran kas bruto
13 sebelum pemotongan. Misal penyaluran DBH Panas Bumi pada Triwulan II TA 20X2
14 sebesar Rp50 milyar. Pada TA 20X1 terjadi lebih salur sebesar Rp1 milyar dan nilai
15 tersebut dipotongkan dari jumlah Rp50 milyar, maka Belanja tetap dicatat sebesar Rp50
16 milyar, dan Rp1 milyar yang dipotong dan disetorkan kembali ke kas negara dicatat
17 sebagai pendapatan.

18 Pendapatan Transfer LRA diukur sebesar kas yang diterima atau yang seharusnya
19 diterima di RKUD. Kas yang diterima di RKUD bisa kurang dari yang seharusnya diterima.
20 Dalam hal terdapat lebih salur pada TA sebelumnya, penyaluran akan dipotong oleh
21 pihak yang menyalurkan. Hal ini lazim terjadi pada pada penyaluran DBH. Dalam hal
22 terjadi demikian, pendapatan dicatat sebesar nilai brutonya dan nilai yang dipotong
23 dicatat sebagai pengurang SiLPA.

24 Pencatatan pemotongan sebagai koreksi SiLPA berdasarkan pada PSAP nomor 10
25 paragraf 20 yang menyatakan bahwa koreksi kesalahan atas penerimaan pendapatan-
26 LRA yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah
27 maupun mengurangi posisi kas, dalam hal laporan keuangan sudah diterbitkan,
28 dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun Saldo Anggaran Lebih. SAL yang
29 selama ini dikenal pada Pemerintah Pusat, pada pemerintah daerah dikenal dengan
30 SiLPA.

31 Sebagai ilustrasi, pada penyaluran TA 20X5, suatu daerah mendapat penyaluran
32 DBH SDA Kehutanan misalnya Rp5 milyar. Setelah dilakukan perhitungan definitif pada
33 TA 20X6, hak daerah tersebut pada TA 20X5 seharusnya Rp4,8 milyar. Dalam keadaan
34 demikian, Pemerintah Pusat akan memotong sebesar Rp200 juta atas penyaluran pada
35 TA 20X6. Jika alokasi daerah atas DBH SDA Kehutanan pada TA 20X6 adalah Rp5,1
36 milyar, dengan pemotongan tersebut, DBH yang diterima di RKUD adalah (Rp5,1M –
37 Rp0,2M) Rp4,9 milyar. Terhadap penyaluran selama TA 20X6, entitas penerima
38 mencatat sebagai pendapatan transfer LRA sebesar Rp5,1 milyar dan membukukan
39 pemotongan sebagai koreksi/pengurang SiLPA sebesar Rp0,2 milyar.

40 Pendapatan transfer LRA dinilai sebesar kas bruto yang diterima, termasuk
41 penerimaan akibat kurang bayar tahun-tahun sebelumnya. Dapat terjadi kas yang
42 diterima selain hak entitas pada tahun anggaran berjalan, dapat pula termasuk hak
43 entitas tahun-tahun sebelumnya yang belum disalurkan.

1 5.3. Pencatatan dan Penyajian

2 Belanja dan pendapatan transfer disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, dan
3 diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Pada saat belanja
4 transfer dilakukan oleh entitas pemberi maka entitas akan mencatat sebagai berikut:

5

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Transfer LRA-DBH Pajak Akun Antara ³ <i>(Untuk mencatat belanja transfer yang dilakukan oleh entitas penyalur)</i>	xxx	xxx

6
7 Penyaluran transfer telah masuk ke rekening kas umum daerah maka oleh entitas
8 penerima akan dicatat sebagai:

9

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Akun Antara Pendapatan Transfer LRA-DBH Pajak <i>(Untuk mencatat penerimaan transfer yang dilakukan oleh entitas penerima)</i>	xxx	xxx

10 Dalam penyaluran diperhitungkan dengan pemotongan kelebihan salur tahun anggaran
11 yang sudah lewat, entitas penyalur akan mencatat adanya pendapatan. Misalnya disalurkan
12 DBH Pajak untuk Kota P sebesar Rp5 milyar dan sekaligus diperhitungkan lebih salur tahun
13 sebelumnya Rp1 milyar, maka dicatat sebagai berikut:

14

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Transfer LRA-DBH Pajak Akun Antara ³ Pendapatan Lain-lain <i>(Untuk mencatat penyaluran yang diperhitungkan dengan pemotongan kelebihan salur tahun anggaran yang sudah lewat yang dilakukan oleh entitas penyalur)</i>	5 miliar	4 miliar 1 miliar

15
16 Pada saat dana diterima oleh Kota P dan belum/tidak ada pemberitahuan adanya pemotongan,
17 dicatat sebagai berikut:

³ Akun Antara merupakan pos yang dimaksudkan untuk melengkapi proses jurnal pada LRA yang berbasis kas. Nama akun disesuaikan dengan kebutuhan masing-masing sistem yang dibangun.

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	Akun Antara Pendapatan Transfer LRA- DBH Pajak <i>(Untuk mencatat penerimaan transfer yang belum/tanpa adanya pemberitahuan pemotongan oleh penyalur yang dilakukan oleh entitas penerima)</i>	4 miliar	4 miliar

- 1
- 2 Jika kemudian ada pemberitahuan bahwa jumlah tersebut sebenarnya dipotong sebesar
- 3 Rp1 miliar, sesuai dengan PSAP nomor 10 paragraf 20 Kota P akan menjurnal:

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
	SiLPA Pendapatan Transfer LRA- DBH Pajak <i>(Untuk mencatat adanya pemberitahuan pemotongan oleh penyalur yang dilakukan oleh entitas penerima sebagai Koreksi)</i>	1 miliar	1 miliar

- 4
- 5 Selanjutnya dalam rangka penyajian pada laporan keuangan dibedakan antara
- 6 Pemerintah Pusat dengan pemerintah daerah. LRA Pemerintah Pusat, belanja transfer
- 7 disajikan sebagai berikut:

URAIAN	Anggaran	Realisasi
TRANSFER		
DANA PERIMBANGAN		
Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx
Dana Alokasi Umum	xxx	xxx
Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx
Jumlah Dana Perimbangan	xxx	xxx
TRANSFER LAINNYA (d disesuaikan dengan program yang ada)		
Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx
Dana Penyesuaian	xxx	xxx
Jumlah Transfer Lainnya	xxx	xxx
DANA DESA	xxx	xxx
JUMLAH TRANSFER	xxx	xxx

Pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota, pendapatan dan belanja transfer disajikan dalam LRA sebagai berikut:

URAIAN	Anggaran	Realisasi
PENDAPATAN TRANSFER		
TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - DANA PERIMBANGAN		
Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx
Dana Alokasi Umum	xxx	xxx
Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx
Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)	xxxx	xxxx
TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - LAINNYA		
Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx
Dana Penyesuaian	xxx	xxx
Dana Desa		
Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya (18 s/d 19)	xxxx	xxxx
TRANSFER PEMERINTAH PROVINSI		
Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	xxx	xxx
Bantuan Keuangan	xxx	xxx
Transfer lainnya (sesuai peraturan perundang-undangan)	xxx	xxx
Jumlah Transfer dari Pemerintah Provinsi (23 s/d 24)	xxxx	xxxx
Total Pendapatan Transfer (15 + 20 + 25)	xxxx	xxxx
LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH		
Pendapatan Hibah	xxx	xxx
Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx
Pendapatan Lainnya	xxx	xxx
Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s/d 31)	xxx	xxx
JUMLAH PENDAPATAN (7 + 26 + 32)	xxxx	xxxx
BELANJA		
.....		
TRANSFER		
TRANSFER/BAGI HASIL KE DESA		
Bantuan Keuangan ke Desa	xxx	xxx
Dana Desa	xxx	xxx
Alokasi Dana Desa	xxx	xxx
Bagi Hasil ke Desa	xxx	xxx
Bagi Hasil Retribusi	xxx	xxx
Transfer lainnya (sesuai peraturan perundang-undangan)	xxx	xxx
JUMLAH TRANSFER/BAGI HASIL KE DESA	xxxx	xxxx

DAFTAR PUSTAKA

- Indonesia, *Undang-Undang tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*, UU No. 33 tahun 2004, (Lembaran Negara No. 126 Tahun 2004, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia No. 4438)
- *Undang-Undang tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, UU No. 28 Tahun 2009, (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049)
- *Undang-Undang tentang Desa*, UU No. 6 Tahun 2014, (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 7, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5495)
- *Peraturan Pemerintah Tentang Dana Perimbangan*, Peraturan Pemerintah No. 55 Tahun 2005
- *Peraturan Pemerintah Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*, Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Bina Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Mardiasmo, SE., Ak., MBA, Anggota
6. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota

Komite Kerja :

1. DR. Binsar H. Simanjuntak, CMA., CPA., CA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Triharta, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., CA., Sekretaris merangkap Anggota
4. DR. Jan Hoesada, Ak., MM., CPA., CA., Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM., CA., Anggota
6. DR. Dwi Martani, SE., Ak., CPA., CA., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
8. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., CA., Anggota
9. Drs. Hamdani, MM., M., Si., Ak., CA., Anggota

Kelompok Kerja :

1. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., CA., Ketua merangkap Anggota
2. Mega Meilistya, SE.Ak., MBA., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Moh. Hatta, Ak., MBA, Anggota
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., CA., Anggota
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
6. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS , Anggota
7. Yulia Candra Kusumarini SE, S.Sos., MM., Anggota
8. Hamim Mustofa, Ak., CA., Anggota
9. Hasanudin, Ak., M., Ak., CA., Anggota
10. Heru Novandi, SE., Ak., CA., Anggota
11. Muliani Sulya F., SE., M.Ec.DEV., CA., Anggota
12. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota
13. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc., CA., Anggota
14. Mugiya Wardhani, SE, Ak., M.Si. Anggota
15. Lucia Widiarsanti, SE., M.Si., CFE., CA., Anggota
16. DR. Mei Ling, SE., Ak., MBA., CA., Anggota
17. Jamason Sinaga, Ak., SI., CA., Anggota
18. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., CA., Anggota
19. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota
20. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota
21. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., CA., Anggota
22. Joko Supriyanto, SST.Ak., M.Ak., CA., Anggota
23. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota
24. Endah Martiningrum, SE.Ak., MBA., CA., Anggota
25. Dwinanto, SE., Ak., Anggota
26. Isa Ashari Kuswandonno, SE., Ak., M.Ak., CA., Anggota
27. Dr. Ratna Wardhani, SE., MSi., Ak., CA., CGMA, Anggota
28. Syaefuloh Hidayat, SST., Ak., CPA., CA., CGA., Anggota
29. Harri Mustari, Ak., M.Ak., Anggota
30. Adriana Pradpowati, SE., MSi., Akt., CA., Anggota

Sekretariat :

1. Joni Afandi, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Aldo Maulana A, Anggota,
5. Harunsyah H. Galung, Anggota
6. Siti Syarifah, Anggota
7. Khairul Syawal, Anggota
8. Wahid Fatwan, Anggota
9. Nia Esti Wulansari
10. Arsyil A'zim



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It consists of the letters 'KSAP' in a bold, blue, sans-serif font, set against a dark blue background with a white grid pattern.

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

BULETIN TEKNIS
NOMOR 22

AKUNTANSI UTANG BERBASIS AKRUAL



OMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 22**

**AKUNTANSI
UTANG
BERBASIS AKRUAL**

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : sekretariat.ksap@gmail.com

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

- (1) Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
- (2) IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 22 tentang Akuntansi Utang Berbasis Akrual untuk diterapkan mulai tahun pelaporan 2015.

Jakarta, Desember 2015

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.
Sonny Loho	Sekretaris	.
Jan Hoesada	Anggota	.
Dwi Martani	Anggota	.
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.
Sumiyati	Anggota	.
Firmansyah N. Nazaroedin	Anggota	.
Hamdani	Anggota	.

DAFTAR ISI

BAB I	PENDAHULUAN	1
	1.1. Latar Belakang	1
	1.2. Klasifikasi Kewajiban	1
	1.2.1. Kewajiban Berdasarkan Jatuh Tempo	1
	1.2.2. Kewajiban Berdasarkan Sumber Pinjaman	2
BAB II	UTANG DALAM NEGERI.....	3
	2.1. Utang Dalam Negeri – Jangka Pendek.....	3
	2.1.1. Utang kepada Pihak Ketiga (<i>Account Payable</i>)	3
	2.1.2. Utang Bunga (<i>Accrued Interest</i>).....	4
	2.1.3. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	5
	2.1.4. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	8
	2.1.5. Uang Muka dari Kas Umum Negara/Daerah	9
	2.1.6. Pendapatan Diterima di Muka	11
	2.2. Utang Dalam Negeri – Jangka Panjang.....	12
	2.2.1. Utang Dalam Negeri – Non Perbankan.....	12
	2.2.1.1. Obligasi.....	12
	2.2.1.2. Utang Pembelian Cicilan.....	18
	2.2.1.2.1. Kontrak Pembelian Cicilan dengan Bunga Tertentu atas Sisa Utang	19
	2.2.1.2.2. Kontrak Pembelian Cicilan dengan Bunga Tersamar	19
	2.2.1.2.3. Akuntansi Utang Pembelian Cicilan	20
	2.2.1.3. Utang Jangka Panjang Lainnya.....	22
	2.2.2. Utang Dalam Negeri – Perbankan	23
BAB III	UTANG LUAR NEGERI	25
	3.1. Utang Luar Negeri – Jangka Pendek	25
	3.1.1. Utang Bunga dan <i>Commitment Fee (Accrued Interest)</i>	25
	3.1.2. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang.....	26
	3.2. Utang Luar Negeri – Jangka Panjang	27
	3.2.1. Pengertian	27
	3.2.2. Pengakuan	28
	3.2.3. Pengukuran	29
	3.2.4. Penyajian dan Pengungkapan	29
	3.2.5. Contoh Transaksi Utang Luar Negeri	29

BAB IV	KEWAJIBAN KONTINGENSI	32
4.1.	Definisi	32
4.2.	Pengakuan	32
4.3.	Pengukuran	32
4.4.	Penyajian dan Pengungkapan	32
4.5.	Ilustrasi	33
BAB V	RESTRUKTURISASI DAN PENGHAPUSAN UTANG	34
5.1.	Restrukturisasi	34
5.1.1.	Pengakuan	34
5.1.2.	Pengukuran	35
5.1.3.	Penyajian dan Pengungkapan	35
5.2.	Penghapusan Utang	37

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Undang - Undang di bidang keuangan negara mewajibkan entitas pemerintah untuk menyajikan laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran dan penggunaan sumber daya dalam periode tertentu. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, serta membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan. Selain itu, laporan keuangan entitas pelaporan juga menyediakan informasi mengenai antara lain aset, kewajiban, dan ekuitas. Penyusunan dan penyajian laporan keuangan tersebut dimaksudkan untuk memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.

Kewajiban merupakan dampak transaksi masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi. Kewajiban pemerintah dapat timbul dari pengadaan barang dan jasa atau gaji yang belum dibayar, dan kewajiban pemerintah yang timbul dari keharusan membayar kembali pinjaman dalam negeri (obligasi), pinjaman lembaga internasional, pinjaman dari pemerintah lain, atau pinjaman lembaga keuangan dalam negeri.

Akuntansi kewajiban meliputi pengakuan, pengukuran, serta pelaporan dan pengungkapan seluruh transaksi kewajiban yang menyebabkan timbulnya utang, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk perlakuan atas restrukturisasi utang, penghapusan utang dan kapitalisasi biaya pinjaman.

Pada akuntansi berbasis akrual, klasifikasi dan jenis utang yang disajikan pada neraca harus sesuai dengan karakteristik masing-masing utang bersangkutan. Dengan mengacu pada PSAP 09 tentang Akuntansi Kewajiban, buletin teknis ini menjelaskan baik utang dalam negeri maupun luar negeri, jangka pendek maupun jangka panjang, sebagai panduan akuntansi utang pada entitas pemerintah, baik entitas akuntansi maupun entitas pelaporan.

1.2. Klasifikasi Kewajiban

Kewajiban pemerintah dapat diklasifikasikan berdasarkan jangka waktu/saat jatuh temponya dan berdasarkan sumber dana.

1.2.1. Kewajiban Berdasarkan Jatuh Tempo

Berdasarkan jatuh temponya, kewajiban dapat diklasifikasikan menjadi kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Berdasarkan paragraf 11 PSAP 09, kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan, sedangkan kewajiban jangka panjang adalah kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

1 1.2.2. Kewajiban Berdasarkan Sumber Pinjaman

2 Kewajiban juga dapat diklasifikasikan berdasarkan sumber dana atau pemberi
3 pinjaman. Sumber dana atau pemberi pinjaman dapat berasal dari dalam negeri dan dari
4 luar negeri. Pinjaman yang diperoleh dari luar negeri akan disajikan dalam kelompok
5 utang luar negeri, dan pinjaman dari dalam negeri akan disajikan dalam kelompok utang
6 dalam negeri.

7 Hubungan antara utang dalam negeri dan utang luar negeri dengan klasifikasi
8 jangka pendek dan jangka panjang disajikan dalam tabel di bawah ini.

10 Utang Dalam Negeri

No.	Nama Utang	Klasifikasi		Keterangan
		Jangka Pendek	Jangka Panjang	
1.	Utang Pihak Ketiga	V	-	
2.	Utang Bunga	V	-	Berasal dari Pinjaman jangka panjang/ jangka pendek dalam negeri.
3.	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	V	-	
4.	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	V	-	Berasal dari pokok utang jangka panjang dalam negeri yang akan jatuh tempo dalam 12 bulan.
5.	Uang Muka KUN/KUD	V	-	
6.	Pendapatan Diterima Dimuka	V	-	
7.	Utang Dalam Negeri Perbankan	-	V	Apabila jangka waktu pinjaman lebih dari 1 tahun dan jatuh tempo lebih dari 12 bulan mendatang.
8.	Utang Dalam Negeri Non Perbankan	-	V	Apabila jangka waktu pinjaman lebih dari 1 tahun dan jatuh tempo lebih dari 12 bulan mendatang.

11

12

13

Utang Luar Negeri

No.	Nama Utang	Klasifikasi		Keterangan
		Jangka Pendek	Jangka Panjang	
1.	Utang Bunga	V	-	Berasal dari Pinjaman jangka panjang/ jangka pendek luar negeri.
2.	Bagian Lancar Utang Luar Negeri	V	-	Berasal dari pokok utang jangka panjang luar negeri yang akan jatuh tempo dalam 12 bulan.
3.	<i>Commitment Fee</i>	V	-	Berasal dari Pinjaman jangka panjang/ jangka pendek dalam negeri
4.	Pinjaman Luar Negeri			
	a. Pinjaman Multilateral	-	V	
	b. Pinjaman Bilateral	-	V	
	c. Kredit Ekspor	-	V	
	d. Kredit Komersial	-	V	

BAB II

UTANG DALAM NEGERI

Perlakuan akuntansi utang dalam negeri mencakup 3 (tiga) aspek, yaitu pengakuan, pengukuran, serta penyajian dan pengungkapan. Setiap akun dari pos utang dalam negeri dalam buletin teknis ini akan ditelaah dari tiga aspek perlakuan tersebut. Pembahasan dimulai dari kewajiban jangka pendek diikuti dengan kewajiban jangka panjang.

2.1. Utang Dalam Negeri - Jangka Pendek

2.1.1. Utang kepada Pihak Ketiga (*Account Payable*)

Utang kepada Pihak Ketiga merupakan kewajiban pemerintah yang timbul dari kontrak pengadaan barang/jasa atau adanya dana pihak ketiga yang berasal dari SPM-LS yang sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayarkan.

Pada akhir periode pelaporan, dimungkinkan adanya pengakuan kewajiban atas transaksi yang belum dilakukan pembayarannya. Hal ini akan mengakibatkan adanya utang kepada pihak ketiga yang pembayarannya akan dilakukan pada periode berikutnya. Akan tetapi hal ini hanya berlaku dalam kondisi tertentu dan tetap harus mengacu ke peraturan penganggaran dan pelaksanaan anggaran.

a. Pengakuan

Utang kepada pihak ketiga diakui pada saat terdapat klaim yang sah dari pihak ketiga, yang biasanya dinyatakan dalam bentuk surat penagihan (*invoice*) kepada pemerintah terkait penerimaan barang/jasa yang belum diselesaikan pembayarannya oleh pemerintah. Utang kepada pihak ketiga juga diakui apabila pada akhir tahun masih terdapat dana yang berasal dari SPM-LS kepada Bendahara Pengeluaran yang belum diserahkan kepada Pihak yang berhak.

Dalam kondisi transaksi pembelian barang dilakukan secara *FOB destination point*, utang diakui pada saat barang yang dibeli sudah diterima tetapi belum dibayar. Dalam kondisi transaksi pembelian barang dilakukan secara *FOB shipping point*, utang diakui pada saat barang sudah diserahkan kepada perusahaan jasa pengangkutan (dalam perjalanan) tetapi sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayar.

Dalam transaksi pembelian jasa, utang diakui pada saat jasa/bagian jasa diserahkan sesuai perjanjian tetapi pada tanggal pelaporan belum dibayar. Dalam hal kontrak pembangunan fasilitas atau peralatan, utang diakui pada saat sebagian/seluruh fasilitas atau peralatan tersebut telah diselesaikan sebagaimana dituangkan dalam berita acara kemajuan pekerjaan/serah terima, tetapi sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayar.

b. Pengukuran

Utang kepada Pihak Ketiga dinilai sebesar kewajiban entitas pemerintah atas barang/jasa yang belum dibayar sesuai kesepakatan/perjanjian atau sebesar dana yang belum diserahkan kepada yang berhak. Dalam hal kesepakatan atau perjanjian menyebutkan syarat pembayaran (*terms of payment*) dengan diskon tertentu untuk pembayaran dalam jangka waktu tertentu (misalkan 2/10, n/30) maka nilai utang kepada

1 pihak ketiga ditentukan sebesar jumlah utang dengan atau tanpa memperhitungkan diskon
2 tergantung pada kebijakan akuntansi pembayaran utang yang ditetapkan.

3 Dalam hal pihak ketiga/kontraktor membangun fasilitas atau peralatan
4 sesuai dengan spesifikasi yang ada pada kontrak perjanjian dengan pemerintah, dan
5 sebagian/seluruh fasilitas atau peralatan tersebut telah diserahkan tetapi belum
6 dibayar sampai dengan tanggal pelaporan, maka transaksi tersebut akan diakui sebagai
7 utang kepada pihak ketiga sebesar jumlah yang belum dibayar.

8 c. Penyajian dan Pengungkapan

9 Utang kepada Pihak Ketiga pada umumnya merupakan utang jangka pendek yang
10 harus segera dibayar setelah barang/jasa diterima. Oleh karena itu terhadap utang
11 semacam ini disajikan di neraca dengan klasifikasi/pos kewajiban jangka pendek.
12 Rincian utang kepada pihak ketiga diungkapkan di Catatan atas Laporan Keuangan
13 (CaLK).

14 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang kepada Pihak Ketiga sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Persediaan/Aset Tetap/Beban .	XXX	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga		XXX

16 *Ket: Akun yang didebet tergantung pada jenis barang/jasa yang diterima*

17 Contoh:

18 Pada tanggal 12 Desember 20X1 Satker A memperoleh tagihan dari PLN untuk
19 pembayaran langganan daya dan jasa listrik bulan Oktober 20X1 dan November 20X1 yang
20 masih belum diselesaikan, masing-masing sebesar Rp15.000.000,00 dan Rp17.500.000,00.
21 Sampai dengan tanggal pelaporan, tagihan tersebut belum diselesaikan. Dengan demikian,
22 pada tanggal 31 Desember 20X1 Satker A harus mengakui tagihan yang belum diselesaikan
23 tersebut sebagai utang langganan daya dan jasa sebesar Rp32.500.000,00. Utang tersebut
24 disajikan sebagai utang jangka pendek.

25 Jurnal untuk mencatat utang tersebut sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Jasa	32.500.000,00	
XXXX	Utang kepada Pihak Ketiga – Langganan Daya dan Jasa		32.500.000,00

27 2.1.2. Utang Bunga (*Accrued Interest*)

28
29 Utang Bunga timbul karena pemerintah mempunyai utang jangka pendek yang
30 antara lain berupa Sertifikat Perbendaharaan Negara (SPN), utang obligasi negara, utang
31 jangka panjang-perbankan, dan utang jangka panjang lainnya. Atas utang-utang tersebut
32 terkandung unsur biaya berupa bunga yang harus dibayarkan kepada pemegang surat-surat
33 utang dimaksud. Termasuk dalam kelompok utang bunga adalah utang *commitment fee*,
34 yaitu utang yang timbul sehubungan dengan beban atas pokok dana yang telah disepakati
35 dan disediakan oleh kreditur tetapi belum ditarik oleh debitur.

1 **a. Pengakuan**

2 Utang bunga, sebagai bagian dari kewajiban atas pokok utang berupa kewajiban
3 bunga atau *commitment fee* yang telah terjadi dan belum dibayar, pada dasarnya
4 berakumulasi seiring dengan berjalannya waktu, tetapi demi kepraktisan diakui pada setiap
5 akhir periode pelaporan.

6
7 **b. Pengukuran**

8 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kewajiban
9 bunga yang telah terjadi tetapi belum dibayar oleh pemerintah. Besaran kewajiban tersebut
10 pada naskah perjanjian pinjaman biasanya dinyatakan dalam persentase dan periode
11 tertentu yang telah disepakati oleh para pihak.

12
13 **c. Penyajian dan Pengungkapan**

14 Utang bunga merupakan kewajiban jangka pendek atas pembayaran bunga sampai
15 dengan tanggal pelaporan. Rincian utang bunga untuk masing-masing jenis utang
16 diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Utang bunga diungkapkan
17 dalam CaLK secara terpisah.

18 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Bunga sebagai berikut:

19

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	XXX	
XXXX	Utang Bunga		XXX

20
21 Contoh :

22 Pada tanggal 1 Oktober 20X1 Pemerintah Daerah A menerima pinjaman dari Bank
23 sebesar Rp1.000.000.000 dengan tingkat bunga 4% per tahun dan dibayar setiap tanggal 1
24 April dan 1 Oktober. Pinjaman tersebut akan dilunasi dalam jangka waktu 5 tahun sejak
25 perjanjian ditandatangani. Per 31 Desember 20X1 berarti terdapat bunga terutang untuk
26 periode Oktober s/d Desember 20X1 atau 3 bulan. Dengan demikian jumlah bunga terutang
27 adalah $Rp1.000.000.000 \times \frac{3}{12} \times 4\% = Rp10.000.000$. Jumlah ini akan dibayar pada
28 tanggal 1 April 20X2, berarti masuk dalam kelompok kewajiban jangka pendek.

29 Jurnal untuk mencatat Utang Bunga pada akhir tahun 20X1 sebagai berikut:

30

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	10.000.000	
XXXX	Utang Bunga		10.000.000

31
32 **2.1.3. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)**

33 Utang PFK menurut PSAP 09 paragraf 5 adalah utang pemerintah kepada pihak lain
34 yang disebabkan kedudukan suatu instansi pemerintah sebagai pemotong pajak atau
35 pungutan lainnya seperti Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Iuran
36 BPJS Kesehatan, Taspen dan Bapetarum.

37 Bagi Pemerintah Pusat, PFK antara lain terdiri dari potongan iuran Taspen,
38 Bapetarum, dan BPJS Kesehatan, sedangkan pajak pusat tidak termasuk karena langsung
39 diakui sebagai pendapatan.

1 Bagi pemerintah daerah, Perhitungan Pihak Ketiga (PFK) antara lain terdiri dari
 2 potongan pajak-pajak Pemerintah Pusat, iuran Taspen, Bapetarum, dan BPJS Kesehatan.
 3 Potongan PFK tersebut seharusnya diserahkan kepada pihak lain (Kas Negara cq.
 4 pendapatan pajak, PT Taspen, PT Asabri, Bapetarum, dan BPJS Kesehatan) sejumlah yang
 5 sama dengan jumlah yang dipungut/dipotong.

6 7 **a. Pengakuan**

8 Utang PFK diakui pada saat dilakukan pemotongan oleh BUN/BUD atau bendahara
 9 pengeluaran SKPD atas pengeluaran dari kas negara/kas daerah untuk pembayaran
 10 tertentu.

11 12 **b. Pengukuran**

13 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kewajiban PFK
 14 yang sudah dipotong tetapi oleh BUN/BUD belum disetorkan kepada yang berkepentingan.

15 16 **c. Penyajian dan Pengungkapan**

17 Utang PFK merupakan utang jangka pendek yang harus segera dibayar. Oleh karena
 18 itu terhadap utang tersebut disajikan di neraca dengan klasifikasi/pos kewajiban jangka
 19 pendek.

20 Penyajian PFK dalam basis akrual dapat dilaksanakan oleh BUN/BUD sebagaimana
 21 ilustrasi berikut:

22 **a. Pada waktu Pembayaran gaji yang disertai dengan Pemotongan PFK**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban pegawai	XXX	
XXXX	Utang Beban Pegawai		XXX
XXXX	Utang Beban Pegawai	XXX	
XXXX	Kas Lainnya	XXX	
XXXX	Kas		XXX
XXXX	Utang PFK		XXX

24 25 **b. Pada saat pembayaran PFK**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang PFK	XXX	
XXXX	Kas Lainnya		XXX

26 27 **Contoh 1:**

28 Pada tanggal 29 Desember 20X1 BUN/BUD membayarkan gaji pegawai sebesar
 29 Rp125.000,00 dengan rincian Rp100.000,00 untuk pegawai yang bersangkutan,
 30 Rp15.000,00 untuk potongan pajak penghasilan (PPH), Rp7.000,00 merupakan potongan
 31 iuran pegawai untuk dana pensiun, Rp3.000,00 untuk iuran asuransi kesehatan/BPJS. Pada
 32 tanggal 31 Desember 20X1 dana pensiun telah disetorkan, sedangkan asuransi
 33 kesehatan/BPJS baru akan disetorkan kepada pihak yang berhak menerima tanggal 10
 34

1 Januari tahun berikutnya. Pada pemerintah daerah PPh pasal 21 terutang disetorkan
2 tanggal 10 Januari tahun berikutnya.

3 Transaksi di atas oleh Pemerintah Pusat di jurnal sebagai berikut:

4 a. Pada waktu Pembayaran gaji yang disertai dengan Pemotongan PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban pegawai	125.000,00	
XXXX	Utang Beban Pegawai		125.000,00
XXXX	Utang Beban Pegawai	125.000,00	
XXXX	Kas Lainnya	10.000,00	
XXXX	Utang PFK		10.000,00
XXXX	Kas		110.000,00
XXXX	Pendapatan PPh – LO		15.000,00

5 b. Pada saat pembayaran PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang PFK	7.000,00	
XXXX	Kas Lainnya		7.000,00

6 c. Penyajian utang di neraca pada akhir periode

7 Jumlah PFK yang belum disetor pada akhir periode sebesar Rp3.000,00
8 merupakan utang PFK yang akan tersaji di neraca sisi kredit dan sisi debit sebagai Kas
9 Lainnya.

10 Transaksi di atas oleh pemerintah daerah di jurnal sebagai berikut:

11 a. Pada waktu Pembayaran gaji yang disertai dengan Pemotongan PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban pegawai	125.000,00	
XXXX	Utang Beban Pegawai		125.000,00
XXXX	Utang Beban Pegawai	125.000,00	
XXXX	Kas Lainnya	25.000,00	
XXXX	Utang PFK – Taspen		7.000,00
XXXX	Utang PFK – BPJS Kesehatan		3.000,00
XXXX	Utang PFK – PPh		15.000,00
XXXX	Kas		125.000,00

12

13 b. Pada saat pembayaran PFK

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang PFK – Taspen	7.000,00	
XXXX	Kas Lainnya		7.000,00

14 Pada akhir periode pelaporan pada neraca pemda terdapat saldo utang PFK-BPJS
15 Kesehatan Rp3.000,00 dan utang PFK-PPh Rp15.000,00 dengan akun lawan Kas
16 Lainnya sebesar Rp18.000,00.

1 Contoh 2 :

2 Pada tanggal 23 Desember 20X1 Bendahara Pengeluaran membayar pengadaan ATK
3 sebesar Rp4.460.000,00 dengan perincian Rp4.000.000,00 untuk rekanan yang
4 bersangkutan, Rp400.000,00 untuk potongan PPN dan Rp60.000,00 untuk potongan
5 PPh. Sampai dengan tanggal 31 Desember 20X1 seluruh potongan pajak belum
6 disetorkan ke Kas Negara.

7 Utang PPh dan PPN pada Pemerintah Daerah di jurnal sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas lainnya di Bendahara Pengeluaran	460.000,0	
XXXX	Utang PFK – PPh		60.000,
XXXX	Utang PFK – PPN		400.000,

8 Apabila transaksi tanggal 23 Desember 20X1 tersebut terjadi di Pemerintah Pusat, maka
9 Utang PPh dan PPN diakui oleh masing – masing satuan kerja dan di jurnal sebagai
10 berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas lainnya di Bendahara Pengeluaran	460.000,00	
XXXX	Utang PPh yang belum disetor		60.000,00
XXXX	Utang PPN yang belum disetor		400.000,00

11 12 13 2.1.4. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

14 Bagian Lancar Utang Jangka Panjang merupakan bagian utang jangka panjang baik
15 pinjaman dari dalam negeri maupun luar negeri yang akan jatuh tempo dan diharapkan akan
16 dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca.

17 18 a. Pengakuan

19 Akun ini diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang yang
20 akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca pada setiap
21 akhir periode akuntansi, kecuali bagian lancar utang jangka panjang yang akan didanai
22 kembali sebagaimana dimaksud dalam PSAP 09 paragraf 14 Termasuk dalam Bagian
23 Lancar Utang Jangka Panjang adalah utang jangka panjang menurut PSAP 09 paragraf 17
24 yang persyaratan tertentu telah dilanggar sehingga kewajiban tersebut menjadi kewajiban
25 jangka pendek (*payable on demand*).

26 27 b. Pengukuran

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

33 34 c. Penyajian dan Pengungkapan

35 Bagian Lancar Utang Jangka Panjang disajikan di neraca sebagai kewajiban jangka
36 pendek. Rincian Bagian Lancar Utang Jangka Panjang untuk masing-masing jenis
37 utang/pemberi pinjaman diungkapkan di CaLK.

1 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Bagian Lancar Utang Jangka Panjang sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		XXX

2.1.5. Uang Muka dari Kas Umum Negara/Daerah

6 Uang Muka dari Kas Umum Negara/Daerah merupakan utang yang timbul akibat
7 bendahara pengeluaran Kementerian/Lembaga/SKPD belum menyetor sisa Uang
8 Persediaan (UP) yang diberikan oleh BUN/BUD sebagai uang muka kerja sampai dengan
9 tanggal neraca. Akun ini hanya muncul pada Neraca Kementerian/Lembaga/ SKPD dan
10 akan tereliminasi pada saat konsolidasi Neraca.

11 Pos Uang Muka dari KUN tetap ada di Pemerintah Pusat. Sedangkan untuk Pemda,
12 sesuai Permendagri Nomor 64 Tahun 2013, sudah tidak diakui lagi Uang Muka dari KUD.
13 Dalam hal ini, Uang Muka dari KUD diakui sebagai transaksi antara *Home Office* dan *Branch*
14 *Office*, sehingga SKPD tidak mencatat Uang Muka dari KUD, melainkan dicatat "RK-PPKD".

a. Pengakuan

17 Uang muka dari kas negara/daerah diakui pada saat bendahara pengeluaran
18 menerima UP dari Kas Umum Negara/Daerah.

b. Pengukuran

21 Nilai yang dicantumkan di neraca sebesar saldo uang muka yang belum
22 disetorkan/dipertanggungjawabkan ke kas negara sampai dengan tanggal neraca.

c. Penyajian dan Pengungkapan

25 Uang Muka dari Kas Umum Negara/Daerah disajikan di neraca sebagai kewajiban
26 jangka pendek. Rincian uang muka pada masing-masing bendahara pengeluaran
27 diungkapkan di CALK.

29 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Uang Muka dari KUN sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	
XXXX	Uang Muka dari Kas Umum Negara/Daerah		XXX

31 Contoh :

32 Pada tanggal 20 Januari 20X1 Bendahara Pengeluaran pada Kantor Kementerian
33 ABC atau SKPD menerima UP awal sebesar Rp5.000.000,00. Sepanjang tahun 20X1 telah
34 dilakukan belanja dan telah diberikan penggantian. Pada tanggal 14 Desember 20X1 telah
35 dipertanggungjawabkan pengeluaran sebesar Rp3.000.000,00 untuk biaya pembelian
36 perlengkapan kantor (*supplies*) dan telah diterbitkan SP2D GU Nihil. Sampai dengan tanggal

1 31 Desember 20X1 masih terdapat sisa UP sebesar Rp2.000.000,00 (Rp5.000.000,00 –
 2 Rp3.000.000,00). Maka terhadap sisa UP yang belum disetor kembali ke Kas Negara/
 3 daerah tersebut akan dicatat sebagai Uang Muka dari KUN dan disajikan di neraca pada
 4 kelompok Utang Jangka Pendek.

5 **Pemerintah Pusat**

6 Jurnal untuk mencatat Uang Muka dari KUN pada Pemerintah Pusat adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	5.000.000,00	
XXXX	Uang Muka dari KUN		5.000.000,00

7

8 Jurnal untuk mencatat SP2D GU Nihil pada Pemerintah Pusat adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Uang Muka dari KUN	3.000.000,00	
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran		3.000.000,00

9

10 Jurnal untuk mencatat belanja *supplies* kantor pada Pemerintah Pusat adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban/ <i>Supplies</i> Kantor	3.000.000,00	
XXXX	Akun antara		3.000.000,00

11 Saldo Uang Muka dari KUN sebesar Rp2.000.000,00 disajikan pada pos Kewajiban jangka
 12 Pendek

13 **Pemerintah daerah**

14 Jurnal SKPD untuk mencatat Uang Muka dari KUD adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	5.000.000,00	
XXXX	RK-PPKD		5.000.000,00

15

16 Jurnal untuk mencatat belanja *supplies* kantor pada pemerintah daerah adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban/ <i>Supplies</i> Kantor	3.000.000,00	
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran		3.000.000,00

17

18 Jurnal untuk mencatat penyeteroran sisa UP pada pemerintah daerah pada akhir tahun
 19 adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	RK-PPKD	2.000.000,00	
XXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran		2.000.000,00

20

2.1.6. Pendapatan Diterima Dimuka

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun Pendapatan Diterima Dimuka sebesar kas yang telah diterima tetapi sampai dengan tanggal neraca seluruh atau sebagian barang/jasa belum diserahkan oleh pemerintah.

a. Pengakuan

Pendapatan Diterima Dimuka dapat diakui dengan menggunakan dua pendekatan, yaitu pendekatan kewajiban atau pendekatan pendapatan. 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 pada akhir periode pelaporan keuangan.

b. Pengukuran

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar bagian barang/jasa yang belum diserahkan oleh pemerintah kepada pihak ketiga sampai dengan tanggal neraca.

c. Penyajian dan Pengungkapan

Pendapatan Diterima Dimuka disajikan sebagai kewajiban jangka pendek di neraca. Rincian Pendapatan Diterima Dimuka diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Ilustrasi jurnal untuk mencatat Pendapatan Diterima Dimuka dengan pendekatan pendapatan sebagai berikut:

Pada saat kas diterima:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	XXX	
XXXX	Pendapatan LO		XXX

Pengakuan Pendapatan Diterima dimuka pada akhir periode pelaporan:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pendapatan LO	XXX	
XXXX	Pendapatan Diterima Dimuka		XXX

Contoh :

Pada tanggal 1 Maret 20X1 Satker A menerima pendapatan sewa rumah dinas untuk 2 tahun sebesar Rp24.000.000,00. Dengan demikian, sampai dengan tanggal 31 Desember 20X1, riil pendapatan sewa yang diterima Satker A adalah $10/24 \times Rp24.000.000,00 = Rp10.000.000,00$. Sisanya sebesar Rp14.000.000,00 harus diakui sebagai Pendapatan Diterima Dimuka dan disajikan sebagai utang jangka pendek. Akun Pendapatan Diterima Dimuka merupakan akun penyesuaian yang dibuat pada tanggal 31 Desember 20X1.

Jurnal untuk mencatat penerimaan sewa rumah dinas pada tanggal 1 Maret 20X1 di Satker A adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas di Bendahara Penerimaan	24.000.000,00	
XXXX	Pendapatan Sewa Rumah Dinas		24.000.000,00

1
2
3
4

Pencatatan penerimaan kas dilakukan di Bendahara Umum Negara (BUN).
Jurnal penyesuaian untuk mencatat utang tersebut sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Pendapatan Sewa Rumah Dinas	14.000.000,00	
XXXX	Pendapatan Diterima Dimuka		14.000.000,00

5

6 2.2. Utang Dalam Negeri – Jangka Panjang

7 2.2.1. Utang Dalam Negeri - Non Perbankan

8 2.2.1.1. Obligasi

9 a. Definisi

10 Surat Berharga Negara adalah surat berharga yang berupa surat pengakuan utang
11 dalam mata uang rupiah maupun valuta asing yang dijamin pembayaran pokok utang dan
12 bunganya oleh Negara Republik Indonesia, sesuai dengan masa berlakunya.

13 Obligasi adalah salah satu jenis Surat Berharga Negara/Daerah yang berjangka
14 waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan dengan imbalan bunga tetap (*fixed rate / FR*) atau
15 dengan imbalan bunga secara variabel (*variable rate / VR*). Sesuai kebutuhan pemerintah
16 dalam hal pembiayaan/pendanaan, obligasi dapat diterbitkan dalam mata uang rupiah
17 ataupun dalam valuta asing. Obligasi negara dan obligasi daerah dapat ditawarkan kepada
18 publik melalui penawaran umum atau diperdagangkan di pasar modal.

19 Karakteristik umum obligasi yang akan berkaitan langsung dengan akuntansi adalah:

- 20 a. Denominasi mata uang surat utang obligasi,
- 21 b. Nilai par, atau nilai nominal, atau nilai jatuh tempo,
- 22 c. Besaran suku bunga, apakah tetap atau variabel, dan tanggal-tanggal pembayarannya,
- 23 d. Jangka waktu yang meliputi tanggal mulai berlaku dan berakhirnya utang,
- 24 e. Cara pelunasan surat utang dimaksud, apakah sekaligus atau diangsur, dan
25 kemungkinan untuk ditarik sebelum tanggal jatuh tempo.
 - 26 1) Registrasi obligasi tersebut, apakah atas nama atau atas 1 unjuk (*pembawa/bearer*),
 - 27 2) Premium atau diskon atas penjualan surat utang obligasi yang terjadi karena
28 perbedaan harga par dengan harga jual (harga pasar).

29 Surat utang obligasi dinyatakan dalam denominasi rupiah atau mata uang asing
30 tertentu. Pada umumnya obligasi yang dipasarkan di dalam negeri dinyatakan dalam
31 denominasi rupiah, sedangkan obligasi dalam valuta asing dipasarkan di luar negeri.
32 Investor utama surat utang obligasi adalah badan-badan perbankan, perusahaan asuransi,
33 dana pensiun, serta reksa dana, khususnya jenis reksa dana pendapatan tetap.

34 Nilai nominal/par surat utang obligasi yang dipasarkan untuk nasabah korporasi
35 biasanya dinyatakan dengan angka bulat besar misalnya Rp1 milyar per satuan surat utang.

1 Untuk nasabah retail nilai par surat utang obligasi dengan angka bulat kecil, misalnya Rp1
2 juta, seperti tertuang pada nilai par ORI (Obligasi Ritel Indonesia).

3 Di samping mencantumkan nilai par, setiap lembar surat utang obligasi juga
4 mencantumkan besaran suku bunga yang berlaku, baik dinyatakan secara tetap (*fixed rate*)
5 atau dinyatakan secara variabel (*variable rate*). Apabila secara variabel, disebutkan pula
6 acuan variabel tersebut, misalnya sebesar 50 basis poin di atas bunga SBI 3 bulan. Bunga
7 yang terutang atas obligasi mulai berjalan sejak tanggal mulai berlakunya surat utang
8 sampai dengan tanggal pembayarannya, yang biasanya dinyatakan dalam jangka 6
9 bulanan. Pembeli surat utang obligasi, di samping membayar harga transaksi obligasi, juga
10 membayar bunga yang berjalan sejak tanggal penerbitan atau tanggal pembayaran bunga
11 yang terakhir.

12 Surat utang obligasi biasanya diterbitkan untuk jangka waktu menengah, misalnya 5
13 tahun, atau jangka waktu panjang, misalnya 10 s/d 20 tahun. Apabila dikehendaki, surat
14 utang tersebut juga mencantumkan klausul tentang dapat atau tidaknya surat utang tersebut
15 dilunasi sebelum tanggal akhir pelunasannya.

16 Surat utang obligasi dapat diterbitkan atas nama, artinya nama pembeli obligasi
17 diregistrasi pada setiap lembar surat utang. Namun, pada umumnya surat utang obligasi
18 diterbitkan atas unjuk, artinya setiap pembawa (*bearer*) yang menunjukkan surat utang
19 dimaksud dianggap sebagai yang berhak atas jumlah pokok dan bunga yang terutang.

20 Mekanisme harga yang terbentuk dari penjualan surat utang obligasi sangat
21 tergantung pada perbedaan besaran suku bunga yang dicantumkan pada surat utang (*Ir*)
22 dengan ekspektasi besaran suku bunga yang berlaku di pasar (*Im*).

- 23 a. Pada kondisi (*Ir*) lebih besar dari (*Im*), maka penjualan surat utang obligasi cenderung
24 menghasilkan premium, artinya harga jual berada di atas harga par.
25 b. Pada kondisi (*Ir*) lebih kecil dari (*Im*), maka penjualan surat utang obligasi cenderung
26 mengalami diskon, artinya harga jual berada di bawah harga par.

27 Agar harga jual surat utang obligasi berada persis atau disekitar harga par, maka
28 penerbit obligasi mencantumkan bunga variabel atau mengambang di atas patokan
29 (*benchmark*) tertentu.

30 **b. Pengakuan**

31 Utang Obligasi Negara/Daerah diakui pada saat kewajiban timbul yaitu pada saat
32 terjadi transaksi penjualan.

33 Sehubungan dengan transaksi penjualan utang obligasi, bunga atas utang obligasi
34 diakui sejak saat penerbitan utang obligasi tersebut, atau sejak tanggal pembayaran bunga
35 terakhir, sampai saat terjadinya transaksi. Obligasi yang telah jatuh tempo tetapi belum
36 dilunasi diakui sebagai kewajiban jangka pendek.

37 Penerbitan obligasi memerlukan biaya yang terkait dengan pencetakan dokumen,
38 jasa konsultan, jasa hukum, dan jenis biaya lainnya. Jika dana yang diperoleh dari
39 penerbitan obligasi digunakan untuk membangun aset tetap tertentu, maka biaya – biaya
40 penerbitan obligasi dikapitalisasi dalam nilai aset tetap tersebut. Akan tetapi, jika tidak dapat
41 diatribusikan pada aset tetap tertentu, maka biaya penerbitan tersebut diakui sebagai biaya
42 ditanggungkan yang akan diamortisasi selama umur obligasi yang bersangkutan.

1 c. Pengukuran

2 Utang Obligasi Negara/Daerah dicatat sebesar nilai nominal/ par, ditambah premium
3 atau dikurangi diskon yang disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal Utang Obligasi
4 Negara/Daerah tersebut mencerminkan nilai yang tertera pada lembar surat utang
5 pemerintah dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo.
6 Dalam hal utang obligasi yang pelunasannya diangsur, aliran ekonomi setelahnya, seperti
7 transaksi pembayaran, dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan
8 dengan menyesuaikan nilai tercatat (*carrying amount*) utang tersebut. Apabila surat utang
9 obligasi dijual di bawah nilai par (dengan diskon), maupun di atas nilai par (dengan
10 premium), maka nilai pokok utang tersebut adalah sebesar nilai nominalnya atau nilai jatuh
11 temponya, sedangkan diskon atau premium dikapitalisasi untuk diamortisasi sepanjang
12 masa berlakunya surat utang obligasi. Amortisasi premi atau diskonto dapat menggunakan
13 metode garis lurus atau metode bunga efektif. Apabila surat utang obligasi diterbitkan
14 dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan
15 dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal
16 neraca.

17 d. Penyajian dan Pengungkapan

18 Utang Obligasi Negara/Daerah disajikan dalam neraca pada pos Utang Jangka
19 panjang, yaitu sebesar nilai tercatat (*carrying amount*). *Carrying amount* adalah pokok utang
20 ditambah/dikurangi sisa premium/diskon yang belum diamortisasi.

21 Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam penjelasan atas pos-pos neraca yaitu rincian
22 dari masing-masing jenis utang dalam masing-masing denominasi, jatuh tempo, tingkat dan
23 jenis suku bunga, registrasi masing-masing jenis obligasi, dan amortisasi diskon/premium,
24 serta utang obligasi yang sudah jatuh tempo tetapi belum dilunasi. Ilustrasi jurnal untuk
25 mencatat Utang Obligasi pada saat dana diterima sebagai berikut:

26 Jurnal pencatatan realisasi penerimaan obligasi:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	XXX	
XXXX	Utang-Obligasi DN		XXX

27 Jurnal untuk mencatat pelunasan obligasi adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Obligasi-DN	XXX	
XXXX	Kas		XXX

28 Contoh 1: Obligasi Diterbitkan oleh Pemerintah Daerah di Dalam Negeri

29 Pemerintah Daerah A menerbitkan surat utang obligasi 1000 lembar @ Rp1milyar,
30 dengan suku bunga tetap 12% p.a., dibayar setiap 6 bulan per 1 Maret dan 1 September.
31 Tanggal mulai berlaku utang tersebut adalah 1 Maret 20X1, dan berakhir tanggal 28
32 Februari 20X6 (5 tahun). Penjualan surat utang tersebut dilakukan per 1 April 20X1 dan
33 semuanya laku terjual dengan menghasilkan penerimaan pokok Rp1.030 milyar dan bunga
34 diterima dimuka Rp10 milyar.

35 Penjualan Obligasi

36 Pada saat dana diterima per 1 April 20X1, BUD membuat jurnal sebagai berikut (dalam juta
37 rupiah) :

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	1.040.000,00	
XXXX	Premium - Penjualan Surat Utang Obligasi		30.000,00
XXXX	Utang Bunga (Diterima Dimuka)		10.000,00
XXXX	Utang Obligasi- Utang Obligasi		1.000.000,00

1

2 Jurnal Pembayaran Bunga Obligasi per 1 September 20X1

3 BUD mencatat pembayaran bunga sebagai berikut

4

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	50.000,00	
XXXX	Utang Bunga (Diterima Dimuka)	10.000,00	
XXXX	Kas		60.000,00

5 **Jurnal Penyesuaian Akhir tahun 20X1**6 Jurnal akhir tahun oleh unit yang mengelola utang obligasi untuk mencatat bunga berjalan
7 yang terutang (selama 4 bulan) sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	40.000,00	
XXXX	Utang Bunga Obligasi		40.000,00

8 Jurnal akhir tahun oleh unit yang mengelola utang obligasi untuk mencatat amortisasi
9 premium (selama 10 bulan) sebagai berikut

10

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Premium – Penjualan Surat Utang Obligasi	5.000,00	
XXXX	Beban Bunga		5.000,00

11 **Jurnal Pelunasan Obligasi per 28 Februari 20X6**

12 Pada saat pelunasan obligasi, BUD membuat jurnal sebagai berikut

13

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Obligasi	1.000.000,00	
XXXX	Kas		1.000.000,00

14

15 **Contoh 2: Obligasi Diterbitkan oleh Pemerintah Pusat di Luar Negeri**

16 Pada 1 Januari 2010 Pemerintah Pusat menerbitkan Samurai Bond yang akan dijual
17 di pasar keuangan Jepang. Agar Samurai Bond tersebut dapat diterima oleh pasar
18 keuangan Jepang, maka terhadap pembayaran *principle* maupun *coupon* dimintakan
19 jaminan dari JBIC. Jaminan yang diberikan JBIC adalah sebesar 95% dari *total present*
20 *value cash flow*, sehingga sisa sebesar 5% belum dijamin. Pemerintah menutup kekurangan
21 jaminan sebesar 5% tersebut dengan cara menempatkan sejumlah dana (diambil langsung

1 dari *proceeds* penjualan Samurai Bond) pada suatu *trust fund* di Jepang untuk sekitar 2
 2 tahun. Dana yang ditempatkan tersebut akan digunakan untuk pembayaran kewajiban
 3 bunga/kupon Samurai Bond selama 2 tahun pertama.

4 Misalkan Samurai Bond diterbitkan dengan nilai Rp10 Triliun, berjangka waktu 10
 5 tahun dengan suku bunga tetap 10% per tahun. Bunga dibayar setiap 6 bulan per 1 Januari
 6 dan 1 Juli.

8 1. Jurnal pada saat penjualan tanggal 1 Januari 2010

9 Kuasa BUN

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	10.000.000,00	
XXXX	Akun Antara		10.000.000,00

10 Pengelola Utang

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Akun Antara	10.000.000,00	
XXXX	Utang Obligasi		10.000.000,00

12 2. Jurnal pada saat pembentukan dana cadangan untuk membayar kupon 13 selama 2 tahun

14 Kuasa BUN

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Akun Antara	2.000.000,00	
XXXX	Kas		2.000.000,00

16 Pengelola Utang

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga Dibayar Dimuka	2.000.000,00	
XXXX	Akun Antara		2.000.000,00

17 3. Jurnal pada saat pembayaran bunga tahun pertama dan tahun kedua oleh 18 dana perwakilan

20 Kuasa BUN

21 Tidak di jurnal karena tidak melibatkan kas.

23 Pengelola Utang

24 1 Juli 2010 dan 1 Juli 2011

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	500.000,00	
XXXX	Beban Bunga Dibayar Dimuka		500.000,00

1 31 Desember 2010 dan 31 Desember 2011

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	500.000,00	
XXXX	Beban Bunga Dibayar Dimuka		500.000,00

2

3 **4. Jurnal pada saat pembayaran bunga mulai tahun ke-3 (tanggal 1 Juli 2012)**

4 **Kuasa BUN**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Akun Antara	500.000,00	
XXXX	Kas		500.000,00

5

6 **Pengelola Utang**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	500.000,00	
XXXX	Akun Antara		500.000,00

7

8 **5. Jurnal pengakuan utang bunga yang belum dibayar per 31 Desember 2012**

9

10 **Kuasa BUN**

11 Tidak dijurnal karena tidak melibatkan kas.

12

13 **Pengelola Utang**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	500.000,00	
XXXX	Utang Bunga Obligasi		500.000,00

14 **6. Jurnal pada saat realisasi pembayaran bunga per 1 Januari 2013**

15

16 **Kuasa BUN**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Akun Antara	500.000,00	
XXXX	Kas		500.000,00

17

18 **Pengelola Utang**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Bunga	500.000,00	
XXXX	Akun Antara		500.000,00

19

20 **7. Jurnal pada saat pelunasan (tanggal 1 Januari 2020)**

21 **Kuasa BUN**

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Akun Antara	10.000.000,00	
XXXX	Kas		10.000.000,00

22

Pengelola Utang

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Obligasi	10.000.000,00	
XXXX	Akun Antara		10.000.000,00

2.2.1.2. Utang Pembelian Cicilan

Utang cicilan adalah kewajiban yang timbul karena perolehan barang/jasa pemerintah dilakukan dengan membayar secara angsuran.

Suatu kementerian, sebagai instansi operasional, secara fungsional seringkali tidak dapat mengelak dari kebutuhan akan sarana dan prasarana yang mahal tersebut. Setiap kementerian atau lembaga atau pemerintah daerah, misalnya, tentu membutuhkan tanah atau kantor. Kementerian Luar Negeri misalnya perlu mengadakan mobil yang representatif untuk kantor-kantor perwakilan RI di luar negeri untuk menjaga prestise negara. Barang modal tersebut ada kalanya tidak dapat dilunasi dengan anggaran satu tahun. Salah satu bentuk pembiayaan tersebut adalah dengan mengikat utang cicilan.

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 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 dikenai bunga eksplisit atau tersamar, yang pada gilirannya berkonsekuensi pada besaran harga pembelian. Uraian variasi permasalahan transaksi ini adalah sebagai berikut:

Agar pembelian secara kredit yang melampaui tahun anggaran dapat berlangsung, prasyarat dan asumsi yang harus diberlakukan adalah sebagai berikut:

- a. Setiap kementerian/lembaga/pemerintah daerah yang akan melaksanakan pengadaan barang dan jasa dengan kontrak pembayaran yang melampaui tahun anggaran harus terlebih dahulu mendapat dispensasi dari Menteri Keuangan. Dispensasi dari Menteri Keuangan ini harus jelas menyebutkan jumlah utang dan bunga yang harus dibayarkan dan jumlah cicilan pembayaran jika dilakukan secara mencicil serta saat terakhir pembayaran. Terkait dengan jumlah dan masa pembayaran, dispensasi juga harus jelas menyatakan adanya jaminan penganggaran belanja untuk pelunasan utang tersebut selama masa pembayaran yang dibutuhkan.
- b. Berdasarkan dispensasi di atas, pencatatan utang sebagai bentuk pendanaan tahun jamak (*multi years*) dialihkan kepada kementerian/ lembaga/pemerintah daerah yang diberi dispensasi.
- c. Setiap tahun, berdasarkan surat dispensasi Menteri Keuangan, kementerian/lembaga/pemerintah menganggarkan belanja sebesar porsi pokok utang yang diklasifikasikan sebagai utang jangka pendek berikut bunganya yang jatuh tempo pada tahun anggaran berikutnya.

d. Pelunasan pokok dan bunga pada suatu tahun anggaran dilakukan dengan membebani anggaran belanja kementerian/lembaga/ pemerintah daerah yang diberi dispensasi.

2.2.1.2.1. Kontrak Pembelian Cicilan dengan Bunga Tertentu atas Sisa Utang

Ilustrasi atas varian pembelian yang pembayarannya melampaui tahun anggaran dengan syarat pokok utang dibayar secara cicilan dengan tingkat bunga tertentu adalah sebagai berikut:

Kementerian Luar Negeri membeli tanah untuk kantor Kedutaan Besar pada tanggal 2 Januari 20X1 senilai €10.000.000. Uang muka sebesar €3.500.000 dianggarkan untuk dibayar dengan DIPA tahun anggaran 20X1. Sisanya ditetapkan dalam kontrak utang yang harus dibayar secara cicilan setiap akhir tengah tahunan sebesar €500.000 dengan tingkat bunga 10% per tahun.

Transaksi di atas dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

2 Januari 20X1

Harga perolehan tanah	€10.000.000
Uang muka	(3.500.000)
Utang pembelian cicilan	6.500.000

30 Juni 20X1

Pembayaran pertama atas utang pembelian cicilan	€500.000
Pembayaran bunga atas sisa pokok utang	325.000 *)

*) perhitungan bunga: $€6.500.000 \times 10\% / 2 = €325.000$

31 Desember 20X1

Pembayaran kedua atas utang pembelian cicilan	€500.000
Pembayaran bunga atas sisa pokok utang	300.000 *)

*) perhitungan bunga: $(€6.500.000 - €500.000) \times 10\% / 2 = €300.000$

Dan seterusnya sampai seluruh pokok pinjaman terlunasi.

2.2.1.2.2. Kontrak Pembelian Cicilan dengan Bunga Tersamar

Ilustrasi atas varian pembelian cicilan dengan bunga tersamar adalah pembelian yang pokok utangnya dilunasi setiap periode dengan cicilan secara anuitas, yaitu meliputi unsur pokok pinjaman beserta bunga dengan jumlah tetap, sebagai berikut:

Kementerian Luar Negeri membeli tanah untuk kantor Kedutaan Besar pada tanggal 21 Januari 20X1 senilai €50.000.000. Uang muka sebesar €15.000.000 dianggarkan untuk dibayar dengan DIPA tahun anggaran 20X1. Sisanya ditetapkan dalam kontrak utang yang harus dibayar secara mencicil setiap akhir tahun sebesar €7.189.000 selama tujuh tahun. Tidak ada tingkat bunga yang ditetapkan secara spesifik. Oleh karena ketentuan pembayaran mengharuskan adanya pembayaran dalam jumlah yang tetap di dalam interval waktu yang sama, maka skema pembayaran ini disebut juga sebagai anuitas.

Meskipun tidak ditetapkan secara eksplisit, pembayaran anuitas sebesar €7.189.000 setiap tahun tersebut sebenarnya tetap mengenakan bunga secara efektif. Tingkat bunga efektif ini adalah tingkat bunga yang dipakai untuk mendiskontokan cicilan pembayaran

sebesar €7.189.000 selama tujuh kali dalam interval tahunan. Dengan memakai rumusan anuitas, tingkat bunga diskonto tersebut dapat dihitung dengan cara berikut.

$$\begin{aligned} PVn &= R(PVAF n_i) \\ €50.000.000 - €15.000.000 &= €7.189.000(PVAF n_i) \\ PVAF n_i &= €35.000.000 / €7.189.000 \\ &= 4.8685 \end{aligned}$$

Dari tabel anuitas, tampak bahwa tingkat bunga atas nilai sekarang 4.8685 ketika $n = 7$ adalah 10%.

Berdasarkan tingkat bunga anuitas 10%, maka nilai sekarang dari 7 kali cicilan tetap tahunan sebesar €7.189.000 (atau total €50.323.000) adalah €35.000.000.

Dengan perhitungan di atas, transaksi di atas dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

2 Januari 20X1		
Harga perolehan tanah		€50.000.000
Uang muka		€15.000.000
Utang pembelian cicilan anuitas	€50.323.000	
Bunga tersamar	€15.323.000	
Pokok utang	€35.000.000	

31 Desember 20X1		
Pembayaran pertama atas utang pembelian cicilan anuitas		€7.198.000
Pembayaran bunga atas sisa pokok utang		3.500.000*)
*) perhitungan bunga: $(€50.323.000 - 15.323.000) \times 10\% = €3.500.000$		

31 Desember 20X2		
Pembayaran kedua atas utang pembelian cicilan anuitas		€7.198.000
Pembayaran bunga atas sisa pokok utang		3.130.200*)
*) perhitungan bunga:		
$(€50.323.000 - €7.198.000)$	=	€43.125.000
$(€15.323.000 - €3.500.000)$	=	€11.823.000
$€31.302.000 \times 10\%$	=	€3.130.200

Dan seterusnya sampai seluruh pokok pinjaman terlunasi.

2.2.1.2.3. Akuntansi Utang Pembelian Cicilan

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 9 mendefinisikan bahwa Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.

a. Pengakuan

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

1 **b. Pengukuran**

2 Utang pembelian cicilan, baik yang bunganya dinyatakan secara eksplisit maupun
3 yang bunganya disamakan dalam bentuk cicilan anuitas, dicatat sebesar nilai nominal.

4 Khusus mengenai utang cicilan anuitas, setiap pelunasan harus dipecah menjadi
5 unsur pelunasan pokok utang dan pelunasan bunga.

6 Kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang
7 rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal
8 neraca.

9 **c. Penyajian dan Pengungkapan**

10 Utang pembelian cicilan disajikan dalam neraca pada pos Utang Jangka Panjang,
11 yaitu sebesar nilai tercatat (*carrying amount*).

12 Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah rincian
13 dari masing-masing jenis utang cicilan, tanggal jatuh tempo masing-masing cicilan, tingkat
14 bunga baik yang eksplisit maupun yang tersamar.

15 Dalam hal bunga tersamar pada cicilan anuitas maka perlu diungkapkan besaran
16 bunga yang tersamar pada anuitas bersangkutan. Mengacu pada contoh di atas, jadwal
17 pembayaran pembelian cicilan secara anuitas dapat diungkapkan sebagai berikut:

18 Iktisar Pembayaran Cicilan Pembelian Tanah secara Anuitas

Tanggal	Harga Tunai	Uang Muka/ Cicilan Anuitas	Cicilan Pokok	Bunga	Sisa Pokok Hutang
02-Jan-X1		15.000.000,00			35.000.000,00
31-Des-X2		7.198.000,00	3.698.000,00	3.500.000,00	31.302.000,00
31-Des-X3		7.198.000,00	4.067.800,00	3.130.200,00	27.234.200,00
31-Des-X4	50.000.000,00	7.198.000,00	4.474.580,00	2.723.420,00	22.759.620,00
31-Des-X5		7.198.000,00	4.922.038,00	2.275.962,00	17.837.582,00
31-Des-X6		7.198.000,00	5.414.241,80	1.783.758,20	12.423.340,20
31-Des-X7		7.198.000,00	5.955.665,98	1.242.334,02	6.467.674,22
31-Des-X8		7.198.000,00	6.467.674,22	730.325,78	0,00 *)
		65.386.000,00	35.000.000,00	15.386.000,00	

19 *) bunga per 31 Des 20X8 dibulatkan ke atas agar sisa pokok hutang menjadi nol.

20 Jurnal untuk mencatat transaksi pembelian tanah secara cicilan tersebut di atas
21 sebagai berikut:

22 Untuk mencatat pembelian tanah secara cicilan

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Aset Tetap	50.000.000	
XXXX	Utang		50.000.000

23 Untuk mencatat pembayaran uang muka/cicilan pertama

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang	15.000.000	
XXXX	Kas		15.000.000

1 Untuk mencatat pembayaran cicilan anuitas 31 Desember 20X1

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang	3.698.000	
XXXX	Beban Bunga	3.500.000	
XXXX	Kas		7.198.000

3 Pembayaran cicilan anuitas (cicilan pokok dan bunga) dilakukan sampai dengan tahun 20X7
4 sesuai dengan tabel di atas

6 2.2.1.3. Utang Jangka Panjang Lainnya

7 Utang jangka panjang lainnya adalah utang jangka panjang yang tidak termasuk
8 pada kelompok Utang Dalam Negeri-Perbankan, Utang Dalam Negeri Obligasi dan Utang
9 Luar Negeri, misalnya Utang Kemitraan. Utang Kemitraan merupakan utang yang berkaitan
10 dengan adanya kemitraan pemerintah dengan pihak ketiga dalam bentuk Bangun, Serah,
11 Kelola (BSK). BSK merupakan pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak ketiga/investor,
12 dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain
13 berikut fasilitasnya, kemudian menyerahkan aset yang dibangun tersebut kepada
14 pemerintah untuk dikelola oleh mitra sesuai dengan tujuan pembangunan aset tersebut.

15 Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah disertai dengan
16 pembayaran kepada investor sekaligus atau secara bagi hasil. Utang Kemitraan dengan
17 Pihak Ketiga timbul apabila pembayaran kepada investor dilakukan secara angsuran atau
18 secara bagi hasil pada saat penyerahan aset kemitraan. Utang Kemitraan disajikan pada
19 neraca sebesar dana yang dikeluarkan investor untuk membangun aset tersebut. Apabila
20 pembayaran dilakukan dengan bagi hasil, utang kemitraan disajikan sebesar dana yang
21 dikeluarkan investor setelah dikurangi dengan nilai bagi hasil yang dibayarkan.

22 a. Pengakuan

23 Utang kemitraan diakui pada saat aset diserahkan oleh pihak ketiga kepada
24 pemerintah yang untuk selanjutnya akan dibayar sesuai perjanjian, misalnya secara
25 angsuran.

26 b. Pengukuran

27 Utang kemitraan diukur berdasarkan nilai yang disepakati dalam perjanjian kemitraan
28 BSK sebesar nilai yang belum dibayar.

30 c. Penyajian dan Pengungkapan

31 Utang kemitraan disajikan dalam Neraca dengan klasifikasi/pos Utang Jangka
32 Panjang. Rincian Utang kemitraan untuk masing-masing perjanjian kerja sama diungkapkan
33 dalam CaLK.

34 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Kemitraan dengan Pihak Ketiga:

35 Untuk mencatat aset berupa gedung dan bangunan

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Gedung dan Bangunan/Aset Kemitraan	XXX	
XXXX	Utang Kemitraan		XXX

1 **Contoh:**

2 Pada tanggal 12 Pebruari 20X1, dalam rangka peningkatan pelayanan kepada
 3 masyarakat, Pemerintah telah mengikat kerjasama BSK (bangun, serah, kelola) dengan PT
 4 PQR untuk membangun Rumah Sakit dengan sistem bagi hasil. Untuk menyelesaikan
 5 pembangunan Rumah Sakit tersebut, investor telah mengeluarkan dana sebesar
 6 Rp5.000.000.000,00. sedangkan tanah yang diserahkan oleh Pemerintah untuk
 7 pembangunan Rumah Sakit tersebut adalah senilai Rp1.000.000.000,00. Pada tahun 20X3,
 8 aset BSK tersebut telah selesai dibangun dan telah diserahkan kepada pemerintah.

9 Pada waktu aset tersebut diserahkan, maka dijurnal:

10 Untuk mencatat Gedung dan Bangunan dalam Neraca.

Kode Akun	Uraian	Debet (Rp.000)	Kredit (Rp.000)
XXXX	Gedung dan Bangunan/Aset Kemitraan	5.000.000	
XXXX	Utang Kemitraan		5.000.000

11

12 **2.2.2. Utang Dalam Negeri – Perbankan**

13 Utang dalam negeri-perbankan merupakan utang jangka panjang yang berasal dari
 14 pinjaman dari lembaga perbankan dan diharapkan akan dibayar lebih dari dua belas bulan
 15 setelah tanggal neraca. Pemerintah dapat melakukan pinjaman jangka panjang dari
 16 berbagai sumber. Salah satu sumber pinjaman adalah dari lembaga perbankan yang
 17 berstatus BUMN atau BUMD. Pada Pemerintah Daerah berdasarkan pasal 8 PP 54 tahun
 18 2005 tentang Pinjaman Daerah, Pemerintah Daerah dapat melakukan Pinjaman Jangka
 19 Panjang yang bersumber dari lembaga keuangan bank yang berbadan hukum Indonesia
 20 dan mempunyai tempat kedudukan dalam wilayah Negara Republik Indonesia.

21 Terkait dengan pengadaan utang dalam negeri-perbankan, terdapat biaya-biaya
 22 yang harus dikeluarkan, antara lain berupa biaya pengurusan utang (notaris, asuransi),
 23 bunga, denda, dan *commitment fee*.

24 **a. Pengakuan**

25 Utang dalam negeri-perbankan diakui pada saat pinjaman dari lembaga perbankan
 26 diterima pada rekening kas negara/kas daerah. Biaya-biaya terkait dengan pengurusan
 27 pinjaman diakui pada saat terutang yaitu pada saat timbulnya kewajiban berdasarkan
 28 kontrak atau kesepakatan.

29

30 **b. Pengukuran**

31 Jumlah utang yang tercantum dalam naskah perjanjian merupakan komitmen
 32 maksimum jumlah pendanaan yang disediakan oleh pemberi pinjaman. Penerima pinjaman
 33 belum tentu menarik seluruh jumlah pendanaan tersebut, sehingga jumlah yang
 34 dicantumkan dalam neraca untuk utang dalam negeri-perbankan adalah sebesar jumlah
 35 dana yang telah ditarik oleh penerima pinjaman dan disetorkan ke kas negara/daerah.
 36 Dalam perkembangan selanjutnya, pembayaran pokok pinjaman akan mengurangi jumlah
 37 utang sehingga jumlah yang dicantumkan dalam neraca adalah sebesar total penarikan
 38 dikurangi dengan pelunasan.

39

1 **c. Penyajian dan Pengungkapan**

2 Utang perbankan disajikan sebagai kewajiban jangka panjang. Rincian utang
3 perbankan diungkapkan di CALK berdasarkan pemberi pinjaman.

4 Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Dalam Negeri-Perbankan pada saat timbulnya
5 kewajiban untuk pencatatan utang dimaksud sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	XXX	
XXXX	Utang Dalam Negeri-Perbankan		XXX

6
7 Contoh : Pada tahun 20X1 Pemerintah Daerah Kab Misal melakukan pinjaman dari
8 perbankan dalam negeri sebesar Rp5.000.000.000,00. Pinjaman ini akan dicicil selama 5
9 tahun. Jurnal untuk mencatat penerimaan pembiayaan yang bersumber dari Utang Dalam
10 Negeri-Perbankan

11

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	5.000.000	
XXXX	Utang Dalam Negeri-Perbankan		5.000.000

12

BAB III

UTANG LUAR NEGERI

Utang luar negeri atau biasa dikenal dalam istilah pemerintahan sebagai pinjaman luar negeri merupakan salah satu instrumen yang diambil oleh pemerintah dalam upaya menanggulangi defisit anggaran. Utang luar negeri juga dapat digunakan untuk keperluan lain sesuai dengan rencana kerja dan keuangan pemerintah. Utang luar negeri dapat berupa kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang.

3.1. Utang Luar Negeri-Jangka Pendek

3.1.1. Utang Bunga dan *Commitment Fee (Accrued Interest)*

Utang Bunga timbul karena pemerintah mempunyai utang jangka panjang yang berupa utang luar negeri. Atas utang-utang tersebut terkandung unsur biaya berupa bunga yang harus dibayarkan kepada pemegang surat-surat utang dimaksud. Termasuk dalam kelompok utang bunga adalah utang *commitment fee*, yaitu utang yang timbul sehubungan dengan beban atas pokok dana yang telah disepakati dan disediakan oleh kreditur tetapi belum ditarik oleh debitur.

a. Pengakuan

Utang bunga, sebagai bagian dari kewajiban atas pokok utang berupa kewajiban bunga atau *commitment fee* yang telah terjadi dan belum dibayar, pada dasarnya berakumulasi seiring dengan berjalannya waktu, tetapi demi kepraktisan diakui pada setiap akhir periode pelaporan.

b. Pengukuran

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kewajiban bunga atau *commitment fee* yang telah terjadi tetapi belum dibayar oleh pemerintah. Besaran kewajiban tersebut pada naskah perjanjian pinjaman biasanya dinyatakan dalam persentase dan periode tertentu yang telah disepakati oleh para pihak.

c. Penyajian dan Pengungkapan

Utang bunga maupun *commitment fee* merupakan kewajiban jangka pendek atas pembayaran bunga sampai dengan tanggal pelaporan. Rincian utang bunga maupun *commitment fee* untuk masing-masing jenis utang diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Utang bunga maupun utang *commitment fee* diungkapkan dalam CaLK secara terpisah.

Ilustrasi jurnal untuk mencatat Utang Bunga sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	XXX	
XXXX	Utang Bunga		XXX

3.1.2. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang merupakan bagian 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 tanggal neraca.

a. Pengakuan

Akun ini diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca pada setiap akhir periode akuntansi, kecuali bagian lancar utang jangka panjang yang akan didanai kembali sebagaimana dimaksud dalam PSAP 09 paragraf 14 Termasuk dalam Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah utang jangka panjang menurut PSAP 09 paragraf 17 yang persyaratan tertentu telah dilanggar sehingga kewajiban tersebut menjadi kewajiban jangka pendek (*payable on demand*).

b. 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 tanggal neraca. 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.

c. Penyajian dan Pengungkapan

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang disajikan di neraca sebagai kewajiban jangka pendek. Rincian Bagian Lancar Utang Jangka Panjang untuk masing-masing jenis utang/pemberi pinjaman diungkapkan di CaLK.

Ilustrasi jurnal untuk mencatat Bagian Lancar Utang Jangka Panjang sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Jangka Panjang	XXX	
XXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		XXX

Contoh :

Pada tahun 20X1 Pemerintah menerima pinjaman dari ADB sejumlah Rp1.000.000.000,00 yang dituangkan dalam Naskah Perjanjian Pinjaman No. 111/DDDD/04/20X1. Pinjaman ini akan diangsur 10% per tahun selama 10 tahun mulai tahun 20X3. Dengan demikian pada tanggal 31 Desember 20X2 jumlah utang yang jatuh tempo pada tahun 20X3 sejumlah Rp100.000.000,00 disajikan dalam bagian lancar utang jangka panjang dalam klasifikasi/pos kewajiban jangka pendek. Sisanya sejumlah Rp900.000.000,00 disajikan sebagai utang jangka panjang.

Ilustrasi jurnal untuk mencatat Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Jangka Panjang	100.000.000,00	
XXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		100.000.000,00

3.2. Utang Luar Negeri-Jangka Panjang

Utang luar negeri berasal dari pinjaman luar negeri. Pinjaman Luar Negeri menurut sumbernya terdiri dari:

- a. Kredit multilateral;
- b. Kredit bilateral;
- c. Kredit swasta asing; dan
- d. Lembaga pinjaman kredit ekspor.

Perlakuan akuntansi terhadap Utang Luar Negeri mencakup 4 (empat) aspek yaitu pengertian/definisi, pengakuan, pengukuran, serta penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan.

3.2.1. Pengertian

Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah, mendefinisikan Pinjaman luar negeri adalah setiap pembiayaan melalui utang yang diperoleh Pemerintah dari Pemberi pinjaman Luar Negeri yang diikat oleh suatu perjanjian pinjaman dan tidak berbentuk surat berharga negara, yang harus dibayar kembali dengan persyaratan tertentu.

Perjanjian pinjaman dituangkan dalam *Loan agreement* yang ditandatangani oleh pemberi pinjaman (*lender*) dan penerima pinjaman (*borrower*). *Loan agreement* setidaknya mencantumkan:

- a. Plafon Nilai Pinjaman Luar Negeri dan/atau plafon yang dapat ditarik perperiode
- b. *Effective Date*
- c. Suku Bunga
- d. *Commitment fee* atas *undisbursed loan*
- e. Periode Pinjaman dan pembayaran bunga.

Perjanjian pinjaman luar negeri paling sedikit memuat jumlah, peruntukan, hak dan kewajiban serta ketentuan dan persyaratan. Ketentuan dan persyaratan pinjaman meliputi antara lain: tingkat bunga, jangka waktu penarikan, ketentuan/persyaratan penarikan, pengefektifan pinjaman, masa pembayaran (*repayment*) dan jatuh tempo (*maturity date*).

Sejak tanggal *effective date* terhadap nilai pinjaman luar negeri yang belum dikeluarkan oleh *lender* (*undisbursed*) pada umumnya dikenai *commitment fee* dengan besaran sebagaimana diatur dalam *loan agreement*.

Nilai pinjaman yang sudah dikeluarkan oleh *lender* (*disbursed*) merupakan pokok pinjaman bagi *borrower* yang dikenai bunga dengan besaran sebagaimana diatur dalam *loan agreement*. *Lender* melakukan *disbursement* berdasarkan penarikan yang dilakukan oleh *borrower*.

Penarikan pinjaman luar negeri dari pemberi pinjaman luar negeri dilakukan melalui:

- a. Transfer ke RKUN

Transfer ke RKUN adalah mekanisme penarikan pinjaman tunai dengan cara pemberi pinjaman mentransfer langsung ke rekening kas umum negara.

- b. Pembayaran langsung

Pembayaran langsung (PL) adalah penarikan dana yang dilakukan oleh BUN yang ditunjuk atas permintaan Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran (PA/KPA) dengan cara mengajukan aplikasi penarikan dana (*withdrawal application*) kepada pemberi pinjaman dan/atau hibah luar negeri (PPHLN) untuk membayar langsung kepada pihak yang dituju.

1 c. Rekening khusus

2 Rekening khusus (Reksus) adalah rekening yang dibuka oleh Menteri Keuangan pada
3 Bank Indonesia (BI) atau bank yang menampung sementara dana pinjaman dan atau
4 hibah luar negeri tertentu berupa *initial deposit* untuk kebutuhan pembiayaan kegiatan
5 selama periode tertentu. *Initial deposit*, disebut juga dana awal rekening khusus (DARK),
6 adalah dana awal yang ditempatkan pada Reksus oleh PPHLN atas permintaan Menteri
7 Keuangan atau kuasanya yang besarnya telah ditetapkan dalam Naskah Perjanjian
8 Penerusan Pinjaman (NPHLN). Setelah digunakan, reksus diisi kembali dengan
9 mengajukan penggantian (*replenishment*) kepada PPHLN.

10
11 d. *Letter of Credit*

12 *Letter of Credit* adalah janji tertulis dari bank penerbit L/C (*issuing bank*) yang bertindak
13 atas permintaan pemohon (*applicant*) atau atas namanya sendiri untuk melakukan
14 pembayaran kepada pihak ketiga atau eksportir atau kuasa eksportir (pihak yang
15 ditunjuk oleh *beneficiary/supplier*) sepanjang memenuhi persyaratan L/C.

16
17 e. Penggantian Pembiayaan pendahuluan (*reimbursement*)

18 Penggantian pembiayaan pendahuluan (*reimbursement*) adalah pembayaran yang
19 dilakukan oleh PPHLN untuk penggantian dana yang pembiayaan kegiatannya
20 dilakukan terlebih dahulu melalui rekening BUN dan/atau Rekening Kas Negara atau
21 Rekening Penerima Penerusan Pinjaman. Dalam hal ini, penerima penerusan pinjaman
22 (PPP) adalah pemerintah daerah atau BUMN.

23
24 Dalam buletin teknis ini, pinjaman luar negeri akan diuraikan berdasarkan 4 (empat)
25 mekanisme Penarikan Pinjaman Luar Negeri. Keempat jenis mekanisme penarikan tersebut
26 perlu dijelaskan karena mekanisme penarikan tersebut akan berpengaruh terhadap saat
27 atau waktu dilakukan *disbursement* oleh *lender* yang menjadi dasar pencatatan pinjaman
28 tersebut ke dalam laporan keuangan.

29
30 **3.2.2. Pengakuan**

31 Sesuai dengan PSAP 9 paragraf 21 disebutkan bahwa kewajiban diakui pada saat
32 dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul. Namun demikian, karena
33 mekanisme penarikan pinjaman luar negeri bermacam-macam, maka pengakuan utang atau
34 pinjaman luar negeri bagi tiap-tiap cara penarikan juga berbeda.

35 Mekanisme penarikan dan pengakuan dapat diuraikan sebagai berikut:

- 36 a. Pinjaman luar negeri yang cara penarikannya dilakukan dengan pembukaan LC diakui
37 pada saat *lender* melakukan *disbursement* kepada bank koresponden untuk membayar
38 LC tersebut. Realisasi *disbursement* diberitahukan oleh *lender* kepada *borrower* dengan
39 dokumen *Notice of Disbursement (NOD)*. Pengakuan utang adalah tanggal valuta (*value*
40 *date*) yang tercantum dalam NOD.
- 41 b. Pinjaman luar negeri yang penarikannya dilakukan dengan pembayaran langsung diakui
42 pada saat *lender* melakukan *disbursement* kepada pihak ketiga (rekanan). Realisasi
43 *disbursement* diberitahukan oleh *lender* kepada *borrower* dengan dokumen *Notice of*
44 *Disbursement (NOD)*. Pengakuan utang adalah tanggal valuta (*value date*) yang
45 tercantum dalam NOD.

- 1 c. Pinjaman luar negeri yang penarikannya dilakukan dengan pembukaan rekening
 2 khusus, diakui pada saat *lender* melakukan *disbursement* ke rekening khusus (reksus)
 3 dimaksud. Karena dana dalam reksus adalah milik *borrower*, maka pengisian reksus
 4 tersebut diberitahukan oleh *lender* kepada *borrower* dengan dokumen *Notice of*
 5 *Disbursement (NOD)* yang selanjutnya oleh *borrower* diakui sebagai utang. Pengakuan
 6 utang adalah tanggal valuta (*value date*) yang tercantum dalam NOD.
- 7 d. Pinjaman luar negeri yang penarikannya dilakukan dengan pembiayaan pendahuluan,
 8 diakui pada saat *lender* melakukan *disbursement* ke rekening BUN dan/atau Rekening
 9 Kas Negara atau Rekening Penerima Penerusan Pinjaman untuk mengganti (*reimburse*)
 10 pengeluaran yang telah dilakukan. Realisasi *disbursement* diberitahukan oleh *lender*
 11 kepada *borrower* dengan dokumen *Note of Disbursement (NOD)*. Pengakuan utang
 12 adalah tanggal valuta (*value date*) yang tercantum dalam NOD.

13 3.2.3. Pengukuran

14 Sesuai paragraf 32 PSAP 09, Utang dicatat sebesar nilai nominal. Utang dalam mata
 15 uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah berdasarkan nilai tukar (kurs
 16 tengah BI) pada tanggal neraca. Nilai nominal atas utang mencerminkan nilai utang
 17 pemerintah pada saat pertama kali transaksi berlangsung seperti nilai yang tertera pada
 18 lembar surat utang pemerintah. Aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran,
 19 perubahan penilaian dikarenakan perubahan kurs valuta asing, dan perubahan lainnya
 20 selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat utang
 21 tersebut.

22 3.2.4. Penyajian dan Pengungkapan

23 Utang disajikan dalam Neraca sebesar nilai tercatat (*carrying amount*). Nilai tercatat
 24 adalah nilai buku utang yang dihitung dari nilai nominal setelah dikurangi atau ditambah
 25 diskonto atau premium yang belum diamortisasi. Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam
 26 penjelasan pos-pos Neraca yaitu rincian dari masing-masing jenis utang (apabila rinciannya
 27 banyak atau lebih dari satu halaman sebaiknya dibuat lampiran), jatuh tempo, tingkat bunga,
 28 amortisasi diskonto/premium, dan selisih kurs utang dalam valuta asing yang terjadi antara
 29 kurs transaksi dan kurs tanggal Neraca. Termasuk dalam utang jangka pendek dari
 30 pinjaman luar negeri adalah: *commitment fee*, bunga, bagian lancar utang jangka panjang,
 31 dan utang jangka panjang yang dikonversikan ke dalam utang jangka pendek
 32

33 3.2.5. Contoh Transaksi Utang Luar Negeri

34 Untuk memberikan gambaran yang lebih jelas mengenai transaksi utang luar negeri
 35 yang mencakup kewajiban jangka pendek berupa beban bunga dan *commitment fee* dapat
 36 diuraikan dalam contoh sebagai berikut:

37 Dalam pertemuan bilateral antara Pemerintah RI dengan ADB bulan Juli 20X1
 38 disepakati bahwa ADB akan memberikan pinjaman \$100 juta untuk penyediaan tenaga
 39 listrik, peningkatan kemampuan aparatur pemerintah, dan lain-lain. Disepakati bahwa dana
 40 dapat ditarik 3 bulan sejak tanggal perjanjian ditandatangani, untuk jangka waktu 10 tahun
 41 sejak tanggal penyediaan dana tersebut.

42 Naskah perjanjian final ditandatangani kedua belah pihak pada tanggal 20 dan 30
 43 Juni 20X2, dan disepakati bahwa:

- 44 a. Dana disediakan per tanggal efektif mulai 1 Oktober 20X2;

- 1 b. Atas dana yang belum ditarik, dikenakan *commitment fee* sebesar 0,25% p.a.;
- 2 c. Bunga utang sebesar 8% p.a. dibayar setiap 6 bulan;
- 3 d. *Grace period* adalah 5 tahun,
- 4 e. Pada tanggal 25 Oktober 20X2 Pemerintah mengajukan *withdrawal application (WA)*
- 5 sebesar \$2 juta untuk ditransfer ke Rekening Khusus (RK) milik pemerintah untuk
- 6 pembiayaan pendidikan pegawai di luar negeri. Tanggal valuta yang tercantum dalam
- 7 NoD adalah tanggal 1 November 20X2 dan masuk RK tanggal 2 November 20X2. Dalam
- 8 *Notice of Disbursement (NOD)* yang diterima tanggal 15 November 20X2,
- 9 f. Kurs tengah Bank Sentral pada:
- 10 1) Tanggal 1 November 20X2 : 9.000/USD
- 11 2) Tanggal 2 November 20X2 : 8.950/USD
- 12 3) Tanggal 31 Desember 20X2 : Rp9.200/USD

13 Jurnal untuk mencatat transaksi di atas sebagai berikut:

14 PENGELOLA UTANG

15 Tanggal 15 November 20X2, PENGELOLA UTANG mencatat pengakuan utang per tanggal

16 NoD, 1 November 20X2, sebesar USD2juta, dengan kurs Rp9.000/USD.

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Akun Antara	18.000.000.000	
XXXX	Utang Luar Negeri		18.000.000.000

18 SAKUN

19 Tanggal 2 November 20X2 (sesuai tanggal nota kredit dari BI), SAKUN mencatat

20 penerimaan dana sebesar USD2 juta dengan kurs Rp8.950/USD;

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Kas	17.900.000.000	
XXXX	Akun Antara		17.900.000.000

21 Catatan: untuk mencatat utang US\$2,000,000 dalam rupiah memperhatikan hal-hal berikut:

- 22 a. Pengelola utang mencatat utang sesuai tanggal *Value Date Notice of Disbursement*
- 23 (NOD), yaitu tanggal mulai timbulnya utang, yaitu 1 November 20X2.
- 24 b. Kas Negara mencatat penerimaan pembiayaan sesuai nota kredit yang diterima dari
- 25 Bank Indonesia, yaitu tanggal 2 November 20x2.
- 26 c. Pengakuan selisih kurs yang mungkin terjadi atas transaksi ini diatur tersendiri dalam
- 27 buletin teknis tersendiri.

28 Tanggal 31 Desember 20X2, jurnal pencatatan utang bunga:

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	245.333.364,00	
XXXX	Utang Bunga		245.333.364,00

32 Catatan: untuk mencatat utang bunga sebesar $2/12 \times 8/100 \times US \$2,000,000 =$

33 \$26,666.67. atau dirupiahkan menjadi: $26,666.67 \times Rp.9200,00 = Rp.245.333.364,00$

34

1 Tanggal 31 Desember 20X2, Jurnal pencatatan utang *commitment fee*:

2

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Bunga	567.333.364,00	
XXXX	Utang Jangka Pendek		567.333.364,00

3

4 Perhitungan *commitment fee* per 31 Desember 20X2:

5 – Bulan Oktober 20X2

6 $1/12 \times 0,25/100 \times \text{US } \$100.000.000 = \text{US } \$ 20.833,33$

7

8 Bulan November dan Desember 20X2

9 $2/12 \times 0,25/100 \times \text{US } \$ 98.000.000 = \text{US } \$ 40.833,33$

10 Jumlah = US \$ 61.666,67

11 Kurs tengah Rp9.200,00 = Rp 567.333.364,00

12

13 Tanggal 31 Desember 20X2, jurnal untuk mencatat kenaikan jumlah Utang Luar Negeri
14 karena perbedaan selisih kurs pada tanggal penerimaan dengan tanggal pelaporan:

15

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Beban Selisih Kurs/Beban Lain-Lain	400.000.000,00	
XXXX	Utang Luar Negeri		400.000.000,00

16

17 Catatan:

18 - Nilai utang per 31/12/20X2 ($\text{USD } 2.000.000 \times \text{Rp}9.200,00$) =
19 Rp18.400.000.000,00

20 - Nilai utang per 1/11/20X2 ($\text{USD } 2.000.000 \times \text{Rp}9.000,00$) = 18.000.000.000,00

21 - Kenaikan jumlah utang dalam rupiah karena selisih kurs Rp 400.000.000,00.

BAB IV**KEWAJIBAN KONTINGENSI****4.1. Definisi**

Kewajiban kontingensi adalah:

- a. kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu, dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi atau tidak terjadinya satu peristiwa atau lebih pada masa depan yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali pemerintah; atau
- b. kewajiban kini yang timbul sebagai akibat peristiwa masa lalu, tetapi tidak diakui karena:
 - 1) tidak terdapat kemungkinan besar (*not probable*) pemerintah mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomis untuk menyelesaikan kewajibannya; atau
 - 2) jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.

4.2. Pengakuan

Banyak peristiwa masa lalu yang dapat menimbulkan kewajiban kini. Walaupun demikian, dalam beberapa peristiwa yang jarang terjadi, misalnya dalam tuntutan hukum, dapat timbul perbedaan pendapat mengenai apakah peristiwa tertentu sudah terjadi atau apakah peristiwa tersebut menimbulkan kewajiban kini. Jika demikian halnya, pemerintah menentukan apakah kewajiban kini telah ada pada tanggal neraca dengan mempertimbangkan semua bukti yang tersedia, termasuk misalnya pendapat ahli. Bukti yang dipertimbangkan mencakup, antara lain, bukti tambahan yang diperoleh dari peristiwa setelah tanggal neraca. Atas dasar bukti tersebut, apabila besar kemungkinan bahwa kewajiban kini belum ada pada tanggal neraca, pemerintah mengungkapkan adanya kewajiban kontingensi. Pengungkapan tidak diperlukan jika kemungkinan arus keluar sumber daya kecil.

Kewajiban kontingensi dapat berkembang ke arah yang tidak diperkirakan semula. Oleh karena itu, kewajiban kontingensi harus terus-menerus dikaji ulang untuk menentukan apakah tingkat kemungkinan arus keluar sumber daya bertambah besar (*probable*). Apabila kemungkinan itu terjadi, maka pemerintah akan mengakui kewajiban diestimasi dalam laporan keuangan periode saat perubahan tingkat kemungkinan tersebut terjadi, kecuali nilainya tidak dapat diestimasi secara andal.

4.3. Pengukuran

Besaran kewajiban kontingensi tidak dapat diukur secara eksak. Untuk itu diperlukan pertimbangan profesional oleh pihak yang berkompeten

4.4. Penyajian dan Pengungkapan

Kewajiban kontingensi tidak disajikan pada neraca pemerintah, namun demikian pemerintah harus mengungkapkan kewajiban kontingensi pada Catatan atas Laporan Keuangan untuk setiap jenis kewajiban kontingensi pada tanggal neraca.

Pengungkapan tersebut dapat meliputi:

- a. karakteristik kewajiban kontingensi;
- b. estimasi dari dampak finansial yang diukur;

- 1 c. indikasi tentang ketidakpastian yang terkait dengan jumlah atau waktu arus keluar
2 sumber daya;
3 d. kemungkinan penggantian oleh pihak ketiga.

4.5. Ilustrasi

6 Jaminan Pembangunan Pembangkit Tenaga Listrik yang Menggunakan Batubara.

7 Untuk percepatan pembangunan pembangkit tenaga listrik yang menggunakan batu
8 bara, pemerintah menugaskan PT PLN (Persero) untuk membangun 80 unit pembangkit
9 yang tersebar di pulau Jawa dan luar Jawa. Atas pelaksanaan proyek tersebut PT PLN
10 mengajukan dukungan pembiayaan pada sindikasi perbankan nasional dan pemerintah
11 bertindak sebagai penjamin tunggal. Jaminan pemerintah diberikan dalam hal PT PLN tidak
12 dapat memenuhi kewajibannya sebagai akibat kebijakan pemerintah, antara lain kebijakan
13 yang menghentikan atau menunda pelaksanaan pembangunan proyek yang telah berjalan,
14 yang mengakibatkan PLN tidak mampu membayar kewajibannya.

15
16 Pada tanggal 31 Desember 20X1 dan 31 Desember 20X2 berdasarkan bukti yang
17 tersedia saat laporan keuangan pemerintah disusun, tidak terdapat kewajiban yang timbul
18 akibat dari peristiwa masa lalu. Dengan demikian, masalah jaminan pemerintah atas
19 pembangunan pembangkit batu bara tersebut diungkapkan dalam CaLK sebagai kewajiban
20 kontingensi.

21
22 Pada tanggal 31 Desember 20X3 berdasarkan bukti yang tersedia, terdapat
23 kewajiban kini yang timbul sebagai akibat peristiwa masa lalu yang mengikat dan terdapat
24 kemungkinan besar pemerintah akan mengeluarkan sumber daya. Dengan demikian, atas
25 permasalahan ini pemerintah mengakui kewajiban diestimasi sebesar estimasi terbaik atas
26 jumlah yang dibutuhkan untuk menyelesaikan kewajiban tersebut.

BAB V**RESTRUKTURISASI DAN PENGHAPUSAN UTANG****5.1. Restrukturisasi**

Definisi restrukturisasi utang berdasarkan PSAP 09 Akuntansi Kewajiban, adalah kesepakatan antara kreditur dan debitur untuk memodifikasi syarat-syarat perjanjian utang dengan atau tanpa pengurangan jumlah utang, dalam bentuk:

- a. Pembiayaan kembali yaitu mengganti utang lama termasuk tunggakan dengan utang baru; atau
- b. Penjadwalan ulang atau modifikasi persyaratan utang yaitu mengubah persyaratan dan kondisi kontrak perjanjian yang ada. Penjadwalan utang dapat berbentuk perubahan jadwal pembayaran, penambahan masa tenggang, atau menjadwalkan kembali rencana pembayaran pokok dan bunga yang jatuh tempo dan/atau tertunggak.

Dengan demikian, restrukturisasi utang dapat berupa pembayaran utang dengan syarat yang lebih lunak atau lebih ringan dibandingkan dengan syarat pembayaran utang sebelum dilakukannya proses restrukturisasi utang, karena adanya keringanan yang diberikan kreditur kepada debitur. Keringanan semacam ini tidaklah diberikan kepada debitur apabila debitur tersebut tidak dalam keadaan kesulitan keuangan. Keringanan semacam ini dapat berasal dari perjanjian antara kreditur dengan debitur, atau dari keputusan pengadilan, serta dari peraturan hukum.

Restrukturisasi utang dapat terjadi sebelum, pada, atau sesudah tanggal jatuh tempo utang yang tercantum dalam perjanjian. Pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan utang baru hasil restrukturisasi di neraca diatur dalam PSAP 9 Paragraf 69 dan 73, yaitu:

Paragraf 69

Dalam restrukturisasi utang melalui modifikasi persyaratan utang, debitur harus mencatat dampak restrukturisasi secara prospektif sejak saat 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 Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian pengungkapan dari pos kewajiban yang terkait.

Paragraf 73

Jika jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana ditetapkan dalam persyaratan baru utang, 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 ditentukan dalam persyaratan baru. Hal tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian pengungkapan dari pos kewajiban yang berkaitan.

5.1.1. Pengakuan

Restrukturisasi diakui pada saat telah disahkannya perjanjian restrukturisasi antara para pihak, yaitu kreditur dan debitur, dan berlaku terhitung mulai tanggal yang ditetapkan dalam perjanjian.

1 5.1.2. Pengukuran

2 Besarnya utang baru sehubungan dengan restrukturisasi adalah sebesar nilai utang
3 lama ditambah dan/atau dikurangi dengan nilai absolut dari faktor penambah dan/atau
4 pengurang sebagaimana disebutkan dalam perjanjian restrukturisasi.

6 5.1.3. Penyajian dan Pengungkapan

7 Utang baru yang dihasilkan dari restrukturisasi disajikan di neraca dengan
8 klasifikasi/pos yang sama dengan utang jangka panjang lama yang digantikannya.
9 Restrukturisasi utang tidak dicatat dalam laporan arus kas.

10 Berkenaan dengan adanya restrukturisasi, perlu diungkapkan pada CALK a.l.
11 informasi berikut:

- 12 a. Persyaratan kredit pada perjanjian utang lama yang direvisi;
- 13 b. Persyaratan kredit baru pada perjanjian restrukturisasi, misalnya besaran persentase
14 bunga baru, besaran absolut pemotongan bunga terutang, besaran absolut
15 pemotongan pokok utang, lamanya pengunduran jangka waktu pelunasan;
- 16 c. Hal-hal penting yang menyebabkan terjadinya restrukturisasi utang;
- 17 d. Hal lainnya yang dipandang perlu demi kewajaran pengungkapan sebagaimana
18 ditentukan dalam PSAP 9 paragraf 69, 73, dan 88 huruf (e).

19 Contoh

20 Pada tahun 20X1 Pemda A meminjam dari Bank Pembangunan Daerah untuk proyek
21 pembangunan pasar sebesar Rp10 miliar, dengan perjanjian sebagai berikut:

- 22 a. Jangka waktu pelunasan 5 tahun mulai 31 Desember 20X1 hingga 31 Desember 20X5.
- 23 b. Tingkat bunga 5 % dari saldo utang.
- 24 c. Cicilan utang Rp2 miliar per tahun ditambah bunga terutang.
- 25 d. Skedul pembayaran cicilan sebagai berikut:

Tanggal	Cicilan		Saldo Hutang
	Pokok	Bunga (5%/th)	
31/12/20X1	2.000.000.000,00	500.000.000,00	8.000.000.000,00
31/12/20X2	2.000.000.000,00	400.000.000,00	6.000.000.000,00
31/12/20X3	2.000.000.000,00	300.000.000,00	4.000.000.000,00
31/12/20X4	2.000.000.000,00	200.000.000,00	2.000.000.000,00
31/12/20X5	2.000.000.000,00	100.000.000,00	-
Jumlah	10.000.000.000,00	1.500.000.000,00	

26 Hingga akhir tahun 20X5 Pemda A baru sanggup melunasi cicilan pokok sebesar
27 Rp2.000.000.000. Bunga terutang juga belum dibayar.

28 Jumlah tunggakan pokok dan bunga yang harus dibayar per 31 Desember 20X5
29 sebagai berikut:

30
31

Tanggal	Cicilan		Tunggakan Bunga	Saldo Utang
	Pokok	Bunga		
31/12/20X1	2.000.000.000,00	0,00	500.000.000,00	10.000.000.000,00
31/12/20X2	0,00	0,00	425.000.000,00	8.500.000.000,00
31/12/22X3	0,00	0,00	446.250.000,00	8.925.000.000,00
31/12/20X4	0,00	0,00	468.562.500,00	9.371.250.000,00
31/12/20X5	0,00	0,00	491.990.625,00	9.839.812.500,00
Jumlah	2.000.000.000		2.331.803.125	10.331.803.125,00

1

2 Jadi, saldo utang Pemda A di neraca per 31 Desember 20X5 sebesar

3 Rp10.331.803.125,00.

4 Atas permasalahan tersebut, pada tanggal 5 Januari 20X6 Pemda A dan BPD
5 mencapai kesepakatan untuk melakukan restrukturisasi Utang tersebut yang berlaku efektif
6 tmt 1 Januari 20X6.7 Pengukuran dan Penyajian nilai utang baru di neraca berdasarkan pilihan jenis
8 restrukturisasi sebagai berikut:

9

10 **a. Pembiayaan Kembali**11 ***Penggantian Utang Lama Termasuk Tunggakan dengan Utang Baru***12 Utang dapat diganti dengan utang baru senilai sisa utang. Dengan tingkat bunga
13 tetap (5%/tahun) selama 5 tahun dengan cicilan pertama mulai 31 Desember 20X6. Jadwal
14 dan jumlah pembayaran cicilan dapat diilustrasikan sebagai berikut:

15

Tanggal	Cicilan		Saldo Utang
	Pokok	Bunga	
5/01/20X6			10.331.803.125,00
31/12/20X7	2.331.803.125,00	516.590.156,00	8.000.000.000,00
31/12/20X8	2.000.000.000,00	400.000.000,00	6.000.000.000,00
31/12/20X9	2.000.000.000,00	300.000.000,00	4.000.000.000,00
31/12/20X10	2.000.000.000,00	200.000.000,00	2.000.000.000,00
31/12/20X11	2.000.000.000,00	100.000.000,00	-
Jumlah	10.331.803.125,00	1.516.590.156,00	

16

17 Berdasarkan PSAP 9 Paragraf 69 dan 73, dapat disimpulkan bahwa nilai tercatat
18 utang di neraca berubah apabila pembayaran kas masa depan (nilai utang baru sesuai
19 kesepakatan restrukturisasi) lebih kecil dari nilai tercatat sekarang. Nilai utang baru di neraca
20 adalah sebesar jumlah utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi. Tetapi apabila jumlah
21 utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi sama atau lebih besar dari saldo utang saat
22 ini, saldo utang di neraca tidak berubah dan hanya diungkapkan di Catatan atas Laporan
23 Keuangan.24 Jadi, penyajian utang Pemda A berdasarkan jenis restrukturisasi ini adalah sebagai
25 berikut:

1	Saldo Utang per 31 Desember 20X5	Rp10.331.803.125,00
2	Nilai Utang baru	Rp <u>10.331.803.125,00</u>
3	Perbedaan	0

4
5 Karena nilai utang baru sama dengan utang tercatat (Rp10.331.803.125,00) maka
6 saldo utang hasil restrukturisasi adalah tetap sebesar Rp10.331.803.125,00 (saldo utang
7 sebelum restrukturisasi), sehingga informasi restrukturisasi tersebut hanya diungkapkan di
8 CALK.

10 **b. Penjadwalan Ulang atau Modifikasi Persyaratan Utang**

11 Mengubah persyaratan dan kondisi kontrak perjanjian yang ada. Misalnya Bank
12 membebaskan bunga utang yang belum dibayar sebesar 60 %, serta menurunkan tingkat
13 bunga menjadi 3 % per tahun dengan jangka waktu pembayaran 5 tahun.

14 Perhitungan Utang baru sebagai berikut:

Utang pokok Rp 8.000.000.000,00

Utang Bunga Rp 2.331.803.125,00
- Dibebaskan 60 % (Rp 1.399.081.875,00)

Bunga utang bersih Rp 932.721.250,00

Jumlah Utang Rp 8.932.721.250,00
Utang Tercatat Rp 10.331.803.125,00

Pengurangan Utang Rp 1.399.081.875,00

15 Jurnal untuk mencatat utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi 1 Januari 20X6 adalah:

16

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Dalam Negeri- Perbankan	1.399.081.875,00	
XXXX	Surplus dari Kegiatan Non Operasional – Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang		1.399.081.875,00

17

18

19 **5.2. Penghapusan Utang**

20 Menurut PSAP 9 penghapusan utang adalah pembatalan secara sukarela tagihan
21 oleh kreditur kepada debitur, baik sebagian maupun seluruhnya, jumlah utang debitur dalam
22 bentuk perjanjian formal diantara keduanya. Atas penghapusan utang mungkin diselesaikan
23 oleh debitur ke kreditur melalui penyerahan aset kas maupun nonkas dengan nilai utang di
24 bawah nilai tercatatnya.

25 Menurut PSAP 9 paragraf 78 jika penyelesaian satu utang yang nilai
26 penyelesaiannya di bawah nilai tercatatnya dilakukan dengan aset kas, maka ketentuan
27 pada restrukturisasi utang di paragraf 73 berlaku.

28 Jika penyelesaian suatu utang yang nilai penyelesaiannya di bawah nilai tercatatnya
29 dilakukan dengan aset nonkas maka entitas sebagai debitur harus melakukan penilaian
30 kembali atas aset nonkas dahulu ke nilai wajarnya dan kemudian menerapkan ketentuan

1 pada restrukturisasi paragraf 73, serta mengungkapkan pada Catatan atas Laporan
2 Keuangan sebagai bagian dari pos kewajiban dan aset nonkas yang berhubungan.

3 **Contoh:**

4 Salah satu contoh penghapusan sebagian utang adalah Program *Debt2Health* antara
5 Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Jerman senilai 25 juta Euro. Program tersebut
6 dimulai sejak tahun 20X1, merupakan bentuk pengalihan utang melalui program kesehatan.
7 Indonesia akan mendapat penghapusan utang dari Pemerintah Jerman sebesar dua kali
8 lipat dari nilai program tersebut. Sesuai mekanisme yang disepakati, Pemerintah Indonesia
9 akan menyalurkan dana ke Global Fund, sebuah lembaga Internasional yang bergerak
10 dalam pemberantasan penyakit AIDS, TBC dan malaria. Global Fund kemudian
11 menyampaikan bukti pembayaran itu kepada Pemerintah Jerman.

12 Pembiayaan program *Debt2Health* itu akan dicicil selama lima tahun, dari tahun
13 20X1 hingga tahun 20X5. Pembayaran pertama sebesar 5 juta euro atau Rp73 miliar
14 dilakukan pada tanggal 30 Mei 20X1.

15 Berdasarkan contoh di atas, sesuai dengan kesepakatan, maka penghapusan utang
16 baru diakui di neraca pada saat pemerintah Indonesia menyerahkan pembayaran ke Global
17 Fund. Pembayaran pertama sebesar 5 juta euro atau Rp73 miliar dilakukan pada tanggal 30
18 Mei 20X1.

19 Nilai utang yang dihapuskan adalah 2 kali lipat dari pembayaran yang dilakukan.
20 Untuk pembayaran pertama tanggal 30 Mei 20X1, maka jumlah utang yang dihapuskan
21 adalah senilai 10 juta euro atau Rp 146 miliar. Jurnal atas pembayaran dan penghapusan
22 utang tersebut pada tanggal 30 Mei 20X1 adalah:

23- Pembayaran

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Dalam Negeri	73.000.000.000,00	
XXXX	Kas		73.000.000.000,00

24- Penghapusan utang

25

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXX	Utang Dalam Negeri	146.000.000.000,0	
XXXX	Surplus dari Kegiatan Non Operasional - Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang		146.000.000.000,00

26

27 Dalam hal program penghapusan sebagian utang bukan berupa pengeluaran
28 pembiayaan, tetapi berupa persyaratan belanja tertentu, misalnya kreditur XYZ akan
29 menghapus sebagian utang Pemerintah Indonesia apabila Pemerintah membangun 1000
30 laboratorium pada Sekolah Menengah, maka akun yang didebit adalah pengeluaran untuk
31 belanja dimaksud, misalnya belanja modal untuk pembangunan 1.000 laboratorium yang
32 dipersyaratkan dalam perjanjian penghapusan utang.

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Direktur Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, Anggota
5. Prof. DR. Wahyudi Prakarsa, Anggota
6. Prof. DR. Mardiasmo, Anggota

Komite Kerja :

1. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA., CPA., CA, Ketua merangkap Anggota
2. Drs. AB Trihartanto, Ak., MM, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Sonny Loho, Ak., MPM., CA., Sekretaris merangkap Anggota
4. Dr. Jan Hoesada, Ak., MM., CPA., CA., Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM., CA, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, SE, Ak., CPA., CA., Anggota
7. Sumiyati, Ak., MFM., Anggota
8. Firmansyah Nazaroedin, Ak., MSc., CA., Anggota
9. Drs. Hamdani, MM., M., Si., Ak., CA., Anggota

Kelompok Kerja :

1. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., CA., Ketua merangkap Anggota Kelompok Kerja
2. Mega Meilistya, SE., Ak., MBA., Wakil Ketua merangkap Anggota Kelompok Kerja
3. Moh. Hatta, Ak., MBA., Anggota Kelompok Kerja
4. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota Kelompok Kerja
5. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA., Anggota Kelompok Kerja
6. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak, MAFIS., Anggota Kelompok Kerja
7. Yulia C. Kusumarini, S.Sos, SE., MM., Anggota Kelompok Kerja
8. Syaiful, SE., Ak, MM., CA., Anggota Kelompok Kerja
9. Hamim Mustofa, Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
10. Hasanudin, Ak., M.Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
11. Heru Novandi, SE., Ak., CA., Anggota Kelompok Kerja
12. Muliani S. Fajarianti, SE., M.Ec. Dev., Anggota Kelompok Kerja
13. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota Kelompok Kerja
14. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc., CA., Anggota Kelompok Kerja
15. Mugiya Wardhani, SE, M. Si., Anggota Kelompok Kerja
16. Lucia Widiarsanti, SE., M.Si., CFE., CA., Anggota Kelompok Kerja
17. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., CA., Anggota Kelompok Kerja
18. Jamason Sinaga, Ak., MAP. CA., Anggota Kelompok Kerja
19. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc., BAP., CA., Anggota Kelompok Kerja
20. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., Anggota Kelompok Kerja
21. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota Kelompok Kerja
22. Doddy Setiadi, Ak., MM., CPA., CA., Anggota Kelompok Kerja
23. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., Anggota Kelompok Kerja
24. Joko Supriyanto, SST.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
25. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
26. Endah Martiningrum, SE.Ak., MBA, CA., Anggota Kelompok Kerja
27. Dwinanto, SE., Ak., Anggota Kelompok Kerja
28. Isa Ashari Kuswandono, SE.Ak., M.Ak., Anggota Kelompok Kerja
29. Achmad Fauzi, SE., Anggota Kelompok Kerja

Sekretariat :

1. Joni Afandi, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Ahmad Fauzi, Anggota
5. Aldo Maulana A., Anggota,
6. Harunsyah Hutagalung, Anggota
7. Siti Syarifah, Anggota
8. Khairul Syawal, Anggota
9. Wahid Fatwan, Anggota





KSAP

**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 23**

**AKUNTANSI
PENDAPATAN
NONPERPAJAKAN**



KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 23**

**AKUNTANSI
PENDAPATAN
NONPERPAJAKAN**

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail :
sekretariat@ksap.org

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

(1) Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;

(2) IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 23 tentang Akuntansi Pendapatan Nonperpajakan untuk diterapkan mulai tahun pelaporan 2017.

Jakarta, Desember 2016

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
Sumiyati	Wakil Ketua	.....
Firmansyah N. Nazaroedin	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....
Hamdani	Anggota	.....
Amdi Very Dharma	Anggota	.....
Chalimah Pujihastuti	Anggota	.....

1	DAFTAR ISI		
2			
3	DAFTAR ISI		iv
4	BAB I PENDAHULUAN		1
5	1.1 Latar Belakang		1
6	1.2 Tujuan		2
7	1.3 Ruang Lingkup		2
8			
9	Bab II JENIS-JENIS PENDAPATAN NONPERPAJAKAN		4
10	2.1 Pendapatan Perizinan		6
11	2.2 Pendapatan Layanan		6
12	2.3 Pendapatan Pemanfaatan Sumber Daya Alam.....		7
13	2.4 Pendapatan Investasi		10
14	2.5 Pendapatan Pemanfaatan Aset Non Keuangan		10
15	2.6 Pendapatan Nonperpajakan Lainnya		11
16			
17	BAB III AKUNTANSI PENDAPATAN NONPERPAJAKAN.....		12
18	3.1 Pendapatan Perizinan		13
19	3.2 Pendapatan Layanan		15
20	3.3 Pendapatan Pemanfaatan Sumber Daya Alam.....		19
21	3.4 Pendapatan Investasi		25
22	3.5 Pendapatan Pemanfaatan Aset Non Keuangan		27
23	3.6 Pendapatan Nonperpajakan Lainnya		28
24	3.7 Penyajian		31
25	3.8 Pengembalian Pendapatan Nonperpajakan		33
26	3.9 Pengungkapan		33
27			
28	BAB IV AKUNTANSI PENDAPATAN LRA		34
29	4.1 Pengakuan		34
30	4.2 Pengukuran		34
31	4.3 Pencatatan dan Penyajian		35
32	4.4 Penyajian dan Pengungkapan		39
33			

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

BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Undang-undang Keuangan Negara menyatakan bahwa pendapatan negara adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih. Dalam dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), pendapatan didefinisikan dalam dua macam yaitu pendapatan-LO dan pendapatan-LRA. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih (ekuitas) dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Pendapatan-LRA adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Lampiran I memuat standar akuntansi berbasis akuntansi akrual. Basis akrual adalah pengakuan pendapatan-Laporan Operasional (LO), beban, aset, kewajiban dan ekuitas. Basis akrual untuk LO berarti bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan.

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) membagi pendapatan ke dalam dua kelompok yaitu pendapatan dari transaksi pertukaran (IPSAS 9) dan pendapatan dari transaksi nonpertukaran (IPSAS 23). IPSAS 9 (*Revenue from Exchange Transactions*) membagi pendapatan dalam tiga kelompok yaitu pendapatan dari pemberian jasa, penjualan barang, dan penggunaan aset yang menghasilkan bunga, royalti, dan dividen atau hasil lainnya dari penggunaan aset suatu entitas. Sementara itu, IPSAS 23 (*Revenue from Non-Exchange Transactions*) membagi pendapatan dalam dua kelompok yaitu pendapatan perpajakan dan transfer. Pendapatan transfer meliputi pendapatan hibah, pendapatan dari penghapusan utang, denda, warisan, hadiah, donasi serta barang/jasa dan bagian dari konsesi yang diperoleh dari pinjaman.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) membagi pendapatan menjadi pendapatan perpajakan, pendapatan nonperpajakan dan hibah. Jenis pendapatan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) terdiri dari pendapatan asli daerah, pendapatan transfer dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah. Masing-masing jenis pendapatan pada Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah tersebut memiliki karakteristik pengakuan dan pengukuran yang berbeda.

Praktik penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) menunjukkan masih terdapat penafsiran yang berbeda dalam mengakui, mengukur, menyajikan, dan mengungkapkan pos-pos dalam laporan keuangan berbasis akrual

1 baik di kalangan pengguna, penyusun, bahkan para auditor laporan keuangan. Hal
2 tersebut disebabkan PSAP hanya menetapkan secara umum mengenai identifikasi,
3 pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan pos-pos laporan keuangan.

4 Untuk menghindari atau mengurangi terjadinya berbagai macam penafsiran
5 dalam penerapan standar berbasis akrual, KSAP memandang perlu untuk menerbitkan
6 Buletin Teknis Akuntansi Pendapatan Nonperpajakan. Buletin teknis tersebut
7 memberikan penjelasan lebih lanjut mengenai pengaturan atas pos-pos laporan
8 keuangan dan perlakuan akuntansi khususnya terkait dengan pendapatan
9 nonperpajakan.

10 Dari jenis pembagian pendapatan seperti diuraikan di atas, buletin teknis ini
11 hanya membahas pendapatan nonperpajakan. Pendapatan perpajakan, pendapatan
12 transfer dan hibah diatur dalam buletin teknis tersendiri. Sementara itu pendapatan
13 BLU mengikuti ketentuan PSAP Akuntansi Badan Layanan Umum atau buletin teknis
14 yang mengatur mengenai Badan Layanan Umum. Secara umum buletin teknis ini
15 dimaksudkan untuk memberikan panduan agar terdapat kesamaan pemahaman
16 tentang cara pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan pendapatan
17 nonperpajakan.

18 19 **1.2 Tujuan**

20 Buletin Teknis ini bertujuan membantu entitas pelaporan pemerintahan dalam
21 mengakui, mengukur dan menyajikan transaksi pendapatan nonperpajakan pada
22 laporan keuangan pemerintah. Buletin teknis ini juga dimaksudkan untuk melengkapi
23 PSAP 12 Laporan Operasional dan juga PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran pada
24 Lampiran I, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

25 26 **1.3 Ruang Lingkup**

27 Pendapatan nonperpajakan bagi Pemerintah Pusat merupakan sumber
28 terbesar kedua setelah pendapatan perpajakan dalam mencukupi kebutuhan
29 operasional pemerintah. Berbeda dengan pemungutan pendapatan perpajakan yang
30 didasarkan pada peraturan perundangan dan bersifat memaksa, pemungutan
31 pendapatan nonperpajakan lebih banyak dikaitkan dengan tugas dan fungsi suatu
32 entitas dalam pemerintahan. Dalam kaitan ini, fungsi regulasi dan fungsi pelayanan
33 menjadi dasar pemungutan pendapatan nonperpajakan. Untuk itu, pembahasan dalam
34 buletin teknis ini mengacu pada kelompok pendapatan nonperpajakan yang dikelola
35 sesuai dengan tugas-tugas pemerintahan.

36 Pengelompokan jenis pendapatan nonperpajakan yang merujuk kepada tugas
37 dan fungsi dapat diartikan juga sebagai pengelompokan jenis pendapatan berdasarkan
38 sumber dan/atau proses timbulnya pendapatan. Hal ini sejalan dengan pertimbangan
39 kesamaan dalam proses timbulnya pendapatan tersebut. Pembahasan dalam bultek ini
40 diharapkan dapat mengakomodasi apabila di masa yang akan datang terdapat
41 pendapatan nonperpajakan baru yang belum ada saat ini. Jenis-jenis pendapatan
42 dalam buletin teknis ini terdiri dari:

- 43 a. Pendapatan perizinan;
- 44 b. Pendapatan layanan;
- 45 c. Pendapatan pemanfaatan sumber daya alam;

- 1 d. Pendapatan hasil investasi;
- 2 e. Pendapatan pemanfaatan aset nonkeuangan;
- 3 f. Pendapatan nonperpajakan lainnya.

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

BAB II

JENIS-JENIS PENDAPATAN NONPERPAJAKAN

Menurut Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1997 yang dimaksud dengan Penerimaan Negara Bukan Pajak adalah seluruh penerimaan Pemerintah Pusat yang tidak berasal dari penerimaan perpajakan. Mengacu pada Undang-undang tersebut, istilah pendapatan nonperpajakan dalam buletin teknis ini dapat diartikan sebagai pendapatan negara atau daerah yang tidak berasal dari pendapatan perpajakan. Selanjutnya dalam bab ini akan dibahas jenis-jenis pendapatan nonperpajakan dengan mengacu pada sifat atau fungsi yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah.

Konsep akuntansi terkait dengan pengakuan suatu pendapatan yaitu “kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan terjadi” digunakan apabila terdapat derajat kepastian yang tinggi bahwa manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan pos atau kejadian/peristiwa tersebut akan mengalir dari atau ke suatu entitas. Konsep tersebut diperlukan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi pengakuan pendapatan nonperpajakan. Pengkajian derajat kepastian yang melekat dalam arus manfaat ekonomi masa depan dilakukan atas dasar bukti yang dapat diperoleh pada saat penyusunan laporan keuangan.

Dalam lingkup Pemerintah Pusat, pendapatan nonperpajakan antara lain meliputi:

- a. Pendapatan sumber daya alam, antara lain:
 - 1). Pendapatan minyak bumi;
 - 2). Pendapatan gas bumi;
 - 3). Pendapatan pertambangan umum;
 - 4). Pendapatan kehutanan;
 - 5). Pendapatan perikanan;
 - 6). Pendapatan pertambangan panas bumi.
- b. Pendapatan bagian laba BUMN, antara lain:
 - 1). Pendapatan laba BUMN perbankan;
 - 2). Pendapatan laba BUMN non perbankan.
- c. Pendapatan PNBPN lainnya, antara lain:
 - 1). Pendapatan penjualan dan sewa;
 - 2). Pendapatan jasa;
 - 3). Pendapatan bunga;
 - 4). Pendapatan kejaksaan dan peradilan dan hasil tindak pidana korupsi;
 - 5). Pendapatan pendidikan;
 - 6). Pendapatan gratifikasi dan uang sitaan hasil korupsi;
 - 7). Pendapatan iuran dan denda;
 - 8). Pendapatan lain-lain.

Selain jenis pendapatan nonperpajakan yang telah disebutkan di atas, pada Pemerintah Pusat juga terdapat pendapatan BLU dan pendapatan hibah. Untuk

1 pendapatan BLU dan pendapatan hibah dijelaskan dalam buletin teknis tersendiri, sehingga
2 tidak dibahas dalam buletin teknis ini.

3 Pendapatan nonperpajakan di lingkup pemerintah daerah antara lain terdiri dari:

4 a. Pendapatan retribusi daerah, antara lain terdiri dari:

5 1). Retribusi jasa umum

6 Obyek retribusi jasa umum adalah pelayanan yang disediakan atau diberikan
7 Pemerintah Daerah untuk tujuan kepentingan dan kemanfaatan umum serta dapat
8 dinikmati oleh orang pribadi atau Badan. Jenis retribusi ini dapat tidak dipungut
9 apabila potensi penerimaannya kecil dan/atau kebijakan nasional/daerah
10 menetapkan untuk memberikan pelayanan tersebut secara cuma-cuma.

11 2). Retribusi usaha

12 Obyek retribusi jasa usaha adalah pelayanan yang disediakan oleh Pemerintah
13 Daerah dengan menganut prinsip komersial yang meliputi:

14 a). pelayanan dengan menggunakan/memanfaatkan kekayaan daerah yang belum
15 dimanfaatkan secara optimal dan/atau;

16 b). pelayanan oleh pemerintah daerah sepanjang belum disediakan secara
17 memadai oleh pihak swasta.

18 3). Retribusi perizinan tertentu

19 Obyek retribusi perizinan adalah pelayanan perizinan oleh pemerintah daerah
20 kepada orang pribadi atau badan yang dimaksudkan untuk pengaturan dan
21 pengawasan atas kegiatan pemanfaatan ruang, penggunaan sumber daya alam,
22 barang, prasarana, sarana, atau fasilitas tertentu guna melindungi kepentingan
23 umum dan menjaga kelestarian lingkungan.

24 b. Lain-lain PAD yang sah, merupakan kelompok pendapatan lain yang tidak termasuk
25 dalam kategori pendapatan asli daerah dan pendapatan transfer, jenis pendapatan ini
26 antara lain:

27 1). Hasil penjualan aset daerah yang tidak dipisahkan;

28 2). Hasil penjualan aset lainnya;

29 3). Penerimaan jasa giro;

30 4). Pendapatan bunga;

31 5). Tuntutan Ganti Kerugian Daerah;

32 c. Pendapatan Non-Operasional

33 Pendapatan Non-Operasional mencakup antara lain surplus penjualan aset non lancar,
34 surplus penyelesaian kewajiban jangka panjang, dan surplus dari kegiatan non
35 operasional lainnya.

36 Mengingat keragaman jenis pendapatan nonperpajakan pada Pemerintah Pusat
37 dan pemerintah daerah, buletin teknis ini membagi jenis pendapatan nonperpajakan
38 berdasarkan proses memperoleh pendapatan tersebut yang digolongkan menjadi:

39 a. Pendapatan perizinan;

40 b. Pendapatan layanan;

41 c. Pendapatan pemanfaatan sumber daya alam

42 d. Pendapatan hasil investasi;

43 e. Pendapatan hasil investasi aset non keuangan;

44 f. Pendapatan nonperpajakan lainnya.

45

2.1 Pendapatan Perizinan

Perizinan adalah kegiatan dalam rangka pemberian izin kepada orang pribadi atau badan yang dimaksudkan untuk pembinaan, pengaturan, pengendalian dan pengawasan atas kegiatan, pemanfaatan ruang, serta penggunaan sumber daya alam, barang, prasarana, sarana atau fasilitas tertentu guna melindungi kepentingan umum dan menjaga kelestarian lingkungan. Dari penjelasan di atas, pendapatan perizinan bukanlah termasuk ke dalam kategori pendapatan dari transaksi pertukaran, namun merupakan pendapatan dari transaksi nonpertukaran, karena dalam prosesnya tidak terdapat sumber daya yang diserahkan oleh entitas pada pemohon izin. Disamping itu pemberian izin juga merupakan kewenangan yang dimiliki oleh entitas tersebut. Contoh dari perizinan yang dikeluarkan oleh pemerintah antara lain: Izin Mendirikan Bangunan (IMB), izin frekuensi, Surat Izin Mengemudi (SIM), Izin Memperkerjakan Tenaga Kerja Asing (IMTA), dan lain-lain.

2.2 Pendapatan Layanan

Pendapatan dari kegiatan layanan yang dilaksanakan pemerintah sangat beragam sesuai dengan tugas pokok dan fungsi yang diemban oleh pemerintah, baik Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah. Pendapatan dari kegiatan layanan yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat antara lain layanan pendidikan, layanan kesehatan, layanan pelatihan, pemberian hak paten, merk, hak cipta, pemberian visa dan paspor, layanan peradilan serta layanan lainnya.

Untuk pemerintah daerah, obyek retribusi terdiri dari retribusi jasa umum, retribusi jasa usaha dan perizinan tertentu. Jenis retribusi jasa umum di antaranya yaitu retribusi pelayanan kesehatan, retribusi pelayanan persampahan/kebersihan, retribusi penggantian biaya cetak KTP dan akta catatan sipil, retribusi pelayanan parkir, retribusi pelayanan pendidikan, dan retribusi jasa umum lainnya. Sedangkan retribusi jasa usaha diantaranya adalah retribusi pemakaian kekayaan daerah, retribusi pasar grosir dan/atau pertokoan, retribusi tempat pelelangan, retribusi terminal, retribusi penginapan dan retribusi jasa usaha lainnya.

Melihat proses pemberian layanan yang dilakukan oleh pemerintah, dapat dikatakan bahwa pendapatan yang berasal dari pemberian layanan merupakan pendapatan yang berasal dari transaksi pertukaran karena dalam proses untuk memperoleh pendapatan tersebut entitas memerlukan sumber daya yang terkait langsung dengan perolehan pendapatan tersebut.

Pemberian layanan dibedakan dalam dua kategori, yaitu pemberian layanan yang tidak berjangka waktu dan layanan berjangka waktu. Layanan yang tidak berjangka waktu dapat diartikan bahwa entitas akan memberikan layanan dalam satu tahapan layanan sampai layanan tersebut selesai dan pada umumnya tidak melewati satu tahun. Contoh layanan jenis ini adalah jasa layanan kesehatan yang diberikan oleh rumah sakit yang akan diselesaikan oleh rumah sakit sampai dengan pasien dinyatakan sembuh atau diperbolehkan keluar dari rumah sakit, retribusi tempat pariwisata yang akan diberikan oleh entitas kepada pengunjung sampai dengan pengunjung tersebut selesai menikmati obyek wisatanya dan lain-lain. Sementara itu untuk layanan yang berjangka waktu dapat diartikan bahwa layanan yang diberikan oleh entitas dibagi dalam beberapa tahapan layanan sampai dengan layanan tersebut selesai dan pada umumnya melebihi satu tahun. Contoh layanan jenis ini adalah layanan pendidikan yang dibagi menjadi beberapa tahap dan dikenal

1 dengan semesteran. Pendapatan dari layanan yang berjangka waktu biasanya juga
2 diterima oleh entitas berdasarkan tahapan atau waktu yang ditetapkan oleh entitas.

4 **2.3 Pendapatan Pemanfaatan Sumber Daya Alam**

5 Pendapatan sumber daya alam adalah hak pemerintah yang berasal dari kegiatan
6 pengelolaan sumber daya alam sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan
7 yang berlaku. Jenis penerimaan negara atas pengelolaan sumber daya alam diatur dalam
8 Kontrak Kerja Sama, namun harus sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-
9 undangan dibidang perpajakan yang berlaku dan ketentuan peraturan perundang-
10 undangan mengenai besarnya bagian negara, pungutan negara, dan bonus untuk
11 pendapatan nonperpajakan.

12 Bagian negara yang dimaksud di atas adalah bagian negara berdasarkan
13 persentase tertentu atas produksi bersih. Sedangkan pungutan negara berupa iuran tetap
14 per satuan luas wilayah kerja dan iuran eksplorasi dan eksploitasi per satuan volume
15 produksi. Pendapatan yang bersumber dari pemanfaatan sumber daya alam merupakan
16 pendapatan nonpertukaran apabila pendapatan tersebut berasal dari pemberian izin yang
17 diberikan oleh pemerintah kepada pihak ketiga. Namun pendapatan pemerintah atas
18 sumber daya alam dapat juga merupakan transaksi pertukaran apabila pendapatan
19 tersebut merupakan bagian pemerintah yang diterima dari ketentuan/perjanjian
20 pemanfaatan sumber daya alam.

21 Pada pemerintah daerah, pungutan atas pengambilan atau pemanfaatan sumber
22 daya alam ini dikategorikan sebagai pendapatan pajak. Apabila berdasarkan ketentuan
23 peraturan perundangan pemerintah daerah diberi kewenangan melakukan pemungutan
24 SDA selain dalam bentuk pajak, pengakuannya akan sama dengan perlakuan yang diatur
25 dalam bultek ini.

26 Pendapatan nonperpajakan atas sumber daya alam di antaranya terdiri dari
27 pendapatan:

- 28 a. Minyak bumi dan gas alam
- 29 b. Pertambangan umum
- 30 c. Kehutanan
- 31 d. Perikanan
- 32 e. Pengusahaan panas bumi

34 **2.3.1 Pendapatan Minyak Bumi dan Gas Alam**

35 Pendapatan PNBPN Migas-LO adalah hak pemerintah yang berasal dari kegiatan
36 usaha hulu migas sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Jenis-jenis
37 pendapatan nonperpajakan minyak dan gas alam dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

38 a. Bagian Negara

39 Merupakan pendapatan minyak dan gas alam yang dihasilkan dari penjualan migas
40 bagian negara setelah memperhitungkan komponen pengurang penerimaan migas.

41 b. Penjualan Minyak Mentah Bagian Kontraktor dalam Rangka DMO

42 Merupakan penerimaan dari penjualan minyak mentah bagian kontraktor yang
43 diserahkan kepada pemerintah dalam rangka pemenuhan kewajiban suplai dalam
44 negeri (*Domestic Market Obligation*) yang dikirim ke kilang Pertamina.

1

2 c. Bonus dan Transfer Material

3 Bonus merupakan penerimaan yang berasal dari bonus produksi, yaitu suatu
4 kompensasi yang diberikan oleh Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS) migas kepada
5 negara karena telah mencapai suatu tingkat produksi migas tertentu pada suatu waktu.

6 Adapun transfer material merupakan penerimaan yang berasal dari pengalihan aset
7 maupun bahan-bahan material dalam rangka kegiatan hulu migas antarKKKS migas,
8 dimana aset maupun bahan-bahan material tersebut telah dibebankan sebagai *cost*
9 *recovery* dan telah dibayar oleh pemerintah.

10

11 **2.3.2 Pendapatan Pertambangan Umum**

12 Peraturan yang mengatur tarif atas penerimaan nonperpajakan pada Kementerian
13 Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) tidak secara spesifik mengatur mengenai PNB
14 di bidang pertambangan umum, namun menjelaskan secara terbatas mengenai jenis PNB
15 yang berada di Kementerian ESDM, yaitu:

- 16 a. Pelayanan Jasa Bidang Geologi dan Sumber Daya Mineral
17 b. Iuran Tetap
18 c. Iuran Eksplorasi/Iuran Eksploitasi/Royalti
19 d. Dana Hasil Produksi Batubara
20 e. Jasa Teknologi/Konsultasi Eksplorasi Mineral, Batubara, Panas Bumi dan Konservasi.

21 Berdasarkan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan
22 Keuangan Pusat dan Daerah, bagian daerah dari penerimaan sumber daya alam sektor
23 pertambangan umum (pertambangan mineral dan batu bara) meliputi:

- 24 a. Iuran tetap (*landrent*), yang diukur berdasarkan jumlah hektar tergantung dalam kontrak
25 atau area pertambangan masing-masing;
26 b. Iuran eksplorasi dan iuran eksploitasi (royalti).

27 Apabila merujuk pada IPSAS, maka pendapatan nonperpajakan pertambangan
28 umum, dapat berasal dari transaksi non pertukaran yaitu yang terkait dengan iuran tetap
29 yang dibayar oleh wajib bayar kepada pemerintah dan juga dapat berasal dari transaksi
30 pertukaran apabila wajib bayar membayar iuran atas eksplorasi dan eksploitasi.

31

32 **2.3.3 Pendapatan Kehutanan**

33 Jumlah pendapatan nonperpajakan kehutanan yang diterima oleh
34 Negara, dipengaruhi oleh jumlah areal produksi hasil hutan. Jika merujuk pada IPSAS,
35 pendapatan nonperpajakan ini merupakan pendapatan dari transaksi pertukaran.

36 Contoh pendapatan nonperpajakan dari kehutanan adalah:

37 a. Dana Reboisasi

38 Setiap hasil hutan kayu yang diproduksi dari pemegang Izin Usaha Pemanfaatan Hutan
39 (IUPH) dari hutan alam dan hutan tanaman yang dibiayai dari sumber dana pemerintah
40 dikenakan dana reboisasi.

41 Dana Reboisasi ditetapkan berdasarkan Rekapitulasi Laporan Hasil *Cruising* Tebangan
42 Tahunan (RLHC) atau Usulan Laporan Hasil Penebangan/Produksi (ULHP) sesuai
43 daerah penghasilnya.

1 Dana Reboisasi dihitung dengan cara mengalikan jumlah satuan hasil hutan dengan
2 tarifnya sebagaimana ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah yang mengatur tarif atas
3 jenis PNBP yang berlaku pada Kementerian Kehutanan.

4 b. Provisi Sumber Daya Hutan (PSDH)

5 Setiap hasil hutan kayu dan bukan kayu yang ditebang/diproduksi dari hutan negara
6 atau dari areal yang dibiayai baik sebagian maupun seluruhnya dari sumber dana
7 pemerintah dikenakan PSDH.

8 PSDH ditetapkan berdasarkan Rekapitulasi Laporan Hasil *Cruising* Tebangan Tahunan
9 (RLHC) atau usulan Laporan Hasil Penebangan /Produksi (ULHP) sesuai daerah
10 penghasilnya.

11 PSDH dihitung dengan cara mengalikan jumlah satuan hasil hutan dengan harga
12 patokan dan tarif PSDH sebagaimana ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah yang
13 mengatur tarif atas jenis PNBP yang berlaku pada Kementerian Kehutanan.

14 c. Iuran Hak Pengusahaan Hutan/Iuran Usaha Pemanfaatan Hutan (IHPH/IIUPH)

15 Hak Pengusahaan Hutan adalah hak untuk mengusahakan hutan di dalam satu
16 kawasan hutan yang meliputi kegiatan-kegiatan penebangan kayu, permudaan dan
17 pemeliharaan hutan, pengelolaan dan pemasaran hasil hutan sesuai dengan Rencana
18 Karya Pengusahaan Hutan menurut ketentuan-ketentuan yang berlaku serta
19 berdasarkan asas kelestarian hutan dan asas perusahaan.

20
21 **2.3.4 Pendapatan Perikanan**

22 Besaran pendapatan nonperpajakan perikanan dipengaruhi oleh volume
23 penangkapan ikan. Disamping volume penangkapan ikan, maka besaran tarif dan
24 pungutan lainnya berpengaruh pada besaran PNBP tersebut. Apabila merujuk pada IPSAS,
25 pendapatan nonperpajakan dari perikanan ini termasuk dalam transaksi pertukaran.

26 Contoh pendapatan nonperpajakan dari PNBP Perikanan adalah:

27 a. Pungutan Hasil Perikanan (PHP)

28 Pungutan hasil perikanan dikenakan pada saat perusahaan perikanan Indonesia
29 memperoleh dan/atau memperpanjang surat penangkapan ikan.

30 b. Pungutan Perikanan Asing (PPA)

31 Pungutan perikanan asing dikenakan pada saat perusahaan perikanan asing
32 memperoleh atau memperpanjang surat penangkapan ikan (SPI).

33
34 **2.3.5 Pendapatan Pengusahaan Panas Bumi**

35 Besaran pendapatan nonperpajakan dari Pertambangan Panas Bumi terdiri atas
36 pungutan negara berupa iuran eksplorasi dan iuran operasi produksi serta pungutan
37 negara lainnya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
38 Apabila merujuk pada IPSAS, pendapatan nonperpajakan dari pengusahaan panas bumi
39 ini merupakan pendapatan dari transaksi pertukaran, karena terdapat sumber daya yang
40 diberikan oleh entitas kepada pihak lain yang mengeksploitasi panas bumi.

2.4 Pendapatan Investasi

Paragraf 7 PSAP 06 Akuntansi Investasi menyatakan bahwa “Pemerintah melakukan investasi dimaksudkan antara lain untuk memperoleh pengendalian atas suatu badan usaha dalam rangka melaksanakan kebijakan fiskal/publik, untuk memperoleh manfaat ekonomi seperti bunga, dividen dan royalti, dan/atau manfaat sosial dalam jangka panjang atau memanfaatkan dana untuk investasi jangka pendek dalam rangka manajemen kas”. Investasi pemerintah diklasifikasikan menjadi dua yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang. Karakteristik investasi jangka pendek yaitu dapat segera diperjualbelikan secara bebas/dicairkan, ditujukan dalam rangka manajemen kas dan berisiko rendah. Sementara itu investasi jangka panjang dibagi menjadi investasi permanen dan investasi non permanen. Investasi permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan. Sedangkan investasi non permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan.

Hasil investasi jangka pendek antara lain berupa bunga deposito, bunga obligasi dan pendapatan dividen tunai (*cash dividend*). Apabila merujuk pada IPSAS, pendapatan dari hasil investasi keuangan ini merupakan pendapatan dari transaksi pertukaran, karena terdapat sumber daya yang digunakan oleh entitas untuk memperoleh pendapatan tersebut.

2.5 Pendapatan Pemanfaatan Aset Non-Kuangan

Pemanfaatan aset nonkeuangan yang dimaksudkan dalam buletin teknis ini yaitu pemanfaatan Barang Milik Negara/Barang Milik Daerah (BMN/D) sesuai dengan peraturan pemerintah yang mengaturnya. Pemanfaatan adalah pendayagunaan BMN/D yang tidak digunakan untuk penyelenggaraan tugas dan fungsi Kementerian/Lembaga/ satuan kerja perangkat daerah dan/atau optimalisasi BMN/D dengan tidak mengubah status kepemilikan. Dalam Peraturan Pemerintah, yang termasuk pemanfaatan diantaranya adalah sewa, Kerja Sama Pemanfaatan (KSP), Bangun Guna Serah (BGS), dan Bangun Serah Guna (BSG).

Contoh dari kegiatan pemanfaatan BMN/D ini antara lain penyewaan aset suatu entitas kepada pihak lain, pendayagunaan BMN/D oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan penerimaan negara bukan pajak/pendapatan daerah, pemanfaatan BMN/D berupa tanah oleh pihak lain dengan cara mendirikan bangunan dan/atau sarana berikut fasilitasnya yang didayagunakan oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu yang telah disepakati, untuk selanjutnya apabila telah selesai masa perjanjiannya, diserahkan kembali tanah beserta bangunan dan/atau sarana fasilitas tersebut, pemanfaatan BMN/D berupa tanah oleh pihak lain dengan cara mendirikan bangunan dan/atau sarana berikut fasilitasnya dan setelah selesai pembangunannya diserahkan untuk didayagunakan oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu serta hasil dari kerja sama penyediaan infrastruktur. Apabila merujuk pada IPSAS, pendapatan nonperpajakan yang berasal dari pemanfaatan aset non keuangan ini merupakan pendapatan dari transaksi pertukaran.

2.6 Pendapatan Nonperpajakan Lainnya

Jenis pendapatan yang termasuk kelompok pendapatan nonperpajakan lainnya antara lain yaitu keuntungan penjualan, denda akibat perjanjian/peraturan, bunga/jasa

- 1 perbankan, penerimaan kembali belanja tahun sebelumnya, putusan pengadilan/
- 2 pelanggaran hukum serta penghapusan utang.
- 3 Pendapatan nonperpajakan dapat dikategorikan sebagai transaksi pertukaran
- 4 apabila secara substansi terdapat barang atau jasa yang diberikan oleh entitas pemerintah
- 5 untuk memperoleh pendapatan tersebut, dan dapat juga dikategorikan sebagai pendapatan
- 6 nonpertukaran apabila tidak terdapat barang atau jasa yang diberikan oleh entitas
- 7 pemerintah untuk memperoleh pendapatan tersebut.
- 8

BAB III**AKUNTANSI PENDAPATAN NONPERPAJAKAN**

Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Terdapat empat karakteristik kualitatif sebagai prasyarat agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Informasi yang dimuat dalam laporan keuangan pemerintah akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Informasi yang disajikan juga harus dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna.

Dalam rangka penyajian informasi yang relevan dan andal pada laporan keuangan pemerintah, salah satu kendala yang dihadapi adalah keseimbangan antar karakteristik kualitatif yang tepat di antara berbagai tujuan normatif. Kepentingan relatif antar karakteristik dalam berbagai kasus bisa berbeda terutama yang terkait dengan relevan dan keandalan. Penentuan tingkat kepentingan antara dua karakteristik kualitatif dimaksud merupakan masalah pertimbangan profesional. Secara umum, dalam rangka akuntansi pendapatan nonperpajakan, karakteristik kualitatif yang terkait dengan keandalan laporan lebih mendapatkan prioritas, dalam arti kepastian akan dapat direalisasikannya suatu pendapatan nonperpajakan lebih diutamakan dibandingkan dengan relevansi pendapatan dimaksud.

Dengan mempertimbangkan prinsip dan kendala di atas, pengakuan pendapatan operasional nonperpajakan lebih menekankan kemudahan bagi para penyusun dan pengguna laporan keuangan untuk memahaminya. Disamping itu juga pengakuan pendapatan nonperpajakan juga memperhatikan prinsip kehati-hatian dengan mengedepankan kepastian dapat direalisasikannya pendapatan tersebut (prinsip konservatisme). Dengan pertimbangan tersebut, pengakuan pendapatan nonperpajakan lebih ditekankan pada proses untuk merealisasikan pendapatan.

Dengan pendekatan proses timbulnya suatu hak atau realisasi atas pendapatan operasional, para pengguna buletin teknis ini diharapkan dapat lebih mudah memahami pengakuan suatu pendapatan dan selanjutnya juga memahami pengukuran/penilaian pendapatan nonperpajakan yang disajikan dalam laporan keuangan. Selain itu, dengan menggunakan pendekatan proses, suatu entitas diharapkan dapat mengidentifikasi sendiri jenis pendapatan nonperpajakan yang kemungkinan muncul setelah diterbitkannya buletin teknis ini.

Tingkat keragaman pengakuan pendapatan nonperpajakan merupakan tahap awal untuk menganalisis proses pengakuan atas pendapatan nonperpajakan tersebut. Sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) 12 paragraf 19, "Pendapatan LO diakui pada saat: (a) timbulnya hak atas pendapatan atau (b) pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi". Dari PSAP 12 paragraf 19 tersebut, pengakuan pendapatan nonperpajakan mengacu pada saat timbulnya hak atas pendapatan nonperpajakan serta pendapatan direalisasi.

1 Selain itu, proses akuntansi yang terdiri dari pengakuan, pengukuran dan
2 pencatatan juga mempertimbangkan prinsip-prinsip akuntansi yang diuraikan dalam
3 Kerangka Konseptual (KK). Prinsip-prinsip akuntansi dimaksud diantaranya adalah prinsip
4 realisasi, prinsip biaya dan manfaat, serta prinsip materialitas.

5 Berikut disajikan pencatatan akuntansi yang meliputi pengakuan, pengukuran dan
6 ilustrasi jurnal atas jenis-jenis pendapatan nonperpajakan.

8 **3.1 Pendapatan Perizinan**

9 **3.1.1. Pengakuan**

10 Pengakuan pendapatan perizinan pada prinsipnya mengikuti pengakuan
11 pendapatan yang diatur dalam Kerangka Konseptual par 95 dan PSAP 12 par 19 yaitu
12 Pendapatan-LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran
13 masuk sumber daya ekonomi.

14 Proses pemberian izin oleh instansi pemerintah pada umumnya diawali dengan
15 pengajuan izin oleh pemohon dengan melengkapi persyaratan yang telah ditetapkan.
16 Setelah permohonan izin yang diajukan memenuhi persyaratan yang ditetapkan, maka
17 instansi pemerintah akan melakukan proses pemberian izin tersebut. Pembayaran oleh
18 pemohon dilakukan ketika proses pemberian izin dimulai. Pada saat instansi pemerintah
19 melakukan proses pemberian izin, biaya izin yang disetorkan oleh pemohon sudah menjadi
20 hak pemerintah dan tidak dapat ditagih kembali oleh pemohon, kecuali ditentukan lain oleh
21 pemerintah. Pendapatan dari perizinan yang diterima oleh pemerintah pada dasarnya
22 merupakan pendapatan yang berasal dari kewenangan pemerintah untuk memberikan izin
23 tertentu. Tidak terdapat sumber daya tertentu yang dikeluarkan oleh pemerintah yang bisa
24 ditandingkan (*matching*) dengan izin yang dikeluarkan. Oleh karena itu, pendapatan
25 perizinan diakui pada saat pendapatan tersebut diterima oleh entitas atau Kas
26 Negara/Daerah. Contoh dari perizinan yang dikeluarkan oleh pemerintah antara lain: Izin
27 Mendirikan Bangunan (IMB), izin pemanfaatan frekuensi, Surat Izin Mengemudi (SIM), izin
28 memperkerjakan tenaga kerja asing (IMTA) dan lain-lain.

29 Atas izin yang diberikan pemerintah yang melebihi satu periode akuntansi (misalnya
30 SIM yang berlaku 5 tahun), pengakuan pendapatannya dilakukan hanya satu kali pada saat
31 izin tersebut dan tidak perlu dibagi secara proporsional sesuai dengan waktu berlakunya
32 izin yang bersangkutan. Pengakuan ini didasarkan atas pertimbangan bahwa layanan
33 pemberian izin merupakan layanan yang berkelanjutan serta tidak terdapat sumber daya
34 ekonomi yang dikeluarkan pemerintah selama periode berlakunya izin. Walau demikian,
35 dapat terjadi nilai perizinan dengan masa lebih dari satu periode akuntansi dimaksud sangat
36 material dan diberikan pada pihak yang terbatas seperti ijin pemanfaatan frekuensi untuk
37 pita lebar saluran komunikasi. Nilai dari izin dimaksud bisa mencapai ratusan milyar bahkan
38 triliun rupiah untuk jangka beberapa tahun. Dalam hal demikian, pengakuan dapat
39 dilakukan secara berkala sesuai dengan nilai dan masa berlakunya.

40 Apabila dimungkinkan, pada akhir periode akuntansi, instansi pemerintah dapat
41 mengakui pendapatan dari perizinan berdasarkan surat penetapan yang telah dikeluarkan
42 oleh pemerintah, namun apabila dalam surat penetapan tersebut terdapat syarat-syarat
43 mengenai pembayaran atau pelunasannya, pendapatan diakui pada saat diterbitkan surat
44 tagihan.

1 Berikut ilustrasi jurnal transaksi pendapatan dari perizinan:

2 a. Pemerintah Pusat:

3 Apabila pendapatan disetor langsung ke Kas Negara pada saat pengajuan izin:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan dari Perizinan-LO		xxx

4
5 Apabila izin telah diterbitkan namun belum dilakukan pembayaran oleh wajib bayar

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan Perizinan	xxx	
	Pendapatan dari Perizinan-LO		xxx

6
7 Pada saat diterima pembayaran dari Wajib Bayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang Pendapatan Perizinan		xxx

8
9 b. Pemerintah Daerah:

10 Apabila pendapatan disetor langsung ke Kas Daerah pada saat pengajuan izin SKPD
11 mencatat:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan dari Perizinan-LO		xxx

12
13 Apabila izin telah diterbitkan namun belum dilakukan pembayaran oleh wajib bayar

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Retribusi Perizinan	xxx	
	Pendapatan Retribusi Perizinan-LO		xxx

14
15 Jurnal pada saat dilakukan pembayaran oleh wajib setor:

16 Apabila dibayar langsung ke Rekening Kas Umum Daerah SKPD mencatat:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang Retribusi Perizinan		xxx

17
18 Apabila Dibayar ke Rekening Bendahara Penerimaan SKPD:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
	Piutang Retribusi Perizinan		xxx

19
20 Penyetoran oleh Bendahara Penerimaan ke Kas Umum Daerah apabila
21 pembayaran retribusi diterima oleh Bendahara Penerimaan SKPD:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

22

3.1.2. Pengukuran

Pendapatan yang berasal dari perizinan disajikan sebesar tarif yang dipungut oleh pemerintah atas izin yang diberikannya. Pemerintah selaku pemberi izin dapat memberikan batas waktu kepada penerima izin maupun tidak memberikan batas waktu (izin diberikan tanpa batas waktu, misalnya IMB yang diberikan sekali tanpa ketentuan perpanjangan, sedangkan izin yang diberikan dengan batas waktu misalnya Surat Izin Mengemudi atau SIM).

3.2 Pendapatan Pemberian Layanan

3.2.1. Pengakuan

Pengakuan pendapatan pemberian layanan pada prinsipnya mengikuti pengakuan pendapatan pada PSAP 12 paragraf 19 yaitu Pendapatan-LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi. Mengacu pada *best practices*, apabila hasil dari suatu transaksi yang meliputi penjualan jasa dapat diestimasi dengan andal, pendapatan operasional sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan mengacu pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca. Hasil suatu transaksi dapat diestimasi secara andal apabila seluruh kondisi di bawah ini dapat dipenuhi:

- a. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal;
- b. Terdapat kemungkinan manfaat ekonomi atau jasa potensial yang terkait akan diperoleh entitas;
- c. Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur dengan andal; dan
- d. Biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

Jenis layanan instansi pemerintah sangat beragam, antara lain layanan kesehatan di rumah sakit dan layanan pendidikan. Setiap jenis layanan mempunyai ketentuan atau mekanisme pembayaran biaya layanan yang berbeda-beda. Biaya layanan rumah sakit baru dapat ditentukan setelah proses layanan selesai dilakukan, sebaliknya biaya layanan pendidikan sudah ditentukan sebelum layanan tersebut diberikan dan sudah harus dilunasi pada tanggal atau saat yang telah ditetapkan serta biaya tersebut tidak dapat diminta kembali oleh penerima layanan.

Oleh karena itu, pendapatan dari pemberian layanan pemerintah dapat diakui pada saat surat tagihan dikeluarkan, misalnya atas layanan rumah sakit. Pendapatan layanan pemerintah juga dapat diakui pada saat kas diterima atau pada saat jatuh tempo pembayaran, misalnya sumbangan pendidikan yang dibayar sebelum jatuh tempo. Dalam hal peserta didik belum membayar hingga jatuh tempo dan hingga akhir periode pelaporan tidak memanfaatkan pelayanan pendidikan/tidak aktif, maka tidak ada pengakuan pendapatan, namun apabila peserta didik tersebut aktif maka pada akhir periode pelaporan akan diakui sebagai pendapatan.

Apabila biaya layanan pendidikan dibayar sekaligus untuk beberapa periode, maka pendapatan dialokasikan untuk beberapa periode sesuai dengan masa layanan yang akan diberikan.

Layanan yang diberikan dapat terjadi dalam suatu periode tertentu, bahkan dapat melampaui satu periode akuntansi. Layanan pendidikan pada umumnya berlaku demikian.

1 Layanan wajib diberikan hingga peserta didik tuntas menyelesaikannya, misalnya dalam
 2 waktu paling lama 5 tahun. Pembayaran atas layanan dimaksud dilakukan setiap semester
 3 hingga selesai di awal semester, dapat pula dengan periode yang lebih pendek dari satu
 4 semester. Dalam hal ini pendapatan diakui pada saat pembayaran diterima atau pada saat
 5 jatuh tempo setiap semester.

6 Dapat pula terjadi peserta didik membayar sekaligus untuk jangka waktu beberapa
 7 semester atau bahkan beberapa tahun. Jika pembayaran dilakukan untuk beberapa
 8 periode, maka pengakuan pendapatan hanya sebatas biaya layanan untuk periode yang
 9 berakhir sesuai dengan periode pelaporan. Atau dapat pula terjadi peserta didik tidak
 10 aktif/mengundurkan diri tanpa pemberitahuan lebih dahulu sehingga yang bersangkutan
 11 tidak melakukan pembayaran hingga tanggal jatuh tempo atau akhir periode pelaporan.
 12 Dalam hal terjadi demikian, untuk suatu kepastian pengakuan pendapatan dapat ditunda
 13 sampai adanya kepastian bahwa peserta didik mengundurkan diri. Akan tetapi jika ternyata
 14 peserta didik kemudian menyatakan aktif kembali, pendapatan diakui pada saat yang
 15 bersangkutan melakukan pembayaran.

16 Berikut ilustrasi jurnal pencatatan pendapatan dari pemberian layanan:

17 a. Layanan Berjangka Waktu

18 1). Pemerintah Pusat

19 Apabila layanan dibayar langsung ke Kas Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Pendidikan-LO		xxx

21 Apabila jasa layanan dibayar melalui Bendahara Satker:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
	Pendapatan Pendidikan-LO		xxx

23 Pada saat Bendahara Satker menyetor ke Kas Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

25 Apabila layanan telah diberikan namun wajib bayar belum melakukan pembayaran.

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang pendapatan pendidikan	xxx	
	Pendapatan pendidikan-LO		xxx

27 Pada saat penerimaan piutang

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang pendapatan pendidikan		xxx

2). Pemerintah Daerah

Pada saat entitas menerima pembayaran dari wajib bayar dan layanan pendidikan belum diberikan oleh entitas

Apabila jasa layanan dibayar langsung ke Kas Daerah, SKPD mencatat

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan retribusi pendidikan-LO		xxx

Apabila jasa layanan dibayar melalui Bendahara SKPD

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
	Pendapatan retribusi pendidikan-LO		xxx

Pada saat Bendahara SKPD menyetor ke Kas Daerah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

Apabila layanan telah diberikan namun wajib bayar belum melakukan pembayaran.

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang retribusi layanan pendidikan	xxx	
	Pendapatan retribusi pelayanan pendidikan-LO		xxx

Apabila pembayaran piutang dilakukan ke Bendahara Penerimaan

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
	Piutang retribusi pelayanan pendidikan		xxx

Pada saat Bendahara Penerimaan menyetor ke Kas Daerah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

Apabila pembayaran piutang dilakukan langsung ke Kas Daerah SKPD mencatat

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang retribusi pelayanan pendidikan		xxx

b. Pendapatan atas layanan yang tidak Berjangka Waktu

1). Pemerintah Pusat

Apabila pembayaran atas layanan yang disetor langsung ke Kas Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan rumah sakit dan instansi kesehatan lainnya-LO		xxx

Apabila layanan telah diberikan namun belum dibayar oleh pengguna layanan:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang PNBP	xxx	
	Pendapatan rumah sakit dan instansi kesehatan lainnya-LO		xxx

Apabila pelunasan piutang diterima di Bendahara Penerimaan:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
	Piutang PNBP		xxx

Pada saat Bendahara Penerimaan melakukan penyetoran ke Kas Umum Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

Apabila pembayaran piutang langsung ke kas negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang PNBP		xxx

2). Pemerintah Daerah

Apabila pembayaran atas layanan yang disetor langsung ke Kas Daerah, SKPD mencatat:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan retribusi layanan kesehatan-LO		xxx

Apabila layanan telah diberikan namun belum dibayar oleh pengguna layanan:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang retribusi layanan kesehatan	xxx	
	Pendapatan retribusi layanan kesehatan-LO		xxx

1 Apabila pelunasan piutang diterima di Bendahara Penerimaan

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
	Piutang retribusi layanan kesehatan		xxx

2 Pada saat Bendahara Penerimaan melakukan penyetoran ke Kas Daerah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

4 Apabila pembayaran piutang dilakukan langsung ke Kas Daerah SKPD mencatat

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang retribusi layanan kesehatan		xxx

6 3.2.2. Pengukuran

7
8
9 Jumlah pendapatan operasional yang berasal dari pemberian layanan yang
10 dilakukan oleh pemerintah diukur sebesar nilai yang dibebankan atau ditagihkan kepada
11 pengguna. Dalam hal pemberian layanan diikuti dengan pemberian barang, misalnya obat-
12 obatan, jumlah pendapatan dinilai sebesar tarif yang ditetapkan. Artinya jumlah pendapatan
13 tidak mengkompensasi pembayaran dengan harga obat yang diberikan.

14 Apabila pihak yang membayar layanan bukan pihak yang menerima layanan,
15 misalnya layanan kesehatan yang ditanggung BPJS, pengukuran pendapatan
16 memperhitungkan tarif-tarif yang berlaku sesuai dengan ketentuan yang telah disepakati
17 oleh pemberi layanan dengan BPJS yang tarifnya bisa berbeda dengan tarif yang berlaku
18 umum.

19 Pengukuran pendapatan operasional untuk jenis layanan dengan cakupan periode
20 yang relatif lama seperti misalnya layanan pendidikan, pendapatan diukur sebesar tarif
21 yang ditetapkan.

22 3.3 Pendapatan Eksploitasi/Pemanfaatan Sumber Daya Alam (SDA)

23 3.3.1. Pengakuan

24
25 Pola eksploitasi sumber daya alam terdiri dari pengambilan dan bagi hasil dari hasil
26 perolehan SDA. Pengakuan pendapatan ini dibedakan ke dalam 4 (empat) kelompok yaitu:
27 (1) berdasarkan pemberian izin terkait dengan eksplorasi maupun eksploitasi sumber daya
28 alam, (2) berdasar volume/unit pengambilan, (3) berdasarkan harga jual, dan (4)
29 berdasarkan bagi hasil.

30 Pengakuan pendapatan SDA yang terkait dengan pemberian izin eksplorasi
31 maupun eksploitasi SDA dapat mengacu pada proses pengakuan pendapatan dari
32 perizinan sebagaimana dibahas pada butir 3.1. Pendapatan dari perizinan diakui pada saat
33 pembayaran diterima atau izin diberikan. Dalam hal terjadi pembayaran dilakukan sebelum
34 ada kepastian bahwa permohonan izin memenuhi syarat dan diterbitkan, maka atas
35 pembayaran dimaksud belum dapat diakui sebagai pendapatan.

1 Hak pemerintah atas pendapatan operasional yang berasal dari pengambilan/
 2 eksploitasi SDA berdasarkan volume/unit yang dieksploitasi timbul pada saat pengambilan
 3 dilakukan oleh masyarakat atau pihak ketiga yang telah diberi izin. Contoh pendapatan
 4 operasional dari aktivitas ini pada Pemerintah Pusat adalah pengambilan hasil tambang
 5 mineral logam seperti emas, tembaga, timah dan sebagainya. Pendapatan dari aktivitas ini
 6 diakui setelah terdapat pengambilan/pemanfaatan SDA. Cara penghitungan jumlah yang
 7 diambil ditentukan oleh unit teknis yang terkait. Penghitungan jumlah dimaksud dapat
 8 dilakukan secara periodik atau secara *real time*.

9 Pada pemerintah daerah pungutan atas pengambilan atau pemanfaatan sumber
 10 daya alam ini dikategorikan sebagai pendapatan perpajakan. Dalam hal pemerintah daerah
 11 diberi kewenangan melakukan pemungutan SDA selain dalam bentuk pajak,
 12 pengakuannya sama dengan pengaturan dalam Bultek ini.

13 Untuk pengakuan pendapatan berdasarkan harga jual, pendapatan diakui pada saat
 14 terjadi penjualan terhadap SDA yang telah diambil/dieksploitasi. Dalam hal ini diperlukan
 15 suatu titik ketetapan terjadinya penjualan dan pada umumnya adalah pada saat terjadi
 16 pengiriman kepada pembeli dari suatu lokasi pemberangkatan, misalnya pelabuhan atau
 17 terminal penampungan. Harga jual yang dijadikan dasar perhitungan adalah harga jual
 18 yang telah diatur dan ditetapkan patokan sebelumnya, misalnya dipatok pada harga pasar
 19 internasional tanggal pengiriman.

20 Selanjutnya untuk eksploitasi SDA dimana pemerintah akan mendapatkan bagi hasil,
 21 pendapatan nonperpajakan-LO nya diakui pada saat bagian dari hak pemerintah atas
 22 pemanfaatan/pengambilan SDA dimaksud ditetapkan. Tata cara penetapan bagi hasil ini
 23 pada umumnya berdasarkan kesepakatan bersama antara pemerintah dengan pihak
 24 ketiga/kontraktor serta sesuai dengan peraturan perundangan. Misalnya jika bagi hasil
 25 berdasarkan hasil penjualan setelah diperhitungkan dengan biaya-biaya atau pengeluaran-
 26 pengeluaran yang dapat dibebankan, pengakuan dilakukan setelah terdapat hasil
 27 penjualan dan biaya/pengeluaran diperhitungkan.

28 29 **3.3.1.1. Pendapatan Nonperpajakan di Bidang Minyak dan Gas (Migas)**

30 Pengakuan pendapatan dilakukan dengan menggunakan asas neto, yaitu
 31 pendapatan nonperpajakan SDA Migas akan diakui sebagai pendapatan setelah
 32 memperhitungkan kewajiban pemerintah sektor migas, baik kewajiban perpajakan maupun
 33 nonperpajakan. Dana yang terdapat dalam Rekening Migas yang belum teridentifikasi jenis
 34 penerimaan dan peruntukannya akan diakui sebagai Pendapatan Diterima di Muka.
 35 Adapun pendapatan LO diakui berdasarkan asas bruto dan diakui pada saat ditetapkannya
 36 hak negara dari kegiatan usaha hulu migas oleh Instansi Pelaksana berupa penerbitan
 37 Laporan Pengiriman Migas atau surat tagihan maupun surat penetapan. Pendapatan
 38 nonperpajakan Migas-LO dikoreksi pada saat adanya pengakuan kewajiban jangka pendek
 39 yang berasal dari PBB Migas.

40 Berikut ilustrasi jurnal pencatatan pendapatan di bidang minyak dan gas.

41 Pendapatan yang berasal dari eksploitasi SDA dicatat berdasarkan volume/unit
 42 pengambilan.

43 a. Pendapatan Minyak dan Gas Alam

44 1). Pemerintah Pusat:

45 Pendapatan dicatat pada saat diterima di rekening antara/kas negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas Lainnya/Setara Kas	Xxx	
	Pendapatan SDA Diterima Dimuka		xxx

Apabila pada akhir tahun, berdasarkan hasil verifikasi diketahui nilai yang menjadi hak Negara, dilakukan penyesuaian atas pendapatan diterima dimuka:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Pendapatan SDA Diterima Dimuka	Xxx	
	Pendapatan SDA-LO		xxx

Penggunaan metode neraca ataupun metode laporan operasional dalam pencatatan pendapatan mengikuti sistem yang dibangun oleh pemerintah sendiri.

Pendapatan bagi hasil atau kesepakatan antara pemerintah dengan pihak ketiga yang berkontrak sesuai dengan perjanjian yang ada.

2). Pemerintah Daerah:

Berdasarkan ketentuan yang mengatur bagi hasil misalnya Peraturan Menteri Keuangan tentang rincian bagi hasil bagi daerah, maka dapat dicatat:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Transfer (Dana Bagi Hasil)	Xxx	
	Pendapatan Transfer-Dana Bagi Hasil-LO		xxx

catatan: pendapatan transfer dijelaskan secara lebih rinci dalam Bultek Transfer

Pada saat penerimaan dana bagi hasil berdasarkan penetapan yang telah diakui oleh pemerintah pusat:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Kas Daerah	xxx	
	Piutang Transfer (Dana Bagi Hasil)		xxx

b. Pendapatan Panas Bumi

Pada saat penetapan oleh Entitas:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan	xxx	
	Pendapatan SDA Panas Bumi-LO		xxx

Apabila pembayaran piutang dilakukan langsung ke Kas Daerah SKPD mencatat:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang Pendapatan		xxx

3.3.1.2. Pendapatan Nonperpajakan di Bidang Pertambangan Umum

Pengakuan pendapatan dibidang pertambangan umum mengikuti sifat pendapatan yang diterima oleh entitas. Atas pemberian layanan di bidang pertambangan umum, pengakuan pendapatannya mengikuti pengakuan pendapatan dari jasa layanan. Untuk pendapatan pertambangan yang berasal dari iuran tetap maupun iuran eksplorasi,

1 pengakuan pendapatannya mengikuti pengakuan pendapatan dari perizinan, sementara itu
 2 untuk pendapatan yang berasal dari dana hasil produksi atau royalti, pengakuan
 3 pendapatannya didasarkan pada hasil eksploitasi.

4 Pengakuan pendapatan royalti mengikuti mekanisme penyetoran yang ditetapkan
 5 Pemerintah, misalnya untuk Pemerintah Pusat:

6 a. luran Tetap

7 Pemegang Izin Usaha Pertambangan Wajib segera menyetorkan pembayaran
 8 luran Tetap ke Kas Negara paling lambat 1 (satu) bulan setelah Keputusan IUP
 9 ditandatangani oleh Menteri/Gubernur/Bupati/Walikota untuk kewajiban tahun pertama.
 10 Kewajiban pembayaran luran Tetap tahun-tahun selanjutnya dibayarkan di muka
 11 disesuaikan dengan masa berlaku IUP dengan masa jatuh tempo pembayaran 1 (satu)
 12 bulan. Besarnya luran Tetap IUP dihitung dengan formula: Luas Wilayah x Tarif.

14 b. Royalti

15 Sebelum tahun 2013 royalti disetorkan ke Kas Negara paling lambat satu bulan setelah
 16 pengapalan hasil tambang. Setelah tahun 2013, Pemegang IUP Operasi Produksi
 17 wajib segera menyetorkan pembayaran luran Produksi (Royalti) ke Kas Negara di
 18 muka, sebelum komoditi tambang tersebut dikapalkan atau diangkut sesuai dengan
 19 moda pengangkutan dengan dilampiri penghitungan dan data pendukung. Apabila
 20 pembayaran royalti bersifat proporsional, maka kekurangan/kelebihan royalti dilunasi
 21 sebelum pengapalan/pengangkutan berikutnya. Besarnya luran Produksi dihitung
 22 dengan formula: Bahan Galian yang dijual (berat) x Tarif x Harga Jual.

23 Berikut ilustrasi jurnal pengakuan pendapatan di bidang pertambangan umum:

24 a. Pemerintah Pusat:

25 luran Tetap

26 Pada saat penetapan oleh Entitas:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan	xxx	
	Pendapatan Pertambangan Umum-LO		xxx

28 Pada saat dilakukan pembayaran oleh wajib bayar ke Kas Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang Pendapatan		xxx

29 Royalti:

30 Apabila diterima langsung di Kas Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Pertambangan Umum-LO		Xxx

32 Apabila hingga jatuh tempo belum dibayar:

Tgl	Piutang Pendapatan	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan	xxx	
	Pendapatan Pertambangan Umum-LO		Xxx

1 Pada saat dilakukan pelunasan piutang

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang Pendapatan		Xxx

2
3 b. Pemerintah Daerah:

4 Apabila diterima langsung di Kas Daerah SKPD mencatat:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Pertambahan Umum-LO		Xxx

5
6 Apabila telah dilakukan penetapan namun belum dibayar oleh wajib bayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang PAD	xxx	
	Pendapatan Pertambahan Umum-LO		xxx

7
8 Apabila pembayaran piutang dilakukan langsung ke Kas Daerah SKPD mencatat

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	RK-PPKD/Akun Antara	xxx	
	Piutang PAD		xxx

9 10 11 3.3.1.3. Pendapatan Non-Perpajakan di Bidang Kehutanan

12 Pengakuan pendapatan di bidang kehutanan mengikuti sifat pendapatan yang
13 diterima oleh entitas. Pendapatan atas dana reboisasi, provisi sumber daya hutan dan iuran
14 hak pengusahaan hutan/iuran usaha pemanfaatan hutan diakui pada saat ditetapkan oleh
15 entitas yang memiliki kewenangan penetapannya.

16 Ilustrasi jurnal pengakuan pendapatan di bidang kehutanan:

17 Pendapatan Kehutanan

18 Apabila diterima langsung di Kas Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Kehutanan-LO		Xxx

19
20 Apabila dilakukan penetapan dan/atau penagihan namun belum dibayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan	Xxx	
	Pendapatan Kehutanan-LO		xxx

21
22 Pada saat dilakukan pembayaran oleh wajib bayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	Xxx	
	Piutang Pendapatan		xxx

3.3.1.4. Pendapatan Non-Perpajakan di Bidang Perikanan

Pengakuan pendapatan dibidang perikanan mengikuti sifat pendapatan yang diterima oleh entitas. Pendapatan atas pungutan hasil perikanan dan perikanan asing diakui pada saat penetapan hak negara atas eksplorasi perikanan tersebut.

Ilustrasi jurnal pengakuan pendapatan dibidang perikanan:

Apabila diterima langsung di Kas Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Pungutan Perikanan-LO		Xxx

Apabila dilakukan penetapan dan/atau penagihan namun belum dibayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan	xxx	
	Pendapatan Pungutan Perikanan-LO		xxx

Pada saat dilakukan pembayaran oleh wajib bayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang Pendapatan		xxx

3.3.1.5. Pendapatan Non-Perpajakan di Bidang Pengusahaan Panas Bumi

Pengakuan iuran eksplorasi dan iuran operasi produksi serta pungutan negara lainnya di bidang pengusahaan panas bumi dilakukan pada saat penetapan hak negara oleh entitas yang berwenang.

Ilustrasi jurnal pengakuan pendapatan dibidang pengusahaan panas bumi:

Apabila diterima langsung di Kas Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan SDA Panas Bumi-LO		xxx

Apabila dilakukan penetapan dan/atau penagihan namun belum dibayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan	xxx	
	Pendapatan SDA Panas Bumi-LO		xxx

Pada saat dilakukan pembayaran oleh wajib bayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang Pendapatan		xxx

1

2 3.3.2. Pengukuran

3 Terhadap pendapatan operasional yang berasal dari pemanfaatan/pengambilan
4 SDA berdasar unitnya, jumlah pendapatannya dinilai sebesar jumlah SDA yang
5 diambil/dimanfaatkan dikalikan dengan tarif yang telah ditetapkan. Dalam hal tarif dan
6 penetapan dengan mata uang asing, jumlah pendapatan dicatat dengan mengkonversi
7 menjadi rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal penetapan. Dalam hal
8 penyetoran baru dilakukan kemudian masih dalam batas waktu yang diperkenankan dan
9 terdapat perubahan kurs, jumlah pendapatan operasional adalah sebesar jumlah setoran
10 sekaligus untuk koreksi atas pencatatan sebelumnya.

11 a. Untuk pendapatan minyak bumi dan pendapatan minyak mentah DMO, diakui sebesar
12 nilai nominal rupiah yang tercantum dalam surat tagihan Instansi Pelaksana kepada
13 pihak ketiga.

14 b. Untuk pendapatan gas bumi, pendapatan lainnya kegiatan usaha hulu migas dan
15 pendapatan denda, bunga, dan penalti dari kegiatan usaha hulu migas, nilai yang diakui
16 adalah sebesar nilai ekuivalen Rupiah hasil penjabaran translasi mata uang asing
17 dengan menggunakan nilai tukar berupa kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal
18 transaksi.

19 c. Pendapatan dari pertambangan umum yang berasal dari layanan dinilai sebesar tarif
20 yang telah ditetapkan oleh pemerintah. Sementara itu untuk iuran tetap, iuran
21 eksploitasi serta dana hasil produksi dinilai sebesar penetapan yang dilakukan oleh
22 entitas pemerintah.

23 d. Pendapatan sumber daya alam yang berasal dari kehutanan dinilai sebesar jumlah
24 penetapan yang dilakukan oleh entitas pemerintah.

25 e. Pendapatan sumber daya alam yang berasal dari perikanan dinilai sebesar penetapan
26 pungutan yang dilakukan oleh entitas pemerintah.

27 f. Pendapatan sumber daya alam yang berasal dari pengusahaan panas bumi dinilai
28 sebesar penetapan pungutan yang dilakukan oleh entitas pemerintah.

29

30 3.4 Pendapatan Investasi

31 3.4.1. Pengakuan

32 Hasil investasi yang diperoleh dari investasi jangka pendek, antara lain berupa
33 bunga deposito, bunga obligasi, dan dividen tunai (*cash dividend*) diakui pada saat
34 diperoleh (paragraf 39 PSAP 6).

35 Hasil investasi berupa dividen tunai yang diperoleh dari penyertaan modal
36 pemerintah yang pencatatannya menggunakan metode biaya dicatat sebagai pendapatan
37 hasil investasi. Sedangkan apabila menggunakan metode ekuitas, bagian laba berupa
38 dividen tunai yang diperoleh oleh pemerintah dicatat sebagai pendapatan hasil investasi
39 dan mengurangi nilai investasi pemerintah. Dividen dalam bentuk saham yang diterima
40 tidak akan menambah nilai investasi pemerintah. (PSAP 6 paragraf 40).

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

1 mengurangi nilai investasi pemerintah. Sedangkan dividen dalam bentuk saham yang
2 diterima tidak mempengaruhi nilai investasi pemerintah.

3 Berikut ilustrasi jurnal dari masing-masing pendapatan tersebut.

4 a. Pendapatan investasi jangka pendek (misalnya pendapatan bunga)

5 1). Pemerintah Pusat

6 Pada saat pemerintah menerima pendapatan bunga:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan bunga-LO		xxx

7

8 2). Pemerintah Daerah

9 Pada saat pemerintah menerima pendapatan bunga:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Kas Daerah	xxx	
	Pendapatan bunga-LO		xxx

10

11 b. Pendapatan investasi jangka panjang pemerintah:

12 1). Pemerintah Pusat

13 Pada saat pengumuman pembagian dividen tunai:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang PNBP bagian laba atas penyertaan modal	xxx	
	Pendapatan bagian laba BUMN-LO		xxx

14

15 Pada saat diterima pembayaran di Kas Negara

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Piutang PNBP bagian laba atas penyertaan modal		xxx

16

17 2). Pemerintah Daerah

18 Pada saat pengumuman pembagian dividen tunai:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang bagian laba atas penyertaan modal	xxx	
	Bagian laba yang dibagikan kepada Pemda-LO		xxx

19

20 Pada saat diterima pembayaran di Kas Daerah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Kas Daerah	xxx	
	Piutang bagian laba atas penyertaan modal		xxx

21

22

23

3.4.2. Pengukuran

Hasil investasi yang diperoleh dari investasi jangka pendek bunga deposito dinilai sebesar bunga deposito yang diterima oleh entitas. Untuk hasil investasi dari bunga obligasi dinilai sebesar bunga obligasi yang menjadi hak entitas berdasarkan sertifikat obligasi yang dimiliki oleh entitas. Hasil investasi jangka pendek yang berasal dari penyertaan jangka pendek berupa dividen tunai (*cash dividend*) dinilai sebesar jumlah yang akan diterima oleh pemerintah yang diumumkan pada saat Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS).

Pendapatan dari investasi jangka panjang penyertaan modal pemerintah, apabila menggunakan metode biaya, dinilai sebesar bagian tunai yang akan diterima oleh entitas pada saat diumumkan dalam RUPS. Sementara itu apabila menggunakan metode ekuitas disamping dinilai sebesar bagian tunai yang akan diterima oleh entitas pada saat diumumkan dalam RUPS, pendapatan tersebut juga akan mengurangi ekuitas entitas pada penyertaan tersebut.

3.5 Pendapatan Pemanfaatan Aset Non-Keuangan/Pemanfaatan Aset Tetap

3.5.1. Pengakuan

Pendapatan nonperpajakan yang berasal dari pemanfaatan aset nonkeuangan diakui sesuai dengan hak yang dapat diakui oleh entitas sesuai dengan perjanjian atau perikatan yang dibuat oleh entitas pemerintah dengan pihak ketiga yang melakukan kerja sama tersebut atau pada saat diterima oleh entitas.

Pengakuan pendapatan dari kerja sama pemanfaatan dilakukan pada saat entitas memiliki hak atas pendapatan tersebut sesuai dengan perjanjian antara entitas dengan pihak ketiga. Apabila pendapatan dari kerja sama pemanfaatan tersebut diterima untuk masa yang lebih dari satu periode akuntansi, maka dilakukan penyesuaian pendapatan secara proporsional (secara bulanan atau semesteran) tergantung dengan sistem yang dibuat oleh pemerintah.

Bentuk pemanfaatan aset sesuai dengan Peraturan Pemerintah saat ini terdiri dari sewa, pinjam pakai, kerjasama pemanfaatan, Bangun Guna Serah atau Bangun Serah Guna serta kerja sama penyediaan infrastruktur. Buletin teknis ini membahas pemanfaatan aset non keuangan yang berasal dari sewa. Untuk jenis pemanfaatan aset yang lain akan diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan atau buletin teknis tersendiri.

Pengakuan pendapatan sewa dilakukan pada saat entitas memiliki hak atas pendapatan tersebut sesuai dengan perjanjian. Apabila perjanjian sewa melewati jangka waktu satu tahun, maka dilakukan penyesuaian pengakuan pendapatan sebesar yang telah menjadi hak entitas yang bersangkutan secara proporsional (secara bulanan atau semesteran) sesuai dengan sistem yang dibuat oleh pemerintah.

Ilustrasi jurnal untuk mencatat pendapatan dari pemanfaatan aset non keuangan dari penyewaan aset seperti diuraikan di bawah ini:

a. Pemerintah Pusat

- 1). Pada saat Pihak Ketiga melakukan pembayaran ke Kas Umum Negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	Xxx	
	Pendapatan Sewa-LO		xxx

1
2

2). Penyesuaian pendapatan yang belum menjadi hak pemerintah pada tahun berjalan:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Pendapatan Sewa-LO	Xxx	
	Pendapatan Sewa Diterima di Muka		xxx

3
4

b. Pemerintah Daerah

5
6

1). Apabila Pihak Ketiga melakukan pembayaran ke Kas Umum Daerah, SKPD mencatat:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	RK PPKD/Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Retribusi Sewa-LO		xxx

7
8

2). Apabila Pihak Ketiga melakukan pembayaran ke Bendahara Penerimaan:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
	Pendapatan Retribusi Sewa-LO		xxx

9
10

Bendahara SKPD melakukan penyeteroran ke RKUD

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Kas di Bendahara Penerimaan		xxx

11
12

3). Penyesuaian pendapatan yang belum menjadi hak pemerintah pada tahun berjalan:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Pendapatan Retribusi Sewa-LO	xxx	
	Pendapatan Sewa Diterima di Muka		xxx

13
14**3.5.2. Pengukuran**15
16
17
18

Pendapatan operasional yang berasal dari pendapatan sewa dinilai sebesar yang menjadi hak entitas pada tahun berjalan. Penghitungan proporsi nilai pendapatan dapat menggunakan bulanan maupun tahunan, tergantung sistem yang dibangun oleh pemerintah.

19
20
21
22
23

Pendapatan operasional yang berasal dari kerja sama pemanfaatan, dinilai sebesar jumlah yang menjadi hak entitas pemerintah yang bersangkutan pada tahun berjalan. Penghitungan proporsi nilai pendapatan dapat menggunakan bulanan maupun tahunan, tergantung sistem yang dibangun oleh pemerintah.

24
25**3.6 Pendapatan Non-Perpajakan Lainnya****3.6.1. Pengakuan**26
27
28
29

Pendapatan nonperpajakan lainnya antara lain dapat berasal dari keuntungan penjualan, denda akibat perjanjian/peraturan, bunga/jasa perbankan, penerimaan kembali belanja tahun sebelumnya, putusan pengadilan/pelanggaran hukum dan penghapusan utang

Pendapatan yang berasal dari keuntungan penjualan aset diakui pada saat kas diterima oleh entitas, pendapatan yang berasal dari denda akibat perjanjian atau peraturan diakui pada saat menjadi hak entitas, pendapatan yang berasal dari bunga/jasa perbankan diakui pada saat kas diterima oleh entitas, pendapatan yang berasal dari pengembalian kembali belanja tahun sebelumnya diakui pada saat kas diterima oleh entitas.

Sementara itu untuk pendapatan yang berasal dari putusan pengadilan atau pelanggaran hukum lainnya dapat merujuk pada Buletin Teknis Akuntansi Kerugian Negara.

Untuk pendapatan yang berasal dari penghapusan utang diakui pada saat telah ada penetapan dari pemberi pinjaman bahwa utang entitas telah dihapuskan oleh pemberi pinjaman.

Berikut ilustrasi jurnal untuk mencatat pendapatan nonperpajakan lainnya:

a. Pemerintah Pusat

1) Keuntungan penjualan Aset Tetap

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Akumulasi Penyusutan Aset Tetap	xxx	
	Aset Tetap		xxx
	Surplus penjualan aset tetap		xxx

2) Denda akibat Perjanjian/Peraturan Pemerintah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Denda-LO		xxx

3) Pendapatan Bunga/Jasa Perbankan

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Jasa Perbendaharaan-LO		xxx

4) Pendapatan Pengembalian Belanja

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Lain-lain-LO		xxx

5) Putusan Pengadilan

- Pada saat putusan berkekuatan hukum tetap dan telah diterima oleh Entitas yang melaksanakan putusan:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang Pendapatan	xxx	
	Pendapatan Uang Pengganti/Denda-LO		xxx

Pada saat dilakukan pembayaran oleh wajib bayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	

	Piutang Pendapatan		xxx
--	--------------------	--	-----

1

2

3

4

6) Penghapusan Utang

5

Pada saat kreditur menetapkan penghapusan utang

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada Pihak Ketiga	xxx	
	Pendapatan Lain-lain-LO		xxx

6

7

b. Pemerintah Daerah

8

1) Keuntungan penjualan Aset Tetap

9

Apabila penjualan Aset Tetap dilakukan oleh Pengelola Barang

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas di Kas Daerah	xxx	
	Aset Lainnya		xxx
	Surplus/Defisit Penjualan Aset Non Lancar-LO		xxx

10

Apabila penjualan Aset Tetap dilakukan oleh Pengguna Barang

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Akumulasi Penyusutan		
	Aset Lainnya		xxx
	Surplus/Defisit Penjualan Aset Non Lancar-LO		xxx

11

12

2) Denda akibat Perjanjian/Peraturan Pemerintah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas Umum Daerah	xxx	
	Pendapatan Denda-LO		xxx

13

14

3) Pendapatan Bunga/Jasa Perbankan:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas Umum Daerah	xxx	
	Pendapatan Jasa Perbendaharaan-LO		xxx

15

16

4) Pendapatan Pengembalian Belanja:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas Umum Daerah	xxx	
	Pendapatan Lain-lain-LO		xxx

17

18

5) Putusan Pengadilan

Pada saat putusan berkekuatan hukum tetap:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Lain-lain PAD yang sah	xxx	
	Pendapatan Uang Pengganti/Denda-LO		xxx

Pada dilakukan pembayaran oleh wajib bayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas Umum Daerah	xxx	
	Piutang Pendapatan		xxx

6) Penghapusan Utang

Pada saat kreditur menetapkan penghapusan utang:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada Pihak Ketiga	xxx	
	Lain-lain PAD yang sah-LO		xxx

3.6.2. Pengukuran

Pendapatan operasional yang berasal dari keuntungan penjualan atau pertukaran aset diukur sebesar selisih positif antara kas dan/atau nilai aset yang diterima dikurangi dengan nilai buku aset yang dijual atau diserahkan. Pendapatan yang berasal dari denda akibat perjanjian atau peraturan pemerintah dinilai sebesar nilai penetapan. Untuk pendapatan bunga/jasa perbankan dan pendapatan dari pengembalian belanja tahun sebelumnya diakui sebesar yang telah diterima oleh entitas.

Pendapatan yang berasal dari putusan pengadilan/pelanggaran hukum dinilai sebesar penetapan putusan. Selanjutnya untuk pendapatan yang berasal dari penghapusan utang, dinilai sebesar nilai utang yang dihapuskan oleh pemberi pinjaman. Bisa terjadi penghapusan utang dapat berasal dari usaha yang melebihi satu periode, namun mengingat prinsip keandalan, pendapatan dari penghapusan utang ini diakui sebesar nilai penghapusan pada tahun berkenaan.

3.7 Penyajian

Pendapatan nonperpajakan dicatat pada saat timbulnya hak atau direalisasikannya pendapatan tersebut. Pendapatan dicatat pada saat timbulnya hak jika telah diketahui dengan cukup andal nilai dan saat pendapatan akan direalisasikan. Dicitat berdasarkan realisasinya jika tidak dapat diidentifikasi dengan andal timbulnya hak atas pendapatan tersebut.

Pendapatan nonperpajakan disajikan sebagai pendapatan operasional suatu entitas apabila terkait dengan tugas dan fungsi entitas yang bersangkutan. Namun, tidak menutup kemungkinan sebagai satuan kerja dari pemerintah, pendapatan suatu entitas tidak mempertimbangkan tugas dan fungsinya untuk diakui sebagai pendapatan operasional, tetapi juga sebagai pendapatan non operasional karena terkait dengan pendapatan pada klasifikasi anggaran yang telah ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan anggarannya.

**Ilustrasi penyajian Pendapatan Nonperpajakan
Pemerintah Pusat
Laporan Operasional
untuk Tahun yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0**

Uraian	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
Kegiatan Operasional: Pendapatan Negara Bukan Pajak:				
- Sumber Daya Alam	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Pajak Lainnya	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Kegiatan Non Operasional				
- Surplus Penjualan Aset Non Lancar	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Jumlah Pendapatan	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx

**Ilustrasi penyajian Pendapatan Nonperpajakan
Pemerintah Provinsi
Laporan Operasional
untuk Tahun yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0**

Uraian	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
Pendapatan Asli Daerah:				
- Pendapatan Retribusi Daerah	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan yang Dipisahkan	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Pendapatan Transfer:				
- Dana Bagi Hasil SDA	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Lain-lain Pendapatan Daerah yang sah	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Lainnya	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Jumlah Pendapatan	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx

**Ilustrasi penyajian Pendapatan Nonperpajakan
Pemerintah Kabupaten/Kota
Laporan Operasional
untuk Tahun yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0**

Uraian	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
Pendapatan Asli Daerah:				
- Pendapatan Retribusi Daerah	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan yang Dipisahkan	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
- Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Pendapatan Transfer:				
- Dana Bagi Hasil SDA	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Lain-lain Pendapatan Daerah yang sah				
- Pendapatan Lainnya	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx
Jumlah Pendapatan	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxx	xxxx

3.8 Pengembalian Pendapatan Non-Perpajakan

Sesuai dengan peraturan ketentuan peraturan, wajib bayar dapat mengajukan permohonan pengembalian apabila diketahui bahwa kewajiban pembayaran nonperpajakannya lebih kecil daripada yang telah dibayar oleh wajib bayar tersebut.

Pengembalian pendapatan nonperpajakan ini dapat terjadi pada periode yang sama maupun pada periode setelah pengakuan pendapatannya. Pengembalian pendapatan nonperpajakan merupakan transaksi yang tidak berulang. Oleh karena itu, atas transaksi pengembalian pendapatan nonperpajakan tahun sebelumnya diakui sebagai beban pada tahun dilakukannya pengembalian pendapatan tersebut. Sementara itu, untuk pengembalian pendapatan nonperpajakan yang dilakukan pada tahun berjalan diakui sebagai pengurang pendapatan.

Apabila terdapat kelebihan penerimaan pendapatan nonperpajakan pada tahun berjalan diakui sebagai pendapatan nonperpajakan yang ditangguhkan (*deferred non tax income*), dan disajikan dalam kelompok kewajiban pada neraca pemerintah.

3.9 Pengungkapan

Pendapatan Nonperpajakan-LO yang dilaporkan pada Laporan Operasional diungkapkan secara cukup dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Informasi tersebut antara lain:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan dan pengukuran Pendapatan Nonperpajakan-LO.
- b. Informasi tentang kebijakan pendapatan nonperpajakan, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.

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

BAB IV AKUNTANSI PENDAPATAN LRA

Dalam rangka penyusunan LRA, basis akuntansi yang digunakan untuk mencatat pendapatan nonperpajakan adalah basis kas. Pendapatan nonperpajakan-LRA adalah semua penerimaan pendapatan nonperpajakan pada rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali.

4.1 Pengakuan

Mengacu pada IPSAP 02 tentang Pengakuan Pendapatan Yang Diterima Pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah, RKUN/RKUD adalah salah satu tempat sebagai titik pengakuan pendapatan LRA. Secara umum pendapatan LRA diakui pada saat diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Pendapatan LRA yang berasal dari pendapatan nonperpajakan diakui pada saat:

- a. Pendapatan kas yang telah diterima pada RKUN/RKUD.
- b. Pendapatan kas yang diterima oleh bendahara penerimaan yang hingga tanggal pelaporan belum disetorkan ke RKUN/RKUD, dengan ketentuan bendahara penerimaan tersebut merupakan bagian dari BUN/BUD.
- c. Pendapatan kas yang diterima satker/SKPD dan digunakan langsung tanpa disetor ke RKUN/RKUD, dengan syarat entitas penerimatelah melaporkan/mengesahkan kepada BUN/BUD untuk diakui sebagai pendapatan negara/daerah.
- d. Pendapatankas yang diterima entitas lain di luar entitas pemerintah berdasarkan otoritas yang diberikan oleh BUN/BUD, dan BUN/BUD mengakuinya sebagai pendapatan.

Dokumen sumber pencatatan pengakuan pendapatan nonperpajakan basis kas adalah bukti setor seperti SSBP (Surat Setoran Bukan Pajak) atau dokumen lainnya yang dipersamakan setelah mendapat otorisasi dari bank/pos tempat menyetor, seperti nomor Nomor Transaksi Penerimaan Negara (NTPN) atau sejenisnya maupun dokumen lain yang ditetapkan oleh BUN/BUD sebagai dasar pengakuan pendapatan tersebut.

Jurnal untuk mengakui Pendapatan Non Perpajakan-LRA adalah sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas Umum Negara/Daerah	xxx	
	Pendapatan nonperpajakan-LRA		xxx

4.2 Pengukuran

Pendapatan Nonperpajakan-LRA diukur sebesar nominal uang yang masuk ke kas negara/daerah sebagaimana dokumen sumber bukti setornya. Akuntansi Pendapatan Nonperpajakan-LRA dilaksanakan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat sebesar nilai brutonya tanpa dikurangi/dikompensasikan dengan belanja yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut.

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

5 4.3 Pencatatan dan Penyajian

6 Berikut ilustrasi jurnal pencatatan pendapatan nonperpajakan pada Pemerintah
 7 Pusat dan pemerintah daerah.

8 a. Pendapatan Perizinan

9 1). Pemerintah Pusat:

10 Jurnal pada saat hak atas pendapatan timbul tetapi belum dilakukan penyetoran:

11 - tidak ada jurnal

12 Jurnal pada saat dilakukan pembayaran oleh wajib setor:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan dari Perizinan-LRA		xxx

14 2). Pemerintah Daerah:

15 Pada saat hak atas pendapatan timbul tetapi belum dilakukan penyetoran:

16 - tidak ada jurnal

18 Jurnal pada saat dilakukan pembayaran oleh wajib setor:

19 Apabila dibayar langsung ke Rekening Kas Umum Daerah:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Retribusi Perizinan-LRA		xxx

21 Dibayar ke Rekening Bendahara Penerimaan SKPD:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Retribusi Perizinan-LRA		xxx

23 b. Pendapatan Pemberian Layanan

24 1). Pemerintah Pusat

25 Pada saat entitas menerima pembayaran dari wajib bayar:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan dari jasa layanan (pendidikan)-LRA		xxx

27 2). Pemerintah Daerah

28 Jasa layanan dibayar langsung ke Rekening Kas Daerah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan retribusi – pendidikan LRA		xxx

1 Jasa layanan dibayar melalui Bendahara SKPD

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan retribusi – pendidikan LRA		xxx

2

3 c. Pendapatan eksploitasi SDA

4 Pendapatan yang berasal dari eksploitasi SDA dicatat berdasarkan volume/unit
5 pengambilan.

6 1). Pemerintah Pusat:

7 Pendapatan dicatat pada saat diterima di rekening antara/kas negara:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas Lainnya/Setara Kas	xxx	
	Pendapatan SDA-LRA		xxx

8

9 2). Pemerintah Daerah:

Pada saat penerimaan dana bagi hasil pada Rekening Kas Daerah:

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Transfer (Dana Bagi Hasil)		xxx

10 d. Pendapatan Investasi

11 Pendapatan dari penyertaan modal pemerintah

12 1). Pemerintah Pusat

13 Pada saat entitas menerima pembayaran dari BUMN

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan Dividen-LRA		xxx

14

15 2). Pemerintah Daerah

Pada saat entitas menerima pembayaran

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Dividen-LRA		xxx

16

17 e. Pendapatan Pemberian Pinjaman

18 1). Pemerintah Pusat

Pada saat pemerintah menerima angsuran/pelunasan dari peminjam.

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan bunga dari piutang dan penerusan pinjaman-LRA		Xxx

19

20

21

22

23

2). Pemerintah Daerah

Pada saat pemerintah menerima angsuran/pelunasan dari peminjam.

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan bunga-LRA		xxx

f. Pendapatan penempatan dana sementara

1). Pemerintah Pusat

Tidak ada jurnal pengakuan pendapatan, karena merupakan penerimaan pembiayaan

2). Pemerintah Daerah

Tidak ada jurnal pengakuan pendapatan, karena merupakan penerimaan pembiayaan

g. Pendapatan Pemanfaatan Aset Non-Keuangan

Ilustrasi pencatatan pendapatan dari pemanfaatan aset non keuangan dari penyewaan aset seperti diuraikan di bawah ini:

1). Pemerintah Pusat

Perjanjian penyewaan aset kepada pihak ketiga

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan Sewa-LRA		Xxx

2). Pemerintah Daerah

Perjanjian penyewaan aset kepada pihak ketiga

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Sewa-LRA		xxx

h. Pendapatan Nonperpajakan Lainnya

1). Pemerintah Pusat

Penjualan Aset Tetap

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan Penjualan Aset-LRA		xxx

Denda akibat Perjanjian/Peraturan Pemerintah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan Denda-LRA		xxx

1 Pendapatan Bunga/Jasa Perbankan

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan Jasa Perbendaharaan-LRA		xxx

2
3 Pendapatan Pengembalian Belanja

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan Lain-lain-LRA		xxx

4 Penjualan Aset Barang Sitaan

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan Penjualan Barang Sitaan-LRA		xxx

5
6 Putusan Pengadilan

7 --- tidak ada jurnal kas untuk pendapatan dari penghapusan utang ---

8
9 Pada saat disetor oleh wajib bayar

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Utang kepada KUN	xxx	
	Pendapatan Uang Pengganti/Denda		xxx

10
11 Penghapusan Utang

12 --- tidak ada jurnal kas untuk pendapatan dari penghapusan utang ---

13
14 2). Pemerintah Daerah

15 Keuntungan Penjualan Aset Tetap

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Penjualan Aset		xxx

16
17 Penjualan Aset Barang Sitaan

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Lain-lain PAD yang sah-LRA		xxx

18
19 Denda Akibat Perjanjian/Peraturan Pemerintah

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Denda-LRA		xxx

Pendapatan Bunga/Jasa Perbankan

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Jasa Perbendaharaan-LRA		xxx

Pendapatan Pengembalian Belanja

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Lain-lain-LRA		xxx

Putusan Pengadilan

--- tidak ada jurnal kas untuk pendapatan dari penghapusan utang ---

Pada saat disetor oleh wajib bayar

Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Akun Antara	xxx	
	Pendapatan Uang Pengganti/Denda-LRA		xxx

Penghapusan Utang

--- tidak ada jurnal kas untuk pendapatan dari penghapusan utang ---

4.4 Penyajian dan Pengungkapan

Pendapatan nonperpajakan-LRA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan dikelompokkan per jenis pendapatan. Apabila terdapat penerimaan kas atas pendapatan nonperpajakan-LRA dalam mata uang asing, maka penerimaan tersebut dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

4.4.1. Penyajian

Berikut ini ilustrasi penyajian pendapatan nonperpajakan pada Laporan Realisasi Anggaran di pemerintah pusat.

Akun	Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X0	(%)	Realisasi 20X0
xxxx	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xx	xxxxxxxx
xxxx	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xx	xxxxxxxx
xxxx	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xx	xxxxxxxx

1 **4.4.2. Pengungkapan**

2 Pendapatan Nonperpajakan-LRA yang dilaporkan pada Laporan Realisasi
3 Anggaran diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
4 Informasi tersebut antara lain:

- 5 a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan dan pengukuran Pendapatan
6 nonperpajakan-LRA;
7 b. Perubahan peraturan perundangan terkait pendapatan nonperpajakan.

8

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Bina Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Prof. Dr. Mardiasmo, SE., Ak., MBA, Anggota
5. Sonny Loho, Ak., MPM., Anggota

Komite Kerja :

1. DR. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Sumiyati, Ak., MFM., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., Sekretaris merangkap Anggota
4. Dr. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
6. Dr. Dwi Martani, Ak., Anggota
7. Drs. Hamdani, MM., M.,Si., Ak., CA., Anggota
8. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
9. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak., MAFIS., Anggota

Sekretariat :

1. Joni Afandi, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Aldo Maulana A, Anggota
5. Harunsyah Hutagalung, Anggota
6. Siti Syarifah, Anggota
7. Khairul Syawal, Anggota
8. Wahid Fatwan, Anggota
9. Nia Esti Wulansari, Anggota
10. Arsyil A;zim, Anggota

Kelompok Kerja :

1. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Ketua merangkap Anggota
2. Mega Meilistya, SE., Ak., MBA., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Moh. Hatta, Ak., MBA., Anggota
4. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
5. Yulia Candra Kusumarini SE., S.Sos, MM. Anggota
6. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
7. Hasanuddin, Ak., M.Ak., Anggota
8. Heru Novandi, SE., Ak., CA., Anggota
9. Muliani Sulya F., SE., M.Ec.DEV., Cert.IPSAS, Anggota
10. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota
11. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc., CA., Cert.IPSA, Anggota
12. Mugiya Wardhani, SE, M. Si., CA., Anggota
13. Lucia Widiarsanti, SE., M.Si., CFE., Cert.IPSAS, Anggota
14. DR. Mei Ling, SE., Ak., MBA., CA., Cert.IPSAS, Anggota
15. Jamason Sinaga, Ak., SIP, CA., Anggota
16. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., CA., Cert.IPSAS, Anggota
17. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., CA., Anggota
18. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Cert.IPSAS, Anggota
19. Budiman, SST., SE., MBA., Ak., Anggota
20. Joko Supriyanto, SST., Ak., M.Ak., CA., Cert.IPSAS, Anggota
21. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Cert.IPSAS, Anggota
22. Endah Martiningrum, SE., Ak., MBA, CA., Anggota
23. Dwinanto, SE., Ak., Anggota
24. Isa Ashari Kuswandonno, SE., Ak., M.Ak., Anggota
25. Dr. Ratna Wardhani, SE., MSi., Ak., CA., CGMA., Cert.IPSAS, Anggota
26. Ananto Budiono, SE., Anggota
27. Fadil Fabian Massarapa, SST.Ak., MSE., MA., Cert.IPSAS, Anggota
28. Rahadian Widagdo, SST.Ak., M.Sc., Cert.IPSAS, Anggota



The logo for the Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) is located in the top left corner. It consists of the letters 'KSAP' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue background with a subtle grid pattern. A vertical red bar runs along the left edge of the cover, partially overlapping the logo's background.

KSAP

**STANDAR AKUNTANSI
PEMERINTAHAN**

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 24**

**AKUNTANSI
PENDAPATAN PERPAJAKAN**



OMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN



STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

**BULETIN TEKNIS
NOMOR 24**

**AKUNTANSI
PENDAPATAN PERPAJAKAN**

**Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
Sekretariat :
Gedung Prijadi Praptosuhardjo III, Lantai 2
Jl. Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710, Indonesia
Telepon/Faksimile : +62 21 3524551
<http://www.ksap.org>
e-mail : sekretariat.ksap@gmail.com**

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
(KSAP)**

Berdasarkan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dapat dilengkapi dengan IPSAP dan/atau Buletin Teknis SAP;
2. IPSAP dan Buletin Teknis SAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disusun dan diterbitkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada Pemerintah dan Badan Pemeriksa Keuangan;

Dengan ini KSAP menetapkan Buletin Teknis Nomor 24 tentang Akuntansi Pendapatan Perpajakan untuk diterapkan mulai tahun pelaporan 2017.

Jakarta, Desember 2016

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Binsar H. Simanjuntak	Ketua	.....
Sumiyati	Wakil Ketua	.....
Firmansyah N. Nazaroedin	Sekretaris	.....
Jan Hoesada	Anggota	.....
Yuniar Yanuar Rasyid	Anggota	.....
Dwi Martani	Anggota	.....
Hamdani	Anggota	.....
Amdi Very Dharma	Anggota	.....
Chalimah Pujihastuti	Anggota	.....

DAFTAR ISI

		Halaman
BAB I	PENDAHULUAN	1
BAB II	PENDAPATAN PERPAJAKAN	3
	2.1. Pengertian Pajak	3
	2.2. Pajak Pusat	4
	2.3. Pajak Daerah	7
	2.4. Sistem Pemungutan Perpajakan	10
	2.5. Saat Terutang Pajak	10
	2.6. Dokumen Sumber Dasar Pengakuan Pendapatan Perpajakan.....	12
	2.7. Pembayaran dan Pengembalian Perpajakan	14
BAB III	AKUNTANSI PENDAPATAN PERPAJAKAN PEMERINTAH PUSAT	16
	3.1. Akuntansi Pendapatan – LRA Perpajakan	16
	3.2. Akuntansi Pendapatan – LO Perpajakan	17
	3.3. Ilustrasi Akuntansi Pendapatan – LO Perpajakan	20
BAB IV	AKUNTANSI PENDAPATAN PERPAJAKAN PEMERINTAH DAERAH ...	29
	4.1. Akuntansi Pendapatan - LRA Perpajakan Daerah	29
	4.2. Akuntansi Pendapatan - LO Perpajakan Daerah	31
	4.3. Ilustrasi Akuntansi Pendapatan – LO Perpajakan	34

BAB I**PENDAHULUAN**

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) mengatur standar bagi entitas pemerintahan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan dengan basis akrual yang dilaksanakan mulai tahun anggaran 2015. Berdasarkan peraturan tersebut, selain diwajibkan menyusun Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), pemerintah juga diwajibkan menyusun dan menyajikan Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL), dan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE). LRA menyajikan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dengan basis kas, sedangkan LO menyajikan pendapatan dan beban dengan basis akrual.

Salah satu jenis pendapatan yang harus disajikan, baik dalam LRA maupun LO adalah Pendapatan Perpajakan. Pajak adalah 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. Pendapatan Perpajakan merupakan salah satu sumber pendapatan penting guna membiayai pelaksanaan pemerintahan. Kewenangan pemungutan Pendapatan Perpajakan dibagi menjadi dua, yaitu pemungutan yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat dan pemungutan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Pemungutan pajak yang berada di Pemerintah Pusat selanjutnya disebut Pajak Pusat sedangkan yang berada di pemerintah daerah selanjutnya disebut Pajak Daerah. Pajak Pusat meliputi Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Barang Mewah, Pajak Bumi Dan Bangunan Sektor Perhutanan, Perkebunan dan Pertambangan dan sektor lainnya, Cukai, Bea Meterai, Bea Masuk, Bea Keluar dan Pajak Lainnya. Adapun Pajak Daerah antara lain Pajak Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perdesaan dan Perkotaan dan Pajak Hotel.

Banyaknya jenis pajak yang diatur dalam ketentuan perpajakan membawa konsekuensi beragam saat pengenaan dan terutangnya Pendapatan Perpajakan. Kondisi tersebut dapat menimbulkan persepsi yang berbeda bagi pemangku kepentingan antara lain para penyusun laporan, pengguna laporan, dan institusi yang melakukan audit atas laporan keuangan pemerintah.

Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menjelaskan bahwa salah satu hak negara dalam hal ini pemerintah yaitu memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman. Untuk itu perlu diatur lebih lanjut mengenai hak negara terkait dengan Pendapatan Perpajakan melalui peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, termasuk timbulnya hak negara menjadi salah satu dasar bagi pengakuan dan pengukuran dalam perlakuan akuntansi berbasis akrual.

Kompleksitas permasalahan Pendapatan Perpajakan timbul dari jumlah Pendapatan Perpajakan yang sangat signifikan, jenis pajak dan karakteristiknya, dan ketentuan yang mendasari saat pengenaan dan terutangnya. Karena itu, Pendapatan Perpajakan memerlukan pengaturan yang lebih rinci yang menjadi dasar pengakuan dan pengukuran pajak dan bagaimana cara mengakuntansikannya. Untuk mengatasi hal tersebut, perlu disusun Buletin Teknis SAP tentang Akuntansi Pendapatan Perpajakan yang diharapkan dapat memberikan panduan agar terdapat kesamaan pemahaman tentang cara mengidentifikasi, mengakui,

1 mengukur, menyajikan dan mengungkapkan pos Pendapatan Perpajakan-LRA dan Pendapatan
2 Perpajakan-LO, baik oleh penyusun laporan, pengguna laporan, dan institusi yang melakukan
3 audit atas laporan keuangan pemerintah.

4 Buletin Teknis Akuntansi Pendapatan Perpajakan ini berisi ketentuan mengenai
5 pengakuan, pengukuran, penyajian, pengungkapan, dan ilustrasi jurnal yang digunakan untuk
6 mencatat transaksi. Jurnal yang ada dalam buletin teknis ini merupakan jurnal standar yang
7 dapat dikembangkan sesuai dengan sistem akuntansi pada instansi pemerintah terkait.

BAB II**PENDAPATAN PERPAJAKAN****2.1 Pengertian Pajak**

Pajak dibedakan menjadi Pajak Pusat dan Pajak Daerah. Definisi Pajak Pusat diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) dan definisi pajak pada pajak pemerintah daerah diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD).

Pajak Pusat adalah pajak-pajak yang dipungut dan dicatat oleh Pemerintah Pusat yang dalam hal ini dikelola oleh Kementerian Keuangan atau otoritas perpajakan, sedangkan Pajak Daerah adalah pajak-pajak yang dipungut dan dicatat oleh pemerintah daerah baik di tingkat provinsi, kabupaten atau kota. Menurut Pasal 1 UU KUP, definisi pajak adalah 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. Selanjutnya menurut Pasal 1 UU PDRD, definisi Pajak Daerah adalah kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pemerintah dalam hal ini otoritas perpajakan dalam menjaga terlaksananya pemungutan pajak secara tertib administrasi berhak juga mengenakan sanksi administrasi berupa denda, bunga, dan/atau kenaikan. Sanksi administrasi atas pelanggaran perundang-undangan perpajakan secara substansi bukan merupakan penerimaan perpajakan. Namun, karena peraturan perundang-undangan perpajakan pada Pemerintah Pusat memasukkan sanksi administrasi sebagai komponen penerimaan perpajakan maka dalam buletin teknis ini sanksi administrasi perpajakan pada Pemerintah Pusat dimasukkan sebagai penerimaan perpajakan. Sedangkan pada pemerintah daerah sanksi perpajakan merupakan Penerimaan Lain-Lain PAD yang Sah.

Berdasarkan definisi-definisi di atas, pemungutan pajak lebih didasarkan pada hak negara/daerah yang didasarkan undang-undang, bersifat memaksa, tanpa imbalan langsung dan digunakan untuk keperluan negara/pemerintah daerah. Hak inilah yang dijadikan dasar bagi pemerintah dalam mengakui dan mencatat pajak sebagai pendapatan dalam akuntansi dengan tetap memperhatikan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku baik materiil maupun formal.

Hak negara yang menjadi dasar pemungutan dan terutangnya Pendapatan Perpajakan dalam kebijakan akuntansi berbasis akrual tidak akan terlepas dari peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku terutama terkait pengakuan dan pengukuran. Aturan perpajakan dimaksud mengatur secara materiil maupun formal perpajakan. Contoh aturan perpajakan yang mengatur materiil perpajakan yaitu Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh), Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN dan PPnBM), Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan (UU PBB), Undang-Undang Bea Meterai (UU BM), dan Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD).

1 Sedangkan contoh untuk aturan perpajakan yang mengatur formal perpajakan yaitu Undang-
2 Undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (UU KUP), Undang-Undang Penagihan
3 Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP), dan Peraturan Daerah terkait Tatacara Perpajakan dan
4 Retribusi Daerah.

5 Undang-Undang Pajak yang mengatur ketentuan materiil di atas baru bisa
6 diimplementasikan apabila terpenuhinya Undang-Undang Pajak yang mengatur ketentuan
7 formal. Meskipun secara materiil sudah muncul potensi pendapatan pajak, namun potensi
8 tersebut belum menjadi hak negara apabila belum dipungut/dipotong/dikenakan sesuai
9 ketentuan formal yang ada. Sebagai ilustrasi adalah terdapat pengusaha besar (Wajib Pajak)
10 yang mempunyai potensi pajak yang belum dibayar. Potensi pajak tersebut belum dapat diakui
11 sebagai pendapatan negara sepanjang Wajib Pajak tersebut belum melaporkan
12 penghasilannya dalam SPT atau ditagih oleh Negara melalui ketetapan pajak.

13 **2.2 Pajak Pusat**

14 Pajak Pusat adalah pajak yang dipungut oleh Kementerian Keuangan atau otoritas
15 perpajakan yang ditunjuk sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Pemungutan Pajak
16 oleh Pemerintah Pusat diamanatkan oleh Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara
17 Perpajakan, Undang-Undang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai
18 dan Pajak Penjualan Barang Mewah, Undang-Undang Pajak Bumi Bangunan (sektor
19 Perkebunan, Perhutanan, Pertambangan dan sektor lainnya), Undang-Undang Bea Meterai,
20 Undang-Undang Kepabeanan dan Undang-Undang Cukai. Adapun penyajian Pendapatan
21 Perpajakan pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dibagi menjadi 2 (dua) kelompok yaitu:
22 Pendapatan Pajak Dalam Negeri dan Pendapatan Perpajakan Internasional.

23 **2.2.1 Pendapatan Pajak Dalam Negeri**

24 Pendapatan Pajak Dalam Negeri terdiri dari pendapatan pajak yang pemungutannya
25 didasarkan pada Undang-Undang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Pajak Pertambahan
26 Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah, Undang-Undang Pajak Bumi Bangunan (sektor
27 Perkebunan, Perhutanan, Pertambangan dan sektor lainnya), Undang-Undang Bea Meterai,
28 dan Undang-Undang Cukai.

29 **2.2.1.1 Pendapatan Pajak Penghasilan**

30 Pajak Penghasilan diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak
31 Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor
32 36 Tahun 2008 (UU PPh). Pajak Penghasilan adalah pajak yang dikenakan terhadap setiap
33 tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal
34 dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk
35 menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa
36 pun.

37 Pembayaran pajak ke kas negara sesuai dengan UU PPh, tidak selalu dilakukan oleh
38 Wajib Pajak, seperti Pajak Penghasilan Pasal 25 dan Pasal 29, tetapi dapat dilakukan pula oleh
39 pihak lain melalui Wajib Pungut/Potong yang dapat diakui sebagai kredit pajak bagi Wajib Pajak
40 tersebut diantaranya seperti Pajak Penghasilan Pasal 21, Pasal 22, Pasal 23, Pasal 24 dan
41 Pasal 26. Selain itu, terdapat pula Pajak Penghasilan yang bersifat final yang diatur dalam UU
42 PPh.

1 Adapun jenis pajak penghasilan yang merupakan bagian dari Pendapatan Perpajakan
2 adalah sebagai berikut:

3 a. Pajak Penghasilan Pasal 21

4 Pajak Penghasilan Pasal 21 adalah pajak yang dipotong oleh pemberi kerja, bendahara
5 pemerintah, dana pensiun, badan, dan penyelenggara kegiatan atas penghasilan
6 sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa
7 pun yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri.

8 b. Pajak Penghasilan Pasal 22

9 Pajak Penghasilan Pasal 22 adalah pajak yang dipungut oleh bendahara pemerintah,
10 untuk pajak sehubungan dengan pembayaran atas penyerahan barang, badan-badan
11 tertentu untuk pajak dari Wajib Pajak yang melakukan kegiatan di bidang impor atau
12 kegiatan usaha di bidang lain, dan Wajib Pajak badan tertentu untuk pajak dari pembeli
13 atas penjualan barang yang tergolong sangat mewah.

14 c. Pajak Penghasilan Pasal 23

15 Pajak Penghasilan Pasal 23 adalah pajak yang dipotong oleh pihak yang membayarkan
16 penghasilan berupa dividen, bunga, royalti dan hadiah, penghargaan, bonus, dan
17 sejenisnya selain yang telah dipotong Pajak Penghasilan Pasal 21, sewa dan penghasilan
18 lain sehubungan dengan penggunaan harta, kecuali sewa tanah dan bangunan, dan
19 imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan,
20 dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan Pasal 21.

21 d. Pajak Penghasilan Pasal 25

22 Pajak Penghasilan Pasal 25 adalah angsuran pajak dalam tahun pajak berjalan yang harus
23 dibayar sendiri oleh Wajib Pajak untuk setiap bulan sebesar Pajak Penghasilan yang
24 terutang menurut Surat Pemberitahuan Tahunan tahun pajak yang lalu dikurangi dengan
25 PPh Pasal 21, Pasal 23, Pasal 22, dan PPh Pasal 24 yang boleh dikreditkan, dibagi 12
26 (dua belas) atau banyaknya bulan dalam bagian tahun pajak.

27 e. Pajak Penghasilan Pasal 26

28 Pajak Penghasilan Pasal 26 adalah pajak yang dipotong oleh pihak yang wajib
29 membayarkan penghasilan kepada Wajib Pajak Luar Negeri selain Bentuk Usaha tetap
30 (BUT) berupa dividen, bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan
31 dengan jaminan pengembalian utang, royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan
32 dengan penggunaan harta, imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan,
33 hadiah dan penghargaan, pensiun dan pembayaran berkala lainnya, premi *swap* dan
34 transaksi lindung nilai lainnya; dan/atau keuntungan karena pembebasan utang.

35 f. Pajak Penghasilan Pasal 29

36 Pajak Penghasilan Pasal 29 adalah kekurangan pembayaran pajak yang harus dilunasi
37 sebelum Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan disampaikan.

38 g. Pajak Penghasilan Final

39 Pajak Penghasilan Final adalah pajak penghasilan yang bersifat final, yaitu bahwa setelah
40 pelunasan, kewajiban pajak telah selesai dan penghasilan yang dikenakan pajak
41 penghasilan final tidak digabungkan dengan jenis penghasilan lain yang terkena pajak

1 penghasilan yang bersifat tidak final. Pajak jenis ini dapat dikenakan terhadap jenis
2 penghasilan, transaksi, atau usaha tertentu.

3 **2.2.1.2 Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan** 4 **Barang Mewah**

5 Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak yang dikenakan terhadap penyerahan Barang
6 Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak di dalam daerah pabean sesuai dengan
7 peraturan perundang-undangan. Adapun penyerahan Barang Kena Pajak yang tergolong
8 mewah yang dilakukan oleh produsen atau atas impor Barang Kena Pajak yang tergolong
9 mewah, di samping dikenai Pajak Pertambahan Nilai, dikenai juga Pajak Penjualan atas Barang
10 Mewah (PPnBM). Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang
11 Mewah diatur dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai
12 Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali
13 diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (UU PPN).

14 **2.2.1.3 Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan**

15 Pajak Bumi dan Bangunan diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang
16 Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12
17 Tahun 1994 (UU PBB). Pajak Bumi dan Bangunan adalah pajak yang dikenakan terhadap bumi
18 dan bangunan dimana subyek pajaknya adalah orang atau badan yang secara nyata
19 mempunyai suatu hak atas bumi, dan/atau memperoleh manfaat atas bumi, dan/atau sebelum
20 memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan.

21 Pendapatan PBB dibedakan menjadi beberapa sektor, yaitu: Perdesaan, Perkotaan,
22 Perkebunan, Perhutanan, Pertambangan, dan sektor lainnya. Sesuai dengan amanat Undang-
23 Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, kewenangan pemungutan PBB Sektor Perdesaan
24 dan Perkotaan (PBB-P2) yang selama ini dimiliki oleh Pemerintah Pusat melalui Undang-
25 Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah
26 dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 berlaku hanya sampai dengan 31 Desember
27 2013 dan selanjutnya dilimpahkan kepada pemerintah daerah. Sehingga pendapatan PBB yang
28 dicatat menjadi pendapatan Pemerintah Pusat adalah PBB sektor Perkebunan, PBB
29 Perhutanan, PBB Pertambangan dan PBB sektor lainnya.

30 **2.2.1.4 Pendapatan Cukai**

31 Cukai diatur dalam Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan atas
32 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai (UU Cukai). Cukai adalah pungutan
33 negara yang dikenakan terhadap barang-barang tertentu yang mempunyai sifat atau
34 karakteristik yang ditetapkan dalam undang-undang Cukai (Undang-Undang Nomor 39 Tahun
35 2007 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai), yaitu:

- 36 a. Produksinya perlu dikendalikan;
- 37 b. Peredarannya perlu diawasi;
- 38 c. Pemakaiannya menimbulkan dampak negatif bagi masyarakat atau lingkungan hidup;
- 39 d. Pemakaiannya perlu pembebanan cukai demi keadilan dan keseimbangan.

40 Penanggung jawab pungutan cukai untuk Barang Kena Cukai yang dibuat di Indonesia,
41 berada pada Pengusaha Pajak atau Pengusaha Tempat Penyimpanan, dan untuk Barang Kena
42 Cukai yang diimpor berada pada Importir atau pihak-pihak lain sebagaimana dimaksud dalam
43 Undang-Undang tentang Kepabeanan.

2.2.1.5 Pendapatan Bea Meterai

Bea Meterai diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai. Bea Meterai adalah pajak yang dikenakan atas pemanfaatan dokumen, seperti surat perjanjian, akta notaris, akta yang dibuat Pejabat Pembuat Akta Tanah, serta surat yang memuat jumlah uang, surat berharga, dan efek, yang memuat jumlah uang atau nominal diatas jumlah tertentu sesuai dengan ketentuan.

2.2.2 Pendapatan Perpajakan Internasional

Pendapatan Perpajakan Internasional terdiri dari Pendapatan Bea Masuk dan Pendapatan Bea Keluar. Bea Masuk dan Bea Keluar diatur pada Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan (UU Kepabeanan). Bea Masuk adalah pungutan negara berdasarkan Undang-Undang yang dikenakan terhadap barang yang diimpor. Pembayaran Bea Masuk, denda administrasi, dan bunga yang terutang kepada negara dibayar di kas negara atau di tempat pembayaran lain yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan. Adapun Bea Keluar adalah pungutan negara berdasarkan Undang-Undang yang dikenakan terhadap barang ekspor. Pembayaran Bea Keluar, denda administrasi, dan bunga yang terutang kepada negara dibayar di kas negara atau di tempat pembayaran lain yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan.

2.3 Pajak Daerah

Pajak Daerah adalah pajak yang dipungut pemerintah daerah berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah terbagi menjadi:

a. Jenis pajak provinsi terdiri atas:

1) Pajak Kendaraan Bermotor;

Pajak Kendaraan Bermotor adalah pajak atas kepemilikan dan/atau penguasaan kendaraan bermotor. Objek Pajak Kendaraan Bermotor adalah kepemilikan dan/atau penguasaan Kendaraan Bermotor. Pajak Kendaraan Bermotor dikenakan untuk Masa Pajak 12 bulan berturut-turut terhitung mulai saat pendaftaran kendaraan bermotor.

2) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor;

Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor adalah pajak atas penyerahan hak milik kendaraan bermotor sebagai akibat perjanjian dua pihak atau perbuatan sepihak atau keadaan yang terjadi karena jual beli, tukar menukar, hibah, warisan, atau pemasukan ke dalam badan usaha. Objek Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor adalah penyerahan kepemilikan Kendaraan Bermotor. Pembayaran Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor dilakukan pada saat pendaftaran.

3) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor;

Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah pajak atas penggunaan bahan bakar kendaraan bermotor. Objek Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor adalah Bahan Bakar Kendaraan Bermotor yang disediakan atau dianggap digunakan untuk kendaraan bermotor, termasuk bahan bakar yang digunakan untuk kendaraan di air.

1 4) Pajak Air Permukaan; dan

2 Pajak Air Permukaan adalah pajak atas pengambilan dan/atau pemanfaatan air
3 permukaan. Air Permukaan adalah semua air yang terdapat pada permukaan
4 tanah, tidak termasuk air laut, baik yang berada di laut maupun di darat. Objek
5 Pajak Air Permukaan adalah pengambilan dan/atau pemanfaatan Air Permukaan.

6 5) Pajak Rokok.

7 Pajak Rokok adalah pungutan atas cukai rokok yang dipungut oleh Pemerintah.
8 Objek Pajak Rokok adalah konsumsi rokok. Rokok meliputi sigaret, cerutu, dan rokok
9 daun. Dikecualikan dari objek Pajak Rokok adalah rokok yang tidak dikenai cukai
10 berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang cukai. Pajak Rokok dipungut
11 oleh instansi pemerintah yang berwenang memungut cukai bersamaan dengan
12 pemungutan cukai rokok.

13 b. Jenis pajak kabupaten/kota terdiri atas:

14 1) Pajak Hotel;

15 Pajak Hotel adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh hotel. Hotel adalah
16 fasilitas penyedia jasa penginapan/peristirahatan termasuk jasa terkait lainnya
17 dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga motel, losmen, gubuk pariwisata,
18 wisma pariwisata, pesanggrahan, rumah penginapan dan sejenisnya, serta rumah
19 kos dengan jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh). Objek Pajak Hotel adalah
20 pelayanan yang disediakan oleh hotel dengan pembayaran, termasuk jasa
21 penunjang sebagai kelengkapan hotel yang sifatnya memberikan kemudahan dan
22 kenyamanan, termasuk fasilitas olahraga dan hiburan. Jasa penunjang meliputi
23 fasilitas telepon, faksimile, teleks, internet, fotokopi, pelayanan cuci, seterika,
24 transportasi, dan fasilitas sejenis lainnya yang disediakan atau dikelola Hotel.

25 2) Pajak Restoran;

26 Pajak Restoran adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh restoran.
27 Restoran adalah fasilitas penyedia makanan dan/atau minuman dengan dipungut
28 bayaran, yang mencakup juga rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan
29 sejenisnya termasuk jasa boga/katering. Objek Pajak Restoran adalah pelayanan
30 yang disediakan oleh restoran, meliputi pelayanan penjualan makanan dan/atau
31 minuman yang dikonsumsi oleh pembeli, baik dikonsumsi di tempat pelayanan
32 maupun di tempat lain. Tidak termasuk objek Pajak Restoran adalah pelayanan
33 yang disediakan oleh restoran yang nilai penjualannya tidak melebihi batas tertentu
34 yang ditetapkan dengan peraturan daerah. Dasar pengenaan Pajak Restoran adalah
35 jumlah pembayaran yang diterima atau yang seharusnya diterima restoran.

36 3) Pajak Hiburan;

37 Pajak Hiburan adalah pajak atas penyelenggaraan hiburan. Hiburan adalah semua
38 jenis tontonan, pertunjukan, permainan, dan/atau keramaian yang dinikmati dengan
39 dipungut bayaran. Objek Pajak Hiburan adalah jasa penyelenggaraan hiburan dengan
40 dipungut bayaran.

41 4) Pajak Reklame;

42 Pajak Reklame adalah pajak atas penyelenggaraan reklame. Reklame adalah benda,
43 alat, perbuatan, atau media yang bentuk dan corak ragamnya dirancang untuk

1 tujuan komersial memperkenalkan, menganjurkan, mempromosikan, atau untuk
2 menarik perhatian umum terhadap barang, jasa, orang, atau badan, yang dapat
3 dilihat, dibaca, didengar, dirasakan, dan/atau dinikmati oleh umum. Objek Pajak
4 Reklame adalah semua penyelenggaraan reklame. Dasar pengenaan Pajak
5 Reklame adalah Nilai Sewa Reklame.

6 5) Pajak Penerangan Jalan;

7 Pajak Penerangan Jalan adalah pajak atas penggunaan tenaga listrik, baik yang
8 dihasilkan sendiri maupun diperoleh dari sumber lain. Objek Pajak Penerangan Jalan
9 adalah penggunaan tenaga listrik, baik yang dihasilkan sendiri maupun yang diperoleh
10 dari sumber lain.

11 6) Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan;

12 Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan adalah pajak atas kegiatan pengambilan
13 mineral bukan logam dan batuan, baik dari sumber alam di dalam dan/atau
14 permukaan bumi untuk dimanfaatkan. Mineral Bukan Logam dan Batuan adalah
15 mineral bukan logam dan batuan sebagaimana dimaksud di dalam peraturan
16 perundang-undangan di bidang mineral dan batubara.

17 7) Pajak Parkir;

18 Pajak Parkir adalah pajak atas penyelenggaraan tempat parkir di luar badan jalan,
19 baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan
20 sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor.
21 Parkir adalah keadaan tidak bergerak suatu kendaraan yang tidak bersifat
22 sementara. Objek Pajak Parkir adalah penyelenggaraan tempat Parkir di luar badan
23 jalan, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan
24 sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor.

25 8) Pajak Air Tanah;

26 Pajak Air Tanah adalah pajak atas pengambilan dan/atau pemanfaatan air tanah.
27 Air Tanah adalah air yang terdapat dalam lapisan tanah atau batuan di bawah
28 permukaan tanah. Objek Pajak Air Tanah adalah pengambilan dan/atau pemanfaatan
29 Air Tanah.

30 9) Pajak Sarang Burung Walet;

31 Pajak Sarang Burung Walet adalah pajak atas kegiatan pengambilan dan/atau
32 pengusahaan sarang burung walet. Objek Pajak Sarang Burung Walet adalah
33 pengambilan dan/atau pengusahaan Sarang Burung Walet.

34 10) Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan; dan

35 Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan adalah pajak atas bumi
36 dan/atau bangunan yang dimiliki, dikuasai, dan/atau dimanfaatkan oleh orang
37 pribadi atau Badan, kecuali kawasan yang digunakan untuk kegiatan usaha
38 perkebunan, perhutanan, dan pertambangan.

39 11) Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

40 Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah pajak atas perolehan hak atas
41 tanah dan/atau bangunan. Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah

1 perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah
2 dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau Badan.

3 Pemerintah daerah dilarang memungut pajak selain jenis pajak di atas. Jenis Pajak
4 Provinsi hanya dapat dipungut oleh pemerintah provinsi, dan jenis pajak kabupaten/kota hanya
5 dapat dipungut oleh pemerintah kabupaten/kota. Akan tetapi, khusus untuk daerah yang
6 setingkat dengan daerah provinsi, tetapi tidak terbagi dalam daerah kabupaten/kota otonom,
7 seperti Daerah Khusus Ibu kota Jakarta, jenis Pajak yang dapat dipungut merupakan
8 gabungan dari Pajak untuk daerah provinsi dan Pajak untuk daerah kabupaten/kota.

9 Berdasarkan Pasal 94 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, hasil penerimaan
10 Pajak Provinsi sebagian diperuntukkan bagi kabupaten/kota di wilayah provinsi yang
11 bersangkutan dengan ketentuan sebagai berikut:

- 12 a. hasil penerimaan Pajak Kendaraan Bermotor dan Bea Balik Nama Kendaraan
13 Bermotor diserahkan kepada kabupaten/kota sebesar 30% (tiga puluh persen);
- 14 b. hasil penerimaan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor diserahkan kepada
15 kabupaten/kota sebesar 70% (tujuh puluh persen);
- 16 c. hasil penerimaan Pajak Rokok diserahkan kepada kabupaten/kota sebesar 70% (tujuh
17 puluh persen); dan
- 18 d. hasil penerimaan Pajak Air Permukaan diserahkan kepada kabupaten/kota sebesar
19 50% (lima puluh persen).

20 **2.4 Sistem Pemungutan Perpajakan**

21 Terdapat 3 (tiga) sistem yang digunakan untuk pemungutan pajak, yaitu *self assessment*,
22 *official assessment*, dan *withholding tax system*.

23 *Self assessment system*, masyarakat yang harus aktif melaksanakan kewajiban pajak
24 yang ditentukan peraturan perundang-undangan, tanpa harus ada inisiatif tindakan lebih dahulu
25 dari otoritas perpajakan. Kewajiban tersebut meliputi mendaftarkan diri, menghitung, menyetor
26 dan melaporkan kewajiban perpajakan kepada otoritas perpajakan. Contoh penerapan sistem
27 ini antara lain penyetoran Pajak Penghasilan Pasal 25, Pajak Penghasilan Pasal 29 atau Pajak
28 Pertambahan Nilai.

29 Dalam *official assessment system* artinya elemen masyarakat baru akan melaksanakan
30 kewajiban pajak setelah ditentukan dan dihitung lebih dahulu oleh pihak otoritas perpajakan.
31 Pada saat Wajib Pajak telah menerima hasil perhitungan otoritas perpajakan maka Wajib Pajak
32 menyetor ke tempat yang telah ditunjuk oleh otoritas perpajakan. Berdasarkan hal ini, maka hak
33 negara timbul ketika sudah terdapat penetapan yang diatur dalam peraturan perundang-
34 undangan perpajakan yang bersifat formal dalam hal ini UU KUP dan UU PPSP. Contoh
35 penerapan sistem ini antara lain pelunasan penetapan kurang bayar Pajak Pertambahan Nilai
36 (SKPKB) atau pelunasan penetapan terkait sanksi denda administrasi yang dilakukan oleh
37 Wajib Pajak.

38 *Withholding tax system* adalah sistem pemungutan pajak yang memberi kewenangan
39 kepada pihak ketiga untuk memotong dan/atau memungut pajak yang terutang Wajib Pajak
40 bersangkutan. Contoh penerapan sistem ini antara lain penyetoran Pajak Penghasilan Pasal
41 21, Pajak Penghasilan Pasal 22, atau Pajak Penghasilan Pasal 23.

42

2.5 Saat Terutang Pajak

Menurut ketentuan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dalam penjelasan Pasal 12 diatur bahwa pajak pada prinsipnya terutang pada saat terpenuhinya syarat subjek pajak dan objek pajak yang dapat dikenai pajak. Jumlah pajak yang terutang yang telah dipotong, dipungut, atau pun yang harus dibayar oleh Wajib Pajak setelah tiba saat atau masa pelunasan pembayaran, harus disetorkan oleh Wajib Pajak ke kas negara melalui tempat pembayaran yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Dalam *self assessment system* dan *withholding system*, pajak yang terutang dapat diketahui oleh otoritas perpajakan setelah Wajib Pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya yaitu membayar dan/atau melaporkan pajak terutang.

Adapun sesuai Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 dalam Pasal 4 ayat (1) diatur bahwa "Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- b. Impor Barang Kena Pajak;
- c. Penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- f. Ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;
- g. Ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan
- h. Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak".

Sesuai Pasal 5 ayat (1) disebutkan bahwa "Disamping pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1), dikenai juga Pajak Penjualan atas Barang Mewah terhadap:

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang dilakukan oleh pengusaha yang menghasilkan barang tersebut di dalam Daerah Pabean dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya; dan
- b. Impor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah".

Adapun sesuai Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 dalam Pasal 2 ayat (1) diatur bahwa "barang yang dimasukkan ke dalam daerah pabean diperlakukan sebagai barang impor dan terutang bea masuk," dan pada Pasal 2 ayat (2) "barang yang telah dimuat di sarana pengangkut untuk dikeluarkan dari daerah pabean dianggap telah diekspor dan diperlakukan sebagai barang ekspor". Selanjutnya Pasal 5 ayat (1) "pemenuhan kewajiban pabean dilakukan di kantor pabean atau tempat lain yang disamakan dengan kantor pabean dengan menggunakan pemberitahuan pabean".

Menurut Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 dalam Pasal 3 ayat (1) diatur bahwa "Pengenaan cukai mulai berlaku untuk Barang Kena Cukai yang dibuat di Indonesia pada saat selesai dibuat dan untuk Barang Kena Cukai yang diimpor pada saat pemasukannya ke dalam Daerah Pabean sesuai dengan ketentuan Undang-Undang tentang Kepabeanan".

Selanjutnya pada Pasal 7 diatur bahwa:

- 1 a. Cukai atas barang kena cukai yang dibuat di Indonesia, dilunasi pada saat pengeluaran
- 2 barang kena cukai dari pabrik atau tempat penyimpanan.
- 3 b. Cukai atas barang kena cukai yang diimpor dilunasi pada saat barang kena cukai diimpor
- 4 untuk dipakai.

5 Saat terutangnya perpajakan tersebut tidak dapat langsung diakui sebagai Pendapatan
6 Perpajakan. Pengakuan Pendapatan Perpajakan dimaksud tidak dapat dipisahkan dari
7 ketentuan perpajakan yaitu ketentuan materiil dan ketentuan formal. Hal ini dikarenakan salah
8 satu sifat pajak adalah dapat dipaksakan. Oleh sebab itu, timbulnya hak negara/pemerintah ini
9 harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- 10 a. Telah memenuhi syarat materiil baik itu sisi subjektif maupun objektif berdasarkan peraturan
- 11 perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku. Contohnya orang telah dewasa
- 12 dan memiliki penghasilan; dan
- 13 b. Telah memenuhi syarat formal yaitu munculnya hak bagi pemerintah, melalui pembayaran
- 14 pajak oleh Wajib Pajak sendiri (*self assessment*), penyetoran atas potongan dan/atau
- 15 pungutan oleh pihak ketiga (*withholding system*) dan melalui penerbitan ketetapan
- 16 berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku untuk
- 17 *official assessment*. Contohnya apabila Surat Ketetapan Pajak (SKP), Surat Tagihan Pajak
- 18 (STP), dan/atau Surat Pemberitahuan Pajak Terutang Pajak Bumi dan Bangunan (SPPT
- 19 PBB) yang belum diterbitkan oleh otoritas perpajakan, maka belum muncul hak pemerintah.

20 Peraturan Pemerintah Nomor 91 Tahun 2010 tentang Jenis Pajak Daerah Yang Dipungut
21 Berdasarkan Penetapan mengatur pemungutan pajak daerah, yaitu berdasarkan:

- 22 a. Penetapan kepala daerah untuk Pajak Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Kendaraan
- 23 Bermotor, Pajak Air Permukaan, Pajak Reklame, Pajak Air Tanah, dan Pajak Bumi dan
- 24 Bangunan Perdesaan dan Perkotaan.
- 25 b. Dibayar sendiri oleh Wajib Pajak untuk Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor, Pajak
- 26 Rokok, Pajak Hotel, Pajak Restoran, Pajak Hiburan, Pajak Penerangan Jalan, Pajak Mineral
- 27 Bukan Logam dan Batuan, Pajak Parkir, Pajak Sarang Burung Walet, dan Bea Perolehan
- 28 Hak atas Tanah dan Bangunan.

29 **2.6 Dokumen Sumber Dasar Pengakuan Pendapatan Perpajakan**

30 **2.6.1 Pajak Pusat**

31 Dokumen sumber yang digunakan oleh otoritas perpajakan sebagai dasar pengakuan
32 Pendapatan Perpajakan dalam sistem pemungutan pajak yang berlaku antara lain:

- 33 a. Sistem *Self Assessment* maupun Sistem *Withholding Tax*
 - 34 1) Surat Setoran Pajak adalah bukti pembayaran atau penyetoran pajak yang telah
 - 35 dilakukan dengan menggunakan formulir atau telah dilakukan dengan cara lain ke kas
 - 36 negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan, dan/atau
 - 37 termasuk di dalamnya:
 - 38 a) Surat Pemberitahuan adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk
 - 39 melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau
 - 40 bukan objek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan
 - 41 peraturan perundang-undangan perpajakan.
 - 42 b) Surat Pemberitahuan Masa adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu Masa Pajak.

- 1 c) Surat Pemberitahuan Tahunan adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu Tahun
2 Pajak atau Bagian Tahun Pajak.
- 3 d) Bukti Penerimaan Negara adalah dokumen yang diterbitkan oleh Bank/Pos
4 Persepsi atas transaksi penerimaan negara dengan Nomor Transaksi Penerimaan
5 Negara (NTPN) dan Nomor Transaksi Bank (NTB) / Nomor Transaksi Pos (NTP)
6 sebagai sarana administrasi lain yang kedudukannya disamakan dengan surat
7 setoran.
- 8 2) Surat Setoran Pabean, Cukai, dan Pajak adalah bukti pembayaran atau penyetoran
9 Bea Masuk/Bea Keluar/Cukai/Pajak yang telah dilakukan dengan menggunakan
10 formulir atau telah dilakukan dengan cara lain ke kas negara melalui tempat
11 pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan, dan/atau termasuk di dalamnya:
- 12 a) Pemberitahuan Impor Barang (PIB) adalah dokumen yang disampaikan oleh Wajib
13 Pajak dalam rangka memberitahukan barang-barang yang diimpor.
- 14 b) Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) adalah dokumen yang disampaikan oleh
15 Wajib Pajak dalam rangka memberitahukan barang-barang yang diekspor.
- 16 c) Dokumen Pemesanan Pita Cukai (CK-1/CK-1A) adalah dokumen yang digunakan
17 untuk pemesanan pita cukai hasil tembakau/MMEA.
- 18 d) Dokumen Pemberitahuan Mutasi Barang Kena Cukai (CK-5) adalah dokumen
19 yang digunakan untuk memberitahukan adanya mutasi atas barang kena cukai.
- 20 b. Sistem *Official Assessment*
- 21 1) Surat ketetapan pajak adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak
22 Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, atau Surat Ketetapan
23 Pajak Lebih Bayar.
- 24 2) Surat Tagihan Pajak adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi
25 administrasi berupa bunga dan/atau denda.
- 26 3) Surat Keputusan Pembetulan adalah surat keputusan yang membetulkan kesalahan
27 tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam
28 peraturan perundang-undangan perpajakan yang terdapat dalam surat ketetapan pajak,
29 Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat
30 Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi
31 Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan
32 Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan
33 Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga.
- 34 4) Surat Keputusan Keberatan adalah surat keputusan atas keberatan terhadap surat
35 ketetapan pajak atau terhadap pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga yang
36 diajukan oleh Wajib Pajak.
- 37 5) Putusan Banding adalah putusan badan peradilan pajak atas banding terhadap Surat
38 Keputusan Keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak.
- 39 6) Putusan Gugatan adalah putusan badan peradilan pajak atas gugatan terhadap hal-hal
40 yang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dapat
41 diajukan gugatan.

- 1 7) Putusan Peninjauan Kembali adalah putusan Mahkamah Agung atas permohonan
2 peninjauan kembali yang diajukan oleh Wajib Pajak atau oleh Direktur Jenderal Pajak
3 terhadap Putusan Banding atau Putusan Gugatan dari Badan Peradilan Pajak.
- 4 8) Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak adalah surat keputusan
5 yang menentukan jumlah pengembalian pendahuluan kelebihan pajak untuk Wajib
6 Pajak tertentu.
- 7 9) Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga adalah surat keputusan yang menentukan
8 jumlah imbalan bunga yang diberikan kepada Wajib Pajak.
- 9 10) Surat Pemberitahuan Pajak Terutang adalah surat yang digunakan oleh Direktorat
10 Jenderal Pajak untuk memberitahukan besarnya pajak terutang kepada Wajib Pajak.
- 11 11) Surat ketetapan meliputi Surat Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPTNP), Surat
12 Penetapan Kembali Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPKTNP), Surat Penetapan Pabean
13 (SPP), Surat Penetapan Sanksi Administrasi (SPSA), Surat Tagihan di Bidang Cukai
14 (STCK-1), Surat Penetapan Perhitungan Bea Keluar (SPPBK), Surat Penetapan
15 Kembali Perhitungan Bea Keluar (SPKPBK), Surat Keputusan Keberatan.

16 **2.6.2 Pajak Daerah**

17 Pemungutan Pajak terutang berdasarkan surat ketetapan pajak merupakan pembayaran
18 Pajak terutang oleh Wajib Pajak berdasarkan penetapan kepala daerah dengan menggunakan:

- 19 a. Surat Ketetapan Pajak Daerah atau dokumen lain yang dipersamakan; atau
- 20 b. Surat Pemberitahuan Pajak Terutang.

21 Pemungutan Pajak terutang dengan cara dibayar sendiri oleh Wajib Pajak
22 sebagaimana merupakan pembayaran Pajak terutang oleh Wajib Pajak dengan menggunakan:

- 23 a. Surat Setoran Pajak Daerah;
- 24 b. Surat Pemberitahuan Pajak Daerah;
- 25 c. Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar; dan/atau
- 26 d. Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan.

27 **2.7 Pembayaran dan Pengembalian Perpajakan**

28 **2.7.1.1 Pembayaran Perpajakan**

29 Menurut ketentuan undang-undang perpajakan yang berlaku, Wajib Pajak melakukan
30 sendiri penghitungan, pembayaran, dan pelaporan pajak terutang tanpa terlebih dahulu
31 menunggu ketetapan pajak. Mekanisme Pembayaran Pajak bagi Wajib Pajak dapat dijelaskan
32 sebagai berikut:

- 33 a. Wajib Pajak Membayar sendiri pajak yang terutang
 - 34 1) Wajib Pajak melakukan pembayaran sendiri atas pajak yang terutang pada masa
35 pajak/bagian tahun pajak atau pajak yang masih harus dibayar pada akhir tahun ke kas
36 negara/kas daerah melalui tempat pembayaran yang diatur dengan atau berdasarkan
37 Peraturan Menteri Keuangan/Peraturan Gubernur/Peraturan Bupati/Peraturan Walikota.
 - 38 2) Wajib Pajak juga melakukan pembayaran pajak yang masih harus dibayar atas
39 ketetapan pajak yang diterbitkan oleh otoritas perpajakan ke kas negara/kas daerah

1 melalui tempat pembayaran yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri
2 Keuangan/Peraturan Gubernur/Peraturan Bupati/Peraturan Walikota.

3
4 b. Pemotongan/Pemungutan Pajak

5 Pajak terutang yang masih harus dibayar oleh Wajib Pajak juga dapat dilakukan dengan
6 mekanisme pemotongan/pemungutan yang dilakukan oleh pihak pemberi penghasilan, maupun
7 pihak-pihak lainnya yang ditunjuk oleh pemerintah. Pihak Pemotong/Pemungut adalah pihak
8 yang ditunjuk berdasarkan ketentuan perpajakan untuk memotong/memungut pajak terutang,
9 antara lain badan Pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan,
10 bentuk usaha tetap atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya.

11 **2.7.1.2 Pengembalian Perpajakan**

12 Sesuai dengan peraturan perundang-undangan, Wajib Pajak atau Wajib Pajak Daerah
13 dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Hal ini dilakukan
14 apabila dalam Surat Pemberitahuan Pajak/Surat Pemberitahuan Pajak Daerah
15 (SPT/SPTD)/Dokumen Pemberitahuan/Pemesanan diketahui bahwa pajak terutang lebih kecil
16 daripada kredit pajak atau pajak yang telah dibayar.

17 Berdasarkan undang-undang dimungkinkan terjadinya pengembalian penerimaan pajak
18 (restitusi). Restitusi ini dapat terjadi pada periode yang sama ataupun tidak sama antara tahun
19 pajak dengan tahun anggarannya. Hal ini terjadi terus menerus setiap tahun sehingga transaksi
20 ini merupakan transaksi yang berulang. Oleh karena itu transaksi pengembalian penerimaan
21 perpajakan diperlakukan sebagai pengurang pendapatan pada periode terjadinya
22 pengembalian, tanpa memperhatikan tahun penerimaan pajak yang bersangkutan.

23 Atas pengembalian penerimaan perpajakan, otoritas perpajakan dapat memberikan
24 imbalan berupa bunga. Imbalan bunga tersebut diberikan dalam hal keterlambatan
25 pengembalian kelebihan pembayaran pajak, keterlambatan penerbitan ketetapan lebih bayar,
26 dan kelebihan pembayaran pajak yang timbul karena pengajuan keberatan atau permohonan
27 banding atas ketetapan/penetapan yang diterima sebagian atau seluruhnya.

28 Imbalan bunga pada Pemerintah Pusat diperlakukan sebagai pengurang pendapatan
29 perpajakan. Sedangkan, imbalan bunga pada pemerintah daerah diperlakukan sebagai beban
30 lain-lain.

31 Kelebihan pembayaran pajak atau pembayaran imbalan bunga yang telah diterbitkan
32 surat ketetapan dicatat sebagai utang kelebihan pembayaran pajak sebesar nilai dari ketetapan
33 tersebut. Potongan-potongan yang dilakukan oleh otoritas perpajakan seperti kompensasi
34 piutang pajak dicatat sebagai pelunasan piutang sebesar nilai yang diperhitungkan.

35 Adapun untuk pengembalian pendapatan dari ketetapan lebih bayar atau terdapat
36 keputusan/putusan yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak yang belum terbit
37 dokumen pembayaran pada akhir periode pelaporan akan disajikan pada pos kewajiban di
38 Neraca.

1 **BAB III**

2 **AKUNTANSI PENDAPATAN PERPAJAKAN**

3 **PEMERINTAH PUSAT**

4

5 **3.1 Akuntansi Pendapatan-LRA Perpajakan**

6 **3.1.1 Pengakuan**

7 Pendapatan Perpajakan-LRA adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas
8 negara yang berasal dari perpajakan yang diakui sebagai penambah SAL yang menjadi hak
9 pemerintah dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.
10 Pendapatan Perpajakan-LRA diakui pada saat kas tersebut diterima di rekening kas umum
11 negara.

12 Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Perpajakan-LRA adalah bukti pembayaran
13 pajak yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak ke kas negara melalui tempat pembayaran yang
14 ditunjuk Menteri Keuangan. Contoh dokumen sumber antara lain Surat Setoran Pajak (SSP)
15 dan Surat Setoran Pabean, Cukai, dan Pajak (SSPCP), dan/atau bukti penerimaan negara yang
16 telah divalidasi oleh pihak yang berwenang.

17 Jurnal untuk mencatat Pendapatan Perpajakan-LRA:

Uraian	Debet	Kredit
Akun antara	XXX	
Pendapatan Pajak – LRA		XXX

18

19 Dalam sistem perpajakan *self assessment* yang berlaku di Indonesia, dimungkinkan Wajib
20 Pajak membayar pajak ke kas negara lebih besar dari pada kewajibannya pada suatu masa
21 atau tahun pajak, sehingga Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan pengembalian
22 (restitusi) atas kelebihan pembayaran pajaknya. Atas permohonan pengembalian kelebihan
23 pembayaran pajak setelah dilakukan penelitian dan/atau pemeriksaan oleh pemerintah dapat
24 menghasilkan ketetapan kurang bayar, lebih bayar atau nihil. Dengan demikian, pengembalian
25 Pendapatan Perpajakan-LRA merupakan pengembalian yang sifatnya normal dan berulang
26 (*recurring*), untuk itu atas pengembalian penerimaan pendapatan pada periode penerimaan
27 maupun pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan. Pengembalian
28 Pendapatan Perpajakan-LRA diakui pada saat kas keluar dari rekening kas umum negara.

29 Dokumen sumber pencatatan pengembalian Pendapatan Perpajakan-LRA adalah
30 dokumen pencairan dana yang diterbitkan oleh Bendahara Umum Negara berdasarkan
31 permintaan otoritas perpajakan. Contoh dokumen sumber antara lain Surat Perintah Membayar
32 Kelebihan Pajak (SPMKP) dan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D).

33 Jurnal untuk mencatat Pengembalian Pendapatan Perpajakan-LRA:

Uraian	Debet	Kredit
Pendapatan Pajak – LRA	XXX	
Akun antara		XXX

34

3.1.2 Pengukuran

Pendapatan Perpajakan-LRA diukur sebesar nominal uang yang masuk ke kas negara dari sumber pendapatan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat tanpa dikurangkan/dikompensasikan dengan kas yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Pengembalian Pendapatan Perpajakan-LRA diukur sebesar nominal uang yang keluar dari kas negara. Dalam hal Wajib Pajak diijinkan untuk melakukan pembukuan dalam mata uang asing dan pembayarannya dalam mata uang asing, maka Pendapatan Perpajakan-LRA dijabarkan dalam mata uang rupiah dengan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

3.1.3 Penyajian

Pendapatan Perpajakan-LRA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran. Pendapatan Perpajakan-LRA dirinci per jenis pajak pemerintah.

12 Ilustrasi penyajian:

Pemerintah Pusat					
Laporan Realisasi Anggaran					
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0					
(Dalam Rupiah)					
No	Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN PERPAJAKAN	xxx	xxx	xxx	xxx
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xxx
6	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xxx	xxx
7	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xxx	xxx
8	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xxx	xxx
9	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
10	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 9)	xxx	xxx	xxx	xxx

3.1.4 Pengungkapan

Pendapatan Perpajakan-LRA yang dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran diungkapkan secara memadai dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Informasi dalam CaLK tersebut antara lain:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan dan pengukuran Pendapatan Perpajakan-LRA.
- b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target APBN, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.
- c. Perubahan undang-undang perpajakan dan dampak perubahan terhadap Pendapatan Perpajakan-LRA.

3.2 Akuntansi Pendapatan-LO Perpajakan

3.2.1 Pengakuan

Sesuai dengan Paragraf 19 PSAP 12, dinyatakan bahwa Pendapatan-LO diakui pada saat:

- a. Timbulnya hak atas pendapatan;
- b. Pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

Sesuai dengan Paragraf 20, Pendapatan-LO yang diperoleh berdasarkan peraturan perundang-undangan diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan. Contohnya adalah penetapan yang dilakukan oleh otoritas perpajakan untuk menagih kekurangan pembayaran pajak. Selanjutnya sesuai dengan Paragraf 22, Pendapatan-LO yang diakui pada saat direalisasi adalah hak yang telah diterima oleh pemerintah tanpa terlebih dahulu adanya penagihan. Contohnya adalah Wajib Pajak melakukan pembayaran Pajak Penghasilan akhir tahun sesuai dengan perhitungannya dan pelaporannya. Pengakuan Pendapatan-LO Perpajakan dibedakan berdasarkan sistem pemungutan pajak, yaitu secara *Self Assessment system*, *Withholding Assessment System*, dan *Official Assessment System*.

3.2.1.1 Pengakuan Pendapatan-LO Perpajakan sesuai dengan Sistem *Self Assessment* maupun Sistem *Withholding Assessment*

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO yang diperoleh dengan sistem *self assessment* maupun sistem *withholding assessment* diakui pada saat realisasi kas diterima oleh Bendahara Penerimaan atau di kas negara tanpa terlebih dahulu pemerintah menerbitkan ketetapan.

Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Perpajakan-LO dengan sistem *self assessment* maupun sistem *withholding assessment* antara lain bukti pembayaran pajak yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak ke kas negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk Menteri Keuangan. Contoh dokumen sumber antara lain Surat Setoran Pajak (SSP) dan Surat Setoran Pabean, Cukai, dan Pajak (SSPCP) dan/atau bukti penerimaan negara yang telah divalidasi oleh pihak yang berwenang.

Jurnal untuk mencatat Pendapatan Perpajakan-LO:

Uraian	Debet	Kredit
Akun antara	XXX	
Pendapatan Pajak – LO		XXX

3.2.1.2 Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO sesuai dengan Sistem *Official Assessment*

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO yang dipungut dengan sistem *official assessment* diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih Pendapatan Perpajakan. Timbulnya hak menagih adalah pada saat otoritas perpajakan telah menerbitkan ketetapan yang mempunyai kekuatan hukum yang mengikat dan harus dibayar oleh Wajib Pajak sesuai ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku atau saat Badan Peradilan mengeluarkan putusan atas gugatan. Ketetapan tersebut menjadi dokumen sumber untuk mencatat Pendapatan Perpajakan-LO.

Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Perpajakan-LO dengan sistem *official assessment* adalah ketetapan yang diterbitkan otoritas perpajakan atau putusan yang diterbitkan Badan Peradilan. Contoh dokumen sumber antara lain Surat Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPTNP) atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) PBB, Surat Tagihan Pajak (STP), atau Putusan Banding yang mengakibatkan pajak menjadi kurang bayar.

Jurnal untuk mencatat Pendapatan Perpajakan-LO:

Uraian	Debet	Kredit
Piutang Pajak	XXX	
Pendapatan Pajak – LO		XXX

1 Jurnal untuk mencatat pembayaran Piutang Pajak:

Uraian	Debet	Kredit
Akun antara	XXX	
Piutang Pajak		XXX

2

3 3.2.1.3 Pengembalian Pendapatan Perpajakan

4 Wajib Pajak dalam sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia, dimungkinkan Wajib
5 Pajak membayar pajak ke kas negara lebih besar dari pada kewajibannya pada suatu masa
6 atau tahun pajak. Untuk itu, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan pengembalian atas
7 kelebihan pembayaran pajaknya. Atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak
8 setelah dilakukan penelitian dan/atau pemeriksaan oleh pemerintah dapat menghasilkan
9 ketetapan pajak kurang bayar, lebih bayar atau nihil, sehingga pengembalian Pendapatan
10 Perpajakan-LO merupakan pengembalian yang sifatnya normal dan berulang (*recurring*) atas
11 penerimaan pendapatan pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya dan
12 dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode akuntansi pembayaran pengembalian.

13 Pengembalian Pendapatan Perpajakan-LO diakui pada saat surat ketetapan diterbitkan
14 oleh otoritas perpajakan. Dokumen sumber pencatatan pengembalian Pendapatan Perpajakan-
15 LO antara lain surat ketetapan kelebihan pajak yang diterbitkan otoritas perpajakan. Contoh
16 dokumen sumber antara lain Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) atau Surat
17 Penetapan Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPTNP).

18 Jurnal untuk mencatat Kelebihan Pendapatan Perpajakan-LO:

Uraian	Debet	Kredit
Pendapatan Pajak – LO	XXX	
Utang Kelebihan Pembayaran Pajak		XXX

19 Jurnal untuk mencatat pembayaran Pengembalian Pendapatan Perpajakan-LO:

Uraian	Debet	Kredit
Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	XXX	
Akun antara		XXX

20 3.2.2 Pengukuran

21 Pendapatan Perpajakan-LO diukur sebesar nilai nominal yaitu:

- 22 a. Nilai aliran masuk yang telah diterima oleh pemerintah untuk sistem *self assessment*
23 maupun sistem *withholding assessment*.
- 24 b. Nilai aliran masuk yang akan diterima pemerintah untuk sistem *official assessment*.

25 Akuntansi Pendapatan Perpajakan-LO dilaksanakan berdasarkan asas bruto, yaitu
26 dengan membukukan pendapatan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah

1 dikompensasikan dengan pengeluaran). Pengembalian Pendapatan Perpajakan-LO diukur
2 sebesar nominal uang pada ketetapan pajak yang diterbitkan otoritas perpajakan.

3 Dalam hal Wajib Pajak diijinkan untuk melakukan pembukuan dalam mata uang asing,
4 Pendapatan Perpajakan-LO dinilai sebesar kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.
5 Pendapatan Perpajakan-LO meliputi pembayaran dalam mata uang asing (*self assessment*
6 maupun *withholding assessment*) dan Surat Ketetapan Pajak dalam mata uang asing (*official*
7 *assessment*).

8 3.2.3 Penyajian

9 Pendapatan Perpajakan-LO disajikan pada Laporan Operasional per jenis pajak dalam
10 mata uang rupiah.

11 Ilustrasi penyajian

Pemerintah Pusat					
Laporan Realisasi Pendapatan Perpajakan-LO					
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0					
					(Dalam Rupiah)
No	Uraian	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
	KEGIATAN OPERASIONAL				
1	PENDAPATAN				
2	Pendapatan Perpajakan	xxx	xxx	xxx	xxx
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xxx
6	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xxx	xxx
7	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xxx	xxx
8	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xxx	xxx
9	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
10	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 9)	xxx	xxx	xxx	xxx

13 3.2.4 Pengungkapan

14 Pendapatan Perpajakan-LO yang dilaporkan pada Laporan Operasional dan
15 diungkapkan secara memadai dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Informasi dalam CaLK
16 tersebut antara lain:

- 17 a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan dan pengukuran Pendapatan
18 Perpajakan-LO.
- 19 b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target APBN,
20 berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target, serta daftar-daftar
21 yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.
- 22 c. Perubahan undang-undang perpajakan dan dampak perubahan terhadap Pendapatan
23 Perpajakan-LO.

24 3.3 Ilustrasi Akuntansi Pendapatan-LO Perpajakan

25 Contoh 1: Pembayaran Pajak Melalui Bank/Pos Persepsi (*secara self assessment*)

26 PT ABC membayar pajak PPh Pasal 25 (*self assessment*) sebesar Rp1.000.000.000
27 pada tanggal 10 Januari 20X5 melalui Bank Persepsi.

1 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10 Januari 20X5	Akun antara	Rp1.000.000.000	
	Pendapatan Pajak - LO		Rp1.000.000.000

2

3 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10 Januari 20X5	Akun Antara	Rp1.000.000.000	
	Pendapatan Pajak - LRA		Rp1.000.000.000

4

5 **Contoh 2: Pembayaran Pajak Melalui Bank/Pos Persepsi (secara official assessment)**

6 **a. Official Assessment atas Ketetapan Pajak Pertambahan Nilai**

7 Kantor Pelayanan Pajak (KPP) pada tanggal 15 Februari 20X5 telah menerbitkan Surat
8 Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai (SKPKB PPN) atas Wajib Pajak PT
9 DEF sebesar Rp2.000.000.000 dan WP setuju. Atas ketetapan tersebut telah disetorkan oleh
10 Wajib Pajak sebesar Rp2.000.000.000 pada tanggal 20 Maret 20X5 melalui Bank Persepsi.

11 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Februari 20X5	Piutang Pajak	Rp2.000.000.000	
	Pendapatan Pajak – LO		Rp2.000.000.000
20 Maret 20X5	Akun antara	Rp2.000.000.000	
	Piutang Pajak		Rp2.000.000.000

12 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Februari 20X5	Tidak Ada Jurnal	-	-
20 Maret 20X5	Akun antara	Rp2.000.000.000	
	Pendapatan Pajak - LRA		Rp2.000.000.000

13

14 **b. Official Assessment atas Ketetapan Pajak Bumi dan Bangunan**

15 Kantor Pelayanan Pajak (KPP) pada tanggal 15 Maret 20X5 telah menerbitkan Surat
16 Pemberitahuan Pajak Terutang Pajak Bumi dan Bangunan (SPPT PBB) atas Wajib Pajak PT
17 DEF sebesar Rp1.000.000.000. Atas ketetapan tersebut telah dibayar oleh Wajib Pajak sebesar
18 Rp1.000.000.000 pada tanggal 20 April 20X5 melalui Bank Persepsi.

19 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Maret 20X5	Piutang Pajak	Rp1.000.000.000	
	Pendapatan Pajak – LO		Rp1.000.000.000
20 April 20X5	Akun antara	Rp1.000.000.000	
	Piutang Pajak		Rp1.000.000.000

1 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Maret 20X5	Tidak Ada Jurnal	-	-
20 April 20X5	Akun antara	Rp1.000.000.000	
	Pendapatan Pajak - LRA		Rp1.000.000.000

2

3 Contoh 3: Pembayaran Pajak Melalui Potongan SPM

4 Satuan Kerja Direktorat Jenderal Pajak membayar kontrak atas pengadaan
5 pembangunan gedung kepada PT OPQ sebesar Rp3.300.000.000 melalui SPP-LS dan SPM-
6 LS (Surat Permintaan Membayar Langsung) pada tanggal 20 Maret 20X5. Atas kontrak tersebut
7 dipungut PPN dan dipotong PPh Pasal 4 ayat (2) masing-masing sebesar Rp300.000.000 dan
8 Rp60.000.000. Pada tanggal 21 Maret 20X5 diterbitkan SP2D (Surat Perintah Pencairan Dana)
9 sebesar Rp2.940.000.000.

10 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual) :

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20 Maret 20X5 (terbit SPP/SPM)	Tidak Ada Jurnal	-	-
21 Maret 20X5 (mencatat pendapatan pajak)	Akun antara	Rp360.000.000	
	Pendapatan Pajak – LO		Rp360.000.000

11 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20 Maret 20X5	Tidak Ada Jurnal	-	-
21 Maret 20X5	Akun antara	Rp360.000.000	
	Pendapatan Pajak - LRA		Rp360.000.000

12

13 Contoh 4: Pengembalian Pendapatan Pajak

14 PT PQR mengajukan restitusi pajak atas Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) Tahun 20X5
15 dan Kantor Pelayanan Pajak telah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar sebesar
16 Rp2.000.000.000 pada tanggal 10 Maret 20X7. Atas ketetapan pajak tersebut telah diterbitkan
17 Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP) dan Surat Permintaan
18 Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) sebesar Rp2.000.000.000 pada tanggal 18 Maret 20X7.
19 Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) sebesar Rp2.000.000.000 diterbitkan pada tanggal 20
20 Maret 20X7.

21 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10 Maret 20X7	Pendapatan Pajak – LO	Rp2.000.000.000	
	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak		Rp2.000.000.000

18 Maret 20X7	Tidak Ada Jurnal	-	-
20 Maret 20X7	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	Rp2.000.000.000	
	Akun antara		Rp2.000.000.000

1 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10 Maret 20X7	Tidak Ada Jurnal	-	-
18 Maret 20X7	Tidak Ada Jurnal	-	-
20 Maret 20X7	Pendapatan Pajak - LRA	Rp2.000.000.000	
	Akun antara		Rp2.000.000.000

2

3 **Contoh 5: Pembayaran Pajak Melalui Potongan Surat Keputusan Pengembalian**
 4 **Kelebihan Pembayaran Pajak (Kompensasi Piutang Pajak)**

5 PT PQR mengajukan restitusi pajak atas Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) Tahun 20X5
 6 dan Kantor Pelayanan Pajak telah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar sebesar
 7 Rp2.000.000.000 pada tanggal 10 Maret 20X7. Atas kelebihan pembayaran tersebut
 8 dikompensasikan terhadap Piutang Pajak sebesar Rp1.500.000.000 dengan diterbitkan Surat
 9 Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP) dan Surat Permintaan
 10 Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) pada tanggal 15 Maret 20X7. Adapun Surat Perintah
 11 Pencairan Dana (SP2D) diterbitkan pada tanggal 20 Maret 20X7.

12 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10 Maret 20X7	Pendapatan Pajak – LO	Rp2.000.000.000	
	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak		Rp2.000.000.000
15 Maret 20X7	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	Rp1.500.000.000	
	Piutang Pajak		Rp1.500.000.000
20 Maret 20X7	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	Rp500.000.000	
	Akun antara		Rp500.000.000

13 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
10 Maret 20X7	Tidak Ada Jurnal	-	-
15 Maret 20X7	Tidak Ada Jurnal	-	-
20 Maret 20X7 (mencatat pengembalian pendapatan)	Pendapatan Pajak – LRA	Rp2.000.000.000	
	Akun antara		Rp2.000.000.000

20 Maret 20X7 (mencatat pendapatan dari kompensasi piutang)	Akun antara	Rp1.500.000.000	
	Pendapatan Pajak – LRA		Rp1.500.000.000

1
2 **Contoh 6: Penghapusan Piutang Pajak berdasarkan Keputusan Penghapusan Piutang**
3 **Pajak**

4 Kantor Pelayanan Pajak (KPP) pada tanggal 15 Februari 20X5 telah menerbitkan Surat
5 Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan (SKPKB PPh) atas Wajib Pajak PT DEF
6 sebesar Rp1.500.000.000. Pada tanggal 31 Desember 20X5 dan 31 Desember 20X6, KPP
7 melakukan penyisihan piutang pajak atas seluruh saldo piutang pajak. Berdasarkan penelitian
8 yang dilakukan KPP pada akhir tahun 20X6, diketahui piutang pajak tersebut tidak dapat ditagih
9 karena Wajib Pajak tersebut telah bubar dan dilikuidasi, tidak memiliki harta kekayaan lagi dan
10 penanggung pajak tidak ditemukan. Atas hal tersebut KPP mengusulkan penghapusan piutang
11 pajak dan diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan tentang Penghapusan Piutang Pajak
12 sebesar Rp1.500.000.000 pada tanggal 20 Maret 20X7.

13 Jurnal Penghapusan Piutang Pajak (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Februari 20X5	Piutang Pajak	Rp1.500.000.000	
	Pendapatan Pajak - LO		Rp1.500.000.000
20 Maret 20X7	Penyisihan Piutang Pajak Tidak Tertagih	Rp1.500.000.000	
	Piutang Pajak		Rp1.500.000.000

14 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Februari 20X5	Tidak ada Jurnal		
20 Maret 20X7	Tidak ada Jurnal		

15 **Contoh 7: Pembayaran Imbalan Bunga Pajak**

16 **a. Pembayaran Imbalan Bunga Pajak tanpa kompensasi Piutang Pajak**

17 Kantor Pelayanan Pajak (KPP) pada tanggal 15 Februari 20X5 telah menerbitkan Surat
18 Keputusan Pemberian Imbalan Bunga (SKP-IB) sebesar Rp300.000.000. Atas penerbitan SKP-
19 IB tersebut telah ditindaklanjuti dengan penerbitan Surat Perintah Membayar Imbalan Bunga
20 (SPM-IB) pada tanggal 20 Februari 20X5 dan penerbitan SP2D pada tanggal 25 Februari 20X5.

21 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Februari 20X5	Pendapatan Pajak – LO	Rp300.000.000	
	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak		Rp300.000.000

20 Februari 20X5	Tidak Ada Jurnal	-	-
25 Februari 20X5	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	Rp300.000.000	
	Akun antara		Rp300.000.000

1 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20 Februari 20X5	Tidak Ada Jurnal	-	-
20 Februari 20X5	Tidak Ada Jurnal	-	-
25 Februari 20X5	Pendapatan Pajak – LRA	Rp300.000.000	
	Akun antara		Rp300.000.000

2 b. Pembayaran Imbalan Bunga Pajak dengan kompensasi piutang pajak

3 Kantor Pelayanan Pajak (KPP) pada tanggal 15 Februari 20X5 telah menerbitkan Surat
4 Keputusan Pemberian Imbalan Bunga (SKP-IB) sebesar Rp300.000.000 dan imbalan bunga
5 tersebut dikompensasikan dengan piutang pajak dengan terbit SKPKPP pada tanggal 20
6 Februari 20X5 bersamaan dengan SPMIB sebesar Rp200.000.000. SP2D atas SPMIB tersebut
7 diterbitkan pada tanggal 25 Februari 20X5 sebesar Rp100.000.000.

8 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Februari 20X5	Pendapatan Pajak – LO	Rp300.000.000	
	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak		Rp300.000.000
20 Februari 20X5 (mencatat kompensasi piutang pajak)	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	Rp200.000.000	
	Piutang Pajak		Rp200.000.000
25 Februari 20X5 (mencatat pembayaran imbalan bunga)	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	Rp100.000.000	
	Akun antara		Rp100.000.000

9 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
15 Februari 20X5	Tidak Ada Jurnal	-	-
20 Februari 20X5	Tidak Ada Jurnal	-	-
25 Februari 20X5 (mencatat pembayaran imbalan bunga)	Pendapatan Pajak – LRA	Rp300.000.000	
	Akun antara		Rp300.000.000

25 Februari 20X5 (mencatat kompensasi piutang pajak)	Akun antara	Rp200.000.000	
	Pendapatan Pajak – LRA		Rp200.000.000

1 Contoh 8: Bea Masuk

2 Importir FGH membayar bea masuk sebesar Rp500.000.000 ke rekening kas negara
3 pada tanggal 20 April 20X1. Pada tanggal 25 April 20X1, importir tersebut mendaftarkan
4 dokumen kepabeanan ke Kantor Pengawasan dan Pelayanan Bea dan Cukai (KPPBC) untuk
5 memasukkan barang ke dalam daerah pabean.

6 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20 April 20X1	Akun antara	Rp500.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LO		Rp500.000.000
25 April 20X1	Tidak Ada Jurnal	-	-

7 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20 April 20X1	Akun antara	Rp500.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LRA		Rp500.000.000
25 April 20X1	Tidak Ada Jurnal	-	-

8 Contoh 9: Bea Keluar

9 Eksportir HIJ membayar bea keluar sebesar Rp300.000.000 ke rekening kas negara pada
10 tanggal 20 April 20X1. Pada tanggal 25 April 20X1, eksportir tersebut mendaftarkan dokumen
11 kepabeanan ke Kantor Pengawasan dan Pelayanan Bea dan Cukai (KPPBC) untuk
12 mengekspor barang dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean.

13 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20 April 20X1	Akun antara	Rp300.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LO		Rp300.000.000
25 April 20X1	Tidak Ada Jurnal	-	-

14 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debet	Kredit
20 April 20X1	Akun antara	Rp300.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LRA		Rp300.000.000
25 April 20X1	Tidak Ada Jurnal	-	-

15 Contoh 10: Pengembalian Bea Masuk

16 PT SO melakukan impor mesin dari luar negeri. PT SO telah melakukan penyetoran Bea
17 Masuk atas impor mesin tersebut sebesar Rp100.000.000,00 pada tanggal 15 Januari 20X5.
18 Pada saat dilakukan penelitian berkas dan fisik oleh petugas Bea dan Cukai ditemukan adanya

1 kesalahan tarif yang digunakan. Petugas Bea dan Cukai melakukan penetapan atas
 2 kekurangan bayar sebesar Rp20.000.000 dengan menerbitkan SPTNP pada tanggal 25 Januari
 3 20X5. Guna pengeluaran barang dari pelabuhan PT SO melunasi SPTNP tersebut pada
 4 tanggal 27 Januari 20X5. Namun demikian, PT SO pada tanggal 30 Januari 20X5 mengajukan
 5 permohonan keberatan atas SPTNP tersebut. Pejabat KPPBC menetapkan bahwa keberatan
 6 PT SO diterima dengan menerbitkan Keputusan Keberatan yang mengabulkan keberatan PT
 7 SO. Dengan terbitnya keputusan keberatan KPPBC menerbitkan SKPBM dan SPMKBM pada
 8 tanggal 2 Februari 20X5. KPPN menerbitkan SP2D pada tanggal 3 Februari 20X5 sebesar
 9 Rp20.000.000.

10 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
15 Januari 20X5	Akun antara	Rp100.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LO		Rp100.000.000
25 Januari 20X5	Piutang Pajak BM	Rp20.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LO		Rp20.000.000
27 Januari 20X5	Akun antara	Rp20.000.000	
	Piutang Pajak BM		Rp20.000.000
30 Januari 20X5	Tidak ada jurnal		
2 Februari 20X5	Pendapatan Perpajakan-LO	Rp20.000.000	
	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak		Rp20.000.000
3 Februari 20X5	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	Rp20.000.000	
	Akun antara		Rp20.000.000

11 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
15 Januari 20X5	Akun Antara	Rp100.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LRA		Rp100.000.000
25 Januari 20X5	Tidak ada jurnal		
27 Januari 20X5	Akun antara	Rp20.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LRA		Rp20.000.000
30 Januari 20X5	Tidak ada jurnal		
2 Februari 20X5	Tidak ada jurnal		
3 Februari 20X5	Pendapatan Perpajakan-LRA	Rp20.000.000	
	Akun Antara		Rp20.000.000

12 Contoh 11: Cukai

13 Pada tanggal 5 Januari 20X1 PT DEF menyampaikan dokumen pemesanan pita cukai
 14 dan membayar ke kas negara senilai Rp80.000.000.

15 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
5 Januari 20X1	Akun antara	Rp80.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LO		Rp80.000.000

1 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
5 Januari 20X1	Akun antara	Rp80.000.000	
	Pendapatan Perpajakan-LRA		Rp80.000.000

2 **Contoh 12: Bea Meterai**

3 Pada tanggal 10 Maret 20X1, Kantor Pelayanan Pajak memberikan ijin kepada PT ABC
 4 atas permohonan membubuhkan tanda Bea Meterai Lunas dengan pertimbangan Wajib Pajak
 5 yang bersangkutan setiap bulan rata-rata menerbitkan dokumen yang wajib dibubuhkan Bea
 6 Meterai sebanyak 60 dokumen. PT ABC melakukan penyetoran dimuka Bea Meterai sebesar
 7 Rp20.000.000 pada tanggal 11 Maret 20X1.

8 Jurnal Pendapatan Perpajakan-LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian Jurnal	Debit	Kredit
10 Maret 20X1	Tidak ada jurnal	-	
11 Maret 20X1	Akun antara Pendapatan Pajak – LO	Rp20.000.000	Rp20.000.000

9 Jurnal Pendapatan Perpajakan-LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian Jurnal	Debit	Kredit
10 Maret 20X1	Tidak ada jurnal	-	
11 Maret 20X1	Akun antara Pendapatan Pajak – LRA	Rp20.000.000	Rp20.000.000

10

BAB IV

AKUNTANSI PENDAPATAN PERPAJAKAN

PEMERINTAH DAERAH

4.1. Akuntansi Pendapatan -LRA Perpajakan Daerah

4.1.1 Pengakuan

Berdasarkan Paragraf 21 PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran Lampiran I, Pendapatan-LRA diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Lebih lanjut IPSAP 02, menyatakan bahwa pendapatan diakui pada saat diterima pada RKUN/RKUD mencakup hal-hal sebagai berikut:

- a. Pendapatan kas yang telah diterima pada RKUN/RKUD.
- b. Pendapatan kas yang diterima oleh bendahara penerimaan yang sebagai pendapatan negara/daerah dan hingga tanggal pelaporan belum disetorkan ke RKUN/RKUD, dengan ketentuan bendahara penerimaan tersebut merupakan bagian dari BUN/BUD.
- c. Pendapatan kas yang diterima satker/SKPD dan digunakan langsung tanpa disetor ke RKUN/RKUD, dengan syarat entitas penerima wajib melaporkannya kepada BUN/BUD untuk diakui sebagai pendapatan negara/daerah.
- d. Pendapatan kas yang berasal dari hibah langsung dalam/luar negeri yang digunakan untuk mendanai pengeluaran entitas dengan syarat entitas penerima wajib melaporkannya kepada BUN/BUD untuk diakui sebagai pendapatan negara/daerah.
- e. Pendapatan kas yang diterima entitas lain di luar entitas pemerintah berdasarkan otoritas yang diberikan oleh BUN/BUD, dan BUN/BUD mengakuinya sebagai pendapatan.

Berdasarkan hal tersebut, Pendapatan Pajak Daerah-LRA, diakui pada saat:

- a. Pendapatan kas telah diterima pada RKUD.
- b. Pendapatan kas diterima oleh bendahara penerimaan.
- c. Pendapatan kas diterima entitas lain di luar entitas pemerintah daerah berdasarkan otoritas yang diberikan oleh BUD.

Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Pajak Daerah-LRA adalah bukti pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak ke Kas Daerah atau melalui Bendahara Penerimaan. Jurnal standar untuk mencatat Pendapatan Pajak Daerah-LRA adalah sebagai berikut:

Uraian	Debet	Kredit
Akun antara	XXX	
Pendapatan Pajak Daerah-LRA		XXX

Penggunaan akun antara tersebut di atas dapat dikembangkan sesuai dengan sistem akuntansi pada pemerintah daerah.

Dalam hal Wajib Pajak terlambat memenuhi kewajibannya dalam pembayaran pajak, maka Wajib Pajak bersangkutan akan dikenakan sanksi administratif berupa bunga/denda yang umumnya dinyatakan dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak Daerah (STPD). Pengakuan penerimaan denda pajak akan dicatat sebagai Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah-LRA pada saat kas denda pajak daerah tersebut diterima di Kas Daerah atau di

- 1 Bendahara Penerimaan. Jurnal untuk mencatat penerimaan Pendapatan Denda Pajak –LRA
2 adalah sebagai berikut:

Uraian	Debet	Kredit
Akun antara Pendapatan Denda Pajak-LRA	XXX	XXX

- 3 Dalam hal diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar (SKPDLB) yang
4 menyatakan bahwa Wajib Pajak daerah bersangkutan berhak menerima pengembalian pajak
5 daerah dan telah dilakukan pembayaran kepada Wajib Pajak Daerah tersebut, maka perlu
6 dilakukan koreksi atas pajak daerah yang telah dicatat/diakuntansikan.

7 4.1.2 Pengukuran

- 8 Pendapatan Perpajakan-LRA diukur sebesar nominal uang yang masuk ke kas daerah
9 dari sumber pendapatan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat tanpa
10 dikurangkan/dikompensasikan dengan belanja yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan
11 tersebut. Pengembalian Pendapatan Perpajakan-LRA diukur sebesar nominal uang yang keluar
12 dari kas daerah.

- 13 Akuntansi pendapatan Pajak Daerah-LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu
14 dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah
15 dikompensasikan dengan pengeluaran). Dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan
16 Pajak Daerah-LRA bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak
17 dapat dianggarkan terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat
18 dikecualikan.

19 4.1.3 Penyajian

20 Ilustrasi Penyajian Pendapatan Pajak Daerah-LRA

- 21 Pendapatan Perpajakan-LRA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan
22 Arus Kas per jenis pajak dalam mata uang rupiah.

- 23 Pendapatan Pajak Daerah-LRA disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dengan
24 membandingkan antara anggaran dan realisasi Pendapatan Pajak Daerah-LRA tahun
25 berkenaan serta realisasi Pendapatan Pajak Daerah-LRA tahun sebelumnya.

PEMERINTAH PROVINSI
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)

NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx	xx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
8					

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)

NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx	xx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
8					

4.1.4. Pengungkapan

Pendapatan Perpajakan-LRA yang dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran diungkapkan secara memadai dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Informasi tersebut antara lain:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan dan pengukuran Pendapatan Perpajakan-LRA.
- b. Informasi tentang kebijakan keuangan, ekonomi makro, pencapaian target APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.
- c. Rincian Anggaran dan Realisasi Penerimaan Pajak Daerah-LRA per jenis pajak.

4.2. Akuntansi Pendapatan – LO Perpajakan Daerah

4.2.1. Pengakuan

Sesuai dengan Paragraf 19 PSAP 12, bahwa Pendapatan-LO diakui pada saat:

- a. Timbulnya hak atas pendapatan;
- b. Pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

Sesuai dengan Paragraf 20, Pendapatan-LO yang diperoleh berdasarkan peraturan perundang-undangan diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan. Contohnya adalah penetapan yang dilakukan atas kekurangan pembayaran Pajak Daerah dengan menggunakan Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB). Selanjutnya sesuai dengan Paragraf 22, Pendapatan-LO yang diakui pada saat direalisasi adalah hak yang telah diterima oleh pemerintah tanpa terlebih dahulu adanya penagihan. Contohnya adalah Wajib Pajak Daerah melakukan penyetoran atas kewajiban perpajakannya tanpa terlebih dahulu adanya penagihan dengan menggunakan Surat Setoran Pajak Daerah (SSPD).

4.2.1.1. Pengakuan Pendapatan Pajak Daerah-LO dengan *self assessment system*.

Pengakuan Pendapatan Pajak Daerah-LO dengan *self assessment system* diakui pada saat realisasi kas diterima **oleh Bendahara Penerimaan atau di Rekening Kas Daerah tanpa terlebih dahulu pemerintah daerah menerbitkan** ketetapan.

1 Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Perpajakan-LO dengan *self assessment*
 2 *system* antara lain bukti pembayaran yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak kepada Bendahara
 3 Penerimaan atau ke Kas Daerah. Contoh dokumen sumber antara lain Surat Setoran Pajak
 4 Daerah (SSPD).

5 Apabila Wajib Pajak Daerah melakukan pembayaran dengan cara menyetorkan ke
 6 Bendahara Penerimaan, jurnal untuk mencatat Pendapatan Pajak-LO atas penerimaan kas di
 7 Bendahara Penerimaan pada sisi SKPD adalah:

Uraian	Debet	Kredit
Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	
Pendapatan Pajak Daerah– LO		XXX

8 Jurnal Penyetoran Kas di Bendahara Penerimaan ke Rekening Kas Daerah:

Uraian	Debet	Kredit
RK PPKD	XXX	
Kas di Bendahara Penerimaan		XXX

9 Pada sisi BUD, jurnal untuk mencatat Pendapatan Pajak-LO atas penerimaan Kas di
 10 Rekening Kas Daerah:

Uraian	Debet	Kredit
Kas di Kas Daerah	XXX	
RK SKPD		XXX

11

12

13 4.2.1.2. Pengakuan Pendapatan Pajak Daerah-LO dengan *official assessment system*

14 Pengakuan Pendapatan Pajak Daerah-LO yang dipungut dengan *official assessment*
 15 *system* diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan pajak. Timbulnya hak
 16 menagih tersebut adalah pada saat diterbitkan ketetapan.

17 Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Pajak Daerah-LO dengan *official assessment*
 18 *system* antara lain ketetapan yang diterbitkan oleh otoritas pajak daerah. Contoh dokumen
 19 sumber *official assessment system* antara lain: Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang PBB
 20 (SPPT), Surat Tagihan Pajak Daerah (STPD), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar
 21 (SKPDKB), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan (SKPDKBT).

22 Pada SKPD, Jurnal Pendapatan untuk mencatat Pendapatan Pajak-LO atas penerbitan
 23 surat ketetapan:

Uraian	Debet	Kredit
Piutang Pajak Daerah	XXX	
Pendapatan Pajak Daerah– LO		XXX

1 Pembayaran pajak terutang yang terdapat dalam ketentuan pajak tersebut jika dibayar
2 oleh wajib pajak secara tunai melalui Bendahara Penerimaan, maka dicatat oleh SKPD dengan
3 jurnal sebagai berikut:

Uraian	Debet	Kredit
Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	
Piutang Pajak		XXX

4 Wajib Pajak jika membayar langsung ke Rekening Kas Daerah, maka berdasarkan Nota
5 Kredit dari bank, SKPD akan menjurnal:

Uraian	Debet	Kredit
RK PPKD	XXX	
Piutang Pajak		XXX

6 Jurnal Pendapatan untuk mencatat Pendapatan Pajak Daerah-LO atas penerbitan
7 sanksi administrasi berupa bunga/denda, adalah sebagai berikut:

Uraian	Debet	Kredit
Piutang Denda Pajak	XXX	
Pendapatan Denda Pajak Daerah-LO		XXX

8 **4.2.1.3. Pengembalian Pajak**

9 Wajib Pajak dalam sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia, dimungkinkan membayar
10 ke kas Daerah lebih besar dari pada kewajibannya pada suatu masa atau tahun pajak. Untuk
11 itu, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran
12 pajaknya.

13 Dokumen sumber pencatatan pengembalian Pajak-LO antara lain surat ketentuan
14 kelebihan pajak yang diterbitkan oleh otoritas perpajakan daerah. Contoh dokumen sumber
15 pengembalian pajak adalah Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar (SKPDLB).

16 Pada sisi SKPD, jurnal pada saat diterbitkannya SKPDLB:

Uraian	Debet	Kredit
Pendapatan Pajak Daerah-LO	XXX	
Utang Kelebihan Pembayaran Pajak		XXX

17 Jurnal Pembayaran pada saat kelebihan pajak dibayar:

Uraian	Debet	Kredit
Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	XXX	
RK PPKD		XXX

18 **4.2.2. Pengukuran**

19 Pendapatan Perpajakan-LO diukur sebesar nilai nominal yaitu:

- 1 a. Nilai aliran masuk yang telah diterima oleh pemerintah untuk *self assessment*.
 2 b. Nilai aliran masuk yang akan diterima pemerintah untuk *official assessment*.

3 Akuntansi pendapatan Pendapatan Pajak Daerah-LO dilaksanakan berdasarkan azas
 4 bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya
 5 (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran). Dalam hal besaran pengurang terhadap
 6 Pendapatan Pajak Daerah-LO bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud
 7 dan tidak dapat dianggarkan terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas
 8 bruto dapat dikecualikan.

9 4.2.3. Penyajian

10 Pendapatan Perpajakan-LO disajikan pada Laporan Operasional per jenis pajak dalam
 11 mata uang rupiah. Pendapatan Pajak Daerah-LO disajikan dalam Laporan Operasional.
 12 Pendapatan Pajak Daerah-LO disajikan dengan membandingkan realisasi Pendapatan Pajak
 13 Daerah-LO tahun berkenaan dengan realisasi tahun sebelumnya.

14 Ilustrasi Penyajian Pendapatan Pajak Daerah-LO

PEMERINTAH PROVINSI
LAPORAN OPERASIONAL
 UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0
 (Dalam rupiah)

No	URAIAN	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
	KEGIATAN OPERASIONAL				
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xxx	xxx
6	Pendapatan Asli Daerah Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	xxx	xxx	xxx	xxx
8					

15

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA
LAPORAN OPERASIONAL
 UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0
 (Dalam rupiah)

No	URAIAN	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	(%)
	KEGIATAN OPERASIONAL				
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xxx	xxx
6	Pendapatan Asli Daerah Lainnya	xxx	xxx	xxx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	xxx	xxx	xxx	xxx
8					

16

17 4.2.4. Pengungkapan

18 Hal-hal yang perlu diungkapkan dan dijelaskan dalam Catatan atas Laporan Keuangan
 19 mengenai Pendapatan Pajak Daerah-LO antara lain adalah sebagai berikut:

- 1 a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan, pengukuran Pendapatan Pajak
2 Daerah-LO;
- 3 b. Rincian Pendapatan Pajak Daerah-LO per jenis pajak.

4 4.3. Ilustrasi Akuntansi Pendapatan Pajak Daerah-LO

5 **Contoh 1: Penerimaan Pajak Daerah melalui Bendahara Penerimaan atau Pembayaran** 6 **langsung ke Kas Daerah tanpa Didahului Surat Ketetapan (*self assessment system*)**

7 Wajib Pajak Restoran pada tanggal 5 Mei 20X5 menyetorkan Pajak Restoran yang
8 dipungutnya untuk masa pajak bulan April 20X5 sebesar Rp750.000. Pembayaran tersebut
9 dapat melalui Bendahara Penerimaan Badan Pendapatan Daerah Kota CC (Bendahara
10 Penerimaan menyetor ke Kas Daerah pada hari yang sama) atau langsung melakukan
11 pembayaran ke Kas Daerah.

12 Pencatatan transaksi di satuan kerja Badan Pendapatan Daerah Kota CC adalah sebagai
13 berikut

- 14 a. Pembayaran melalui Bendahara Penerimaan

15 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual)

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
5 Mei 20X5	Kas di Bendahara Penerimaan Pendapatan Pajak Restoran-LO	Rp750.000	Rp750.000
5 Mei 20X5	RK PPKD Kas di Bendahara Penerimaan	Rp750.000	Rp750.000

16 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas)

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
5 Mei 20X5	Akun antara Pendapatan Pajak Restoran-LRA	Rp750.000	Rp750.000

17

- 18 b. Pembayaran langsung ke Kas Daerah

19 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual)

Tanggal	Uraian Jurnal	Debit	Kredit
3 Februari 20X5	RK PPKD Pendapatan Pajak Restoran-LO	Rp750.000	Rp750.000

20 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas)

Tanggal	Uraian Jurnal	Debit	Kredit
3 Februari 20X5	Akun antara Pendapatan Pajak Restoran-LRA	Rp750.000	Rp750.000

21

Contoh 2: Pajak Daerah yang Didahului dengan Penerbitan Surat Ketetapan dan Wajib Pajak membayar ke Bendahara Penerimaan SKPD atau Pembayaran langsung ke Kas Daerah (*official assessment system*)

Badan Pendapatan Daerah (BPD) Kabupaten XY menerbitkan SPPT PBB P2 untuk Wajib Pajak Daerah (WPD) ABC sebesar Rp500.000 pada tanggal 1 April 20X5 dengan jatuh tempo 31 Oktober 20X5. Wajib Pajak ABC melakukan pembayaran sebesar Rp500.000 atas SPPT PBB P2 yang diterimanya ke BPD Kabupaten XY pada tanggal 31 Agustus 20X5. Pembayaran tersebut dapat melalui Bendahara Penerimaan BPD Kabupaten XY (Bendahara Penerimaan menyetor ke Kas Daerah pada hari yang sama) atau langsung melakukan pembayaran ke Kas Daerah.

Pencatatan transaksi di satuan kerja BPD Kabupaten XY adalah sebagai berikut:

a. Pembayaran melalui Bendahara Penerimaan

Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
1 April 20X5	Piutang Pajak Daerah Pendapatan PBB P2– LO	Rp500.000	Rp500.000
31 Agustus 20X5	Kas di Bendahara Penerimaan Piutang Pajak Daerah	Rp500.000	Rp500.000
31 Agustus 20X5	RK PPKD Kas di Bendahara Penerimaan	Rp500.000	Rp500.000

Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
31 Agustus 20X5	Akun antara Pendapatan PBB P2-LRA	Rp500.000	Rp500.000

b. Pembayaran langsung ke Kas Daerah

Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
1 April 20X5	Piutang Pajak Daerah Pendapatan PBB P2– LO	Rp500.000	Rp500.000
31 Agustus 20X5	RK PPKD Piutang Pajak Daerah	Rp500.000	Rp500.000

Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
31 Agustus 20X5	Akun antara Pendapatan PBB P2-LRA	Rp500.000	Rp500.000

1 Contoh 3: Denda Pajak Daerah yang Diajukan Keberatan dan Ditolak

2 Pada tanggal 15 Maret 20X5 bahwa keberatan pembayaran Pajak Parkir terutang yang
3 diajukan oleh PT SUV sebagai pengelola parkir di Mal LAM pada Kota DA ditolak dan
4 berdasarkan keputusan penolakan tersebut diterbitkan STPD yang menyatakan PT SUV harus
5 membayar denda pajak sebesar Rp100.000.000. Berdasarkan hal tersebut, Wajib Pajak
6 melakukan pembayaran pada tanggal 20 Maret 20X5. Pembayaran tersebut dapat melalui
7 Bendahara Penerimaan (Bendahara Penerimaan menyetor ke Kas Daerah pada hari yang
8 sama) atau langsung melakukan pembayaran ke Kas Daerah.

9 Pencatatan transaksi di satuan kerja pengelola Pajak Parkir adalah sebagai berikut:

10 a. Pembayaran melalui Bendahara Penerimaan

11 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
15 Maret 20X5	Piutang Denda Pajak Pendapatan Denda Pajak– LO	Rp100.000.000	Rp100.000.000
20 Maret 20X5	Kas di Bendahara Penerimaan Piutang Denda Pajak	Rp100.000.000	Rp100.000.000
20 Maret 20X5	RK PPKD Kas di Bendahara Penerimaan	Rp100.000.000	Rp100.000.000

12 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
20 Maret 20X5	Akun antara Pendapatan Denda Pajak-LRA	Rp100.000.000	Rp100.000.000

13 b. Pembayaran langsung ke Kas Daerah

14 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
15 Maret 20X5	Piutang Denda Pajak Pendapatan Denda Pajak– LO	Rp100.000.000	Rp100.000.000
20 Maret 20X5	RK PPKD Piutang Denda Pajak	Rp100.000.000	Rp100.000.000

15 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas)

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
20 Maret 20X5	Akun antara Pendapatan Denda Pajak-LRA	Rp100.000.000	Rp100.000.000

16

17 Contoh 4: Keputusan Keberatan yang Menerima Keberatan Wajib Pajak

18 Berdasarkan Keputusan Walikota XW, keberatan besaran SPPT PBB Perdesaan dan
19 Perkotaan terutang yang diajukan oleh Wajib Pajak Bapak AM diterima atas SPPT PBB Tahun
20 20X5. Atas hal tersebut, Badan Pendapatan Daerah Kota XW menerbitkan Surat Ketetapan
21 Pajak Daerah Lebih Bayar (SKPDLB) pada tanggal 15 September 20X5 yang menyatakan
22 Bapak AM berhak menerima pengembalian kelebihan pembayaran PBB Perdesaan dan

1 Perkotaan sebesar Rp900.000. Berdasarkan SKPDLB tersebut dilakukan pembayaran kepada
2 Bapak AM melalui Rekening Kas Daerah pada tanggal 20 September 20X5.

3 Badan Pendapatan Daerah Kota XW melakukan pencatatan transaksi sebagai berikut:

4 Jurnal Pendapatan LO (basis akrual):

Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
15 September 20X5	Pendapatan PBB P2-LO Utang Kelebihan Pembayaran Pajak	Rp900.000	Rp900.000
20 September 20X5	Utang Kelebihan Pembayaran Pajak RK PPKD	Rp900.000	Rp900.000

5 Jurnal Pendapatan LRA (basis kas):

Tanggal	Uraian	Jumlah	
20 September 20X5	Pendapatan PBB P2-LRA Akun antara	Rp900.000	Rp900.000

6

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif :

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua merangkap Anggota
2. Direktur Jenderal Bina Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Ketua Dewan Pimpinan Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Prof. Dr. Mardiasmo, SE., Ak., MBA, Anggota
5. Sonny Loho, Ak., MPM., Anggota

Komite Kerja :

1. DR. Binsar H. Simanjuntak, CMA, Ketua merangkap Anggota
2. Sumiyati, Ak., MFM., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., Sekretaris merangkap Anggota
4. DR. Jan Hoesada, Ak., MM. , Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM, Anggota
6. DR. Dwi Martani, Ak., Anggota
7. Drs. Hamdani, MM., M.,Si., Ak., CA., Anggota
8. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., Anggota
9. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak., MAFIS., Anggota

Sekretariat :

1. Joni Afandi, Ketua merangkap Anggota
2. Joko Supriyanto, Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Zulfikar Aragani, Anggota
4. Aldo Maulana A, Anggota
5. Harunsyah Hutagalung, Anggota
6. Siti Syarifah, Anggota
7. Khairul Syawal, Anggota
8. Wahid Fatwan, Anggota
9. Nia Esti Wulansari, Anggota
10. Arsyil A;zim, Anggota

Kelompok Kerja :

1. Edward U.P. Nainggolan, Ak., M.Ak., Ketua merangkap Anggota
2. Mega Meilistya, SE., Ak., MBA., Wakil Ketua merangkap Anggota
3. Moh. Hatta, Ak., MBA., Anggota
4. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
5. Yulia Candra Kusumarini SE., S.Sos, MM. Anggota
6. Hamim Mustofa, Ak., Anggota
7. Hasanuddin, Ak., M., Ak., Anggota
8. Heru Novandi, SE., Ak., CA., Anggota
9. Muliani Sulya F., SE., M.Ec.DEV., Anggota
10. Zulfikar Aragani, SE., MM., Anggota
11. Rahmat Mulyono, SE., Ak., M. Acc., CA., Anggota
12. Mugiya Wardhani, SE, M. Si., CA., Anggota
13. Lucia Widiharsanti, SE., M.Si., CFE., Anggota
14. DR. Mei Ling, SE., Ak., MBA., CA., Anggota
15. Jamason Sinaga, Ak., SIP, CA., Anggota
16. Kadek Imam Eriksiawan, M.Sc., Ak., M.Prof., Acc.,BAP., CA., Anggota
17. Slamet Mulyono, SE., Ak., M.Prof.Acc., CA., Anggota
18. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Anggota
19. Budiman, SST., SE., MBA, Ak., Anggota
20. Joko Supriyanto, SST., Ak., M.Ak., CA., Anggota
21. Mauritz Cristianus Raharjo Meta, SST., M.Ak., Anggota
22. Endah Martiningrum, SE., Ak., MBA, CA., Anggota
23. Dwinanto, SE., Ak., Anggota
24. Isa Ashari Kuswandono, SE., Ak., M.Ak., Anggota
25. Dr. Ratna Wardhani, SE., MSi., Ak., CA., CGMA., Anggota
26. Ananto Budiono, SE., Anggota
27. Fadil Fabian Massarapa, SST.Ak., MSE., MA., Anggota
28. Rahadian Widagdo, SST.Ak., M.Sc., Anggota

