

LAMPIRAN
PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
NOMOR : 231/PMK.05/2022
TENTANG : KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH
PUSAT

KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

DAFTAR ISI

BAB I PENDAHULUAN 10	
A. LATAR BELAKANG DAN DASAR HUKUM	10
B. TUJUAN DAN RUANG LINGKUP	11
C. ACUAN PENYUSUNAN	12
D. GAMBARAN KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT	12
E. KETENTUAN LAIN-LAIN	12
BAB II KEBIJAKAN PELAPORAN KEUANGAN	13
A. KERANGKA DASAR	13
B. KOMPONEN LAPORAN KEUANGAN	20
C. KETERBATASAN LAPORAN KEUANGAN	21
D. KEBIJAKAN AKUNTANSI DALAM SITUASI PANDEMI DAN/ATAU MENGHADAPI ANCAMAN YANG MEMBAHAYAKAN PEREKONOMIAN NASIONAL DAN/ATAU STABILITAS SISTEM KEUANGAN	21
BAB III KEBIJAKAN AKUNTANSI KAS DAN SETARA KAS	22
A. DEFINISI	22
B. JENIS-JENIS	22
C. PENERIMAAN DAN PENGELUARAN KAS	26
D. PENGAKUAN	27
E. PENGUKURAN	27
F. PENYAJIAN	27
G. PENGUNGKAPAN	29
H. PERLAKUAN KHUSUS	29
BAB IV KEBIJAKAN AKUNTANSI INVESTASI	31
A. INVESTASI JANGKA PENDEK	31
B. INVESTASI JANGKA PANJANG	35
BAB V KEBIJAKAN AKUNTANSI PIUTANG	44
A. PIUTANG JANGKA PENDEK	44
B. PIUTANG JANGKA PANJANG	54
BAB VI KEBIJAKAN AKUNTANSI PERSEDIAAN	62
A. DEFINISI	62
B. JENIS-JENIS PERSEDIAAN	63
C. PENGAKUAN	63
D. PENGUKURAN	64
E. PENYAJIAN	65
F. PENGUNGKAPAN	65
G. PERLAKUAN KHUSUS	66
BAB VII KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TETAP	67
A. DEFINISI	67
B. JENIS-JENIS ASET TETAP	67
C. PENGAKUAN	69
D. PENGUKURAN	71
E. PENYAJIAN	78
F. PENGUNGKAPAN	78
G. PERLAKUAN KHUSUS	79
BAB VIII KEBIJAKAN AKUNTANSI PERJANJIAN KONSESI JASA	82
A. DEFINISI	82
B. RUANG LINGKUP DAN KARAKTERISTIK	82
C. PENGAKUAN AWAL PEROLEHAN ASET KONSESI JASA	83
D. PENGUKURAN NILAI AWAL PEROLEHAN ASET KONSESI JASA	85
E. PENYAJIAN NILAI AWAL PEROLEHAN ASET KONSESI JASA	87
F. ASET KONSESI JASA SETELAH AWAL PEROLEHAN	89
G. ASET KONSESI JASA PADA BERAKHIRNYA MASA KONSESI	90
H. KEWAJIBAN ATAS AWAL PEROLEHAN ASET KONSESI JASA	91
I. KEWAJIBAN SETELAH AWAL PEROLEHAN PADA SKEMA KOMPENSASI KEWAJIBAN KEUANGAN	91
J. KEWAJIBAN SETELAH AWAL PEROLEHAN PADA SKEMA KOMPENSASI PEMBERIAN HAK KONSESI	93
K. TRANSAKSI DUKUNGAN PEMERINTAH	95
L. TRANSAKSI PENYERTAAN MODAL PEMERINTAH PADA PENUGASAN BUMN YANG DIHUBUNGKAN DENGAN PERJANJIAN KONSESI JASA	96
M. PENERAPAN RETROSPEKTIF PERJANJIAN KONSESI JASA	97
N. PENGUNGKAPAN	97
BAB IX KEBIJAKAN AKUNTANSI PROPERTI INVESTASI	99
A. DEFINISI	99
B. PENGAKUAN	99
C. PENGUKURAN DAN PENYAJIAN PEROLEHAN AWAL	100
D. PROPERTI INVESTASI SETELAH PEROLEHAN AWAL	101
E. PENGUNGKAPAN	102
BAB X KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET LAINNYA	103
A. ASET TAK BERWUJUD (ATB)	103
B. AKUNTANSI ASET KEMITRAAN DENGAN PIHAK KETIGA	114
C. KAS YANG DIBATASI PENGGUNAANNYA	117
D. UANG MUKA REKENING BUN	118
E. ASET LAIN-LAIN	118
BAB XI KEBIJAKAN AKUNTANSI KEWAJIBAN/UTANG	121
A. KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	121
B. KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	129
BAB XII KEBIJAKAN AKUNTANSI EKUITAS	141
BAB XIII KEBIJAKAN AKUNTANSI PENDAPATAN	144
A. PENDAPATAN-LO	144

B.	PENDAPATAN-LRA	154
BAB XIV KEBIJAKAN AKUNTANSI BEBAN, BELANJA, DAN TRANSFER KE DAERAH		158
A.	BEBAN	158
B.	BELANJA	161
C.	TRANSFER	163
BAB XV KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMBIAYAAN		165
A.	DEFINISI	165
B.	JENIS-JENIS	165
C.	PENGAKUAN	165
D.	PENGUKURAN	165
E.	PENYAJIAN	166
F.	PENGUNGKAPAN	168
G.	PERLAKUAN KHUSUS	168
BAB XVI KEBIJAKAN AKUNTANSI SISA LEBIH PEMBIAYAAN ANGGARAN (SILPA)/SISA KURANG PEMBIAYAAN ANGGARAN (SIKPA)/SALDO ANGGARAN LEBIH (SAL)		170
A.	SILPA/SIKPA	170
B.	SAL	170
BAB XVII KEBIJAKAN AKUNTANSI TRANSITORIS		171
A.	DEFINISI	171
B.	JENIS-JENIS	171
BAB XVIII KEBIJAKAN AKUNTANSI PELAPORAN PENANGANAN DAMPAK PANDEMI COVID-19 DAN PROGRAM PEMULIHAN EKONOMI NASIONAL		173
A.	PENDAHULUAN	173
B.	DEFINISI	174
C.	PENCATATAN DAN PELAPORAN	174
D.	PENGEMBALIAN SISA DANA PC PEN DAN PENGGUNAAN KEMBALI SISA PC PEN TAHUN SEBELUMNYA ...	180
E.	KEBIJAKAN ATAS TRANSAKSI KONTRIBUSI BANK INDONESIA PADA SURAT BERHARGA NEGARA PROGRAM PEN	181

BAB I PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG DAN DASAR HUKUM

Dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (UU 17/2003) diamanatkan bahwa pendapatan dan belanja baik dalam penganggaran maupun laporan pertanggungjawabannya diakui dan diukur dengan basis akrual. Berdasarkan ketentuan Pasal 30 ayat (2) UU 17/2003, yang dimaksud dengan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah laporan keuangan yang setidaknya-tidaknya terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan Laporan Keuangan Perusahaan Negara dan badan lainnya yang disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Pengakuan dan pengukuran dengan basis akrual dimaksud diungkapkan dalam UU 17/2003 dengan rumusan definisi unsur anggaran sebagai berikut:

- Pendapatan negara adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
- Belanja negara adalah kewajiban pemerintah pusat yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

Ketentuan peralihan dalam Pasal 36 ayat (1) UU 17/2003 menyatakan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Hal tersebut ditegaskan kembali di dalam Pasal 70 ayat (2) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (UU 1/2004) yang menyebutkan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya pada Tahun Anggaran (TA) 2008. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

Berdasarkan Pasal 32 ayat (1) UU 17/2003, dinyatakan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Kemudian pada ayat (2) dinyatakan bahwa SAP dimaksud disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP) setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Komite ini selanjutnya dikenal dengan nama Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP).

Pada Tahun 2005, Pemerintah telah menetapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (PP 24/2005). SAP berlaku untuk Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah dalam rangka menyusun laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD dalam bentuk Laporan Keuangan. SAP menganut basis kas untuk pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja, dan basis akrual untuk pengakuan dan pengukuran aset, kewajiban, dan ekuitas. Kedua basis tersebut dipilih untuk dapat menyusun laporan realisasi anggaran dengan menggunakan basis kas dan untuk menyusun neraca dengan menggunakan basis akrual. Selanjutnya, basis ini disebut dengan basis kas menuju akrual (*cash towards accrual*).

Pemerintah sudah mampu menyusun laporan keuangan mulai tahun 2004 dengan pendekatan basis kas menuju akrual. Dengan pendekatan ini, neraca disusun berdasarkan basis akrual, sedangkan laporan realisasi anggaran dan laporan arus kas disusun berdasarkan basis kas. Walaupun laporan keuangan pemerintah tahun 2004 masih mendapatkan opini *disclaimer* dari BPK, namun langkah besar ini patut mendapatkan apresiasi mengingat pada tahun-tahun sebelumnya pemerintah belum dapat menyusun laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran berupa Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP).

UU 17/2003, tepatnya Pasal 36 Bab X Ketentuan Peralihan, mengamanatkan bahwa pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual harus dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun.

Hal ini berarti bahwa dalam LKPP tahun 2008 seluruh entitas akuntansi harus sudah mengakui pendapatan dan belanja secara akrual. Namun dalam kenyataannya, pelaksanaan ketentuan ini tidak mudah. Dibutuhkan kesiapan dari seluruh unit entitas akuntansi, unit entitas pelaporan, unit perbendaharaan dan unit pembuat standar akuntansi untuk bersama-sama melaksanakan aksi sesuai dengan kewenangan dan peran masing-masing agar akuntansi berbasis akrual dapat diterapkan dengan baik. Disamping itu, tren penggunaan akuntansi berbasis akrual yang semakin luas terutama di negara-negara anggota *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) diyakini merupakan bagian integral dari reformasi manajemen keuangan publik khususnya untuk tujuan meningkatkan transparansi, akuntabilitas dan kualitas pengambilan keputusan.

Dalam perkembangannya dan berdasarkan kesepakatan antara pemerintah dengan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), implementasi akuntansi berbasis akrual ditunda pelaksanaannya hingga tahun 2015. Hal ini dituangkan dalam Undang-Undang Pertanggungjawaban APBN yang ditindaklanjuti dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual (PP 71/2010).

Dengan terbitnya PP 71/2010 tentang SAP yang merupakan pengganti PP 24/2005, implementasi basis akrual telah mendapatkan landasan teknis pelaksanaannya yang tertuang dalam Lampiran I tentang SAP berbasis akrual yang harus dilaksanakan selambat-lambatnya tahun 2015. Berdasarkan SAP maka pemerintah pusat perlu menetapkan kebijakan akuntansi berbasis akrual yang akan menjadi acuan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat.

B. TUJUAN DAN RUANG LINGKUP

1. Tujuan

Tujuan dari Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat ini antara lain adalah:

- a. Memberikan pedoman bagi entitas akuntansi dan entitas pelaporan pada pemerintah pusat dalam menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara, dan Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik vantar periode maupun antar entitas pelaporan; dan
- b. Memberikan pedoman dalam pelaksanaan sistem dan prosedur akuntansi pemerintah pusat.

2. Ruang Lingkup
Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat disusun dalam rangka penerapan SAP berbasis akrual di lingkungan pemerintah pusat.

C. ACUAN PENYUSUNAN

Penyusunan Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat didasarkan pada:

1. Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP).
2. Buletin Teknis dan produk Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) lainnya.
3. Peraturan, ketentuan, dan kebijakan yang dikeluarkan oleh Pemerintah di bidang akuntansi dan pelaporan keuangan.
4. Peraturan perundang-undangan yang relevan dengan laporan keuangan.
5. Standar akuntansi internasional terkini yang dikeluarkan oleh badan penyusun standar akuntansi sektor publik lainnya.

D. GAMBARAN KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

Kebijakan akuntansi ini mengatur tentang prinsip-prinsip penyelenggaraan akuntansi dan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan pemerintah yang dilaksanakan melalui sistem akuntansi pemerintahan di lingkungan pemerintah pusat. Kebijakan akuntansi disusun berdasarkan prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintahan yang berlaku umum.

Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai pedoman bagi pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan.

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual. Dalam basis akrual ini, pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara dan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara. Namun demikian, basis kas masih digunakan dalam rangka penyusunan LRA sepanjang dokumen anggaran disusun berdasarkan basis kas.

Pengakuan pendapatan dan belanja berbasis kas mengikuti pengaturan sebagaimana yang tertuang dalam IPSAP Nomor 02 tentang Pengakuan Pendapatan yang diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah (Rekening KUN/D), sedangkan Pengakuan Penerimaan Pembiayaan yang diterima pada Rekening KUN/D dan Pengeluaran Pembiayaan yang dikeluarkan dari Rekening KUN/D mengikuti pengaturan sebagaimana IPSAP Nomor 03.

E. KETENTUAN LAIN-LAIN

Kebijakan akuntansi secara periodik akan dievaluasi dan disesuaikan dengan perkembangan proses bisnis pengelolaan keuangan negara, ketentuan PSAP, ketentuan pemerintahan, dan ketentuan lainnya yang terkait dengan akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah pusat.

BAB II
KEBIJAKAN PELAPORAN KEUANGAN

A. KERANGKA DASAR

1. Tujuan Laporan Keuangan

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

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

Penyajian informasi untuk tujuan akuntabilitas ini antara lain dilakukan dengan:

- a. menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;
- b. menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;
- c. menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- d. menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
- e. menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
- f. menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan; dan
- g. menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

2. Tanggung Jawab Atas Laporan Keuangan

Pimpinan entitas baik entitas akuntansi maupun entitas pelaporan bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

3. Komponen Laporan Keuangan

Komponen laporan keuangan pemerintah terdiri atas:

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
LRA merupakan komponen laporan keuangan yang menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran.
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL);
LPSAL merupakan komponen laporan keuangan yang menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut: Saldo Anggaran Lebih awal, Penggunaan Saldo Anggaran Lebih, Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan, Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya, dan Saldo Anggaran Lebih Akhir.
- c. Neraca;
Neraca merupakan komponen laporan keuangan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.
- d. Laporan Operasional (LO);
LO merupakan komponen laporan keuangan yang menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan. Disamping melaporkan kegiatan operasional, LO juga melaporkan transaksi keuangan dari kegiatan non-operasional dan pos luar biasa yang merupakan transaksi di luar tugas dan fungsi utama entitas.
- e. Laporan Arus Kas (LAK);
LAK adalah bagian dari laporan keuangan yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan dan transitoris.
- f. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE); dan
LPE merupakan komponen laporan keuangan yang menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos ekuitas awal, surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan, koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, dan ekuitas akhir.
- g. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).
CaLK merupakan komponen laporan keuangan yang meliputi penjelasan, daftar rincian dan/atau analisis atas laporan keuangan dan pos-pos yang disajikan dalam LRA, LPSAL, Neraca, LO, LAK, dan LPE. Termasuk pula dalam CaLK adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian wajar laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan/atau komitmen-komitmen lainnya.
Komponen laporan keuangan pemerintah bertujuan umum tersebut merupakan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) hasil konsolidasian dari Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL) konsolidasian dan laporan keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN) konsolidasian.
Komponen LKKL konsolidasian bertujuan umum terdiri dari LRA, Neraca, LO, LPE, dan CaLK. Dalam hal kementerian negara/lembaga memiliki rentang kendali atas entitas pelaporan keuangan Badan Layanan Umum (BLU), komponen LKKL konsolidasian menggabungkan laporan keuangan BLU, namun demikian komponen LKKL konsolidasiannya tetap terdiri dari LRA, Neraca, LO, LPE, dan CaLK, tidak termasuk LAK dan LPSAL.
Komponen LKBUN konsolidasian bertujuan umum terdiri dari LRA, LP SAL, Neraca, LO, LAK, LPE, dan CaLK.

4. Bahasa Laporan Keuangan

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

5. Mata Uang Pelaporan

Pelaporan harus dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penyajian neraca, aset dan/atau kewajiban dalam mata uang lain selain dari rupiah harus dijabarkan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan dalam transaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan rupiah, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs transaksi, yaitu sebesar rupiah yang digunakan untuk memperoleh mata uang asing tersebut. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan untuk bertransaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan mata uang asing lainnya, maka:

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

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

6. Kebijakan akuntansi

Kebijakan akuntansi merupakan prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi dan praktik-praktik spesifik yang dipakai oleh suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Kebijakan tersebut mencerminkan prinsip kehati-hatian dan mencakup semua hal yang material dan sesuai dengan ketentuan dalam PSAP. Kebijakan akuntansi disusun untuk memastikan bahwa laporan keuangan dapat menyajikan informasi yang:

- a. relevan terhadap kebutuhan para pengguna laporan untuk pengambilan keputusan;
- b. dapat diandalkan, dengan pengertian:
 - 1) mencerminkan kejujuran penyajian hasil dan posisi keuangan entitas;
 - 2) menggambarkan substansi ekonomi dari suatu kejadian atau transaksi dan tidak semata-mata bentuk hukumnya;
 - 3) netral, yaitu bebas dari keberpihakan;
 - 4) dapat diverifikasi;
 - 5) mencerminkan kehati-hatian; dan
 - 6) mencakup semua hal yang material.
- c. dapat dibandingkan, dengan pengertian informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya.
- d. dapat dipahami, dengan pengertian informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan tingkat pemahaman para pengguna.

Dalam melakukan pertimbangan untuk penetapan kebijakan akuntansi, pemerintah memperhatikan:

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

7. Penyajian Laporan Keuangan

- a. Laporan keuangan harus menyajikan secara wajar posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas disertai pengungkapan yang diharuskan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- b. Aset disajikan berdasarkan karakteristiknya menurut urutan likuiditas, sedangkan kewajiban disajikan menurut urutan waktu jatuh temponya.
- c. Laporan Operasional menggambarkan pendapatan dan beban yang dipisahkan menurut karakteristiknya dari kegiatan utama/operasional entitas dan kegiatan yang bukan merupakan tugas dan fungsinya.
- d. Catatan atas Laporan Keuangan
 - 1) Harus disajikan secara sistematis dengan urutan penyajian sesuai komponen utamanya yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan. Informasi dalam catatan atas laporan keuangan berkaitan dengan pos-pos dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan SAL, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, dan laporan perubahan ekuitas yang sifatnya memberikan penjelasan, baik yang bersifat kualitatif maupun kuantitatif, termasuk komitmen dan kontinjensi serta transaksi-transaksi lainnya;
 - 2) Dijelaskan secara berjenjang pada setiap entitas akuntansi hingga ke entitas pelaporan dengan mempertimbangkan tingkat materialitasnya. Contoh: Dalam pengungkapan pada akun Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP), maka pada level entitas akuntansi wajib mengungkapkan secara detil hal-hal terkait rincian kontrak konstruksi, tingkat penyelesaian, nilai kontrak, sumber pendanaan, uang muka yang diberikan dsb, namun dalam proses konsolidasian oleh tingkat di atasnya, pengungkapan yang diperlukan semakin generik/umum dan difokuskan kepada hal-hal yang material.
- e. Penjelasan atas pos-pos laporan keuangan tidak diperkenankan menggunakan ukuran kualitatif seperti "sebagian besar" untuk menggambarkan bagian dari suatu jumlah tetapi harus dinyatakan dalam jumlah nominal atau persentase.

- f. Perubahan akuntansi wajib memperhatikan hal-hal sebagai berikut:
- 1) Perubahan estimasi akuntansi
Estimasi akuntansi dapat diubah apabila terdapat perubahan kondisi yang mendasarinya. Selain itu, juga wajib diungkapkan pengaruh material dari perubahan yang terjadi baik pada periode berjalan maupun pada periode-periode berikutnya.
Pengaruh atau dampak perubahan estimasi akuntansi disajikan dalam LO pada periode perubahan dan periode selanjutnya sesuai sifat perubahan. Contoh: perubahan estimasi masa manfaat aset tetap berpengaruh pada LO tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya selama masa manfaat aset tetap tersebut. Pengaruh perubahan terhadap LO tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya diungkapkan di dalam CaLK.
 - 2) Perubahan kebijakan akuntansi
Kebijakan akuntansi dapat diubah apabila:
 - a) penerapan suatu kebijakan akuntansi yang berbeda diwajibkan oleh peraturan perundangan atau SAP yang berlaku; atau
 - b) diperkirakan bahwa perubahan tersebut akan menghasilkan penyajian kejadian atau transaksi yang lebih sesuai dalam laporan keuangan.
 - 3) Kesalahan mendasar
Koreksi kesalahan mendasar dilakukan secara prospektif, yaitu dengan melakukan koreksi pada periode berjalan dan tidak perlu melakukan penyajian ulang (*restatement*) laporan keuangan periode sebelumnya.
8. Konsistensi
- a. Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang serupa dari satu periode ke periode lain oleh suatu entitas pelaporan (prinsip konsistensi internal). Hal ini tidak berarti bahwa tidak boleh terjadi perubahan dari satu metode akuntansi ke metode akuntansi yang lain. Metode akuntansi yang dipakai dapat diubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Penyajian dan klasifikasi pos-pos dalam laporan keuangan antar periode harus konsisten, kecuali:
 - 1) terjadi perubahan yang signifikan terhadap sifat operasi entitas pemerintahan; atau
 - 2) perubahan tersebut diperkenankan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP).
 - c. Apabila penyajian atau klasifikasi pos-pos dalam laporan keuangan diubah, maka penyajian periode sebelumnya tidak perlu direklasifikasi tetapi harus diungkapkan secara memadai di dalam CaLK.
9. Materialitas dan Agregasi
- a. penyajian laporan keuangan didasarkan pada konsep materialitas.
 - b. pos-pos yang jumlahnya material disajikan tersendiri dalam laporan keuangan. Sedangkan, pos-pos yang jumlahnya tidak material dapat digabungkan sepanjang memiliki sifat atau fungsi yang sejenis.
 - c. informasi dianggap material apabila kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam pencatatan informasi tersebut dapat memengaruhi keputusan yang diambil.
10. Periode Pelaporan
- Laporan keuangan wajib disajikan secara tahunan berdasarkan tahun takwim. Laporan keuangan dapat disajikan untuk periode yang lebih pendek dari satu tahun takwim, misalnya pada saat terbentuknya suatu entitas baru. Penyajian laporan keuangan untuk periode yang lebih pendek dari satu tahun takwim dijelaskan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
11. Informasi Komparatif
- a. Laporan keuangan tahunan dan interim disajikan secara komparatif dengan periode yang sama pada tahun sebelumnya. Khusus Neraca interim, disajikan secara komparatif dengan neraca akhir tahun sebelumnya. Laporan operasional interim dan laporan realisasi anggaran interim disajikan mencakup periode sejak awal tahun anggaran sampai dengan akhir periode interim yang dilaporkan.
 - b. Informasi komparatif yang bersifat naratif dan deskriptif dari laporan keuangan periode sebelumnya wajib diungkapkan kembali apabila relevan untuk pemahaman laporan keuangan periode berjalan.
12. Laporan Keuangan Interim
- a. Laporan keuangan interim adalah laporan keuangan yang diterbitkan di antara dua laporan keuangan tahunan dan harus dipandang sebagai bagian integral dari laporan periode tahunan. Penyusunan laporan interim dapat dilakukan secara bulanan, triwulanan, atau semesteran.
 - b. Laporan keuangan interim memuat komponen yang sama seperti laporan keuangan tahunan yang terdiri dari neraca, laporan realisasi anggaran, laporan operasional, laporan arus kas, laporan perubahan ekuitas, laporan perubahan saldo anggaran lebih dan catatan atas laporan keuangan.
13. Laporan Keuangan Konsolidasian
- Dalam menyusun laporan keuangan konsolidasian, laporan keuangan entitas digabungkan satu persatu dengan menjumlahkan unsur-unsur yang sejenis dari aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, belanja, pembiayaan dan beban. Agar laporan keuangan konsolidasian dapat menyajikan informasi keuangan tersebut sebagai satu kesatuan ekonomi, maka perlu dilakukan langkah-langkah berikut:
- a. Transaksi dan saldo resiprokal dieliminasi, sepanjang transaksinya secara sistem dapat diidentifikasi dan nilainya dapat diukur secara handal, antara:
 - 1) Satu entitas akuntansi dan entitas akuntansi lain dalam satu entitas pelaporan; dan/atau
 - 2) Entitas pelaporan yang terkonsolidasi;
 - b. Prosedur eliminasi transaksi dan saldo resiprokal dikembangkan secara bertahap sebagai berikut:
 - 1) Pada tahap awal, eliminasi dilakukan terhadap transaksi dan saldo resiprokal antara entitas akuntansi dalam satu entitas pelaporan.
Contoh:

Transaksi resiprokal antar satker dalam satu kementerian negara/lembaga agar dilakukan eliminasi di tingkat kementerian negara/lembaga.

- 2) Tahap selanjutnya, eliminasi dilakukan terhadap transaksi dan saldo resiprokal antar entitas pelaporan.

Contoh:

Transaksi resiprokal antar entitas pelaporan yang perlu dieliminasi pada tingkat konsolidasian LKPP.

- c. Eliminasi dilakukan dengan menggunakan jurnal dalam Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- d. Dalam hal proses eliminasi belum dapat dilakukan melalui sistem, maka proses eliminasi dilakukan secara manual pada tingkat konsolidasian LKKL, LKBUN dan/atau LKPP.
- e. Dalam hal diperlukan, prosedur eliminasi dapat diatur lebih lanjut, dan dilakukan hanya untuk hal-hal yang material.
- f. Eliminasi tidak dilakukan untuk akun-akun Laporan Realisasi Anggaran karena merupakan pencerminan dari pertanggungjawaban pelaksanaan APBN.
- g. Untuk tujuan konsolidasi, tanggal penerbitan LKBUN dan LKPP pada dasarnya harus sama dengan tanggal penerbitan laporan keuangan kementerian negara/lembaga.
- h. Laporan keuangan konsolidasian disusun dengan menggunakan kebijakan akuntansi yang sama untuk transaksi, peristiwa dan keadaan yang sama atau sejenis.
- i. Laporan keuangan konsolidasian pada kementerian negara/lembaga sebagai entitas pelaporan mencakup laporan keuangan BLU.

B. KOMPONEN LAPORAN KEUANGAN

Laporan keuangan untuk tujuan umum terdiri atas:

1. Neraca;
Neraca merupakan komponen laporan keuangan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.
2. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
LRA merupakan komponen laporan keuangan yang menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran.
3. Laporan Operasional (LO);
LO merupakan komponen laporan keuangan yang menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan. Disamping melaporkan kegiatan operasional, LO juga melaporkan transaksi keuangan dari kegiatan non operasional dan pos luar biasa yang merupakan transaksi di luar tugas dan fungsi utama entitas.
4. Laporan Arus Kas (LAK);
LAK adalah bagian dari laporan keuangan yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan dan transitoris.
5. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
LPE merupakan komponen laporan keuangan yang menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos ekuitas awal, surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan, koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, dan ekuitas akhir.
6. Laporan Perubahan SAL (LPSAL);
LPSAL merupakan komponen laporan keuangan yang menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut: Saldo Anggaran Lebih awal, Penggunaan Saldo Anggaran Lebih, Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan, Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya, dan Saldo Anggaran Lebih Akhir.
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).
CaLK merupakan komponen laporan keuangan yang meliputi penjelasan, daftar rincian dan/atau analisis atas laporan keuangan dan pos-pos yang disajikan dalam LRA, LPSAL, Neraca, LO, LAK, dan LPE untuk LKBUN dan LKPP sedangkan untuk LKKL, tidak termasuk atas laporan keuangan dan pos-pos LPSAL dan LAK. Termasuk pula dalam CaLK adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian wajar laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan/atau komitmen-komitmen lainnya.

C. KETERBATASAN LAPORAN KEUANGAN

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

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

- menghasilkan pendapatan bersih atau nilai aset yang paling kecil.
6. Lebih menekankan pada penyajian transaksi dan peristiwa sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi dan bukan hanya bentuk hukumnya (formalitas).

Adanya berbagai alternatif metode akuntansi yang dapat digunakan, sehingga menimbulkan variasi dalam pengukuran sumber daya ekonomi antar instansi pemerintah pusat.

D. KEBIJAKAN AKUNTANSI DALAM SITUASI PANDEMI DAN/ATAU MENGHADAPI ANCAMAN YANG MEMBAHAYAKAN PEREKONOMIAN NASIONAL DAN/ATAU STABILITAS SISTEM KEUANGAN

Untuk keperluan penyajian kebijakan keuangan negara dalam situasi pandemi dan/atau menghadapi ancaman yang membahayakan perekonomian nasional dan/atau stabilitas sistem keuangan, pemerintah melakukan penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan paling sedikit pada:

1. Catatan atas Laporan Keuangan kebijakan ekonomi makro dan fiskal/keuangan atau gambaran umum;
2. Catatan atas Laporan Keuangan kebijakan akuntansi;
3. Penjelasan per Pos Laporan Keuangan yang terpengaruh; dan
4. Catatan Penting Lainnya sesuai dengan kebutuhan pengungkapan.

Penyajian dan pengungkapan dalam situasi pandemi dan/atau menghadapi ancaman yang membahayakan perekonomian nasional dan/atau stabilitas sistem keuangan ini dapat diterapkan juga dalam hal terdapat situasi yang memiliki dampak yang sama terhadap laporan keuangan.

BAB III
KEBIJAKAN AKUNTANSI KAS DAN SETARA KAS

A. DEFINISI

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

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

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

B. JENIS-JENIS

1. Kas terdiri atas:
 - a. Uang Tunai, adalah uang kertas dan/atau koin dalam mata uang rupiah yang dikuasai oleh pemerintah, termasuk didalamnya uang tunai dan/atau koin dalam mata uang asing.
 - b. Saldo Simpanan di Bank, adalah seluruh saldo rekening pemerintah di Bank, baik dalam bentuk rupiah maupun mata uang asing, yang setiap saat dapat ditarik atau digunakan untuk melakukan pembayaran.
2. Setara Kas, adalah investasi jangka pendek pemerintah, yang siap dicairkan menjadi kas, bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, serta mempunyai masa jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya. Termasuk Setara Kas antara lain adalah deposito pemerintah yang berumur 3 (tiga) bulan.

Berdasarkan unit pengelolanya maka kas dan setara kas dapat dibagi menjadi dua, yaitu:

 1. Kas dan setara kas Yang Dikelola BUN

Kas dan setara kas yang dikelola oleh BUN atau Kuasa BUN terdiri atas:

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

Kas dan setara kas yang penguasaan, pengelolaan, dan pertanggungjawabannya dilakukan oleh kementerian negara/lembaga, antara lain:

 - a. Kas di Bendahara Penerimaan, merupakan saldo kas yang dikelola oleh bendahara penerimaan untuk tujuan pelaksanaan penerimaan di lingkungan kementerian/lembaga setelah memperoleh persetujuan dari pejabat yang berwenang sesuai peraturan perundang-undangan.
 - b. Kas di Bendahara Pengeluaran, merupakan saldo uang muka kerja berupa uang persediaan yang dikelola oleh bendahara pengeluaran yang harus dipertanggungjawabkan dalam rangka pelaksanaan pengeluaran Kementerian Negara/Lembaga/satuan kerja.
 - c. Kas pada BLU, merupakan saldo kas tunai dan/atau saldo simpanan di Bank serta setara kas yang dikelola oleh satker pemerintah yang menerapkan pola pengelolaan keuangan BLU di Kementerian Negara/Lembaga.

Kas dan setara kas pada neraca BLU merupakan kas yang berasal dari pendapatan BLU baik yang telah dan yang belum diakui/disahkan oleh KPPN unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.

Kas dan Bank BLU yang sudah disahkan oleh KPPN merupakan bagian dari Saldo Anggaran Lebih.

BLU sesuai dengan karakteristiknya dapat mengelola kas yang bukan milik BLU dan/atau sisa kas dana investasi yang berasal dari APBN.

Dana kas BLU yang bukan milik BLU diakui sebagai kas dan setara kas. Dana kas BLU yang bukan milik BLU antara lain:

 - 1) Dana titipan pihak ketiga;
 - 2) Uang jaminan; dan
 - 3) Uang muka pasien rumah sakit.
 - d. Kas dan setara kas lainnya yang dikelola Kementerian Negara/Lembaga dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan merupakan saldo kas pada Kementerian Negara/Lembaga selain dari Kas di Bendahara Pengeluaran, Kas di Bendahara Penerimaan dan Kas di BLU terdiri dari:
 - 1) Kas Lainnya di Bendahara Pengeluaran

Kas Lainnya di Bendahara Pengeluaran merupakan kas selain yang berasal dari uang persediaan. Kas lainnya tersebut dapat berupa saldo kas yang terdapat pada rekening lainnya yang dibuka Kementerian Negara/Lembaga dan juga pendapatan seperti bunga, jasa giro, pungutan pajak, dan pengembalian belanja yang belum disetor ke kas negara, belanja yang sudah dicairkan akan tetapi belum dibayarkan kepada pihak ketiga yang dikelola oleh Bendahara Pengeluaran.

Perlakuan akuntansi atas saldo yang terdapat pada rekening lainnya (menurut Peraturan Menteri Keuangan mengenai Pengelolaan Rekening Milik Satuan Kerja Lingkup Kementerian Negara/Lembaga) diakui sebagai Kas lainnya di Bendahara Pengeluaran dengan rincian berdasarkan kondisi dan pasangan jurnalnya sebagai berikut:

No	Kondisi	Pasangan Jurnal	Rekening Lainnya
1.	Terdapat saldo kas pada tanggal pelaporan yang harus disetorkan ke kas negara dan merupakan hak pemerintah yang berasal dari belanja TAYL	Penerimaan Kembali Belanja TAYL	Rekening Penyaluran Dana Bantuan
2.	Terdapat saldo kas pada tanggal pelaporan yang harus disetorkan ke kas negara dan merupakan hak pemerintah yang berasal dari belanja TAB	Beban xxx	
3.	Terdapat saldo dana yang tidak lagi dipergunakan untuk kegiatan kerjasama/kemitraan dan menurut perjanjian harus dikembalikan kepada pihak pemberi dana kerjasama/kemitraan	Utang Kepada Pihak Ketiga Lainnya	Rekening Penampungan Dana Kerjasama/Kemitraan
4.	Terdapat saldo dana yang masih akan dibayarkan oleh pihak penerima dana kepada pihak ketiga (penyedia barang/jasa) berdasarkan tagihan yang telah dilakukan verifikasi oleh pejabat yang berwenang	Utang Kepada Pihak Ketiga Lainnya	
5.	Terdapat saldo dana yang tidak dipergunakan untuk kegiatan kerjasama/kemitraan dan akan disetorkan ke kas negara	Pendapatan PNBP Lainnya (dicatat oleh K/L Penerima Dana Kerjasama/Kemitraan)	
6.	Terdapat saldo kas yang belum terdapat kepastian sepenuhnya dapat diakui sebagai hak pemerintah dan berdasarkan ketentuan masih mungkin dikembalikan kepada pihak pemilik dana	Dana Pihak Ketiga (Untuk alasan kepraktisan, maka K/L mengakui sebagai Dana Pihak Ketiga)	Rekening Penampungan Dana Titipan, Rekening Penampungan Dana Jaminan, Rekening Penampungan Sementara
7.	Terdapat saldo kas yang telah dapat diakui sebagai hak pemerintah dan akan disetorkan ke kas negara	Pendapatan PNBP Lainnya	

Kas Lainnya di Bendahara pengeluaran dapat juga berupa bunga, jasa giro, pungutan pajak, pengembalian belanja yang belum disetor ke kas negara, dan belanja yang sudah dicairkan akan tetapi belum dibayarkan kepada pihak ketiga. Perlakuan akuntansi untuk Kas lainnya di Bendahara Pengeluaran tersebut adalah sebagai berikut:

No	Kondisi	Pasangan Jurnal
1.	Kas lainnya berupa bunga, jasa giro yang belum disetor ke kas negara	Pendapatan Jasa lembaga Keuangan (Jasa Giro)
2.	Kas lainnya berupa pungutan pajak oleh bendahara pengeluaran tetapi belum disetor ke kas negara	Utang Pajak Bendahara Pengeluaran yang belum disetor
3.	Kas lainnya berupa uang pihak ketiga lainnya yang belum diserahkan	Utang kepada pihak ketiga

2) Kas Lainnya di Bendahara Penerimaan

Kas Lainnya di Bendahara Penerimaan merupakan kas dalam pengelolaan Bendahara Penerimaan baik yang telah menjadi hak pemerintah maupun tidak dapat diakui sebagai pendapatan misalnya berupa saldo kas yang terdapat pada rekening penampungan atau rekening pemerintah lainnya yang dibuka Kementerian Negara/Lembaga.

Perlakuan akuntansi atas saldo yang terdapat pada rekening lainnya (menurut Peraturan Menteri Keuangan mengenai Pengelolaan Rekening Milik Satuan Kerja Lingkup Kementerian Negara/Lembaga) diakui sebagai Kas lainnya di Bendahara Penerimaan dengan rincian berdasarkan kondisi dan pasangan jurnalnya sebagai berikut:

No	Kondisi	Pasangan Jurnal	Rekening Lainnya
1.	Terdapat saldo kas pada tanggal pelaporan yang harus disetorkan ke kas negara dan merupakan hak pemerintah yang berasal dari belanja TAB	Beban xxx	Rekening Penyaluran Dana Bantuan
2.	Terdapat saldo kas yang belum terdapat kepastian sepenuhnya dapat diakui sebagai hak pemerintah dan berdasarkan ketentuan masih mungkin dikembalikan kepada pihak pemilik dana	Dana Pihak Ketiga (Untuk alasan kepraktisan, maka K/L mengakui sebagai Dana Pihak Ketiga)	Rekening Penampungan Dana Titipan, Rekening Penampungan Dana Jaminan, Rekening Penampungan Sementara
3.	Terdapat saldo kas yang telah dapat diakui sebagai hak pemerintah dan akan disetorkan ke kas negara	Pendapatan PNBP Lainnya	

Kas Lainnya di Bendahara Penerimaan dapat juga berupa utang pajak yang belum disetor ke kas negara, dan belanja yang sudah dicairkan akan tetapi belum dibayarkan kepada pihak ketiga. Akuntansi untuk Kas lainnya di Bendahara Penerimaan tersebut adalah sebagai berikut:

No	Kondisi	Pasangan Jurnal
1.	Kas lainnya berupa utang pajak yang belum disetor ke kas negara	Utang pajak Bendahara Penerimaan yang belum di setor
2.	Kas lainnya berupa belanja yang sudah dicairkan namun dananya belum diserahkan kepada yang berhak/pihak ketiga	Utang kepada Pihak Ketiga

3) Kas Lainnya dari Hibah

Kas Lainnya dari Hibah dapat berupa kas hibah dari pemberi hibah baik yang belum dilakukan pengesahan maupun yang telah disahkan pada tanggal pelaporan. Oleh karena itu, perlakuan akuntansi atas saldo yang terdapat pada rekening penampungan dana hibah dapat diakui sebagai Kas Lainnya di Kementerian Negara/Lembaga dari Hibah yang Belum Disahkan atau Kas Lainnya di Kementerian Negara/Lembaga dari Hibah. Nilai kas lainnya dari Hibah yang disajikan diperoleh dari saldo rekening penampungan hibah termasuk saldo yang terdapat pada rekening penyaluran hibah.

No	Kondisi	Diakui sebagai	Pasangan Jurnal
1.	Terdapat saldo kas hibah dari donor yang belum dilakukan pengesahan	Kas Lainnya di K/L dari Hibah yang Belum Disahkan	Hibah Langsung yang Belum Disahkan
2.	Terdapat saldo hibah dari donor yang telah dilakukan pengesahan	Kas Lainnya di K/L dari Hibah	Kas Lainnya di K/L dari Hibah yang Belum Disahkan

4) Dalam hal Kas dan Setara Kas Lainnya dikelola Kementerian Negara/Lembaga teridentifikasi sebagai dana yang dibatasi penggunaannya, maka tidak dapat diklasifikasikan sebagai Kas atau Setara Kas lainnya melainkan diakui sebagai Aset Lainnya.

C. PENERIMAAN DAN PENGELUARAN KAS

1. Penerimaan Kas

Penerimaan kas adalah semua aliran kas yang masuk ke Rekening Kas Umum Negara yang menambah saldo uang negara.

Penerimaan kas melalui BUN dipengaruhi oleh:

a. Penerimaan Pendapatan

Penerimaan kas yang bersumber dari pendapatan terdiri dari Pendapatan Perpajakan, Pendapatan Bukan Pajak, dan Hibah.

b. Penerimaan Pembiayaan

adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara antara lain berasal dari penerimaan pinjaman, penjualan obligasi pemerintah, hasil privatisasi perusahaan negara, penerimaan kembali pinjaman yang diberikan kepada pihak ketiga, penjualan investasi permanen lain, pencairan dana cadangan, dan hasil penjualan kekayaan negara yang dipisahkan.

c. Penerimaan Kas Lainnya

Adalah penerimaan kas yang tidak memengaruhi pendapatan dan penerimaan

pembiayaan, antara lain penerimaan transitoris, PFK, Transaksi Retur Belanja, Pengembalian Belanja, Penjualan Aset Tetap, dan sebagainya.

2. Pengeluaran Kas

Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi kas negara.

Pengeluaran kas melalui BUN dipengaruhi oleh transaksi belanja, pengeluaran pembiayaan, pengeluaran transfer, dan pengeluaran lainnya/transitoris.

D. PENGAKUAN

Kas dan setara kas diakui pada saat:

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

Penerimaan/Pengeluaran Kas melalui BUN

Penerimaan Kas melalui BUN diakui pada saat diterima di rekening milik BUN. Sedangkan pengeluaran kas melalui BUN diakui pada saat terdapat pengeluaran dari rekening milik BUN.

Penerimaan/Pengeluaran Kas melalui rekening Kementerian Negara/Lembaga.

Penerimaan kas melalui rekening Kementerian Negara/Lembaga diakui pada saat diterima kas tunai oleh bendahara atau diterima di rekening kas Kementerian Negara/Lembaga. Pengeluaran kas melalui rekening/kas Kementerian Negara/Lembaga diakui pada saat dikeluarkan kas tunai oleh bendahara atau pada saat dikeluarkan dari rekening kas Kementerian Negara/Lembaga.

E. PENGUKURAN

Kas dicatat sebesar nilai nominal pada saat transaksi. Transaksi kas dalam mata uang asing dijabarkan ke dalam nilai rupiah menggunakan kurs transaksi.

Pada tanggal pelaporan kas dalam mata uang asing dijabarkan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral. Dalam hal terdapat perbedaan dengan nilai sebelumnya maka diakui sebagai pendapatan/beban pada Laporan Operasional.

F. PENYAJIAN

Kas dan Setara Kas disajikan dalam pos Aset Lancar pada Neraca. Berikut adalah ilustrasi penyajian Kas dan Setara Kas pada neraca:

**PEMERINTAH ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1**

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

Transaksi kas dan setara kas juga disajikan dalam Laporan Arus Kas oleh KPPN dan Satuan Kerja BLU. Pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) sesuai dengan aktivitasnya, Laporan Arus Kas disajikan secara khusus pada Kebijakan Pelaporan Keuangan.

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

**PEMERINTAH ABC
LAPORAN ARUS KAS**

Untuk Periode yang Berakhir tanggal 31 Desember 20X1

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

G. PENGUNGKAPAN

Kas dan setara kas diungkapkan secara memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, entitas pemerintah mengungkapkan:

1. Kebijakan akuntansi penerimaan dan pengeluaran kas;
2. Penjelasan dan sifat dari tiap akun kas yang dimiliki dan dikuasai pemerintah;
3. Rincian dan daftar dari masing-masing rekening kas yang signifikan;
4. Kas di Bendahara Pengeluaran yang mencakup bukti-bukti pengeluaran yang belum dipertanggungjawabkan;
5. Jumlah kas yang dibatasi penggunaannya, bila ada;
6. Selisih kas, bila ada; dan
7. Rincian setara kas, termasuk jenis dan jangka.

H. PERLAKUAN KHUSUS

1. Dalam hal terjadi pemindahbukuan/transfer/kiriman uang dari satu rekening pemerintah ke rekening pemerintah lainnya yang terjadi pada akhir periode pelaporan, namun rekening yang dituju belum menerima kas dimaksud dan baru diterima pada awal periode pelaporan berikutnya, maka saldo kas yang dipindahbukukan/ditransfer/dikirimkan tersebut disajikan sebagai Kas dalam Transito.
2. Rekening Dana Kelolaan pada BLU adalah rekening yang dipergunakan untuk menampung dana yang tidak dimasukkan ke dalam rekening Operasional BLU dan Rekening Pengelolaan Kas BLU. Rekening Dana kelolaan ini digunakan untuk menampung antara lain Dana bergulir dan/atau dana yang belum menjadi hak BLU serta dana yang dibatasi penggunaannya. Dengan demikian, Rekening Dana Kelolaan tidak dapat diklasifikasikan sebagai Kas atau Setara Kas melainkan sebagai Aset Lainnya.
3. Dalam hal terjadi kerugian negara akibat hilangnya Kas di Bendahara Pengeluaran, maka:
 - a. Atas kas yang hilang dapat dilakukan reklasifikasi menjadi Piutang Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi sepanjang diyakini dapat dibayarkan/dapat ditagih.
 - b. Prosedur Reklasifikasi kas yang hilang menjadi Piutang Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi diatur oleh Dirjen Perbendaharaan.
4. Dalam hal pengelompokkan rekening yang dijelaskan pada Kas dan Setara Kas yang dikelola Kementerian Negara/Lembaga teridentifikasi sebagai dana yang dibatasi penggunaannya, maka rekening dimaksud tidak dapat diklasifikasikan sebagai kas atau Setara Kas melainkan sebagai Aset Lainnya.

BAB IV
KEBIJAKAN AKUNTANSI INVESTASI

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

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

A. INVESTASI JANGKA PENDEK

1. Definisi

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

Investasi jangka pendek harus memenuhi karakteristik sebagai berikut:

- a. Dapat segera diperjualbelikan secara bebas/dicairkan;
- b. Ditujukan dalam rangka manajemen kas, artinya pemerintah dapat menjual investasi tersebut apabila timbul kebutuhan kas dan membeli investasi tersebut apabila berlebih kas, untuk meningkatkan produktivitas aset; dan
- c. Berisiko rendah.

2. Jenis-jenis Investasi Jangka Pendek

Berikut adalah jenis investasi jangka pendek antara lain:

- a. Deposito berjangka waktu lebih dari 3 bulan sampai dengan 12 bulan dan/atau yang dapat diperpanjang secara otomatis (*revolving deposits*);
- b. Surat Utang Negara (SUN) jangka pendek dan Sertifikat Bank Indonesia (SBI);
- c. Saham diperoleh dengan tujuan dijual kembali dalam tempo 12 bulan atau kurang setelah tanggal neraca; dan
- d. Reksa dana.

3. Pengakuan

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

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

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

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

4. Pengukuran

- a. Beberapa jenis investasi, terdapat pasar aktif yang dapat membentuk nilai pasar. Dalam hal investasi yang demikian, nilai pasar dipergunakan sebagai dasar penerapan nilai wajar. Sedangkan untuk investasi yang tidak memiliki pasar yang aktif dapat dipergunakan nilai nominal, nilai tercatat atau nilai wajar lainnya.
- b. Investasi jangka pendek dalam bentuk surat berharga, misalnya saham dan obligasi jangka pendek (efek), dicatat sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan investasi meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah komisi perantara jual beli, jasa bank, dan biaya lainnya yang timbul dalam rangka perolehan tersebut.
- c. Apabila investasi dalam bentuk surat berharga diperoleh tanpa biaya perolehan, maka investasi dinilai berdasarkan nilai wajar investasi pada tanggal perolehannya yaitu sebesar harga pasar. Apabila tidak ada nilai wajar, maka investasi dinilai berdasarkan nilai wajar aset lain yang diserahkan untuk memperoleh investasi tersebut. Disamping itu, apabila surat berharga yang diperoleh dari hibah yang tidak memiliki nilai pasar maka dinilai berdasarkan hasil penilaian sesuai ketentuan.
- d. Investasi jangka pendek dalam bentuk non saham, misalnya dalam bentuk deposito jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal deposito tersebut.
- e. Investasi jangka pendek dalam mata uang asing disajikan pada neraca dalam mata uang Rupiah sebesar kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan.

5. Penyajian/Pengungkapan

Investasi jangka pendek disajikan pada pos aset lancar di neraca. Sedangkan hasil dari investasi, seperti bunga, diakui sebagai pendapatan dan disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Operasional. Transaksi pengeluaran kas untuk perolehan investasi jangka pendek dicatat sebagai reklasifikasi kas menjadi investasi jangka pendek oleh BUN dan/atau Badan Layanan Umum (BLU), dan tidak dilaporkan dalam LRA. Pendapatan/surplus atau beban/defisit saat pelepasan investasi jangka pendek disajikan dalam Laporan Operasional dan sebagai penyesuaian SILPA pada LRA.

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

Berikut adalah ilustrasi penyajian investasi pada Laporan Realisasi Anggaran:

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

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

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

Berikut adalah ilustrasi penyajian investasi pada Neraca:

PEMERINTAH ABC
NERACA
PER 31 DESEMBER 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
.....	
Investasi Jangka Pendek	
Investasi dalam Deposito	xxxx
Investasi dalam SUN	xxxx
Investasi dalam SBI	xxxx
Investasi BLU	xxxx
Investasi Jangka Pendek Lainnya	xxxx
Jumlah Investasi Jangka Pendek	xxxxxx
.....	
INVESTASI JANGKA PANJANG	
ASET TETAP	
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. INVESTASI JANGKA PANJANG

1. Definisi
Investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 bulan.
2. Jenis-jenis Investasi Jangka Panjang Pemerintah
Investasi jangka panjang dibagi menurut sifat penanaman investasinya, yaitu:
 - a. Investasi Permanen
Investasi permanen merupakan investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara terus-menerus/berkelanjutan tanpa ada niat untuk diperjualbelikan atau ditarik kembali.
Investasi permanen yang dilakukan pemerintah adalah investasi yang tidak dimaksudkan untuk diperjualbelikan, tetapi untuk mendapatkan dividen dan/atau pengaruh yang signifikan dalam jangka panjang dan/atau menjaga hubungan kelembagaan, berupa:
 - 1) Penyertaan Modal Negara (PMN) pada perusahaan negara, badan internasional, dan badan lainnya. Penyertaan modal pemerintah dapat berupa surat berharga (saham) pada suatu perseroan terbatas atau non surat berharga. Penyertaan modal pemerintah berupa non surat berharga yaitu kepemilikan modal pada perusahaan bukan perseroan terbatas atau lembaga/organisasi tertentu.
 - 2) Investasi Permanen Lainnya yang dimiliki oleh pemerintah untuk menghasilkan pendapatan atau meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Investasi permanen

lainnya merupakan bentuk investasi permanen yang tidak dapat diklasifikasikan dalam penyertaan modal pemerintah pada perusahaan negara/daerah, badan internasional dan badan usaha lainnya yang bukan milik negara.

b. Investasi Non Permanen

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

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

3. Pengakuan

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

- a. Kemungkinan manfaat ekonomi dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh dalam jangka waktu lebih dari 12 bulan; dan
- b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara andal.

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

Pada saat pelepasan/penjualan investasi, apabila terjadi perbedaan antara hasil pelepasan investasi dengan nilai tercatatnya harus dibebankan atau dikreditkan kepada surplus/defisit pelepasan investasi.

Surplus/defisit pelepasan investasi disajikan dalam LO.

Hasil investasi seperti dividen tunai (*cash dividend*) dan bunga diakui sebagai pendapatan baik pada LRA maupun LO.

Sedangkan hasil investasi berupa dividen saham (*stock dividend*) tidak diakui sebagai pendapatan baik di LRA maupun LO, tetapi diungkap dalam catatan atas laporan keuangan.

4. Pengukuran

Metode yang digunakan untuk menilai investasi pemerintah adalah:

a. Metode Biaya

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

Metode biaya diterapkan untuk:

- 1) Investasi permanen dengan kepemilikan kurang dari 20%.
Penghasilan atas investasi tersebut diakui sebesar bagian hasil yang diterima dan tidak mempengaruhi besarnya investasi pada badan usaha/badan hukum yang terkait.
Pada metode biaya, bagian laba berupa dividen tunai yang diperoleh pemerintah dicatat sebagai pendapatan hasil investasi.
- 2) Investasi non permanen dalam bentuk obligasi atau surat utang jangka panjang dan investasi yang tidak dimaksudkan untuk dimiliki berkelanjutan.
- 3) Investasi non permanen dalam bentuk penanaman modal di proyek-proyek pembangunan pemerintah (seperti Proyek Perkebunan Inti Rakyat/PIR). Biaya perolehan yang dimaksud adalah biaya pembangunan termasuk biaya yang dikeluarkan untuk perencanaan dan biaya lain yang dikeluarkan dalam rangka penyelesaian proyek sampai proyek tersebut diserahkan ke pihak ketiga.

b. Metode Ekuitas

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

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

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

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

Dividen tunai pada saat diumumkan dalam RUPS diakui sebagai piutang dividen dan pengurang investasi pemerintah. Dividen tunai yang telah diterima oleh pemerintah akan mengurangi piutang dividen. Penerimaan dividen tunai tersebut akan dicatat sebagai pendapatan hasil investasi dalam laporan realisasi anggaran.

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

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

Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan diterapkan untuk:

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

2) Investasi non permanen berbentuk dana bergulir.

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

Pengukuran investasi non permanen di neraca berdasarkan nilai yang dapat direalisasikan, dilaksanakan dengan mengurangkan nilai investasi non permanen diragukan tertagih/direalisasikan dari nilai investasi non permanen awal yang dicatat sebesar harga perolehan. Investasi non permanen dapat dihapuskan jika investasi non permanen tersebut benar-benar sudah tidak tertagih/direalisasikan dan penghapusannya mengikuti ketentuan yang berlaku.

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

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

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

Apabila investasi jangka panjang diperoleh dari pertukaran aset pemerintah, maka nilai investasi diakui sebesar nilai wajar investasi yang diperoleh. Jika nilai wajar investasi yang diperoleh tidak tersedia, nilai investasi diakui sebesar nilai wajar aset yang diserahkan atau nilai buku aset yang diserahkan apabila tidak diketahui nilai wajarnya.

Dalam hal aset tetap yang dipertukarkan nilai wajarnya lebih besar dari nilai buku, maka selisih lebih dicatat sebagai pendapatan LO.

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

5. Penyajian/Pengungkapan

Investasi jangka panjang disajikan pada neraca menurut jenisnya, baik yang bersifat non permanen maupun yang bersifat permanen. Investasi non permanen yang diragukan tertagih/terrealisasi disajikan sebagai pengurang investasi jangka panjang non permanen.

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

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

Berikut adalah ilustrasi penyajian investasi jangka panjang pada neraca:

**PEMERINTAH ABC
NERACA
PER 31 DESEMBER 20X1**

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

URAIAN	JUMLAH
Investasi Permanen Lainnya	xxxx
<i>Jumlah Investasi Jangka Panjang Permanen</i>	xxxx
<i>Jumlah Investasi Jangka Panjang</i>	xxxx
ASET TETAP	
ASET LAINNYA	
...	
Dana Kelolaan yang Belum Digulirkan/Diinvestasikan	xxxx
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

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

- a. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi.
 - b. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan non permanen.
 - c. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang yang memiliki harga pasar.
 - d. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut.
 - e. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya.
 - f. Rekonsiliasi nilai investasi awal dan akhir atas investasi dengan metode ekuitas.
 - g. Investasi yang disajikan dengan nilai nihil dan bagian akumulasi rugi yang melebihi nilai investasi.
 - h. Kewajiban yang timbul dari bagian akumulasi rugi yang melebihi nilai investasi dalam hal pemerintah memiliki tanggung jawab hukum.
 - i. Perubahan klasifikasi pos investasi.
 - j. Perubahan porsi kepemilikan atau pengaruh signifikan yang mengakibatkan perubahan metode akuntansi.
6. Perlakuan khusus
- a. Investasi dalam saham bersaldo minus.

Investasi dalam bentuk saham dimungkinkan bersaldo minus karena perusahaan negara terus menerus mengalami kerugian atau nilai kewajiban melebihi nilai asetnya, sehingga nilai ekuitasnya bersaldo minus.

Dalam metode ekuitas, pengakuan bagian rugi dalam nilai investasi pemerintah yang disajikan pada neraca dilakukan sampai nilai investasi menjadi nihil. Selisih bagian rugi yang belum diakui dalam investasi pemerintah akan diungkap dalam catatan atas laporan keuangan.

Pada metode ekuitas, nilai investasi dapat berkurang sehingga menjadi nihil atau negatif karena kerugian yang diperoleh. Jika akibat kerugian yang dialami, nilai investasi menjadi negatif, maka investasi tersebut akan disajikan di neraca sebesar nihil, namun nilai negatif tersebut akan diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

Pengakuan bagian laba dapat kembali dilakukan ketika bagian laba telah menutup akumulasi rugi yang tidak diakui pada saat nilai investasi negatif disajikan nihil.

Dalam kondisi nilai investasi negatif disajikan nihil, bagian laba terlebih dahulu digunakan untuk menutup akumulasi rugi. Penambahan investasi dari pengakuan bagian laba akan dilakukan setelah akumulasi rugi tertutupi. Hal ini diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

Jika akibat kerugian yang dialami, nilai investasi menjadi negatif dan pemerintah memiliki tanggung jawab hukum untuk menanggung kerugian atas badan usaha penerima investasi (*investee*) tersebut, maka bagian akumulasi rugi diakui sebagai kewajiban.

Pengakuan bagian laba pada saat bagian akumulasi rugi diakui sebagai kewajiban akan mengurangi nilai kewajiban tersebut. Hal ini diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.
 - b. Bantuan Pemerintah Yang Belum Ditetapkan Statusnya (BPYBDS).

BBPYBDS adalah aset yang berasal dari APBN, yang telah dioperasikan dan/atau digunakan BUMN berdasarkan BAST dan masih dicatat oleh K/L. Aset BPYBDS diperoleh melalui anggaran belanja K/L dan ditujukan sebagai penyertaan modal pada BUMN. Aset tersebut berstatus BPYBDS karena aset tersebut telah digunakan/dioperasikan oleh BUMN, namun belum ditetapkan sebagai penyertaan modal melalui PP.

BUMN mencatat aset tersebut dalam neracanya masing-masing, dan di sisi lain K/L masih mencatat aset tersebut dalam pembukuannya. Untuk menghindari pembukuan ganda atas aset tersebut, maka aset BPYBDS dikeluarkan dari neraca K/L dan diungkapkan dalam CaLK K/L baik nilai maupun tahap penyelesaian yuridisnya secara rinci.

Aset-aset yang berstatus BPYBDS pada BUMN disajikan sebagai Investasi Permanen PMN pada neraca sebesar nilai perolehannya yang tertuang pada BAST atau nilai wajar berdasarkan penilaian dalam hal tidak terdapat nilai perolehannya. Pencatatan aset BPYBDS pada neraca BUMN didasarkan atas penggunaan prinsip *substance over form* dan *matching cost against revenue*, bahwa aset tersebut secara substansi telah digunakan oleh BUMN dalam kegiatan operasi dalam rangka memperoleh pendapatan.
 - c. Penyertaan Modal pada Lembaga Keuangan Internasional yang diperoleh melalui penerbitan *promissory notes*.

Penyertaan pemerintah pada organisasi/lembaga internasional dicatat sebagai investasi permanen sebesar kontribusi Pemerintah yang telah dibayar tunai maupun dalam bentuk penerbitan *Promissory Notes*.

Penerbitan *Promissory Notes* ini adalah dalam rangka penyesuaian akibat selisih kurs rugi atas nilai kontribusi tunai dengan nilai kuota yang mencerminkan hak suara pemerintah.

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

- d. Dana Bergulir yang Belum Digulirkan/Diinvestasikan.
Dalam hal terdapat Dana Bergulir yang sudah dicairkan dari APBN atau dari pengembalian Dana Bergulir yang belum digulirkan/diinvestasikan sampai dengan tanggal pelaporan, maka dana tersebut disajikan pada Aset Lainnya sebagai Dana Kelolaan yang Belum Digulirkan/Diinvestasikan.
- e. Dana Bergulir yang tidak Digulirkan Kembali.
Dalam hal Dana Bergulir ditetapkan oleh Pemerintah tidak digulirkan kembali, maka kas dari Dana Bergulir yang belum disetorkan ke Kas Negara sampai dengan tanggal pelaporan keuangan disajikan sebagai Kas Lainnya dan Setara Kas.
- f. Investasi Pemerintah pada Operator Investasi Pemerintah (OIP) Kriteria penyajian dan pengungkapan sebagai berikut:
 - 1) Jika perjanjian investasi pemerintah intensinya sebagai model bisnis investasi nonpermanen yang dimaksudkan tidak untuk dimiliki berkelanjutan, maka nilai investasi disajikan di Neraca sebagai investasi nonpermanen sebesar nilai perolehannya.
 - 2) Jika berdasarkan ketentuan/perjanjian investasi terdapat permintaan penyetoran ke kas negara maka dilakukan penghentian pengakuan investasi nonpermanen dan direklasifikasi untuk sebagian dana yang disetor sebagai model bisnis investasi nonpermanen dalam bentuk tagihan.
 - 3) Jika sampai dengan tanggal pelaporan terdapat nilai *outstanding*, investasi nonpermanen dalam bentuk tagihan tersebut disajikan di Neraca sebagai investasi nonpermanen sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan yaitu nilai investasi nonpermanen bentuk tagihan dikurangi penyisihan tak tertagih berdasarkan estimasi kualitas ketertagihan yang ditetapkan manajemen entitas.
- g. Investasi non permanen atas kepemilikan saham mayoritas oleh Pemerintah
Dalam hal intensi pemerintah atas kepemilikan saham pada suatu Badan Tertentu tidak berkelanjutan namun belum ada rencana untuk dijual atau dilepas kepemilikannya, maka nilai investasi setelah awal perolehan pada suatu Badan Usaha tertentu diperlakukan pencatatan dan penyajiannya dengan menggunakan metode biaya, yaitu nilai investasi dicatat sebesar nilai perolehannya dan disajikan di neraca pada pos investasi yang diklasifikasikan nonpermanen. Jika nilai investasi dimaksud mengalami penurunan nilai yaitu nilai tercatat investasi lebih besar dibandingkan dengan nilai wajarnya, maka penurunannya diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan, demikian sebaliknya.

BAB V
KEBIJAKAN AKUNTANSI PIUTANG

A. PIUTANG JANGKA PENDEK

1. Definisi

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

2. Jenis-jenis Piutang Jangka Pendek

a. Piutang Pajak

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

b. Piutang Bukan Pajak

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

Piutang Bukan Pajak mencakup:

- 1) Piutang dari Penerimaan Sumber Daya Alam;
- 2) Piutang dari Pendapatan Kekayaan Negara Dipisahkan (KND); dan
- 3) Piutang dari Pendapatan PNBP Lainnya.

c. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

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

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

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

e. Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang

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

f. Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja

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

Contoh dari Beban Dibayar di Muka adalah pembayaran sewa gedung untuk periode tahun mendatang. Beban Dibayar di Muka juga dapat terjadi dalam hal terdapat realisasi belanja barang untuk diserahkan kepada masyarakat/pemda dalam bentuk uang, yang sampai dengan akhir periode pelaporan belum diterima/selesai seluruhnya/sebagian atas pertanggungjawabannya. Contoh lainnya adalah pekerjaan yang dilaksanakan menjelang akhir tahun dengan dilengkapi jaminan pembayaran akhir tahun anggaran, dimana Pemerintah telah melakukan pembayaran sebelum barang/jasa diterima. Namun demikian, sampai dengan tanggal pelaporan atau batas waktu yang ditentukan pekerjaan tersebut tidak dapat diselesaikan dan akan dilanjutkan pada tahun anggaran berikutnya disertai dengan perpanjangan batas waktu atau penggantian jaminan pembayaran akhir tahun anggaran.

Atas kondisi ini, porsi pembayaran yang telah direalisasikan oleh Pemerintah namun belum diterima prestasi pekerjaannya dicatat dan disajikan sebagai Beban Dibayar di Muka. Pengakuan beban dibayar di muka adalah sebesar beban yang belum terjadi pada periode berjalan atau atas aset yang belum diserahkan kepada penerima manfaat.

Dalam hal terdapat koreksi atas beban yang telah diakui pada periode sebelumnya, dan laporan keuangan telah diotorisasi untuk terbit, maka entitas mengakui Beban Dibayar di Muka dengan pasangan akun Koreksi Ekuitas dan tidak dilakukan jurnal balik pada awal tahun anggaran berikutnya. Pada periode terjadinya beban yang sebelumnya dikoreksi tersebut, maka entitas mengakui beban dengan pasangan akun Beban Dibayar di Muka.

Sepanjang belum dilakukan pertanggungjawaban atas beban dibayar di muka tahun sebelumnya melalui serah terima barang/jasa maka beban dibayar di muka tetap disajikan dalam Laporan Keuangan.

Pembayaran uang muka umumnya terjadi pada transaksi uang muka pembelian aset. Dalam hal pembayaran uang muka telah dilakukan dan sampai dengan akhir periode pelaporan belum terdapat realisasi pekerjaan atas pembayaran uang muka dimaksud, maka atas nilai pekerjaan yang belum terealisasi tersebut diakui sebagai Uang Muka Belanja.

Atas pembayaran uang muka yang telah dilakukan dan telah diterima prestasi atau realisasi pekerjaan maka entitas mengakui aset/KDP/Beban Jasa sesuai dengan jenis aset atau pekerjaan yang diadakan.

Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja dan koreksi atas beban periode sebelumnya

yang berdampak pada koreksi Ekuitas dan pengakuan Beban Dibayar di Muka, dilakukan pengungkapan secara memadai dalam catatan atas Laporan Keuangan.

- g. Piutang BLU
Piutang BLU merupakan piutang yang timbul dari kegiatan operasional dan non operasional BLU.
- h. Piutang Transfer ke Daerah (TKD)
Piutang TKD merupakan piutang yang timbul akibat dana TKD yang dibayarkan oleh pemerintah pusat melebihi dari yang menjadi hak pemerintah daerah pada tahun anggaran yang bersangkutan yang akan dibayarkan kembali oleh pemerintah daerah kepada pemerintah pusat atau yang akan dikompensasi dengan penyaluran TKD pada tahun anggaran berikutnya.
- i. Piutang yang timbul dari putusan pengadilan
Piutang yang timbul akibat adanya putusan pengadilan dapat dilakukan penatausahaan dan pencatatan melalui prinsip pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan. Penatausahaan putusan pengadilan diklasifikasikan sebagai piutang jangka pendek apabila diharapkan akan diterima dalam jangka waktu kurang dari atau sampai dengan 12 (dua belas) bulan.

3. Pengakuan

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

a. Piutang Perpajakan

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

- 1) telah diterbitkan surat ketetapan; dan/atau
- 2) telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan.

Piutang Pajak pada Direktorat Jenderal Pajak

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

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

Piutang Pajak pada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai

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

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

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

Penetapan yang dilakukan oleh pejabat atau Direktur Jenderal Bea dan Cukai dilakukan apabila dari hasil penelitian atas pemberitahuan pabean atau cukai yang disampaikan oleh wajib bayar, terdapat kekurangan pembayaran atas pungutan pabean atau cukai.

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

- a) pemberitahuan dokumen pabean impor atau ekspor dengan penundaan pembayaran pungutan negara;
- b) dokumen pelengkap pabean impor dengan penundaan pembayaran pungutan negara;
- c) surat penetapan;

- d) surat tagihan;
 - e) dokumen cukai dengan fasilitas penundaan pembayaran;
 - f) dokumen cukai dengan fasilitas pembayaran berkala; dan
 - g) surat atau dokumen sejenis lainnya.
- b. Piutang Bukan Pajak
- Piutang PNBPN timbul apabila terdapat kewajiban PNBPN dari wajib bayar kepada Pemerintah yang belum diterima pembayarannya. Untuk dapat diakui sebagai Piutang Bukan Pajak, harus dipenuhi kriteria sebagai berikut:
- 1) telah diterbitkan surat ketetapan; dan/atau
 - 2) telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan.
- Hak pemerintah yang belum diterima pembayarannya, dan pendapatan PNBPN yang berdasarkan perhitungan akuntansi sudah menjadi hak pemerintah namun belum diterbitkan surat ketetapan dan/atau surat penagihannya sampai dengan akhir tahun dicatat dan disajikan sebagai pendapatan yang masih harus diterima.
- Pasangan jurnal untuk pendapatan yang masih harus diterima atas pengakuan pendapatan tahun sebelumnya adalah koreksi ekuitas dan tidak dilakukan jurnal balik di awal tahun. Pendapatan yang masih harus diterima diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak dilaporkan dalam laporan keuangan.
- Dalam hal terdapat kondisi pendapatan yang masih harus diterima lebih dari 12 (dua belas) bulan maka entitas akuntansi/pelaporan mengungkapkan secara memadai mengenai penyebab dan/atau kendala penyelesaian pendapatan yang masih harus diterima tersebut dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- Sepanjang belum dilakukan penetapan hak pendapatan tahun sebelumnya baik melalui surat ketetapan dan/atau surat penagihan maka akan tetap disajikan sebagai pendapatan yang masih harus diterima. Pada saat diterbitkan surat ketetapan dan/atau surat penagihan, akun pendapatan yang masih harus diterima direklasifikasi menjadi piutang.
- c. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)
- Bagian Lancar TPA merupakan reklasifikasi dari TPA sebesar nilai TPA yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan. Pengakuan Bagian Lancar TPA adalah melalui reklasifikasi TPA menjadi Bagian Lancar TPA yang dilakukan pada akhir periode pelaporan.
- d. Bagian Lancar Tagihan Tuntutan Perbendaharaan (TP)/Tuntutan Ganti Rugi Bukan Bendahara (TGR)
- Bagian Lancar Tagihan TP/TGR merupakan reklasifikasi dari Tagihan TP/TGR sebesar nilai Tagihan TP/TGR yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan. Reklasifikasi TP/TGR menjadi Bagian Lancar Tagihan TP/TGR dilakukan pada akhir periode pelaporan.
- e. Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang
- Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang merupakan reklasifikasi dari Piutang Jangka Panjang sebesar nilai Piutang Jangka Panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Reklasifikasi Piutang Jangka Panjang menjadi Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang dilakukan pada akhir periode pelaporan.
- f. Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja
- Pencatatan Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja dilakukan dengan pendekatan beban, dimana jumlah belanja atau pengeluaran kas yang nantinya akan menjadi beban dicatat seluruhnya terlebih dahulu sebagai beban. Pada akhir periode pelaporan, nilai beban disesuaikan menjadi sebesar nilai yang seharusnya (atau sebesar barang/jasa yang telah diterima/dinikmati oleh Pemerintah). Selisihnya direklasifikasi menjadi Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja.
- g. Piutang BLU
- Piutang BLU diakui dengan kriteria:
- 1) Telah diterbitkan surat ketetapan; dan/atau
 - 2) Telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan.
- h. Piutang Transfer ke Daerah
- Piutang Transfer ke daerah berupa kelebihan transfer ke daerah diakui pada akhir periode pelaporan berdasarkan:
- 1) hasil rekonsiliasi antara unit yang menyalurkan transfer dengan unit yang mengelola pendapatan yang akan dibagihasilkan untuk transfer DBH; dan/atau
 - 2) laporan penggunaan dana transfer dari entitas penerima transfer untuk jenis dana transfer yang telah ditentukan peruntukannya.
- i. Piutang yang timbul dari putusan pengadilan
- Piutang yang timbul dari putusan pengadilan diakui pada saat:
- 1) telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*);
 - 2) telah diterbitkan surat ketetapan; dan
 - 3) telah diterbitkan surat penagihan.
4. Pengukuran
- a. Piutang Perpajakan pada Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai
- 1) Pengukuran saat pengakuan
 - a) Piutang pajak dicatat sebesar nilai nominal yang tercantum dalam surat ketetapan pajak kurang bayar/surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan/surat tagihan pajak/surat pemberitahuan pajak terutang untuk tahun pajak 2007 dan tahun pajak sebelumnya. Sedangkan, untuk tahun pajak 2008 dan tahun pajak selanjutnya adalah sebesar nilai yang disetujui wajib pajak.
 - b) Piutang pajak dicatat sebesar nilai penerimaan pajak yang sudah terlanjur dikembalikan kepada wajib pajak, namun seharusnya tidak dikembalikan kepada wajib pajak sesuai surat keputusan keberatan, surat pelaksanaan putusan banding atau surat pelaksanaan putusan peninjauan kembali.
 - c) Khusus Piutang Perpajakan atas Pendapatan Bea dan Cukai pada Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, terhadap ketetapan pajak yang masih dalam proses

keberatan/banding, piutang pajaknya dicatat berdasarkan surat ketetapan terakhir sebelum wajib pajak mengajukan keberatan/banding.

2) Pengukuran setelah pengakuan

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

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

b. Piutang Bukan Pajak

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

c. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

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

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

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

e. Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang

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

f. Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja

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

g. Piutang BLU

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

h. Piutang TKD

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

i. Piutang yang timbul dari putusan pengadilan

Piutang dicatat sebesar nilai putusan hukum yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) dan/atau sebesar nilai yang ditetapkan dalam surat ketetapan/surat tagihan.

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

Penyisihan Piutang Tidak Tertagih

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

Beban yang timbul atas pembentukan penyisihan piutang tidak tertagih tersebut pada akhir periode pelaporan dicatat sebagai beban penyisihan piutang tidak tertagih dan disajikan pada LO.

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

Penyisihan piutang tidak tertagih dibentuk berdasarkan kualitas/umur piutang. Penggolongan kualitas/umur piutang dan besaran penyisihan piutang tidak tertagih dilaksanakan mengikuti ketentuan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan mengenai penentuan kualitas piutang dan pembentukan penyisihan piutang tidak tertagih pada kementerian negara/lembaga dan bendahara umum negara.

5. Penyajian

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

Penyajian piutang dalam mata uang asing pada neraca menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Selisih penjabaran pos piutang dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal pelaporan dicatat sebagai pendapatan selisih kurs yang belum terealisasi (491111) atau beban kerugian selisih kurs belum terealisasi (596211). Penyisihan piutang tidak tertagih disajikan tersendiri dalam neraca dan sebagai pengurang atas jumlah piutang.

Berikut ini adalah ilustrasi penyajian piutang di Neraca:

PEMERINTAH ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1

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

6. Pengungkapan

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

- a. kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan, dan pengukuran piutang;
- b. rincian jenis-jenis, dan saldo menurut kualitas piutang;
- c. perhitungan penyisihan piutang tidak tertagih;
- d. penjelasan atas penyelesaian piutang, apakah masih diupayakan penagihan oleh Satuan Kerja pemilik piutang atau sudah diserahkan pengurusannya kepada PUPN/DJKN;
- e. barang jaminan atau barang sitaan, bila ada;
- f. informasi tentang Piutang Pajak yang masih dalam upaya hukum (sengketa) oleh Wajib Pajak, bila ada; dan
- g. penjelasan atas penyelesaian piutang (tindakan penagihan), khususnya untuk Wajib Pajak dengan piutang pajak yang signifikan dan material.

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

Dalam hal TP/TGR masuk ke ranah hukum dan telah ada putusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht*), maka Piutang TP/TGR yang sebelumnya telah dicatat oleh kementerian negara/lembaga dihapus. Selanjutnya Piutang TP/TGR dicatat oleh eksekutor yang ditunjuk oleh Undang-Undang.

Piutang yang timbul dari putusan pengadilan diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Untuk putusan pengadilan yang belum memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) maka tidak dilakukan pencatatan pada Neraca dan juga tidak diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan LKKL/LKBUN.

B. PIUTANG JANGKA PANJANG

1. Definisi Piutang Jangka Panjang

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

2. Jenis-Jenis Piutang Jangka Panjang

Terdapat beberapa jenis Piutang Jangka Panjang, yaitu:

a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

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

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

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

Tagihan TGR merupakan suatu proses yang dilakukan terhadap pegawai negeri bukan bendahara dengan tujuan untuk menuntut penggantian atas suatu kerugian yang diderita oleh negara sebagai akibat langsung ataupun tidak langsung dari suatu perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh pegawai tersebut atau kelalaian dalam pelaksanaan tugas

- kewajibannya.
- c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman
Piutang Penerusan Pinjaman adalah aset yang dimiliki Pemerintah sehubungan dengan adanya penerusan pinjaman yang berasal dari pinjaman/hibah baik yang bersumber dari dalam dan/atau luar negeri kepada Pemerintah Daerah (Pemda)/Badan Usaha Milik Negara (BUMN)/Badan Usaha Milik Daerah (BUMD)/penerima lainnya yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran masuk sumber daya ekonomi Pemerintah di kemudian hari.
 - d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah
Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah adalah aset yang dimiliki Pemerintah sehubungan dengan pemberian kredit oleh pemerintah kepada masyarakat/kelompok masyarakat yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran masuk sumber daya ekonomi Pemerintah di kemudian hari.
 - e. Piutang Jangka Panjang Lainnya
Piutang Jangka Panjang yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai jenis piutang sebagaimana telah dijelaskan di atas dikategorikan sebagai Piutang Jangka Panjang Lainnya.
3. Pengakuan Piutang Jangka Panjang
- a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)
Piutang TPA diakui pada saat terjadinya penjualan angsuran yang ditetapkan dalam naskah/dokumen perjanjian penjualan.
 - b. Piutang Tagihan TP/TGR
Piutang Tagihan TP/TGR diakui apabila telah memenuhi kriteria:
 - 1) telah ditandatanganinya Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM);
 - 2) telah diterbitkan:
 - a) Surat keputusan pembebanan sementara kepada pihak yang dikenakan tuntutan perbendaharaan; atau
 - b) Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian Sementara (SKP2KS) kepada pihak yang dikenakan tuntutan ganti kerugian negara bukan bendahara; atau
 - 3) telah ada putusan Lembaga Peradilan yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*) yang menghukum seseorang untuk membayar sejumlah uang kepada Pemerintah.
 - c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman
Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman diakui atau timbul pada saat terjadinya penarikan pinjaman sesuai dengan tanggal yang tercantum dalam *Notice of Disbursement (NoD)* untuk mekanisme pembayaran langsung, mekanisme *Letter of Credit (LC)* dan mekanisme pembiayaan pendahuluan. Sedangkan untuk penarikan pinjaman dengan mekanisme rekening khusus, maka piutang jangka panjang penerusan pinjaman diakui pada saat terbitnya Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) Penerusan Pinjaman.
 - d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah
Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah timbul pada saat terjadinya pengeluaran pembiayaan atas kredit yang diberikan pemerintah.
 - e. Piutang Jangka Panjang Lainnya
Piutang Jangka Panjang Lainnya diakui pada saat timbulnya hak pemerintah untuk menagih kepada pihak lain.
4. Pengukuran Piutang Jangka Panjang
- Pengukuran atas peristiwa-peristiwa yang menimbulkan piutang yang berasal dari perikatan perjanjian adalah sebagai berikut:
- a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)
Piutang TPA dicatat sebesar tagihan sebagaimana yang ditetapkan dalam naskah/dokumen perjanjian penjualan.
 - b. Piutang Tagihan TP/TGR
Piutang TP/TGR dicatat sebesar tagihan sebagaimana yang ditetapkan dalam surat keterangan/ketetapan/keputusan adanya kerugian negara.
 - c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman
Piutang penerusan pinjaman dicatat sebesar nilai nominal pada saat transaksi penarikan penerusan pinjaman.
 - d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah
Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah dicatat sebesar nilai nominal pada saat transaksi pemberian kredit.
 - e. Piutang Jangka Panjang Lainnya
Piutang Jangka Panjang Lainnya dicatat sebesar nilai nominal transaksi yang berakibat pada timbulnya hak tagih pemerintah.
- Piutang Jangka Panjang Dalam Mata Uang Asing
Piutang Jangka Panjang dalam mata uang asing dicatat dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada saat terjadinya transaksi atau timbulnya piutang.
- Penyisihan Piutang Tidak Tertagih

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

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

Penyisihan piutang tidak tertagih dibentuk berdasarkan kualitas/umur piutang mengikuti ketentuan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan mengenai penentuan kualitas piutang dan pembentukan penyisihan piutang tidak tertagih pada kementerian negara/lembaga dan bendahara

umum negara.

5. Penyajian dan Pengungkapan

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

Penyajian Piutang Jangka Panjang dalam mata uang asing pada neraca menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Selisih penjabaran pos Piutang dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal pelaporan dicatat sebagai pendapatan selisih kurs yang belum terealisasi (491111) atau beban kerugian selisih kurs belum terealisasi (596211).

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

Berikut ini adalah ilustrasi penyajian piutang jangka panjang di neraca:

PEMERINTAH ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1

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

6. Perlakuan Khusus

a. Konversi piutang menjadi penyertaan modal negara

Piutang negara bukan pajak atau piutang penerusan pinjaman dapat dikonversi menjadi penyertaan modal negara. Bila terjadi konversi, maka akun piutang akan berkurang sebesar nilai piutang yang dikonversi, dan nilai penyertaan modal negara (investasi permanen) akan bertambah sebesar nilai yang sama.

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

Pada laporan keuangan tahunan, bagian lancar atas TPA, TP/TGR, dan Piutang Jangka Panjang disajikan sebesar TPA, TP/TGR, dan Piutang Jangka Panjang yang akan jatuh tempo dalam 12 (dua belas) bulan setelah tanggal laporan keuangan tahunan.

c. Pengakuan piutang atas Laba BUMN

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

d. Penyesuaian Piutang Pajak setelah Pengakuan

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

- 1) pembayaran/pelunasan;
- 2) pembetulan atau pembatalan surat penetapan;
- 3) penghapusan atau pengurangan sanksi administrasi perpajakan;
- 4) penghapusan piutang pajak;
- 5) keputusan keberatan, putusan pengadilan pajak;
- 6) putusan Mahkamah Agung; atau
- 7) kejadian lainnya yang dapat mengakibatkan nilai piutang pajak harus disesuaikan.

e. Penyesuaian nilai nominal dari piutang pajak

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

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

Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh

pengguna [Full Disclosure). Bahwa nilai nominal piutang pajak yang dilaporkan harus disajikan secara lengkap dalam laporan keuangan. Oleh karena hal tersebut dan agar dapat dipertanggungjawabkan keakuratannya, maka diperlukan suatu proses inventarisasi piutang pajak secara periodik.

- f. Denda, pinalti, dan biaya lainnya yang sejenis yang timbul dari piutang jangka panjang
Apabila terdapat bunga, denda, *commitment fee*, dan/atau biaya-biaya pinjaman lainnya yang belum diterima oleh pemerintah sampai dengan akhir periode pelaporan atas pinjaman jangka panjang, maka bunga, denda, *commitment fee*, dan/atau biaya-biaya lainnya tersebut harus diakui sebagai piutang jangka pendek (aset lancar).
- g. Piutang yang penagihannya diserahkan kepada Direktur Jenderal Kekayaan Negara
Terhadap Piutang Jangka Panjang yang penagihannya diserahkan kepada Panitia Urusan Piutang Negara (PUPN)/Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN) oleh suatu instansi, pengakuan atas piutang tersebut tetap melekat pada satuan kerja instansi yang bersangkutan. Klasifikasi piutang jangka panjang adalah sesuai dengan klasifikasi awalnya. Misalnya, piutang jangka panjang yang diserahkan penagihannya, karena macet, kepada PUPN/DJKN, maka nilai piutang dimaksud tetap disajikan sebagai piutang jangka panjang pada Kementerian negara/lembaga yang bersangkutan, dan tidak direklasifikasi menjadi aset lancar.
- h. Piutang yang timbul dari putusan pengadilan.
Piutang yang timbul akibat adanya putusan pengadilan dapat dilakukan penatausahaan dan pencatatan melalui prinsip pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan. Penatausahaan putusan pengadilan yang diklasifikasikan sebagai piutang jangka panjang adalah piutang yang diharapkan akan diterima pembayarannya dalam jangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan.
Piutang yang timbul akibat adanya putusan pengadilan dapat dilakukan pada saat telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*), telah diterbitkan surat ketetapan, dan telah diterbitkan surat penagihan.
Piutang yang timbul akibat adanya putusan pengadilan dicatat sebesar nilai putusan hukum yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) dan/atau sebesar nilai yang ditetapkan dalam surat ketetapan/surat tagihan dan selanjutnya disajikan pada pos aset non lancar di neraca menurut jenis-jenis piutang.
Piutang yang timbul dari putusan pengadilan diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Untuk putusan pengadilan yang belum memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) maka tidak dilakukan pencatatan pada Neraca dan juga tidak diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan LKKL/LKBUN.
Dalam hal terjadi perbedaan waktu antara inkraht dengan diterbitkannya salinan putusan pengadilan, di mana inkraht diputuskan sebelum tanggal pelaporan keuangan (31 Desember) dan salinan putusan pengadilan diterima setelah tanggal pelaporan keuangan, namun masih dalam periode pemeriksaan lapangan oleh auditor (ditandai dari tanggal periode pemeriksaan pada surat tugas pemeriksaan), maka hal tersebut diperlakukan sebagai "peristiwa setelah tanggal pelaporan" yang memerlukan penyesuaian, sehingga atas peristiwa tersebut agar dilakukan penyesuaian nilai Piutang Uang Pengganti pada laporan keuangan periode pelaporan tahun berkenaan.
Karena sifatnya yang berbeda dengan Pendapatan Bukan Pajak lainnya, penyisihan piutang ini dapat dilakukan berdasarkan kebijakan yang ditetapkan tersendiri oleh entitas tersebut.
- i. Penghentian Pengakuan Piutang
Secara umum penghentian pengakuan piutang dilakukan dengan cara membayar tunai (pelunasan). Pemberhentian pengakuan piutang selain pelunasan juga dapat dilakukan dengan penghapusan baik penghapusbukuan (*write off*) maupun penghapustagihan (*write down*). Selain itu, penghentian pengakuan piutang juga dapat dilakukan dengan melakukan pembatalan pengakuan piutang melalui koreksi pencatatan.
Penghentian pengakuan piutang dengan pelunasan dilakukan dengan jurnal sebagai berikut:
- 1) Pelunasan atas piutang pada periode berjalan
Pelunasan piutang dilakukan dengan penyeteroran dengan menggunakan BPN. Selain perekaman BPN, satuan kerja harus menghentikan pengakuan piutang.
 - 2) Pelunasan atas piutang yang telah dicadangkan penyisihan piutang tak tertagihnya
Selain perekaman dokumen pelunasan, satuan kerja harus menghentikan pengakuan piutang.
Pada kesempatan pertama setelah terdapat bukti pelunasan piutang, satuan kerja melakukan penyesuaian. Dengan pelunasan tersebut kartu piutang atas nama debitur yang bersangkutan dapat ditutup.
 - 3) Penghapusbukuan atas piutang yang telah disisihkan 100% (seratus persen)
Apabila piutang telah disisihkan 100% (seratus persen) dan telah diterbitkan surat keputusan penghapusbukuan piutang, maka dilakukan pencatatan.
 - 4) Penerimaan Pelunasan atas Piutang Yang Telah Dihapusbukuan
Apabila piutang yang telah dihapusbukukan kemudian diterima pelunasannya, maka harus dilakukan pencatatan untuk memunculkan kembali piutang tersebut.
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 dilakukan penyisihan dan dihapusbukukan pada tahun berjalan diakui sebagai pengurang beban.
Terhadap penerimaan kembali piutang yang dilakukan penyisihan pada tahun sebelumnya dan dihapusbukukan pada tahun berjalan, penerimaan kas diakui sebagai pendapatan lain-lain.
- Penghentian pengakuan piutang dengan membatalkan pengakuan piutang dilakukan dalam hal terdapat bukti kesalahan pengakuan, yang ditetapkan oleh pejabat yang berwenang pada Kementerian Negara/Lembaga. Penetapan dimaksud dapat dilakukan setelah:

- 1) pimpinan entitas telah meneliti dan meyakini bahwa pembatalan piutang memenuhi kriteria penyelesaian piutang melalui koreksi pencatatan;
- 2) penyesuaian nilai piutang dilakukan secara cermat dan berhati-hati sehingga tidak menghilangkan hak Negara; dan
- 3) dilengkapi dengan dokumen sumber yang memadai berupa hasil revidu dari Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP)/hasil pemeriksaan auditor, dan terdapat surat pernyataan pimpinan entitas selaku pemilik piutang yang menyatakan bertanggung jawab secara penuh.

Koreksi pencatatan atas pembatalan pengakuan piutang dapat dilakukan dengan ketentuan sebagai berikut:

- 1) koreksi atas pengakuan piutang pada tahun berjalan
koreksi pada tahun berjalan dilakukan dengan menyesuaikan nilai piutangnya dengan pendapatan yang sesuai; atau
- 2) koreksi atas pengakuan piutang tahun anggaran yang lalu
koreksi atas piutang tahun anggaran yang lalu dilakukan dengan menyesuaikan nilai piutang dengan koreksi lainnya (ekuitas).

Terhadap piutang tahun berjalan dan tahun anggaran yang lalu yang dilakukan penyesuaian dan/atau koreksi dan telah dilakukan proses penyisihan piutang tidak tertagihnya maka penyisihan piutang tertagih tersebut dilakukan penyesuaian dengan beban penyisihan piutang tidak tertagih.

- j. Piutang denda yang timbul karena hasil pemeriksaan auditor eksternal
Pengakuan Piutang denda yang disebabkan adanya pemeriksaan auditor eksternal diakui berdasarkan dokumen sumber yang terkait.

BAB VI KEBIJAKAN AKUNTANSI PERSEDIAAN

A. DEFINISI

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

Persediaan merupakan aset yang berupa:

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

Untuk persediaan barang-barang operasional kegiatan, persediaan tidak dapat dilihat dari bentuk barangnya, melainkan niat awal (*intention*) pada saat penyusunan perencanaan kegiatan dan penyusunan RKA KL, sehingga untuk barang-barang yang memang direncanakan habis pada satu kegiatan tidak dialokasikan dari Belanja Barang Persediaan dan tidak menjadi persediaan. Suatu barang dapat digolongkan sebagai barang persediaan apabila perencanaan pengadaan barang tersebut bersifat kontinu atau berkelanjutan, tidak hanya untuk satu kali kegiatan saja dalam jangka waktu pendek.

Hal-hal yang perlu dipertimbangkan dalam pencatatan Persediaan untuk operasional kegiatan satker adalah:

1. materialitas;
2. pencemaran dari tugas dan fungsi utama satker; dan
3. pengendalian internal.

Dalam hal barang berasal dari bantuan pemerintah untuk diserahkan kepada masyarakat/pemda, harus dicatat sebagai persediaan.

B. JENIS-JENIS PERSEDIAAN

Berdasarkan sifat pemakaiannya, barang persediaan terdiri atas:

1. barang habis pakai;
2. barang tak habis pakai; dan
3. barang bekas pakai.

Berdasarkan bentuk dan jenisnya, barang persediaan terdiri atas:

1. barang konsumsi;
2. amunisi;
3. bahan untuk pemeliharaan;
4. suku cadang;
5. persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga;
6. pita cukai dan leges;
7. bahan baku;
8. barang dalam proses/setengah jadi;
9. tanah/bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
10. peralatan dan mesin, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
11. jalan, irigasi, dan jaringan, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
12. aset tetap lainnya, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
13. hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
14. aset tak berwujud, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda; dan
15. persediaan lainnya untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda.

C. PENGAKUAN

1. Persediaan diakui pada saat:
 - a. potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Biaya tersebut didukung oleh bukti/dokumen yang dapat diverifikasi dan di dalamnya terdapat elemen harga barang persediaan sehingga biaya tersebut dapat diukur secara andal, jujur, dapat diverifikasi, dan bersifat netral; dan/atau
 - b. pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah. Dokumen sumber yang digunakan sebagai pengakuan perolehan persediaan adalah faktur, kuitansi, atau Berita Acara Serah Terima (BAST).
Persediaan dicatat menggunakan metode perpetual, yaitu pencatatan persediaan dilakukan setiap terjadi transaksi yang mempengaruhi persediaan (mutasi masuk dan mutasi keluar).

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

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

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

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

2. Beban Persediaan

Pada akhir periode pelaporan, beban persediaan dicatat berdasarkan perhitungan dari transaksi penggunaan persediaan, penyerahan persediaan kepada masyarakat atau sebab lain yang mengakibatkan berkurangnya jumlah persediaan.

D. PENGUKURAN

Persediaan disajikan sebesar:

1. Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian

Biaya perolehan persediaan meliputi:

- a. harga pembelian;
- b. biaya pengangkutan;
- c. biaya penanganan;
- d. biaya lainnya yang secara langsung dapat dibebankan pada perolehan persediaan.

Hal yang mengurangi biaya perolehan persediaan adalah potongan harga, rabat, dan lainnya yang serupa sedangkan bonus pembelian berupa barang yang serupa diperlakukan sebagai perolehan lainnya. Sehingga biaya perolehan yang disajikan merupakan harga pembelian ditambah biaya-biaya (pengangkutan penanganan, biaya lain-lain) dikurangi potongan-potongan (harga, rabat, dan lainnya yang serupa).

2. Harga pokok produksi digunakan apabila persediaan diperoleh dengan memproduksi sendiri

Harga pokok produksi dapat terdiri dari biaya langsung yang terkait dengan persediaan yang diproduksi dan biaya tidak langsung yang dialokasikan secara sistematis. Dalam menghitung harga pokok produksi, dapat digunakan biaya standar dalam hal perhitungan biaya riil sulit dilakukan.

3. Nilai wajar digunakan apabila persediaan diperoleh dari cara lainnya.

Contoh: proses pengembangbiakan hewan dan tanaman, donasi, rampasan, dan lainnya

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

Dalam mencatat Persediaan, Pemerintah menggunakan metode pencatatan Perpetual. Persediaan dinilai dengan menggunakan Metode *First In First Out* (FIFO), dimana barang yang masuk terlebih dahulu dianggap sebagai barang yang pertama kali keluar. Dengan metode ini saldo persediaan dihitung berdasarkan harga perolehan masing-masing.

Untuk mendapatkan nilai persediaan yang lebih wajar, mulai tahun 2021, secara prospektif penilaian persediaan menggunakan Metode FIFO, setelah Pemerintah menerapkan Metode Harga Perolehan Terakhir pada tahun-tahun sebelumnya.

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

1. pemakaian barang persediaan untuk pemeliharaan yang dicatat sebagai Beban Pemeliharaan;
2. penyerahan barang persediaan untuk dijual/diserahkan kepada masyarakat/pemda yang dicatat sebagai Beban Barang untuk Dijual/Diserahkan kepada Masyarakat/Pemda;
3. penyerahan barang persediaan dalam rangka bantuan sosial yang dicatat sebagai Beban Bantuan Sosial; dan
4. penyerahan barang persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga yang dicatat sebagai Beban Persediaan untuk Tujuan Strategis/Berjaga-jaga.

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

E. PENYAJIAN

Persediaan disajikan di neraca pada bagian aset lancar. Dalam rangka penyajian persediaan di neraca, satuan kerja melaksanakan inventarisasi fisik (*stock opname*) persediaan minimal setiap akhir semester dengan mempertimbangkan kebutuhan pengelolaan persediaan secara tertib dan adanya efisiensi dalam pelaksanaannya. Pada akhir tahun periode pelaporan satuan kerja menyajikan persediaan dengan penyesuaian data nilai persediaan berdasarkan hasil inventarisasi fisik. Dalam hal pimpinan entitas tidak melakukan inventarisasi fisik pada laporan interim karena pertimbangan efektivitas dan efisiensi, maka hal tersebut diungkapkan secara memadai pada CaLK.

F. PENGUNGKAPAN

Persediaan diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan hal-hal sebagai berikut antara lain:

1. kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;
2. penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda;
3. penjelasan atas selisih antara pencatatan dengan hasil inventarisasi fisik; dan

4. jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.

G. PERLAKUAN KHUSUS

1. Persediaan berupa barang yang akan diserahkan kepada masyarakat/pemda yang masih dalam proses pembangunan sampai dengan tanggal pelaporan, maka atas pengeluaran-pengeluaran yang dapat diatribusikan untuk pembentukan aset tersebut tetap disajikan sebagai persediaan (bukan KDP).
2. Pemerintah dapat menerapkan kebijakan khusus atas persediaan yang bersifat spesifik, misalnya:
 - a. vaksin;
 - b. obat-obatan atau zat kimia dengan nilai material;
 - c. barang sitaan atau rampasan;
 - d. barang untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat/pemda dengan spesifikasi khusus atau berbeda antara satu unit dengan unit yang lain (contoh: bangunan rumah, bangunan pasar, dermaga, dan lain sebagainya);
 - e. Hadiah Tidak Tertebak (HTT) dan/atau Hadiah Tidak Diambil Pemenang (HTDP) pada kementerian yang menyelenggarakan urusan di bidang sosial, yang tindak lanjutnya memenuhi kriteria persediaan; dan
 - f. aset persediaan eks kepabeanan.
3. Kebijakan khusus atas persediaan yang bersifat spesifik dapat ditetapkan oleh Menteri/Pimpinan Lembaga setelah berkoordinasi dengan kementerian yang menyelenggarakan urusan di bidang keuangan.

BAB VII
KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TETAP

A. DEFINISI

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

B. JENIS-JENIS ASET TETAP

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

1. Tanah
Tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.
2. Peralatan dan Mesin
Mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan (memenuhi batasan nilai satuan minimal kapitalisasi) dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai.
3. Gedung dan Bangunan
Mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap pakai.
4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan;
Mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Jalan, irigasi, dan jaringan tersebut, selain digunakan dalam kegiatan pemerintah, juga dimanfaatkan oleh masyarakat umum.
Jalan, irigasi dan jaringan yang tidak dimanfaatkan oleh masyarakat umum diklasifikasikan sebagai aset yang menambah nilai aset tetap tempat melekatnya jalan, irigasi, dan jaringan dimaksud.
Jalan, irigasi, dan jaringan umumnya berupa aset infrastruktur. Walaupun tidak ada definisi yang universal digunakan, aset infrastruktur biasanya mempunyai karakteristik sebagai berikut:
 - a. Merupakan bagian dari satu sistem atau jaringan;
 - b. Sifatnya khusus dan tidak ada alternatif lain penggunaannya;
 - c. Tidak dapat dipindah-pindahkan; dan
 - d. Terdapat batasan-batasan untuk pelepasannya.Contoh aset infrastruktur meliputi jalan, jembatan, terowongan, sistem drainase, sistem pengairan dan sistem pembuangan limbah, bendungan, dan sistem penerangan. Aset infrastruktur tidak termasuk bangunan, kendaraan, tempat parkir, atau aset lain yang terkait dengan gedung dan bangunan atau akses ke gedung dan bangunan.
Aset yang termasuk dalam kategori jalan, irigasi dan jaringan antara lain jalan dan jembatan, bangunan air, instalasi, dan jaringan.
Sejalan dengan Undang-undang Nomor 38 Tahun 2004 tentang Jalan, definisi jalan adalah prasarana transportasi darat yang meliputi segala bagian jalan, termasuk bangunan pelengkap dan perlengkapannya yang diperuntukkan bagi lalu lintas, yang berada pada permukaan tanah, di atas permukaan tanah, di bawah permukaan tanah dan/atau air, serta di atas permukaan air. Disamping itu, untuk kebutuhan pencatatan, jalan meliputi pula jalan kereta api dan landasan pacu pesawat terbang.
Jalan dapat berupa jalan umum dan jalan khusus. Jalan umum adalah jalan yang diperuntukkan bagi lalu lintas umum. Sedangkan jalan khusus adalah jalan yang dibangun oleh instansi, badan usaha, perseorangan, atau kelompok masyarakat untuk kepentingan terbatas.
Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2006 tentang Irigasi, definisi irigasi adalah usaha penyediaan, pengaturan, dan pembuangan air irigasi untuk menunjang pertanian yang jenisnya meliputi irigasi permukaan, irigasi rawa, irigasi air bawah tanah, irigasi pompa, dan irigasi tambak. Sedangkan jaringan irigasi adalah saluran, bangunan, dan bangunan pelengkap yang merupakan satu kesatuan yang diperlukan untuk penyediaan, pembagian, pemberian, penggunaan, dan pembuangan air irigasi. Jaringan irigasi dapat dibedakan menjadi 2 (dua) jenis jaringan yakni jaringan irigasi primer dan jaringan irigasi sekunder. Jaringan irigasi primer adalah bagian dari jaringan irigasi yang terdiri dari bangunan utama, saluran induk/primer, saluran pembuangannya, bangunan bagi, bangunan bagi sadap, bangunan sadap, dan bangunan pelengkap. Sedangkan jaringan irigasi sekunder adalah bagian dari jaringan irigasi, yang terdiri dari saluran sekunder, saluran pembuangannya, bangunan bagi, bangunan bagi-sadap, bangunan sadap, dan bangunan pelengkap.
5. 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 pakai. Aset yang termasuk dalam kategori Aset Tetap Lainnya antara lain koleksi perpustakaan non digital (buku dan non buku), barang bercorak kesenian/kebudayaan, hewan, ikan, dan tanaman. Khusus untuk hewan, ikan dan tanaman, sesuai dengan kebijakan kapitalisasi aset tetap, disajikan secara ekstrakomptabel dan tidak disajikan di neraca.
Selain itu, termasuk Aset Tetap lainnya adalah Aset Tetap Renovasi, yaitu biaya renovasi atas Aset Tetap yang bukan milik entitas, sepanjang memenuhi syarat-syarat kapitalisasi aset.
6. Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP).
Konstruksi Dalam Pengerjaan mencakup Aset Tetap yang sedang dalam proses pembangunan dan pada tanggal pelaporan keuangan belum selesai seluruhnya. Konstruksi Dalam Pengerjaan mencakup tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya, yang proses perolehannya dan/atau pembangunannya belum selesai dan membutuhkan suatu periode waktu tertentu setelah tanggal pelaporan keuangan.

7. Aset Konsesi Jasa
Penjelasan lebih lanjut mengenai aset konsesi jasa yang timbul dari perjanjian konsesi jasa dibahas dalam Bab VIII mengenai kebijakan akuntansi perjanjian konsesi jasa.

C. PENGAKUAN

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

- a. berwujud;
- b. mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;
- c. biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;
- d. tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan
- e. diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

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

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

Pengakuan atas Aset Tetap berdasarkan jenis transaksinya, antara lain perolehan, perubahan/koreksi, penghentian atau penggunaan kembali, dan pelepasan. Penjelasan masing-masing transaksi dimaksud adalah sebagai berikut:

- a. Perolehan adalah suatu transaksi perolehan Aset Tetap sampai dengan aset tersebut dalam kondisi siap digunakan. Perolehan aset tetap antara lain mencakup transaksi pembelian, transfer masuk, hibah masuk, dan perolehan lainnya.
- b. Perubahan/koreksi adalah transaksi yang berdampak pada perubahan nilai dan/atau kuantitas Aset Tetap. Yang termasuk perubahan/koreksi aset tetap antara lain transaksi pengembangan nilai, penyesuaian/koreksi nilai/kuantitas, dan penyusutan.
- c. Penghentian adalah suatu transaksi untuk menghentikan Aset Tetap dari penggunaan aktif, sehingga Aset Tetap tersebut dipindahkan ke pos Aset Lainnya. Sedangkan penggunaan kembali adalah suatu transaksi untuk mengembalikan aset yang telah dihentikan sebelumnya menjadi aset aktif. Aset yang digunakan kembali dipindahkan dari Aset Lainnya menjadi Aset Tetap.
- d. Pelepasan Aset Tetap antara lain terdiri dari transaksi penghapusan, penjualan, pemusnahan, penyertaan modal pemerintah, hibah keluar, dan transfer keluar. Aset Tetap yang dilepaskan dieliminasi dari neraca, dengan tetap memperhatikan ketentuan mengenai pengelolaan Barang Milik Negara.

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

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

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

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

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

menimbulkan hak/klaim penguasaan atau kepemilikan bagi pemerintah atas perolehan suatu Aset Tetap di masa mendatang seperti uang muka pelaksanaan pekerjaan. Apabila terdapat selisih antara realisasi belanja yang dikeluarkan dengan progres fisik yang disepakati, satuan kerja mengakui Uang Muka Belanja atau Belanja Modal Dibayar di Muka dalam laporan keuangan.

KDP dipindahkan ke Aset Tetap yang bersangkutan setelah pekerjaan pembangunan/pengerjaan/konstruksi tersebut dinyatakan selesai dan siap digunakan sesuai dengan tujuan perolehannya. Suatu aset dinyatakan selesai dan siap digunakan setelah adanya Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan (BAPP) pekerjaan dari pihak penyedia barang/jasa kepada satuan kerja. Dalam beberapa kasus, suatu KDP dapat saja dihentikan pembangunannya oleh karena ketidaktersediaan dana, kondisi politik, ataupun kejadian-kejadian lainnya. Penghentian KDP dapat berupa penghentian sementara dan penghentian permanen. Apabila suatu KDP dihentikan pembangunannya untuk sementara waktu, maka KDP tersebut tetap dicantumkan ke dalam neraca dan kejadian ini diungkapkan secara memadai di dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun, apabila pembangunan KDP diniatkan untuk dihentikan pembangunannya secara permanen karena diperkirakan tidak akan memberikan manfaat ekonomis di masa depan, ataupun oleh sebab lain yang dapat dipertanggungjawabkan, maka KDP tersebut harus dieliminasi dari neraca dan kejadian ini diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Eliminasi KDP yang dihentikan pembangunannya secara permanen dari neraca dilakukan sesuai ketentuan mengenai pengelolaan Barang Milik Negara.

D. PENGUKURAN

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

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

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

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

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

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

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

a. Komponen Biaya Perolehan

Biaya perolehan aset terdiri atas:

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

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

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

- 1) biaya persiapan tempat;
- 2) biaya pengiriman awal (*initial delivery*) dan biaya simpan dan bongkar muat (*handling cost*);
- 3) biaya pemasangan (*installation cost*);
- 4) biaya profesional seperti arsitek dan insinyur;
- 5) biaya konstruksi;
- 6) biaya pengujian aset untuk menguji apakah aset telah berfungsi dengan benar (*testing cost*).

Contoh: biaya pengujian aset pada proses pembuatan/karoseri mobil pada suatu kementerian.

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

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

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

Biaya perolehan Aset Tetap yang dibangun dengan cara swakelola meliputi:

- 1) biaya langsung untuk tenaga kerja dan bahan baku;
- 2) biaya tidak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan; dan
- 3) semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan/perolehan Aset Tetap tersebut.

Pengukuran Aset Tetap harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi Aset Tetap. Jika nilai perolehan Aset Tetap di bawah nilai satuan minimum kapitalisasi maka atas Aset Tetap tersebut tidak dapat diakui dan disajikan sebagai Aset

Tetap, namun disajikan dalam Laporan BMN Ekstrakomptabel serta tetap diungkapkan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan dan Catatan atas Laporan BMN.

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

b. Pengeluaran Setelah Tanggal Perolehan

Pengeluaran setelah perolehan awal suatu Aset Tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomi di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, peningkatan mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan (*carrying amount*). Pengeluaran lainnya yang timbul setelah perolehan awal (selain pengeluaran yang memberi nilai manfaat tersebut) diakui sebagai beban pengeluaran (*expenses*) pada periode dimana beban pengeluaran tersebut terjadi.

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

1) Pengeluaran tersebut mengakibatkan bertambahnya masa manfaat, kapasitas, kualitas, dan volume aset yang telah dimiliki; dan

2) Pengeluaran tersebut memenuhi batasan minimal nilai kapitalisasi Aset Tetap/aset lainnya.

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

1) Pertambahan masa manfaat adalah bertambahnya umur ekonomis yang diharapkan dari Aset Tetap yang sudah ada. Misalnya sebuah gedung semula diperkirakan mempunyai umur ekonomis 10 (sepuluh) tahun. Pada tahun ke-7 (ketujuh) pemerintah melakukan renovasi dengan harapan gedung tersebut masih dapat digunakan 8 (delapan) tahun lagi. Dengan adanya renovasi tersebut maka umur gedung berubah dari 10 (sepuluh) tahun menjadi 15 (lima belas) tahun.

2) Peningkatan kapasitas adalah bertambahnya kapasitas atau kemampuan Aset Tetap yang sudah ada. Misalnya, sebuah generator listrik yang mempunyai *output* 200 (dua ratus) KW dilakukan renovasi sehingga kapasitasnya meningkat menjadi 300 (tiga ratus) KW.

3) Peningkatan kualitas aset adalah bertambahnya kualitas dari Aset Tetap yang sudah ada. Misalnya, jalan yang masih berupa tanah ditingkatkan oleh pemerintah menjadi jalan aspal.

4) Pertambahan volume aset adalah bertambahnya jumlah atau satuan ukuran aset yang sudah ada, misalnya penambahan luas bangunan suatu gedung dari 400 (empat ratus) m² menjadi 500 (lima ratus) m².

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

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

Pengeluaran yang dikapitalisasi berupa penggantian utama merupakan pembaharuan bagian dari aset tetap. Biaya penggantian utama dikapitalisasi dengan cara mengurangi nilai bagian yang diganti dari harga aset tetap yang semula dan menambahkan biaya penggantianinya. Penggantian utama atau pembaharuan bagian aset tetap memerlukan penggantian secara periodik. Penentuan komponen utama dari suatu aset tetap berpedoman pada ketentuan dan pengaturan dari intansi teknis pembina.

c. Pertukaran

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

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

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

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

d. Penyusutan

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

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

Manfaat ekonomi atau potensi servis yang melekat pada suatu Aset Tetap pada prinsipnya dipakai/dikonsumsi oleh entitas melalui penggunaan aset tersebut. Namun demikian, faktor-faktor

lainnya seperti aus karena pemakaian maupun faktor teknis lainnya yang mengakibatkan aset menjadi idle (tidak terpakai) seringkali mengakibatkan pengurangan manfaat ekonomi atau potensi servis yang diharapkan dari Aset Tetap tersebut. Konsekuensinya, faktor-faktor berikut perlu dipertimbangkan dalam menentukan umur manfaat suatu Aset Tetap:

- 1) ekspektasi (harapan) pemakaian aset oleh entitas. Pengukuran pemakaian mengikuti ekspektasi kapasitas aset atau output fisik yang dihasilkan;
- 2) ekspektasi tingkat keausan atau kerusakan aset tergantung pada faktor-faktor operasional seperti jumlah pemakaian dan program perbaikan dan pemeliharaan yang diadakan, dan perawatan dan perbaikan aset ketika tidak dipakai (*idle*);
- 3) keausan teknis yang diakibatkan oleh perubahan atau kenaikan produksi atau dari perubahan permintaan pasar atas produk atau output servis dari aset tersebut; dan
- 4) ketentuan hukum atau batasan sejenis lainnya atas pemakaian aset, seperti tanggal kadaluarsa.

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

Penyusutan Aset Tetap dilakukan untuk:

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

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

Aset Tetap yang dinyatakan hilang berdasarkan dokumen sumber yang sah dan telah diusulkan kepada Pengelola Barang penghapusannya dan Aset Tetap dalam kondisi rusak berat dan/atau usang yang telah diusulkan kepada Pengelola Barang penghapusannya, tidak disusutkan. Dalam hal Aset Tetap yang dinyatakan hilang dan sebelumnya telah diusulkan penghapusannya kepada Pengelola Barang di kemudian hari ditemukan kembali, maka terhadap Aset Tetap tersebut dikeluarkan dari Daftar Barang Hilang, disajikan kembali sebagai Aset Tetap dalam neraca dan disusutkan kembali sebagaimana layaknya Aset Tetap.

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

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

Perubahan nilai Aset Tetap sebagai akibat penambahan atau pengurangan kualitas dan/atau nilai Aset Tetap, maka penambahan atau pengurangan tersebut diperhitungkan dalam nilai yang dapat disusutkan. Penambahan atau pengurangan kualitas dan/atau nilai Aset Tetap meliputi penambahan dan pengurangan yang memenuhi kriteria sebagaimana diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintahan.

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

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

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

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

e. Penghentian dan Pelepasan

Suatu Aset Tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau bila aset tetap secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada manfaat ekonomi masa yang akan datang. Aset Tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Eliminasi Aset Tetap dari neraca dilakukan dengan tetap memperhatikan ketentuan mengenai pengelolaan Barang Milik Negara. Aset Tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi Aset Tetap dan harus dipindahkan ke pos

aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

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

f. Penilaian kembali

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

g. Penyusunan Neraca Awal

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

E. PENYAJIAN

Penyajian Aset Tetap adalah berdasarkan biaya perolehan Aset Tetap tersebut beserta perubahan/koreksinya dikurangi akumulasi penyusutan.

Berikut adalah ilustrasi penyajian Aset Tetap pada neraca:

NERACA Per 31 Desember 20X1	
URAIAN	Rp
ASET	
ASET LANCAR	
.....	
ASET TETAP	
Tanah	
Peralatan dan Mesin	
Gedung dan Bangunan	
Jalan, Irigasi, dan Jaringan	
Konstruksi dalam Pengerjaan	
Aset Tetap Lainnya	
Aset Konsesi Jasa	
(Akumulasi Penyusutan Aset Tetap)	
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

F. PENGUNGKAPAN

Laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing-masing jenis Aset Tetap sebagai berikut:

1. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*);
2. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - a. penambahan;
 - b. pelepasan;
 - c. akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada; dan
 - d. mutasi Aset Tetap lainnya.
3. Informasi penyusutan, meliputi:
 - a. nilai penyusutan;
 - b. metode penyusutan yang digunakan;
 - c. masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan; dan
 - d. nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.
4. Informasi terkait pertukaran Aset Tetap (jika ada), meliputi:
 - a. pihak yang melakukan pertukaran Aset Tetap;
 - b. jenis Aset Tetap yang diserahkan dan nilainya;
 - c. jenis Aset Tetap yang diterima beserta nilainya; dan
 - d. jumlah hibah selisih lebih dari pertukaran Aset Tetap.
5. Hal lain yang juga harus mengungkapkan:
 - a. eksistensi dan batasan hak milik atas Aset Tetap;
 - b. kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan Aset Tetap;
 - c. jumlah pengeluaran pada pos Aset Tetap dalam konstruksi; dan
 - d. jumlah komitmen untuk akuisisi Aset Tetap.

G. PERLAKUAN KHUSUS

1. Aset Bersejarah

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

Beberapa karakteristik sebagai ciri khas suatu aset bersejarah:

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

Aset bersejarah biasanya diharapkan untuk dipertahankan dalam waktu yang tak terbatas. Aset bersejarah biasanya dibuktikan dengan peraturan perundang-undangan.

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

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

2. Reklasifikasi dan Koreksi

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

Koreksi adalah tindakan pembetulan secara akuntansi yang dilakukan agar akun/pos yang tersaji dalam laporan keuangan menjadi sesuai dengan yang seharusnya. Koreksi Aset Tetap dilakukan dengan menambah atau mengurangi akun Aset Tetap yang bersangkutan serta akun-akun lain yang terdampak. Koreksi Aset Tetap dapat dilakukan kapan saja, pada saat ditemukan kesalahan dan tidak tergantung pada periode pelaporan dan waktu penyusunan laporan.

3. Aset Tetap Tuntutan Hukum

Dalam hal terjadi tuntutan hukum, pengelolaan data atas tuntutan hukum yang telah berkekuatan hukum ditatausahakan dalam sistem aplikasi yang dikelola oleh Kementerian Keuangan. Setiap K/L yang memiliki perkara tuntutan hukum melakukan pemutakhiran informasi pada sistem informasi tersebut. Selain menyampaikan data tuntutan hukum, setiap K/L juga melaporkan Putusan Pengadilan yang *inkracht* atas tuntutan hukum kepada Pemerintah berupa Aset Tetap dalam LKLL dengan perlakuan akuntansi sebagai berikut:

- 1) Dalam hal tuntutan hukum telah memiliki putusan pengadilan tetap (*in kracht van gewijsde*), telah dilakukan teguran (*aanmaning*) dari PN setempat, tidak dimungkinkan lagi upaya hukum lanjutan/luar biasa dari Pemerintah dan telah dilakukan prosedur penghapusan, maka nilai Aset Tetap tuntutan hukum yang sudah *inkracht*:
 - a) tidak disajikan pada Neraca dan diungkapkan dalam CaLK pada LKLL secara agregat (yaitu total nilai Aset Tetap tuntutan ganti rugi tanpa rincian per tuntutan hukum) jika SK penghapusan sudah terbit;
 - b) dikeluarkan dari Neraca namun tetap disajikan dalam daftar BMN dan diungkapkan dalam CaLK pada LKLL jika SK penghapusan belum terbit.
- 2) Dalam hal tuntutan hukum telah memiliki putusan pengadilan tetap (*in kracht van gewijsde*), telah dilakukan teguran (*aanmaning*) dari PN setempat, tidak dimungkinkan lagi upaya hukum lanjutan/luar biasa dari Pemerintah namun belum dilakukan prosedur penghapusan, maka Aset Tetap tuntutan hukum yang sudah *inkracht* tersebut masih disajikan di Neraca dan juga diungkapkan dalam CaLK LKLL; dan
- 3) Dalam hal tuntutan hukum masih belum memiliki putusan pengadilan yang *inkracht* atau masih dimungkinkan dilakukan upaya hukum lanjutan/luar biasa dari Pemerintah, maka Aset Tetap dalam sengketa tetap disajikan pada Neraca dan tidak perlu diungkapkan dalam CaLK LKLL.

4. Pencatatan Aset Tetap secara Gabungan atau Terpisah

Suatu Aset Tetap dapat terdiri dari komponen penunjang utama dan komponen penunjang lain yang memiliki masa manfaat berbeda-beda, sehingga perhitungan penyusutannya berbeda serta memerlukan pola pemeliharaan yang berbeda pula. Untuk kondisi ini, diharapkan satuan kerja dapat mencatat secara terpisah untuk masing-masing komponen tersebut sehingga dapat disajikan secara lebih wajar dalam laporan keuangan. Penetapan pencatatan suatu Aset Tetap secara gabungan atau terpisah dilakukan berdasarkan kajian dan mempertimbangkan *cost and benefit analysis* dari setiap entitas.

5. Kebijakan Lainnya

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

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

BAB VIII
KEBIJAKAN AKUNTANSI PERJANJIAN KONSESI JASA

A. DEFINISI

1. Perjanjian konsesi jasa adalah perjanjian mengikat antara pemberi konsesi dan mitra dimana:
 - a. mitra menggunakan aset konsesi jasa untuk menyediakan jasa publik atas nama pemberi konsesi selama jangka waktu tertentu; dan
 - b. mitra diberikan kompensasi atas penyediaan jasa pelayanan publik selama masa perjanjian konsesi jasa.
2. Perjanjian mengikat adalah perjanjian yang memberikan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan kepada para pihak dalam perjanjian, seperti dalam bentuk kontrak. Perjanjian yang mengikat mencakup hak dan kewajiban yang berasal dari kontrak atau hak dan kewajiban hukum lainnya.
3. Pemberi konsesi adalah entitas akuntansi/pelaporan pemerintah pusat yang memberikan hak penggunaan aset konsesi jasa kepada mitra.
4. Mitra adalah operator berbentuk badan usaha sebagai pihak dalam perjanjian konsesi jasa yang menggunakan aset konsesi jasa dalam menyediakan jasa publik yang pengendalian asetnya dilakukan oleh pemberi konsesi.
5. Aset konsesi jasa adalah aset yang digunakan untuk menyediakan jasa publik atas nama pemberi konsesi dalam suatu perjanjian konsesi jasa, dan aset dimaksud merupakan aset yang:
 - a. disediakan oleh mitra, yang:
 - i. dibangun, dikembangkan, atau diperoleh dari pihak lain; atau
 - ii. merupakan aset yang dimiliki oleh mitra; atau
 - b. disediakan oleh pemberi konsesi, yang:
 - i. merupakan aset yang dimiliki oleh pemberi konsesi; atau
 - ii. merupakan peningkatan aset pemberi konsesi.

B. RUANG LINGKUP DAN KARAKTERISTIK

Kebijakan umum akuntansi perjanjian konsesi jasa ini digunakan oleh entitas akuntansi pemerintah pusat yang secara unit organisasi memperoleh penugasan menatausahakan transaksi yang timbul dari perjanjian konsesi jasa, dimana pihak pertama sebagai pemberi konsesi dalam perjanjian adalah entitas pemerintah dalam unit organisasi dimaksud. Dalam beberapa perjanjian terkait dengan perikatan konsesi jasa, bahwa pihak pertama selaku pemberi konsesi disebutkan biasanya dengan penyebutan istilah Penanggung Jawab Proyek Kerjasama (PJPK).

Perikatan dalam perjanjian konsesi jasa dimaksud melibatkan mitra untuk menyediakan jasa pelayanan publik yang berkaitan dengan aset konsesi jasa atas nama PJPK. Jika perjanjian tidak terkait dengan penyediaan jasa pelayanan publik dan aset yang digunakan tidak dikendalikan oleh pemberi konsesi (misalnya alih daya, kontrak jasa atau privatisasi), maka perjanjian tersebut tidak masuk dalam ruang lingkup substansi perjanjian konsesi jasa dan bukan secara komprehensif masuk dalam kebijakan umum akuntansi ini.

Dengan memperhatikan beragamnya karakteristik skema dan perjanjian kerjasama pemerintah dengan melibatkan swasta/badan usaha/mitra, maka suatu panduan umum yang dapat digunakan untuk menentukan awal apakah suatu perjanjian/kontrak individual kerjasama pemerintah dengan melibatkan swasta/badan usaha/mitra memenuhi definisi dan ruang lingkup perjanjian konsesi jasa yang dimaksud dalam kebijakan umum akuntansi ini, bahwa suatu perjanjian memuat fitur umum sebagai berikut:

1. Pemberi konsesi adalah entitas pemerintah;
2. Mitra bertanggung jawab untuk setidaknya beberapa pengelolaan aset konsesi jasa dan penyediaan jasa pelayanan publik terkait dan tidak hanya bertindak sebagai agen atas nama pemberi konsesi;
3. pemerintah mengendalikan atau meregulasi jasa pelayanan publik yang harus diberikan oleh mitra dengan menggunakan aset konsesi jasa, kepada siapa jasa harus diberikan, dan berapa harga/tarifnya;
4. Mitra wajib menyerahkan aset konsesi jasa menjadi barang milik negara kepada pemberi konsesi dalam kondisi tertentu pada akhir periode perjanjian, baik dengan disertai sedikit atau tanpa pembayaran imbalan tambahan, terlepas dari pihak mana yang awalnya membiayainya; dan
5. Perjanjian dimaksud diatur dalam suatu perjanjian mengikat yang menetapkan standar kinerja, mekanisme penyesuaian tarif, dan pengaturan untuk menengahi perselisihan.

Pengendalian atau pengaturan/regulasi tarif dan penyesuaian tarif oleh pemberi konsesi tidak berarti bahwa pemberi konsesi perlu sepenuhnya mengendalikan harga/tarif, dan cukup bahwa harga/tarif dapat diatur oleh pemberi konsesi, perjanjian mengikat, atau regulator pihak ketiga yang mengatur entitas lain yang beroperasi di industri atau sektor yang sama (misalnya, rumah sakit, sekolah, atau universitas) dengan pemberi konsesi (misalnya, dengan mekanisme pembatasan). Akan tetapi, kondisi tersebut diterapkan pada substansi perjanjian. Untuk hal nonsubstansial dari perjanjian yang mengikat, seperti pembatasan harga/tarif yang hanya akan berlaku pada kondisi yang kemungkinannya kecil, dapat diabaikan. Dapat pula pada suatu praktik, sebagai contoh, perjanjian dimaksudkan untuk memberikan kebebasan kepada mitra untuk menetapkan harga/tarif, tetapi setiap kelebihan keuntungan dikembalikan kepada pemberi konsesi, maka hal tersebut menunjukkan penerimaan mitra dibatasi dan pengujian pengendalian atas elemen harga/tarif telah terpenuhi.

C. PENGAKUAN AWAL PEROLEHAN ASET KONSESI JASA

Pemberi konsesi mengakui aset yang disediakan oleh mitra dan peningkatan aset pemberi konsesi yang dipartisipasikan sebagai aset konsesi jasa apabila:

1. Pemberi konsesi mengendalikan atau mengatur jenis jasa publik yang harus disediakan oleh mitra, kepada siapa jasa publik tersebut diberikan, serta penetapan tarifnya; dan
2. Pemberi konsesi mengendalikan (yaitu melalui kepemilikan, hak manfaat atau bentuk lain) setiap kepentingan signifikan atas sisa aset di akhir masa konsesi.

Aset yang digunakan dalam perjanjian konsesi jasa selama seluruh masa manfaat (selama umur aset) jika Pemberi konsesi mengendalikan atau mengatur jenis jasa publik yang harus disediakan oleh mitra, kepada siapa jasa publik tersebut diberikan, serta penetapan tarifnya.

Perlakuan akuntansi atas pengakuan awal perolehan aset konsesi jasa yang disediakan oleh pemberi konsesi yaitu:

1. Jika terdapat Barang Milik Negara (BMN) yang dipartisipasikan dalam suatu perjanjian yang memenuhi ruang lingkup perjanjian konsesi jasa dan memenuhi kondisi pengakuan aset konsesi jasa, maka pemberi konsesi melakukan reklasifikasi BMN tersebut sebagai BMN aset konsesi jasa.
2. BMN yang dipartisipasikan dalam suatu perjanjian yang memenuhi ruang lingkup perjanjian konsesi jasa dan memenuhi kondisi pengakuan aset konsesi jasa, dan biasanya secara substansinya diatur dalam perjanjian konsesi jasa.
3. BMN yang dipartisipasikan oleh pemberi konsesi diakui untuk direklasifikasi sebagai aset konsesi jasa berdasarkan dokumen kerja sama pemanfaatan untuk infrastruktur atau dokumen yang dipersamakan atas substansi pemanfaatan BMN yang dikerjasamakan dalam perjanjian konsesi jasa.

Terhadap perjanjian melibatkan pembangunan konstruksi yang dilakukan oleh mitra, maka suatu kriteria aset konsesi jasa yang berasal dari mitra diakui jika dan hanya jika:

1. Besar kemungkinan manfaat ekonomi di masa depan atau potensi jasa yang terkait dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas pemerintah; dan
2. Biaya atau nilai wajar aset dapat diukur secara andal.

Pengakuan awal perolehan aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra diakui pada periode konstruksi berdasarkan berita acara progress penyelesaian pekerjaan atau dokumen yang dipersamakan yang disampaikan oleh mitra kepada pemberi konsesi, dengan mempertimbangkan bahwa:

1. Tujuan utama dari aset konsesi jasa adalah untuk memberikan potensi jasa atas nama pemerintah sebagai pemberi konsesi. Meskipun dalam hal ini aset konstruksi dan/atau aset konsesi jasa yang beroperasi yang dipartisipasikan oleh mitra secara status kepemilikan bukan sebagai BMN. Serupa dengan aset yang dibangun oleh pemerintah untuk penggunaannya sendiri, yaitu pemerintah menilai, pada saat biaya konstruksi dikeluarkan, ketentuan perjanjian mengikat untuk menentukan apakah potensi jasa dari aset konsesi jasa mengalir kepada pemerintah pada saat itu;
2. Pemerintah memiliki informasi yang dapat diandalkan tentang biaya atau nilai wajar aset selama konstruksi, dimana perjanjian konsesi jasa mengharuskan mitra untuk menyampaikan laporan kemajuan selama konstruksi aset kepada pemerintah, dan terdapat pendapatan konstruksi yang diakui oleh mitra sesuai Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan 16 dari Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia, Perjanjian Konsesi Jasa (ISAK 16) untuk dijadikan dasar transaksi pertukaran pada nilai wajar aset yang dapat diukur secara andal;
3. Pemerintah memiliki sedikit kemampuan untuk menghindari penerimaan aset yang dibangun untuk memenuhi spesifikasi kontrak, atau perjanjian mengikat yang serupa, dan nilainya diakui sesuai kemajuan yang dibuat hingga penyelesaian aset. Atas hal tersebut, pemerintah mengakui aset konsesi jasa dan kewajiban terkait; dan
4. Pemberi konsesi mengendalikan atau mengatur jenis jasa publik yang harus disediakan oleh mitra, kepada siapa jasa publik tersebut diberikan, serta penetapan tarifnya, dan pemberi konsesi mengendalikan (yaitu melalui kepemilikan, hak manfaat atau bentuk lain) setiap kepentingan signifikan atas sisa aset di akhir masa konsesi.

Pengaturan/regulasi oleh pemberi konsesi dimaksudkan untuk diterapkan hanya dalam konteks syarat dan ketentuan spesifik dari perjanjian konsesi jasa. Misalnya regulator jalan tol dapat menentukan tarif yang berlaku untuk sektor industri jalan tol secara keseluruhan. Tergantung kepada kerangka hukum pengaturan suatu sektoral industri, bahwa tarif mungkin tersirat dalam perjanjian mengikat yang mengatur perjanjian konsesi jasa yang melibatkan penyediaan transportasi jalan tol, atau tarif tersebut dapat secara khusus dirujuk di dalamnya.

Pengendalian oleh pemberi konsesi untuk setiap kepentingan signifikan atas sisa aset (residual) membatasi kemampuan praktis mitra untuk menjual atau menjaminkan aset dan memberikan pemberi konsesi hak penggunaan yang berkelanjutan selama periode perjanjian konsesi jasa. Kepentingan residual dalam aset merupakan estimasi nilai kini atas aset seolah-olah sudah sampai akhir masa konsesi dan dalam kondisi yang diharapkan pada akhir periode perjanjian konsesi jasa.

D. PENGUKURAN NILAI AWAL PEROLEHAN ASET KONSESI JASA

Nilai awal perolehan aset konsesi jasa yang disediakan oleh pemberi konsesi sesuai perjanjian konsesi jasa diukur berdasarkan nilai reklasifikasi BMN menggunakan nilai tercatat asetnya.

Nilai awal perolehan aset konsesi jasa yang disediakan atau dipartisipasikan oleh mitra diukur dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Nilai berdasarkan dokumen perjanjian kerja sama, berita acara atau dokumen yang dipersamakan atas laporan progres penyelesaian konstruksi dan/atau laporan penyelesaian konstruksi untuk siap operasi pemberian layanan, dan berkorelasi sebagai substansi transaksi pertukaran terhadap asersi manajemen pihak mitra yang dapat diyakini oleh pemberi konsesi atas pengakuan pendapatan konstruksi mitra untuk aset konsesi jasa dalam progres pekerjaan dan diakumulasinya hingga aset konsesi jasa siap beroperasi.
2. Asersi manajemen pihak mitra yang didukung dengan perjanjian kerja sama, dokumen progres penyelesaian konstruksi aset atau dokumen yang dipersamakan atau dokumen penyelesaian konstruksi aset atau berita acara serah terima operasi atau dokumen yang dipersamakan, dipertimbangkan cukup bagi entitas pemerintah pemberi konsesi untuk mencatat awal perolehan aset konsesi jasa pada nilai wajarnya.
3. Pada prinsipnya, asersi manajemen pihak mitra untuk awal perolehan aset keuangan dan/atau aset tak berwujud atas hak konsesi yang diakui dan dicatat oleh mitra sebagai kompensasi penyediaan aset konsesi jasa yang timbul dari perjanjian konsesi jasa, menjadi dasar bagi entitas pemerintah pemberi konsesi mengakui dan mencatat nilai yang sama sebagai nilai wajar awal perolehan aset konsesi jasa. Bagi entitas pemerintah pemberi konsesi, nilai wajar yang diakui dan dicatat ini sebagai suatu transaksi pertukaran yang diwujudkan dalam bentuk skema kompensasi atas penyediaan aset

- oleh mitra dalam menyelenggarakan jasa layanan publik sesuai perjanjian konsesi jasa.
4. Pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra untuk aset konsesi jasa dan penyediaan jasa pelayanan publik tergantung kepada ketentuan perjanjian konsesi jasa, yaitu:
 - a. Kompensasi berupa pembayaran secara kas kepada mitra atau disebut skema kompensasi kewajiban keuangan;
 - b. Kompensasi berupa pemberian hak kepada mitra untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga pengguna aset konsesi jasa dan/atau pemberian akses kepada mitra untuk menggunakan aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan, atau disebut skema kompensasi pemberian hak usaha kepada mitra atau pemberian hak konsesi; atau
 - c. Kombinasi skema kompensasi kewajiban keuangan dan skema kompensasi pemberian hak konsesi.
 5. Jenis skema kompensasi yang dipertukarkan antara pemerintah dan mitra mempengaruhi bagaimana nilai wajar aset konsesi jasa ditentukan pada pengakuan perolehan awal atas biaya pembangunan, biaya pengembangan atau biaya peningkatan aset konsesi jasa, dalam hal ini nilai wajar adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar, dengan pertimbangan sebagai berikut:
 - a. Jika ada kompensasi pembayaran dilakukan oleh pemerintah kepada mitra, maka nilai wajar pengakuan perolehan awal aset merupakan kompensasi bagian dari pembayaran yang dibayarkan kepada mitra untuk aset tersebut. Untuk itu, nilai wajar perolehan awal aset merujuk kepada perjanjian mengikat menentukan jumlah nilai kini kompensasi rangkaian pembayaran yang telah ditentukan sebelumnya untuk dialokasikan ke aset konsesi jasa tersebut. Pada saat yang sama pemerintah mengakui kewajiban keuangan sebesar nilai yang sama.
 - b. Jika tidak ada kompensasi pembayaran atas aset yang dilakukan oleh pemerintah kepada mitra, maka nilai wajar pengakuan perolehan awal aset dicatat dengan cara yang sama sebagaimana transaksi pertukaran aset nonmoneter. Untuk itu, nilai wajar perolehan awal aset merujuk kepada asersi manajemen pihak mitra yang didukung dengan dokumen progres penyelesaian konstruksi aset atau dokumen yang dipersamakan atau dokumen penyelesaian konstruksi aset atau berita acara serah terima operasi atau dokumen yang dipersamakan. Pada saat yang sama pemerintah mengakui kewajiban pendapatan tangguhan sebesar nilai yang sama.

E. PENYAJIAN NILAI AWAL PEROLEHAN ASET KONSESI JASA

Nilai awal perolehan aset konsesi jasa, baik yang berasal dari pemberi konsesi jasa maupun disediakan oleh mitra, disajikan di Neraca dalam pos Aset Tetap dengan klasifikasi tersendiri yaitu Aset Konsesi Jasa.

BMN yang memenuhi pengakuan aset konsesi jasa direklasifikasi untuk disajikan di Neraca dalam pos Aset Tetap dengan klasifikasi baris tersendiri Aset Konsesi Jasa, sehubungan dengan:

1. BMN yang dipartisipasikan dalam perjanjian konsesi jasa memenuhi definisi aset tetap yaitu aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan untuk digunakan atau dimaksudkan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum.
2. Penyajian aset konsesi jasa yang berasal dari pemberi konsesi dalam satu jenis kelas aset yang sama dalam aset konsesi jasa dimaksudkan untuk memberikan informasi yang komprehensif nilai aset konsesi jasa, baik yang disediakan oleh mitra maupun yang disediakan oleh pemberi konsesi; dan
3. Pemanfaatan BMN dalam bentuk kerjasama penyediaan infrastruktur disajikan di Neraca sebagai Kemitraan dalam klasifikasi Aset Lainnya, sudah tidak relevan sehubungan "Kemitraan - Aset Lainnya" 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. Sedangkan unsur pengendalian dalam perjanjian konsesi jasa ada di pihak pemerintah. Klasifikasi baris tersendiri Aset Konsesi Jasa, termasuk dalam hal ini aset yang disediakan oleh mitra dengan status kepemilikan bukan sebagai BMN, disajikan secara aset komposit di Neraca dalam pos Aset Tetap dengan pertimbangan bahwa:

1. Aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra pada masa konsesi sesuai perjanjian konsesi jasa dipahami bukan merupakan BMN (namun demikian status kepemilikannya berubah menjadi BMN pada saat masa konsesi jasa berakhir dan diserahkan kepada pemerintah sesuai perjanjian), sedangkan klasifikasi aset tetap berupa: 1) tanah; 2) peralatan dan mesin; 3) gedung dan bangunan; 4) jalan, irigasi, dan jaringan; 5) aset tetap lainnya; dan 6) konstruksi dalam pengerjaan, secara familiar merupakan penyajian klasifikasi aset tetap yang digunakan atas perolehan BMN;
2. Aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra bertujuan untuk penyediaan jasa pelayanan publik berdasarkan perjanjian konsesi jasa antara pemerintah dan mitra, dimana aset tersebut memiliki karakteristik penyajian:
 - a. berbeda dengan BMN yang diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat dan fungsinya dalam aktivitas operasi pemerintah yang terklasifikasikan berupa: (1) tanah; (2) peralatan dan mesin; (3) gedung dan bangunan; (4) jalan, irigasi, dan jaringan; (5) aset tetap lainnya; dan (6) konstruksi dalam pengerjaan;
 - b. aset komposit dalam penyediaan jasa pelayanan publik sesuai pengaturan yang mengikat dalam perjanjian konsesi jasa dan kriteria pengakuan dan pengukuran aset konsesi yang disediakan oleh mitra;
 - c. aset komposit merupakan kumpulan aset yang membentuk aset infrastruktur dan secara khusus digunakan dalam penyediaan jasa pelayanan publik sesuai pengaturan yang mengikat dalam perjanjian konsesi jasa, dan aset infrastruktur yang bersifat aset komposit ini tidak relevan disajikan secara individual klasifikasi aset berwujud dalam rangka menghasilkan jasa pelayanan publik sebagaimana dipersyaratkan dalam perjanjian.

Dalam praktiknya untuk menghasilkan jasa pelayanan publik sesuai perjanjian konsesi jasa, aset-aset yang diperlukan untuk menyediakan layanan tersebut seringkali bukanlah suatu aset tunggal seperti unit mobil, unit gedung, unit Software, unit komputer dan seterusnya namun merupakan kumpulan dari berbagai aset yang bermacam-macam jenisnya dan bahkan dapat berupa hak akses misalnya hak sewa atau suatu hak akses aset berwujud maupun aset tak berwujud.

Kumpulan unit aset-aset tersebut secara sinergis digunakan secara serentak bersama-sama untuk menghasilkan jasa pelayanan publik yang diperjanjikan. Dalam hal ini aset komposit dapat diartikan bahwa aset-aset tersebut membentuk suatu sistem (suatu kelengkapan) infrastruktur yang secara bersama-sama diarahkan untuk mencapai tujuan tertentu yaitu penyediaan jasa pelayanan publik tertentu yang diperjanjikan. Dengan demikian nilai transaksi pertukarannya antara pemberi konsesi dan mitra adalah sebesar nilai wajar aset komposit.

3. Jika secara karakteristik aset komposit yang disediakan oleh mitra sesuai dengan perjanjian konsesi jasa berupa aset tak berwujud yaitu bahwa jasa pelayanan publik disediakan oleh mitra dari penyelenggaraan operasional suatu sifat aset tak berwujud, maka aset konsesi jasa yang demikian disajikan sebagai klasifikasi aset konsesi jasa di Neraca dalam pos Aset Tak Berwujud.

Berikut ini adalah ilustrasi penyajian aset konsesi jasa di neraca dalam pos aset tetap:

NERACA Per 31 Desember 20X1	
URAIAN	Rp
ASET TETAP	
Tanah	
Peralatan dan Mesin	
Gedung dan Bangunan	
Jalan, Irigasi, dan Jaringan	
Konstruksi dalam Pengerjaan	
Aset Tetap Lainnya	
(Akumulasi Penyusutan Aset Tetap)	
Aset Konsesi Jasa*	
(Akumulasi Penyusutan Aset Konsesi Jasa)**	
ASET LAINNYA	
Aset Tak Berwujud	
Aset Tak Berwujud Dalam Pengerjaan	
Aset Konsesi Jasa-Aset Tak Berwujud***	
Akumulasi Penyusutan/Amortisasi Aset Lainnya	
Akumulasi Amortisasi Aset Konsesi Jasa-Aset Tak Berwujud****	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

Catatan:

* Pos **Aset Konsesi Jasa** terdiri dari akun 6 digit di Neraca Percobaan sebagai berikut:

1. Akun Aset Konsesi Jasa Partisipasi Pemerintah
2. Akun Aset Konsesi Jasa Partisipasi Mitra
3. Akun Aset Konsesi Jasa Partisipasi Mitra Dalam Pengerjaan

** Pos **AKUMULASI PENYUSUTAN ASET KONSESI JASA** terdiri dari akun 6 digit di Neraca Percobaan sebagai berikut:

1. Akun Akumulasi Penyusutan Aset Konsesi Jasa Partisipasi Pemerintah
2. Akun Akumulasi Penyusutan Aset Konsesi Jasa Partisipasi Mitra

*** Pos **Aset Konsesi Jasa-Aset Tak Berwujud** terdiri dari akun 6 digit di Neraca Percobaan yaitu Akun Aset Konsesi Jasa-Aset Tak Berwujud.

**** Pos **AMORTISASI ASET KONSESI JASA-ASET TAK BERWUJUD** terdiri dari akun 6 digit di Neraca Percobaan yaitu akun Akumulasi Amortisasi Aset Konsesi Jasa-Aset Tak Berwujud.

F. ASET KONSESI JASA SETELAH AWAL PEROLEHAN

BMN yang dipartisipasikan sesuai perjanjian konsesi jasa dilakukan mekanisme penyusutan BMN sesuai dengan ketentuan mengenai pengelolaan BMN.

Aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra secara komposit nilai wajar awal perolehan aset konsesi jasa dilakukan perhitungan penyusutan asetnya sejak berita acara serah terima operasi atau dokumen yang dipersamakan, dan perhitungan penyusutan asetnya dilakukan secara semesteran.

Teknis penyusutan aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra menggunakan metode garis lurus selama masa konsesi atas pengakuan aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra, dengan mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

1. metode garis lurus selama masa konsesi menggambarkan umur ekonomi teknis aset dimaksud yaitu kemungkinan jasa yang akan mengalir ke pemerintah (pemberi konsesi) berupa penyediaan jasa pelayanan publik yang diselenggarakan oleh mitra atas nama pemberi konsesi dengan menggunakan aset konsesi jasa sesuai perjanjian konsesi jasa;
2. substansi aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra adalah sejalan dengan sifat aset dan fungsinya sebagai aset infrastruktur (bersifat komposit) dalam penyediaan jasa pelayanan publik dimana masa manfaat ekonomi teknis asetnya dipengaruhi pengaturan yang mengikat selama masa konsesi sesuai perjanjian konsesi jasa; dan
3. Dengan demikian tidak relevan menggunakan tabel masa manfaat yang diatur dalam peraturan perundang-undangan yang sudah ada karena hanya berlaku untuk BMN, sedangkan aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra statusnya belum menjadi BMN selama masa konsesi.

Dalam hal nilai wajar awal perolehan aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra dalam penyediaan jasa pelayanan publik oleh mitra tersusun dari komponen pendukung fisik aset berupa tanah yang harus diadakan oleh mitra dan/atau tersusun komponen biaya sewa tanah yang dibebankan selama masa

konstruksi, maka pada prinsipnya aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra adalah bersifat komposit dalam penyediaan jasa pelayanan publik selama masa konsesi sesuai perjanjian konsesi jasa. Dengan demikian untuk hal ini dilakukan perhitungan penyusutan atas suatu masa manfaat aset konsesi jasa secara komposit dalam penyediaan jasa pelayanan publik selama masa konsesi sesuai perjanjian konsesi jasa, dan bukan berdasarkan individual susunan komponen fisik aset tetap dan/atau aset tak berwujud pembentuk aset konsesi jasa sesuai perjanjian mengikat.

Pada masa konstruksi dalam pengerjaan, aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra dalam pengerjaan tidak dilakukan perhitungan penyusutan dan disajikan sebesar nilai wajar aset konsesi jasa dalam pengerjaan.

G. ASET KONSESI JASA PADA BERAKHIRNYA MASA KONSESI

Pada akhir masa konsesi, penyajian aset tetap di Neraca terhadap aset konsesi jasa yang berasal dari pemberi konsesi sesuai historisnya direklasifikasi dari pencatatan pos aset konsesi jasa partisipasi pemerintah ke dalam jenis BMN masing-masing pencatatan klasifikasi pada pos aset tetapnya. Reklasifikasi BMN dimaksud diukur menggunakan nilai tercatat asetnya.

Aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra pada akhir masa konsesi diserahkan kepada pemerintah atau pemberi konsesi guna diubah status kepemilikannya menjadi BMN dengan penatausahaan dan pencatatan BMN-nya atas alih status kepemilikannya dari mitra sesuai perjanjian sebagai berikut:

1. Penyajian aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra di Neraca pos aset tetap dilakukan melalui teknik reklasifikasi penatausahaan barang dan akuntansi sebesar nilai tercatatnya (yaitu nilai historis perolehan dan akumulasi penyusutan asetnya) dari subpos aset konsesi jasa menjadi subpos kelas aset tetap yang dominan karakteristik BMN-nya.
2. Jika setelah reklasifikasi subpos aset tetap sebagaimana dimaksud angka 1 dilakukan penatausahaan BMN yang dipilah secara komposisi atau secara detail unit masing-masing klasifikasi BMN aset tetap (break down identifikasi aset pembentuk dari aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra) dan tidak terdapat perubahan nilai dan/atau umur masa manfaat asetnya sesuai dengan ketentuan peraturan penatausahaan BMN, maka teknik pemilahan BMN dimaksud untuk menentukan nilai masing-masing klasifikasi BMN aset tetap dapat dilakukan secara proposional atau sesuai dengan ketentuan peraturan mengenai penilaian dan penatausahaan BMN.
3. Jika setelah reklasifikasi subpos aset tetap sebagaimana dimaksud angka 1 dan teknik pemilahan BMN sebagaimana dimaksud angka 2 terdapat perubahan nilai dan/atau umur masa manfaat asetnya sesuai dengan ketentuan peraturan mengenai penilaian dan penatausahaan BMN, maka selisih perubahan nilai BMN tersebut dicatat sebagai penyesuaian ekuitas di Laporan Perubahan Ekuitas (LPE).

Jika pada akhir masa konsesi sampai dengan penyusunan laporan keuangan pada periode pelaporan tahunan yang sama tidak dimungkinkan segera dilakukan penatausahaan dan pencatatan BMN yang berasal dari aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra berdasarkan pemilahan klasifikasi pos aset tetap (kecuali klasifikasi aset konsesi jasa), maka pencatatan dan penatausahaan reklasifikasi sebagai berikut:

1. Aset konsesi jasa yang disediakan mitra dilakukan reklasifikasi secara komposit ke dalam klasifikasi pos aset tetap yang sesuai dengan dominan jenis aset tetapnya (kecuali aset konsesi jasa); dan
2. Nilai reklasifikasi BMN aset tetap dimaksud diukur menggunakan nilai tercatatnya yaitu nilai historis perolehan dan akumulasi penyusutan asetnya secara komposit.

H. KEWAJIBAN ATAS AWAL PEROLEHAN ASET KONSESI JASA

Pemberi konsesi mengakui kewajiban pada saat mengakui aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra. Kewajiban yang diakui sehubungan pengakuan perolehan awal aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra merupakan bentuk transaksi pertukaran atas aset konsesi jasa. Pengakuan kewajiban ini pada awalnya diukur sebesar nilai yang sama dengan awal perolehan nilai aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra, kemudian disesuaikan jika ada nilai imbalan yang dialihkan (misal kas) dari entitas pemerintah kepada mitra, atau dari mitra kepada entitas pemerintah.

Entitas pemerintah yang melakukan transaksi imbalan yang dialihkan dapat berasal dari entitas pemerintah di luar entitas pemerintah pemberi konsesi, misalnya Bagian Anggaran Bendahara Umum Negara (BA BUN) Transaksi Khusus pada Unit Eselon I Kementerian Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pembiayaan dan Pengelolaan Risiko yang mendapat alokasi anggaran belanja untuk pembayaran *Viability Gap Fund* (VGF).

Pemberi konsesi menyajikan kewajiban, baik substansinya sebagai kewajiban keuangan (karakteristik skema kompensasi kewajiban keuangan - *financial liability model*) maupun sebagai pendapatan tangguhan (karakteristik skema kompensasi pemberian hak usaha kepada mitra - *grant of a right to the operator model*), disajikan di Neraca pada pos kewajiban jangka panjang.

Pengakuan kewajiban dalam hal ini timbul dari pengaturan yang mengikat dalam perjanjian konsesi jasa dan bukan timbul dari individual perikatan pengadaan barang dan/atau jasa konvensional semata, maka pemenuhan penyajian bagian lancar kewajiban jangka panjang untuk periode penyusunan pelaporan keuangan tidak diperlukan.

Jika pengaturan mengikat dalam perjanjian konsesi jasa mengatur bahwa pemberi konsesi memberikan kompensasi atas penyediaan aset konsesi jasa dan jasa pelayanan publik berupa kombinasi sebagian dalam bentuk skema kewajiban keuangan dan sebagian dalam bentuk skema pemberian hak usaha kepada mitra, maka pemberi konsesi memperlakukan dan menyajikan secara terpisah.

I. KEWAJIBAN SETELAH AWAL PEROLEHAN PADA SKEMA KOMPENSASI KEWAJIBAN KEUANGAN

Pada skema kompensasi kewajiban keuangan, pemberi konsesi mengalokasikan anggaran belanja barang untuk pembayaran kepada mitra sebagai kompensasi terhadap ketersediaan aset konsesi jasa, ketersediaan jasa pelayanan publik, dan biaya keuangan.

Biaya keuangan sehubungan dengan penyediaan jasa layanan tersebut ditetapkan berdasarkan informasi yang tersedia dalam perjanjian atau diestimasikan berdasarkan tingkat suku bunga implisit atau

lainnya yang sesuai syarat dan ketentuan dalam perjanjian.

Informasi biaya keuangan yang tersedia dalam perjanjian dapat berupa biaya modal mitra yang diestimasi (yaitu *weighted average cost of capital* pada model keuangan yang disertakan dalam perjanjian) atau internal rate of return yang telah mencakup biaya modal, biaya pengelolaan risiko dan margin kontrak yang dibayarkan oleh pemerintah kepada mitra.

Jika informasi biaya keuangan tidak tersedia, maka dapat digunakan suku bunga pinjaman inkremental pemerintah dengan disertai penjelasan atas fitur-fitur yang serupa antara suku bunga pinjaman inkremental yang dijadikan rujukan dengan substansi dari kontrak. Selain itu, manajemen pada mitra dapat memberikan keterangan yang dapat meliputi perbedaan antara karakteristik pinjaman yang dirujuk dengan perjanjian konsesi jasa, misalnya adanya perbedaan alokasi risiko, perbedaan hubungan transaksi (hubungan pemerintah dengan pemerintah negara lain atau hubungan bisnis), dan informasi lain yang diperlukan.

Aseri manajemen atas penetapan biaya keuangan berdasarkan informasi yang tersedia dalam perjanjian atau dokumen perikatan yang dipersamakan yang dipertimbangkan informasinya memadai oleh entitas pemberi konsesi untuk mencatat pembayaran komponen biaya keuangan.

Secara sistem anggaran, alokasi anggaran untuk pembayaran kompensasi terhadap substansi ketersediaan aset konsesi jasa ketersediaan jasa pelayanan publik, dan biaya keuangan termasuk di dalamnya suku bunga implisit ini dianggarkan menggunakan klasifikasi anggaran belanja barang dengan pertimbangan bahwa:

1. intensi utama pemerintah adalah untuk mewujudkan penyediaan jasa pelayanan publik melalui perjanjian konsesi jasa menggunakan aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra; dan
2. pembayaran untuk porsi kompensasi konstruksi aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra tidak ditujukan untuk karakteristik anggaran belanja modal yang langsung menimbulkan transaksi pertukaran memperoleh BMN, hal ini karena aset konsesi jasa masih menjadi tanggung jawab mitra dalam menyediakan jasa pelayanan publik selama masa konsesi, dan status kepemilikannya bukan sebagai BMN.

Dengan demikian, amortisasi kewajiban pada skema kompensasi kewajiban keuangan dilakukan berdasarkan pembayaran realisasi anggaran belanja barang yang dilakukan oleh pemberi konsesi kepada mitra selama masa konsesi sebesar porsi kompensasi konstruksi aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra. Secara aplikasi sistem akuntansi, realisasi anggaran belanja barang tahun anggaran berjalan untuk porsi kompensasi konstruksi aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra disajikan sebagai belanja barang - LRA tetapi tidak disajikan sebagai beban barang - LO karena harus direklasifikasi menggunakan jurnal manual untuk mengurangi nilai kewajiban sehubungan amortisasi kewajiban konsesi jasa pada skema kompensasi kewajiban keuangan. Sedangkan pembayaran untuk substansi bagian tagihan atas biaya keuangan dan bagian tagihan atas ketersediaan jasa pelayanan publik oleh mitra sesuai maksud perjanjian konsesi jasa, diakui sebagai belanja-LRA dan beban-LO.

Penentuan besaran bagian amortisasi kewajiban konsesi jasa pada skema kompensasi kewajiban keuangan, bagian tagihan atas biaya keuangan, dan bagian tagihan atas ketersediaan layanan dapat merujuk kepada perjanjian apabila ditentukan secara eksplisit.

Jika pembagian komposisi besaran bagian tagihan tidak disajikan secara eksplisit dalam perjanjian, maka dapat dilakukan perhitungan estimasi alokasi belanja barang yang tersusun nilainya berdasarkan tiga komponen tagihan pembayaran. Estimasi alokasi belanja barang tersebut disusun berdasarkan asersi manajemen yang didukung dengan informasi yang memadai.

Jika ada imbalan yang dialihkan (misal kas) dari pemberi konsesi dan/atau entitas pemerintah (selain pemberi konsesi) kepada mitra untuk kompensasi konstruksi aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra, maka transaksi ini diperhitungkan untuk mengurangi nilai tanggungan kewajiban pemerintah atas kompensasi konstruksi aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra.

Salah satu contoh imbalan yang dialihkan adalah adanya dukungan pemerintah berupa Viability Gap Fund (VGF), dimana intensinya sebagai bentuk kontribusi sebagian biaya konstruksi yang diberikan secara tunai pada proyek Kerjasama Pemerintah dengan Badan Usaha (KPBU) yang sudah memiliki kelayakan ekonomi namun belum memiliki kelayakan finansial. Dukungan pemerintah berupa VGF ini dapat diberikan setelah tidak terdapat lagi alternatif lain untuk membuat proyek kerja sama layak secara finansial. Pengalokasian anggaran VGF ke dalam klasifikasi anggaran belanja barang dengan pertimbangan bahwa dukungan pembayaran pemerintah kepada mitra berupa VGF tidak ditujukan untuk karakteristik klasifikasi anggaran belanja modal yang langsung menimbulkan transaksi pertukaran berupa perolehan BMN maupun karakteristik klasifikasi anggaran belanja hibah, belanja subsidi ataupun belanja lain-lain pemerintah.

Jika alokasi anggaran dan pelaksanaan realisasi anggaran belanja barang tahun anggaran berjalan untuk VGF dilaksanakan oleh pemberi konsesi, maka disajikan sebagai belanja barang - LRA tetapi tidak disajikan sebagai beban barang - LO karena harus direklasifikasi menggunakan jurnal manual untuk mengurangi nilai kewajiban konsesi jasa pada skema kompensasi kewajiban keuangan.

Jika alokasi anggaran dan pelaksanaan realisasi anggaran belanja barang tahun anggaran berjalan untuk VGF dilaksanakan oleh entitas selain pemberi konsesi (misalnya Bagian Anggaran BUN), maka disajikan sebagai belanja barang - LRA pada entitas (Kuasa Penguasa Anggaran - KPA) yang merealisasikan pelaksanaan anggaran belanja barang, dan teknis akuntansi untuk penyajian dan penyusunan laporan keuangan sehubungan penyesuaian kurang beban barang - LO dengan ekuitas terkait (pada KPA yang merealisasikan anggaran belanja barang untuk VGF) dan penyesuaian kurang nilai kewajiban konsesi jasa dengan ekuitas terkait pada skema kompensasi kewajiban keuangan (pada entitas pemberi konsesi) dilakukan setelah melakukan rekonsiliasi periode pelaporan keuangan tahun anggaran berjalan.

J. KEWAJIBAN SETELAH AWAL PEROLEHAN PADA SKEMA KOMPENSASI PEMBERIAN HAK KONSESI

Pada skema kompensasi pemberian hak usaha kepada mitra (pemberian hak konsesi), pemberi konsesi memberikan hak akses kepada mitra untuk menggunakan aset konsesi jasa atau mengelola aset selain aset konsesi jasa guna mendapatkan penerimaan sebagai kompensasi terhadap ketersediaan aset konsesi jasa dan jasa pelayanan publik. Dengan demikian pemberi konsesi tidak memiliki tanggungan kewajiban untuk membayar kas atau aset keuangan lain kepada mitra atas ketersediaan aset konsesi jasa. Dalam hal ini atas penyediaan aset konsesi jasa oleh mitra, pemberi konsesi mengakui bagian atas pendapatan yang belum terealisasi atau yang masih ditangguhkan sebagai kewajiban.

Amortisasi kewajiban pada skema kompensasi pemberian hak konsesi dilakukan dengan metode garis lurus selama masa konsesi pada masa substansi ekonomi terjadi, yaitu dimulai pada saat aset konsesi jasa dinyatakan komersial menghasilkan pendapatan dan dipungut oleh mitra dari para pengguna aset konsesi jasa berdasarkan surat ketetapan pengenaan dan pemungutan tarif oleh mitra atau dokumen yang dipersamakan yang diterbitkan oleh pemberi konsesi atau entitas pemerintah di luar pemberi konsesi yang mempunyai kewenangan dalam penetapan dan mulai berlakunya pengenaan tarif.

Amortisasi kewajiban pada skema kompensasi pemberian hak konsesi pada periode tahun anggaran berjalan diakui sebagai pendapatan konsesi jasa dan mengurangi nilai *outstanding* kewajiban - pendapatan tangguhan.

Jika terdapat pembayaran dari pemberi konsesi kepada mitra sehubungan pemakaian aset konsesi jasa yang jasa publiknya dinikmati oleh pihak ketiga atau masyarakat atau bahkan entitas pemerintah sendiri, maka pembayaran tersebut merupakan transaksi imbal balik atas pertukaran untuk pemakaian aset konsesi jasa dan bukan berkaitan dengan perolehan aset konsesi jasa ataupun pengurang nilai kewajiban - pendapatan tangguhan. Atas hal ini, pemberi konsesi memberikan imbalan berupa pembayaran kepada mitra atas penggunaan layanan jasa publik dari pemakaian aset konsesi jasa, dan pembayaran tersebut diakui sebagai beban dan dialokasikan anggaran pembayarannya sesuai dengan kewenangan entitas Pemerintah dan jenis belanjanya, misalnya belanja subsidi atau belanja lain-lain di bagian anggaran BUN atau belanja barang atau belanja bantuan Pemerintah di bagian anggaran kementerian/lembaga.

Sedikit berbeda dengan (jika ada) transaksi pembayaran yang dilakukan pemberi konsesi dan/atau entitas pemerintah (selain pemberi konsesi) kepada mitra untuk kompensasi konstruksi aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra sesuai dengan perjanjian konsesi jasa, misalnya dukungan pemerintah berupa *Viability Gap Fund* (VGF).

Dalam hal ini pembayaran VGF dimaksud intensinya sebagai bentuk kontribusi sebagian biaya konstruksi yang diberikan secara tunai pada proyek KPBU yang sudah memiliki kelayakan ekonomi namun belum memiliki kelayakan finansial. Dukungan pemerintah berupa VGF ini dapat diberikan setelah tidak terdapat lagi alternatif lain untuk membuat proyek kerja sama layak secara finansial.

Secara kebijakan dan sistem penganggaran, anggaran pembayaran VGF dialokasikan ke dalam klasifikasi anggaran belanja barang dengan pertimbangan bahwa dukungan pembayaran pemerintah kepada mitra berupa VGF tidak ditujukan untuk karakteristik klasifikasi anggaran belanja modal yang langsung menimbulkan transaksi pertukaran berupa perolehan BMN.

Secara kebijakan teknis akuntansi, realisasi anggaran pembayaran VGF, baik yang dilaksanakan sebagai bagian anggaran pemberi konsesi maupun entitas selain pemberi konsesi (misalnya Bagian Anggaran BUN), diperlakukan sebagai berikut:

1. Diakui dan disajikan sebagai belanja barang - LRA dan beban barang - LO sesuai dengan SPM/SP2D belanja barang;
2. Tidak mempengaruhi nilai *outstanding* kewajiban - pendapatan tangguhan, baik pada saat terjadinya transaksi pembayaran VGF maupun diperhitungkan dalam melakukan amortisasi *outstanding* kewajiban - pendapatan tangguhan selama sisa masa konsesi;
3. Substansi realisasi transaksi pembayaran VGF dimaksud dapat mempengaruhi besaran nilai tarif layanan publik yang dipungut mitra dan/atau lamanya masa konsesi, sebagai bentuk kesepakatan perjanjian yang mengikat, baik perjanjian induk awalnya maupun perubahan perjanjian melalui adendum.
4. Jika pembayaran VGF mempengaruhi turunnya nilai tarif, maka hal tersebut tidak mempengaruhi perhitungan beban amortisasi kewajiban pendapatan tangguhan tahun berjalan karena menggunakan kebijakan metode garis lurus selama masa konsesi.
5. Jika pembayaran VGF mempengaruhi pengurangan lama masa konsesi, maka hal tersebut akan mempengaruhi beban amortisasi kewajiban pendapatan tangguhan tahun berjalan sehubungan dalam kebijakan metode garis lurus selama masa konsesi terjadi perubahan rumus perhitungan masa konsesi.

K. TRANSAKSI DUKUNGAN PEMERINTAH

Dalam pelaksanaan proyek KPBU sehubungan pembangunan infrastruktur nasional di lingkungan pemerintah pusat yang memenuhi karakteristik perjanjian konsesi jasa, pemerintah dapat memberikan dukungan keuangan antara lain:

1. *Viability Gap Fund* (VGF)
Viability Gap Fund (VGF) atau dukungan kelayakan adalah dukungan pemerintah dalam bentuk kontribusi sebagian biaya konstruksi yang diberikan secara tunai pada proyek KPBU yang sudah memiliki kelayakan ekonomi namun belum memiliki kelayakan finansial. Dukungan kelayakan dapat diberikan setelah tidak terdapat lagi alternatif lain untuk membuat proyek kerja sama layak secara finansial.
2. *Project Development Facility* (PDF)
Project Development Facility (PDF) atau fasilitas penyiapan proyek adalah fasilitas yang disediakan untuk membantu entitas pemerintah pemberi konsesi menyusun kajian akhir prastudi kelayakan, dokumen lelang, dan mendampingi entitas pemerintah pemberi konsesi dalam transaksi proyek KPBU hingga memperoleh pembiayaan dari lembaga pembiayaan (atau mencapai *financial close*).
3. Penjaminan Infrastruktur
Penjaminan infrastruktur adalah pemberian jaminan atas kewajiban finansial entitas pemberi konsesi untuk membayar kompensasi kepada badan usaha saat terjadi risiko infrastruktur - sesuai dengan alokasi yang disepakati dalam perjanjian KPBU - yang menjadi tanggung jawab entitas pemberi konsesi.

Pengalokasian anggaran VGF ke dalam klasifikasi anggaran belanja barang dengan pertimbangan bahwa dukungan pembayaran pemerintah kepada mitra berupa VGF tidak ditujukan untuk karakteristik klasifikasi anggaran belanja modal yang langsung menimbulkan transaksi pertukaran berupa perolehan BMN maupun karakteristik klasifikasi anggaran belanja hibah, belanja subsidi ataupun belanja lain-lain pemerintah. Dampak pencatatan dan penyajian dari realisasi pembayaran VGF tergantung kepada skema kompensasi.

Kebijakan akuntansi terkait dukungan pemerintah berupa PDF mempertimbangkan bahwa intensi substansi transaksinya adalah tidak berhubungan dengan kompensasi atas penyediaan aset konsesi jasa

oleh mitra, sehingga cukup jelas bahwa alokasi anggaran dan pelaksanaan realisasi anggaran memenuhi jenis belanja barang dan disajikan sebagai belanja barang - LRA dan sebagai beban barang - LO.

Kebijakan akuntansi terkait dukungan pemerintah berupa penjaminan infrastruktur mempertimbangkan bahwa penjaminan infrastruktur merupakan transaksi yang sifatnya kontijensi dan berubah menjadi imbalan yang dialihkan sebagai kewajiban keuangan bagi pemberi konsesi apabila pemberi konsesi terdapat *short fail* penerimaan atau kesulitan pembayaran kompensasi kepada mitra atas ketersediaan aset konsesi jasa dan ketersediaan jasa layanan publik.

Pada saat dukungan pemerintah berupa penjaminan infrastruktur masih bersifat kontijensi, maka pemberi konsesi menjelaskan secara memadai di Catatan atas Laporan Keuangan. Pada saat terdapat transaksi imbalan yang dialihkan, misalnya pembayaran kompensasi dilakukan oleh entitas penjaminan kepada mitra alih-alih oleh pemberi konsesi, maka transaksi ini diakui sebagai kewajiban keuangan oleh pemberi konsesi.

L. TRANSAKSI PENYERTAAN MODAL PEMERINTAH PADA PENUGASAN BUMN YANG DIHUBUNGKAN DENGAN PERJANJIAN KONSESI JASA

Kebijakan teknis akuntansi terkait transaksi penyertaan modal pemerintah pada penugasan kepada BUMN bukan merupakan karakteristik untuk dilakukan eliminasi. Transaksi dana pengeluaran pembiayaan untuk penyertaan modal pemerintah pada penugasan kepada BUMN substansi dasarnya adalah menambah penyertaan modal (ekuitas) pada BUMN dan mengharapkan memperoleh kualitas dividen berdasarkan kinerja keuangannya.

Pada saat penggunaan dana yang berasal dari penyertaan modal pemerintah pada penugasan kepada BUMN dihubungkan dengan misi khusus pada proyek KPBU yang karakteristik perjanjiannya memenuhi perjanjian konsesi jasa, maka hubungan transaksinya cukup remote untuk menjadi suatu transaksi imbal balik, baik sebagai perolehan aset konsesi jasa maupun sebagai imbalan yang dialihkan atas kompensasi perolehan aset konsesi jasa.

Penggunaan dana yang berasal dari penyertaan modal pemerintah pada penugasan kepada BUMN dihubungkan dengan misi khusus pada proyek KPBU yang karakteristik perjanjiannya memenuhi perjanjian konsesi jasa dipertimbangkan sebagai model bisnis investasi BUMN yang bersangkutan untuk penyertaan ekuitas ke dalam Special Purpose Vehicle (SPV) selaku mitra yang bertindak atas nama pemberi konsesi untuk menyediakan aset konsesi jasa dan jasa pelayanan publik sesuai dengan perjanjian konsesi jasa antara SPV dan PJKP (pemberi konsesi).

Pelaksanaan penyertaan modal pemerintah pada BUMN merupakan bentuk dukungan secara langsung kepada BUMN untuk memenuhi model bisnisnya memperoleh pendapatan dari penyertaan ekuitas pada SPV yang melakukan perjanjian konsesi jasa, sebagai kompensasinya Pemerintah memperoleh peningkatan pembagian dividen dari BUMN. Pada suatu kejadian lain, dimungkinkan BUMN yang tidak mendapatkan penyertaan modal pemerintah untuk melakukan model bisnis penyertaan ekuitas ke dalam SPV yang melakukan perikatan perjanjian konsesi jasa antara SPV dan PJKP (pemberi konsesi).

M. PENERAPAN RETROSPEKTIF PERJANJIAN KONSESI JASA

Secara umum, penerapan pertama kali untuk transaksi yang timbul dari perjanjian konsesi jasa oleh entitas pemerintah pemberi konsesi atas perjanjian konsesi jasa yang sudah berlangsung, sebagai berikut:

1. Jika terdapat identifikasi BMN yang dipartisipasikan dalam perjanjian konsesi jasa dan memenuhi kondisi pengakuan aset konsesi jasa, maka pemberi konsesi melakukan reklasifikasi BMN tersebut sebagai BMN aset konsesi jasa menggunakan nilai tercatat aset BMN-nya.
2. Terhadap aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra dan memenuhi kondisi pengakuan aset konsesi jasa sesuai dengan perjanjian konsesi jasa, maka entitas pemerintah pemberi konsesi mengakui aset konsesi jasa secara restrospektif diukur menggunakan model biaya atas perolehan nilai konstruksi aset konsesi jasa yang diteruskan pada tanggal penerapan awal bersama-sama dengan akumulasi penyusutan atau akumulasi amortisasi asetnya.
Model biaya atas perolehan nilai konstruksi aset konsesi jasa yang diteruskan pada tanggal penerapan awal dapat mengacu kepada asersi manajemen pihak mitra yang diyakini oleh pemberi konsesi sebagai pengakuan pendapatan konstruksi mitra atas aset konsesi jasa siap beroperasi pada masing-masing periode laporan keuangan *audited* tahun terjadinya.
3. Dampak kumulatif atas awal pengakuan aset konsesi jasa yang disediakan mitra secara restrospektif sebagaimana dimaksud angka 2 dicatat sebagai penyesuaian pada saldo awal perubahan ekuitas pada tanggal penerapan atau pengakuan pertama kalinya.
4. Hal yang sama diberlakukan terhadap dampak kumulatif atas awal pengakuan kewajiban yang timbul atas pengakuan aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra, dan teknis kebijakan akuntansi atas amortisasi kewajiban memperhatikan masing-masing karakteristik skema kompensasi kewajiban keuangan dan/atau skema kompensasi pemberian hak konsesi, yang diatur dalam perjanjian.

N. PENGUNGKAPAN

Penyajian aset konsesi jasa dalam pos aset tetap di Neraca diungkapkan secara memadai di Catatan atas Laporan Keuangan untuk informasi yang berkaitan dengan perjanjian konsesi jasa, antara lain:

1. Deskripsi perjanjian, kontrak, atau perikatan yang dipersamakan sehubungan perjanjian konsesi jasa;
2. Ketentuan yang signifikan dalam perjanjian konsesi jasa yang dapat memengaruhi jumlah atau nilai, periode waktu, dan kepastian aliran kas di masa depan (misalnya masa konsesi, tanggal penentuan ulang harga/tarif, dan dasar penentuan ulang harga/tarif atau negosiasi ulang).
3. Sifat dan tingkat (misalnya kuantitas, jangka waktu, atau nilai) dari:
 - a. Hak untuk menggunakan aset yang ditentukan;
 - b. Hak yang mengharuskan mitra menyediakan jasa publik yang ditentukan dalam pelaksanaan perjanjian konsesi jasa;
 - c. Nilai buku aset konsesi jasa yang masih diakui pada tanggal laporan keuangan, termasuk aset

- milik pemberi konsesi yang direklasifikasi sebagai aset konsesi jasa;
 - d. Hak untuk menerima aset yang ditentukan di akhir masa perjanjian konsesi jasa;
 - e. Opsi pembaharuan atau perpanjangan dan penghentian operasi konsesi jasa;
 - f. Ketentuan hak dan tanggung jawab lainnya, misalnya perbaikan besar komponen utama aset konsesi jasa (*overhaul*);
 - g. Ketentuan pemberian ijin atau akses bagi mitra terhadap aset konsesi jasa atau aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan; dan
4. Perubahan dalam perjanjian konsesi jasa yang terjadi pada periode laporan keuangan tahun berjalan.

BAB IX
KEBIJAKAN AKUNTANSI PROPERTI INVESTASI

A. DEFINISI

Untuk memberikan pemahaman yang komprehensif terhadap akuntansi properti investasi, definisi yang biasa digunakan dalam transaksi pencatatan properti investasi, sebagai berikut:

1. Properti adalah harta berupa tanah dan/atau bangunan serta sarana dan prasarana yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari tanah dan/atau bangunan yang dimaksudkan.
2. Properti investasi adalah properti untuk menghasilkan pendapatan sewa atau untuk meningkatkan nilai aset atau keduanya, dan tidak untuk:
 - a. digunakan dalam kegiatan pemerintahan, dimanfaatkan oleh masyarakat umum, dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif; atau
 - b. dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.
3. Properti yang digunakan sendiri adalah properti yang dikuasai (oleh pemilik atau penyewa melalui sewa pembiayaan) untuk kegiatan pemerintah, dimanfaatkan oleh masyarakat umum, dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif.
4. Nilai tercatat adalah nilai buku aset, yang dihitung dari biaya perolehan suatu aset setelah dikurangi akumulasi penyusutan.
5. Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang telah dan yang masih wajib dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang telah dan yang masih wajib diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aset tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk dipergunakan.
6. Metode biaya adalah suatu metode akuntansi yang mencatat nilai investasi berdasarkan biaya perolehan.
7. Nilai wajar adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.

B. PENGAKUAN

Barang Milik Negara (BMN) berupa properti diakui sebagai properti investasi apabila BMN properti untuk digunakan menghasilkan pendapatan sewa atau untuk dimaksudkan meningkatkan nilai aset atau keduanya, dan tidak untuk:

1. digunakan dalam kegiatan pemerintahan, dimanfaatkan oleh masyarakat umum, dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif; atau
2. dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.

BMN properti yang tidak digunakan diakui sebagai properti investasi pada saat diterbitkannya Surat Permintaan Klarifikasi Tertulis oleh pengelola barang yaitu pejabat yang berwenang dan bertanggung jawab menetapkan kebijakan dan pedoman serta melakukan pengelolaan BMN.

BMN properti yang digunakan menghasilkan pendapatan sewa dikecualikan untuk diakui sebagai properti investasi sesuai Keputusan Penetapan Status Penggunaan BMN atau dokumen yang dipersamakan, apabila:

1. digunakan sendiri dalam kegiatan pemerintahan, dimanfaatkan oleh masyarakat umum, dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif;
2. digunakan untuk bantuan sosial yang menghasilkan tingkat pendapatan sewa di bawah harga pasar dalam rangka kepentingan penyelenggaraan tugas dan fungsi Kementerian Negara/Lembaga;
3. digunakan untuk tujuan strategis dalam rangka kepentingan penyelenggaraan tugas dan fungsi Kementerian Negara/Lembaga;
4. digunakan sendiri tetapi sesekali disewakan kepada pihak lain;
5. digunakan secara sebagian untuk menghasilkan pendapatan sewa dan sebagian lain digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah, apabila masing-masing bagian aset tersebut tidak dapat dijual terpisah dan ditatausahakan BMN-nya tidak secara terpisah, dan tidak memenuhi kriteria signifikansi properti investasi yaitu:
 - a. luasan area bagian yang digunakan untuk menghasilkan pendapatan sewa menempati perbandingan 3:4 (75%) luasan area dari area bagian properti digunakan sendiri (25%); atau
 - b. intensitas yang digunakan untuk menghasilkan pendapatan sewa dari pihak eksternal yang tidak memenuhi properti yang digunakan sendiri dengan perbandingan 3:4 (75%) dari intensitas properti digunakan sendiri (25%).

C. PENGUKURAN DAN PENYAJIAN PEROLEHAN AWAL

Terhadap BMN properti yang diperoleh sebelum tahun 2022 dan memenuhi kriteria karakteristik pengakuan properti investasi, maka BMN properti dimaksud diakui sebagai properti investasi secara prospektif, yaitu nilainya diukur sebesar sesuai dengan nilai tercatatnya. Dalam hal ini dilakukan reklasifikasi pada Neraca untuk disajikan tidak lagi sebagai pos Aset Tetap dan/atau pos Aset Lainnya, tetapi disajikan dalam pos tersendiri sebagai pos Properti Investasi.

Perolehan awal BMN properti yang baru dan memenuhi karakteristik properti investasi di 2022 dan tahun selanjutnya, diperlakukan sebagai berikut:

1. Perolehan awal properti investasi yang timbul dari transaksi pengadaan baru BMN properti, diakui dan diukur nilainya sebesar biaya perolehannya berdasarkan berita acara serah terima atau dokumen bukti pengadaan yang dipersamakan.
2. Perolehan awal properti investasi yang timbul dari transaksi sewa pembiayaan, diakui dan diukur sebesar biaya perolehan awal hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa yaitu jumlah yang lebih rendah antara nilai wajar dan nilai kini dari pembayaran sewa minimum, dan pada saat yang sama diakui sebagai liabilitas.
3. Perolehan awal properti investasi yang timbul dari transaksi nonpertukaran misalnya hibah atau rampasan, diakui dan diukur sebesar nilai wajar pada tanggal perolehannya sesuai dengan berita acara serah terima atau dokumen yang dipersamakan.

4. Perolehan awal properti investasi yang timbul dari transaksi transfer antar entitas pemerintah pusat, diakui dan diukur sebesar nilai tercatat BMN sesuai dengan berita acara serah terima atau dokumen yang dipersamakan.

Hasil reklasifikasi BMN properti dan/atau perolehan awal baru BMN properti yang memenuhi karakteristik properti investasi, disajikan pada Neraca dalam pos tersendiri sebagai pos Properti Investasi. Ilustrasi penyajian pos Properti Investasi pada Neraca sebagai berikut:

NERACA Per 31 Desember 20X1	
URAIAN	Rp
ASET	
ASET LANCAR	
ASET TETAP	
PROPERTI INVESTASI	
Properti Investasi	
Akumulasi Penyusutan Properti Investasi	
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
EKUITAS	

D. PROPERTI INVESTASI SETELAH PEROLEHAN AWAL

BMN properti investasi dinilai dengan metode biaya, yaitu sebesar nilai perolehan dikurangi akumulasi penyusutan. BMN properti investasi selain bentuk tanah disusutkan dengan metode penyusutan sesuai dengan peraturan mengenai kebijakan penyusutan BMN.

Penilaian kembali atau revaluasi BMN properti investasi mengikuti ketentuan peraturan mengenai revaluasi BMN secara nasional.

Pengeluaran biaya untuk penambahan BMN properti investasi setelah perolehan awal yang memenuhi karakteristik kapitalisasi suatu BMN diakui sebesar nilai wajar biaya perolehannya, dan selanjutnya untuk kebutuhan penyajian nilai tercatatnya manajemen dapat menentukan kembali estimasi masa manfaat ekonomi yang baru BMN sesuai dengan peraturan mengenai kebijakan penyusutan BMN.

Perubahan intensi penggunaan BMN properti oleh Satker dari waktu ke waktu untuk ke atau dari properti investasi dilakukan jika dan hanya jika terdapat perubahan penggunaannya yang ditunjukkan dengan:

1. Dimulainya penggunaan properti investasi oleh Satker, dialihfungsikan dari properti investasi menjadi aset tetap;
2. Dimulainya pengembangan properti investasi untuk dijual, dialihfungsikan dari properti investasi menjadi persediaan;
3. Berakhirnya pemakaian BMN properti oleh Satker, dialihfungsikan dari aset tetap menjadi properti investasi; atau
4. Dimulainya sewa operasi ke pihak lain, ditransfer dari persediaan menjadi properti investasi.

Jika Satker memutuskan untuk melepas properti investasi tanpa dikembangkan, maka Satker tetap memperlakukan properti sebagai properti investasi hingga dihentikan pengakuan dan pencatatannya di Neraca, dan tidak memperlakukan pencatatan dan penatausahaan sebagai persediaan.

Jika Satker mulai mengembangkan properti investasi yang ada dan akan digunakan di masa depan sebagai properti investasi, maka properti investasi tersebut tidak dialihfungsikan dan tetap dicatat dan ditatausahakan sebagai properti investasi.

Nilai yang digunakan pada saat perubahan intensi penggunaan BMN properti adalah nilai tercatat dari properti investasi yang dialihfungsikan.

Properti investasi dihentikan pengakuannya pada saat pelepasan atau ketika properti investasi tersebut tidak digunakan lagi secara permanen dan tidak memiliki manfaat ekonomi di masa depan yang dapat diharapkan pada saat pelepasannya. Pelepasan properti investasi dapat dilakukan dengan cara dijual, ditukar, dihibahkan, atau penyertaan modal pemerintah pusat. Properti investasi dapat dilepaskan setelah dilakukan penetapan status penggunaan. Dalam rangka pelepasan properti Investasi, dilakukan penilaian atas properti investasi yang direncanakan menjadi objek pelepasan untuk mendapatkan nilai wajar atau nilai taksiran-nya.

E. PENGUNGKAPAN

Properti Investasi dijelaskan secara memadai di Catatan atas Laporan Keuangan pos Properti Investasi, paling sedikit memuat informasi mengenai:

1. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat;
2. Metode penyusutan yang digunakan;
3. Masa manfaat aset yang digunakan untuk perhitungan penyusutan;
4. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode;
5. Rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan:
 - a. Penambahan, pengungkapan terpisah untuk penambahan yang dihasilkan dari penggabungan dan penambahan pengeluaran setelah perolehan yang diakui sebagai aset;
 - b. Penambahan yang dihasilkan melalui penggabungan;
 - c. Pelepasan;
 - d. Alih fungsi ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan
 - e. perubahan lain.
6. Jumlah yang diakui sehubungan:
 - a. Penghasilan sewa menyewa biasa dari properti investasi;

- b. Beban operasional langsung (perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang menghasilkan penghasilan sewa pada tahun berjalan;
 - c. Beban operasional langsung (perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang tidak menghasilkan sewa pada tahun berjalan.
7. Kewajiban kontraktual untuk membeli, membangun, atau mengembangkan properti investasi atau untuk perbaikan, pemeliharaan atau peningkatan.
 8. Properti investasi yang disewa oleh entitas pemerintah lain.

BAB X
KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET LAINNYA

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

Aset Lainnya, antara lain:

1. aset tak berwujud;
2. kemitraan dengan pihak ketiga;
3. kas yang dibatasi penggunaannya;
4. uang muka rekening bun; dan
5. aset lain-lain.

A. ASET TAK BERWUJUD (ATB)

1. Definisi

ATB didefinisikan sebagai 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. ATB merupakan bagian dari Aset Non lancar yang digunakan secara langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum yang memiliki kriteria sebagai berikut:

- a. dapat diidentifikasi;
- b. dikendalikan, dikuasai, atau dimiliki oleh pemerintah;
- c. kemungkinan besar manfaat ekonomi dan sosial atau jasa potensial di masa mendatang mengalir kepada/dinikmati oleh pemerintah; dan
- d. biaya perolehan atau nilai wajar dapat diukur dengan andal.

2. Jenis Aset Tak Berwujud (ATB)

ATB dapat dibedakan berdasarkan jenis sumber daya, cara perolehan serta masa manfaatnya.

Menurut jenis sumber dayanya, ATB dapat dibedakan menjadi:

- a. Perangkat lunak (*Software*) komputer
Software Komputer yang masuk dalam kategori ATB adalah *Software* yang bukan merupakan bagian tidak terpisahkan dari Hardware komputer tertentu. Dengan kata lain, *Software* yang dimaksud di sini adalah *Software* yang dapat digunakan di komputer atau jenis *Hardware* lainnya.
- b. Hak Paten dan Hak Cipta
Hak Paten dan Hak Cipta diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan intelektual atau atas suatu pengetahuan teknis atau suatu karya yang dapat menghasilkan manfaat bagi entitas. Hak Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada inventor atas hasil invensinya di bidang teknologi untuk jangka waktu tertentu melaksanakan sendiri invensi tersebut atau memberikan persetujuan kepada pihak lain untuk melaksanakannya. Hak Cipta adalah hak eksklusif pencipta yang timbul secara otomatis berdasarkan prinsip deklaratif setelah suatu ciptaan diwujudkan dalam bentuk nyata tanpa mengurangi pembatasan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- c. Lisensi dan Waralaba (*Franchise*)
Lisensi dan Waralaba (*Franchise*) merupakan bentuk komersialisasi kekayaan intelektual. Lisensi adalah izin tertulis yang diberikan oleh Pemegang Hak Cipta atau Pemilik Hak terkait kepada pihak lain untuk melaksanakan hak ekonomi atas ciptaannya atau produk hak terkait dengan syarat tertentu. Waralaba (*Franchise*) adalah hak khusus yang dimiliki oleh orang perseorangan atau badan usaha terhadap sistem bisnis dengan ciri khas usaha dalam rangka memasarkan barang dan/atau jasa yang telah terbukti berhasil dan dapat dimanfaatkan dan/atau digunakan oleh pihak lain berdasarkan perjanjian waralaba.
- d. Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang
Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial dimasa yang akan datang dan dapat diidentifikasi sebagai aset. Contoh hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang adalah formula, rumus, metode ilmiah baru, dan terobosan teknologi yang berpotensi memberikan manfaat jangka panjang.
- e. ATB dalam pengerjaan
ATB dalam pengerjaan merupakan ATB yang sedang dalam proses pengerjaan dan belum selesai pada tanggal pelaporan keuangan.
- f. ATB lainnya
ATB lainnya merupakan jenis ATB yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam jenis ATB yang ada. Di antara contoh ATB lainnya adalah peta digital dan situs web yang dikembangkan oleh beberapa kementerian negara/lembaga serta buku digital.

Menurut cara perolehannya, ATB dapat dibedakan menjadi:

- a. pembelian;
- b. pengembangan internal;
- c. pertukaran;
- d. kerjasama;
- e. donasi/hibah; dan
- f. warisan budaya/sejarah.

Berdasarkan masa manfaatnya, ATB dapat dibedakan menjadi:

- a. ATB dengan masa manfaat terbatas; dan
- b. ATB dengan masa manfaat tak terbatas.

3. Pengakuan

ATB diakui jika seluruh syarat berikut ini terpenuhi yaitu:

- a. dapat diidentifikasi;
- b. dikendalikan, dikuasai, atau dimiliki entitas;

- c. kemungkinan besar manfaat ekonomi dan sosial atau jasa potensial di masa mendatang mengalir kepada/dinikmati oleh entitas; dan
- d. biaya perolehan atau nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

ATB dapat diidentifikasi apabila:

- a. dapat dipisahkan, artinya aset ini memungkinkan untuk dipisahkan atau dibedakan secara jelas dari aset-aset yang lain pada suatu entitas; atau
- b. timbul dari kesepakatan yang mengikat, seperti hak kontraktual atau hak hukum lainnya, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindahtangankan atau dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

Suatu entitas disebut mengendalikan aset jika memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tersebut dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi dari aset tersebut.

Untuk ATB hasil penelitian dan pengembangan yang diperoleh dari pengembangan internal, kriteria pengakuannya dikelompokkan dalam dua tahap yaitu:

- a. tahap penelitian/riset; dan
- b. tahap pengembangan.

Dalam tahap penelitian/riset, semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas penelitian tidak dapat diakui sebagai ATB. Pengeluaran dalam tahap penelitian diakui sebagai beban pada saat terjadinya. Contoh dari kegiatan penelitian diantaranya:

- a. kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru;
- b. pencarian, evaluasi, dan seleksi akhir untuk penerapan atas penemuan penelitian atau pengetahuan lainnya;
- c. pencarian alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem, ataupun layanan; dan/atau
- d. perumusan formula/rumus, rancangan, evaluasi dan seleksi akhir atas alternatif yang tersedia untuk peningkatan material, peralatan, produk, proses, sistem, dan layanan yang baru atau yang diperbaiki.

Dalam tahap pengembangan, pengakuan suatu ATB wajib memenuhi semua syarat di bawah ini yaitu:

- a. kelayakan teknis atas penyelesaian ATB sehingga dapat tersedia untuk digunakan atau dimanfaatkan;
- b. keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB tersebut;
- c. kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut;
- d. manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan;
- e. ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lainnya yang cukup untuk menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan ATB tersebut; dan
- f. kemampuan untuk mengukur secara memadai pengeluaran-pengeluaran yang diatribusikan ke ATB selama masa pengembangan.

Pemenuhan syarat pengakuan ATB pada tahap pengembangan dapat diperkuat dengan adanya keputusan dari pimpinan entitas.

Contoh tahap pengembangan diantaranya:

- a. desain, konstruksi dan percobaan sebelum proses produksi prototipe atau model;
- b. desain, konstruksi dan pengoperasian kegiatan percobaan proses produksi yang belum berjalan pada skala ekonomis yang menguntungkan untuk produksi komersial; dan/atau
- c. desain, konstruksi dan percobaan beberapa alternatif pilihan, untuk bahan, peralatan, produk, proses, sistem atau pelayanan yang sifatnya baru atau sedang dikembangkan.

Dalam hal tahap pengembangan tidak dapat dibedakan dari tahap penelitian/riset, seluruh pengeluaran diperlakukan sebagai tahap penelitian/riset.

Dalam suatu kegiatan penelitian dimungkinkan menghasilkan aset berupa prototipe atau model. Prototipe yang dihasilkan dari suatu kegiatan penelitian dapat diakui sebagai Aset Tetap sesuai klasifikasinya sepanjang memenuhi kriteria pengakuan aset tetap.

Selain ketentuan umum pengakuan ATB di atas, perlu diperhatikan pula ketentuan pengakuan untuk masing-masing jenis ATB sebagai berikut:

- a. Perangkat Lunak (*Software*) Komputer

Software yang dibangun/dikembangkan sendiri oleh instansi pemerintah tidak diakui sebagai ATB karena permasalahan:

- 1) kesulitan untuk mengidentifikasi apakah kegiatan pengembangan aset tersebut terpisah dari satu kesatuan kegiatan suatu instansi pemerintah;
- 2) kesulitan untuk mengidentifikasi apakah dan kapan aset tersebut menghasilkan manfaat ekonomi dan sosial masa depan;
- 3) kesulitan untuk menentukan biaya perolehan aset secara andal; dan
- 4) perangkat lunak (*software*) seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum dan dapat dipergunakan siapa saja, sehingga salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi.

Sedangkan *software* yang diperoleh melalui pembelian, hibah, maupun tukar menukar dapat diakui sebagai ATB. Perolehan secara pembelian dapat melalui kontrak pengembangan dengan pihak ketiga maupun pembelian secara langsung.

Dalam hal pengembangan *software* dilakukan secara gabungan internal dan eksternal, misalnya pengembangan secara internal namun melibatkan pihak ketiga (jasa konsultan), perlu diperhatikan mengenai porsi pengembangan yang dilakukan. Jika porsi pengembangan internal lebih besar maka seluruh biaya yang dikeluarkan dalam pengembangan *software* diperlakukan sebagai pengembangan secara internal dan tidak dikapitalisasi sebagai ATB. Jika porsi pengembangan eksternal lebih besar maka ATB diakui sebesar nilai kontrak dengan pihak ketiga.

Software yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan Hardware dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria pengakuan ATB. Apabila *software* yang dibeli oleh pemerintah untuk digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu *hardware*, maka *software* tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan Hardware dan dikapitalisasi sebagai bagian dari *hardware* yang bersangkutan. *Software* yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat oleh pemerintah maka *software* seperti ini harus dicatat

sebagai persediaan.

Software yang memiliki masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan dikapitalisasi sebagai ATB. Sedangkan *software* yang memiliki masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 (dua belas) bulan tidak dikapitalisasi.

Dalam pembelian *software* perlu diperhatikan mengenai Hak Cipta dari *software*. Entitas mengakui ATB berupa *software* apabila terdapat potensi Hak Cipta yang dapat dimiliki oleh entitas. Dalam hal Hak Cipta dimiliki oleh pihak lain maka pembelian yang dilakukan pada dasarnya merupakan izin penggunaan/lisensi atas *software* tersebut, misalnya sistem operasi (operating system), aplikasi pengolah data, dan aplikasi pengolah gambar yang dijual secara umum dengan spesifikasi yang sama.

b. Hak Paten dan Hak Cipta

Hak Paten dan Hak Cipta diakui apabila terdapat dokumen hukum yang sah dari lembaga yang berwenang. Khusus untuk Hak Paten, mempertimbangkan lamanya jangka waktu proses penerbitan dokumen/sertifikat Paten, entitas dapat mengakui Hak Paten yang telah diajukan permohonan/pendaftaran kepada lembaga yang berwenang. Pengakuan Hak Paten yang masih dalam proses pendaftaran harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Dalam hal keputusan akhir permohonan Paten ditolak, entitas melakukan koreksi dengan mempedomani Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur mengenai Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang tidak Dilanjutkan.

Suatu invensi di bidang teknologi yang belum didaftarkan menjadi Hak Paten dapat diakui sebagai ATB jenis lain sepanjang memenuhi kriteria pengakuan ATB.

c. Lisensi dan Waralaba (*Franchise*)

Lisensi diakui apabila terdapat dokumen yang menunjukkan adanya izin tertulis yang diberikan oleh Pemegang Hak Cipta atau Pemilik Hak terkait untuk menggunakan atau memanfaatkan ciptaan atau produk hak yang dimilikinya Waralaba (*Franchise*) diakui apabila terdapat dokumen yang menunjukkan adanya perjanjian waralaba antara pemberi waralaba (*franchisor*) dan penerima waralaba (*franchisee*).

Lisensi yang memiliki izin penggunaan atau pemanfaatan lebih dari 12 (dua belas) bulan diakui sebagai ATB. Sedangkan Lisensi yang memiliki izin penggunaan atau pemanfaatan kurang dari atau sampai dengan 12 (dua belas) bulan tidak dikapitalisasi.

Lisensi atas *software* yang merupakan bagian integral dari suatu *hardware*, maka Lisensi tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan *hardware* dan dikapitalisasi sebagai bagian dari *hardware* yang bersangkutan

d. Hasil Kajian/Penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang

Pengakuan hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang mengikuti kriteria pengakuan ATB secara umum baik yang diperoleh secara internal maupun eksternal. Termasuk dalam kriteria pengakuan ini adalah hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang yang diperoleh dari penelitian yang pengalokasian anggarannya disusun berdasarkan standar biaya masukan.

Penelitian yang pengalokasian anggarannya disusun berdasarkan standar biaya keluaran untuk sub keluaran penelitian kegiatannya dapat berupa:

- 1) riset pembinaan/kapasitas;
- 2) riset dasar;
- 3) riset terapan;
- 4) riset pengembangan; dan
- 5) kajian aktual strategis.

Biaya yang dapat dikapitalisasi sebagai ATB adalah biaya yang timbul dari kegiatan riset pengembangan sepanjang aset yang dihasilkan memenuhi kriteria pengakuan ATB.

Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang yang telah didaftarkan menjadi hak paten, direklasifikasi menjadi bagian dari perolehan hak paten. Dalam hal suatu hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang didaftarkan menjadi lebih dari satu hak paten maka hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang direklasifikasi menjadi bagian dari perolehan salah satu hak paten utama yang ditentukan oleh entitas.

e. ATB Dalam Pengerjaan

Jika penyelesaian pengerjaan suatu ATB melebihi dan/atau melewati satu periode tahun anggaran, maka ATB yang belum selesai tersebut digolongkan dan dilaporkan sebagai ATB dalam pengerjaan sampai dengan aset tersebut selesai dan siap dipakai. Pencatatan ATB Dalam Pengerjaan dilakukan sepanjang kriteria pengakuan ATB telah terpenuhi. ATB yang telah selesai dikerjakan kemudian direklasifikasi menjadi ATB yang bersangkutan.

f. ATB Lainnya

Secara umum ATB Lainnya diakui jika kriteria pengakuan ATB yang diperoleh secara internal atau eksternal telah terpenuhi.

ATB Lainnya berupa hak kekayaan intelektual diakui apabila telah terdapat dokumen hukum yang sah dari lembaga yang berwenang.

Pengembangan situs web dapat diakui sebagai ATB apabila:

- 1) dikembangkan melalui kontrak dengan pihak ketiga; atau
- 2) dalam hal dikembangkan sendiri, memenuhi persyaratan pengakuan tahap pengembangan pada perolehan ATB secara internal.

Pengakuan situs web berbeda dengan aplikasi berbasis web yang termasuk dalam ATB jenis *Software*. Situs web dan aplikasi berbasis web setidaknya memiliki perbedaan sebagai berikut:

Situs web	Aplikasi berbasis web
1. Tidak ada hak akses	1. Terdapat hak akses
2. Bersifat informatif (satu arah)	2. Bersifat interaktif (dua arah atau lebih)
3. Berfungsi memberikan informasi kepada pembaca	3. Memiliki fungsi pengolahan data dan informasi secara otomatis

Pada instansi pemerintah dimungkinkan terdapat dana penelitian yang dimiliki oleh suatu

instansi tertentu namun dapat digunakan untuk membiayai penelitian yang dilakukan oleh perguruan tinggi atau lembaga-lembaga penelitian dan pengembangan lain. Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintahan dan konsep entitas, dalam hal penelitian dimaksud menghasilkan aset yang memenuhi kriteria ATB pada tahap pengembangan maka entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat ATB walaupun penelitiannya dilakukan oleh lembaga lain

4. Pengukuran

Pada saat perolehan, ATB dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian ATB dengan menggunakan biaya perolehan tidak dimungkinkan, maka nilai ATB berdasar pada nilai wajar pada saat perolehan.

ATB yang diperoleh melalui pembelian diukur dengan harga perolehan, yaitu harga yang harus dibayar entitas untuk memperoleh suatu ATB hingga siap untuk digunakan dan ATB tersebut mempunyai manfaat ekonomi yang diharapkan dimasa datang atau jasa potensial yang melekat pada aset tersebut akan mengalir kepada/dinikmati oleh entitas tersebut. Apabila ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai untuk masing-masing aset, yaitu dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri atas:

- a. harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat; dan
- b. setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan. Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:
 - 1) biaya staf yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
 - 2) biaya profesional yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
 - 3) biaya pengujian untuk menjamin aset tersebut dapat berfungsi secara baik

Pengukuran ATB yang diperoleh melalui pengembangan secara internal, misalnya hasil dari kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan ATB, diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak memenuhi kriteria pengakuan sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan.

Perolehan ATB dari pertukaran aset yang dimiliki entitas dinilai sebesar nilai wajar dari aset yang diserahkan. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, maka hal ini mengindikasikan bahwa pos yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama sehingga pengukuran dinilai sebesar aset yang dipertukarkan ditambah dengan kas yang diserahkan.

ATB dari hasil kerjasama antar dua entitas atau lebih disajikan berdasarkan biaya perolehannya dan dicatat pada entitas yang menerima ATB tersebut sesuai dengan perjanjian dan/atau peraturan yang berlaku.

ATB yang diperoleh dari donasi/hibah dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan. Penyerahan ATB tersebut akan sangat andal bila didukung dengan bukti perpindahan kepemilikannya secara hukum, seperti adanya akta hibah.

Biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memanfaatkan dan memelihara ATB bukan merupakan bagian dari perolehan ATB. Pengeluaran atas unsur ATB yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB periode berikutnya.

Selain ketentuan umum pengukuran ATB di atas, perlu diperhatikan pula ketentuan pengukuran untuk masing-masing jenis ATB sebagai berikut:

a. Perangkat Lunak (*Software*) Komputer

Software yang diperoleh melalui pembelian diakui sebesar harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat dan setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung agar *Software* siap digunakan. *Software* yang dibangun/dikembangkan melalui kontrak dengan pihak ketiga diakui sebesar nilai kontraknya.

b. Hak Paten dan Hak Cipta

Hak Paten dan Hak Cipta dinilai sebesar biaya yang dikeluarkan dalam pengurusan pendaftaran Hak Paten atau Hak Cipta hingga dokumen/sertifikat terbit. Hak Paten yang berasal dari hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang dinilai sebesar biaya pendaftaran ditambah nilai hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang yang direklasifikasi menjadi bagian dari perolehan Hak Paten.

Biaya yang dikeluarkan untuk memanfaatkan dan memelihara Hak Paten dan Hak Cipta bukan merupakan bagian dari perolehan Hak Paten dan Hak Cipta.

c. Lisensi dan Waralaba (*Franchise*)

Lisensi dan Waralaba (*Franchise*) dinilai sebesar biaya yang dikeluarkan/dibayarkan untuk memperoleh Lisensi atau Waralaba (*Franchise*).

d. Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang

Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang yang diperoleh secara internal diakui sebesar biaya yang dikeluarkan sejak memenuhi kriteria pengakuan pada tahap pengembangan sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan. Sedangkan hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang yang diperoleh secara eksternal diakui sebesar nilai kontrak dengan pihak ketiga. Termasuk dalam kriteria pengukuran ini adalah hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang yang diperoleh dari penelitian yang pengalokasian anggarannya disusun berdasarkan standar biaya masukan.

Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang yang diperoleh dari kegiatan riset pengembangan yang pengalokasian anggarannya disusun berdasarkan standar biaya keluaran untuk sub keluaran penelitian dinilai sebesar nilai kontrak dengan pelaksana penelitian.

e. ATB Dalam Pengerjaan

Perolehan ATB dari pertukaran aset yang dimiliki entitas dinilai sebesar nilai wajar dari aset yang diserahkan. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, maka hal ini mengindikasikan bahwa pos yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama sehingga pengukuran dinilai sebesar aset yang dipertukarkan ditambah dengan kas yang diserahkan.

f. ATB Lainnya

ATB Lainnya yang diperoleh dari pembelian diakui sebesar harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat dan setiap biaya

yang dapat diatribusikan secara langsung agar ATB Lainnya siap digunakan. ATB Lainnya yang diperoleh secara internal diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak memenuhi kriteria pengakuan pada tahap pengembangan sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan.

ATB Lainnya berupa hak kekayaan intelektual diakui sebesar biaya yang dikeluarkan dalam pengurusan pendaftaran hak kekayaan intelektual hingga dokumen/sertifikat terbit. Biaya yang dikeluarkan untuk memanfaatkan dan memelihara hak kekayaan intelektual bukan merupakan bagian dari perolehan hak kekayaan intelektual.

ATB Lainnya berupa situs web yang dikembangkan melalui kontrak dengan pihak ketiga diakui sebesar nilai kontraknya. Sedangkan yang dikembangkan secara internal diakui sebesar biaya yang dikeluarkan sejak memenuhi kriteria pengakuan pada tahap pengembangan sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan.

Pada umumnya, 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 depan atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB. Namun demikian, apabila terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai suatu ATB. Pengeluaran setelah perolehan ATB dapat dikapitalisasi apabila memenuhi salah satu kriteria ini:

- a. menambah sisa umur manfaat ekonomis selanjutnya; atau
 - b. meningkatkan nilai guna dalam bentuk peningkatan kapasitas, efektivitas, efisiensi.
- Menambah sisa umur manfaat ekonomis dapat diartikan adanya penambahan/perpanjangan manfaat ekonomi dan sosial atau jasa potensial di masa mendatang atas suatu ATB. Misalnya pengeluaran untuk perpanjangan jangka waktu perlindungan Merek dan perpanjangan Lisensi. Peningkatan nilai guna dalam bentuk peningkatan kapasitas, efektivitas, efisiensi dapat diartikan adanya peningkatan kemampuan suatu ATB dibandingkan sebelumnya. Misalnya suatu Software yang telah ada dilakukan pengembangan sehingga mampu memproses data dengan lebih cepat atau memiliki fitur-fitur baru yang mempercepat penyelesaian pekerjaan dan hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang yang kemudian didaftarkan menjadi Hak Paten sehingga memiliki perlindungan hukum. Pengeluaran setelah perolehan ATB yang dikapitalisasi harus memenuhi kriteria pengakuan ATB sebagaimana perolehan awal.

Terhadap ATB dilakukan amortisasi. Amortisasi adalah alokasi harga perolehan ATB secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya. Amortisasi tidak dilakukan atas ATB yang memiliki masa manfaat tidak terbatas. Namun demikian, perlu dipastikan benar-benar aset tersebut memiliki masa manfaat tidak terbatas atau sebaliknya masa manfaatnya masih dapat diestimasi khususny terkait dengan saat dimana aset dimaksud tidak akan memiliki nilai lagi, misalnya karena adanya teknologi yang lebih baru atau yang lebih canggih. Masa manfaat suatu ATB ditetapkan oleh pemerintah melalui Keputusan Menteri Keuangan. Sepanjang masa manfaat ATB belum ditetapkan, ATB diperlakukan sebagai ATB dengan masa manfaat tak terbatas. Amortisasi ATB dilakukan dengan menggunakan metode garis lurus dengan mengalokasikan nilai yang dapat dilakukan amortisasi atas ATB secara merata setiap semester selama masa manfaat tanpa memperhitungkan adanya nilai residu.

5. Penghentian dan pelepasan

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 penggunaannya. Pelepasan ATB di lingkungan pemerintah lazim juga disebut sebagai pemindahtanganan.

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

Apabila suatu ATB dihentikan dari penggunaannya karena berakhirnya masa manfaat atau tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka ATB yang bersangkutan harus dipindahkan ke pos aset tidak lain sesuai dengan nilai tercatatnya. Apabila suatu ATB dihentikan dari penggunaannya karena dipindahtanggankan maka ATB harus dikeluarkan dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

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 diamortisasi, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai pendapatan/beban dari kegiatan non operasional pada Laporan Operasional. Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan dan dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran. Sedangkan kas dari penjualan ATB dimaksud sebesar nilai bukunya dikelompokkan sebagai kas dari aktifitas investasi pada Laporan Arus Kas.

6. Penyajian dan Pengungkapan

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

- a. rincian masing-masing pos ATB yang signifikan;
- b. ATB yang memiliki masa manfaat tak terbatas atau terbatas, jika masa manfaat terbatas diungkapkan tingkat amortisasi yang digunakan atau masa manfaatnya;
- c. masa manfaat dan tingkat amortisasi yang digunakan;
- d. metode amortisasi yang digunakan, jika ATB tersebut terbatas masa manfaatnya;
- e. nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi pada awal dan akhir periode;
- f. ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan, jika ada;
- g. penghentian dan pelepasan ATB, jika ada;

- h. keberadaan ATB yang dimiliki bersama, jika ada; dan
 - i. indikasi penurunan nilai ATB yang lebih cepat dari yang diperkirakan semula, jika ada.
7. Perlakuan Khusus
- ATB yang berasal dari aset bersejarah (*heritage assets*) tidak disajikan di neraca tetapi diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun, apabila ATB bersejarah tersebut didaftarkan untuk memperoleh Hak Paten maka Hak Patennya dicatat di neraca sebesar nilai pendaftarannya.

B. AKUNTANSI ASET KEMITRAAN DENGAN PIHAK KETIGA

1. Definisi
 - a. Aset kemitraan adalah aset kerjasama yang timbul dari perjanjian antara pemerintah dengan mitra (badan usaha, pihak ketiga atau investor) yang mempunyai komitmen untuk melaksanakan kegiatan yang dikendalikan bersama dengan menggunakan aset dan/atau hak usaha yang dimiliki.
 - b. Bangun, Kelola, Serah - BKS (*Build, Operate, Transfer - BOT*), adalah pola kerjasama berupa pemanfaatan aset pemerintah oleh mitra (badan usaha, pihak ketiga atau investor), dengan cara pihak mitra tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya serta mendayagukannya dalam jangka waktu tertentu, untuk kemudian menyerahkan kembali aset pemerintah beserta bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya kepada pemerintah setelah berakhirnya jangka waktu yang disepakati (masa konsesi).
 - c. Bangun, Serah, Kelola - BSK (*Build, Transfer, Operate - BTO*) adalah pola kerjasama berupa pemanfaatan aset pemerintah oleh mitra (badan usaha, pihak ketiga atau investor), dengan cara pihak mitra tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya kemudian menyerahkan aset yang dibangun tersebut kepada pemerintah untuk dikelola oleh pihak lain tersebut selama jangka waktu tertentu yang disepakati (masa konsesi).
 - d. Kerjasama Pemanfaatan (KSP) adalah pendayagunaan Barang Milik Negara oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan penerimaan negara bukan pajak dan sumber pembiayaan lainnya.
 - e. Masa kerjasama, kemitraan, atau konsesi adalah jangka waktu dimana pemerintah dan mitra (badan usaha, pihak ketiga, atau investor) masih terikat dengan perjanjian kemitraan.
2. Jenis
 - a. Tanah;
 - b. Gedung dan Bangunan dan/atau Sarana beserta seluruh fasilitasnya yang dibangun untuk pelaksanaan perjanjian kerjasama/kemitraan;
 - c. BMN selain Tanah dan Bangunan; dan
 - d. Aset Tak Berwujud;
3. Pengakuan
 - a. Pengakuan aset kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BKS
 - 1) BMN yang dipartisipasikan dalam pola kerjasama pemanfaatan BKS diakui sebagai aset kemitraan pada saat telah terdapat BAST kerjasama pemanfaatan atau dokumen yang dipersamakan.
 - 2) Aset berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra pada masa kerjasama dijelaskan secara memadai di Catatan atas Laporan Keuangan.
 - 3) Pada akhir masa kerjasama pemanfaatan BKS, aset berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra diakui sebagai BMN sesuai dengan BAST atau dokumen yang dipersamakan dan pendapatan pada saat yang sama.
 - 4) Dalam hal perjanjian kerjasama mensyaratkan sejumlah kecil pembayaran oleh pemerintah diakhir masa kerjasama sesuai dengan BAST atau dokumen yang dipersamakan, maka selisih nilai buku aset yang berasal dari mitra dan sejumlah kecil pembayaran diakui sebagai pendapatan.
 - b. Pengakuan aset kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BSK
 - 1) BMN yang dipartisipasikan dalam pola kerjasama pemanfaatan BSK diakui sebagai aset kemitraan pada saat telah terdapat BAST kerjasama pemanfaatan atau dokumen yang dipersamakan.
 - 2) Aset berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra diakui sebagai aset kemitraan dan pendapatan tangguhan (*liabilities*) pada saat telah terdapat BAST operasi kerjasama pemanfaatan atau dokumen yang dipersamakan.
4. Pengukuran
 - a. Pengukuran aset kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BKS
 - 1) BMN yang dipartisipasikan dalam pola kerjasama pemanfaatan BKS yang diakui sebagai aset kemitraan, diukur sebesar nilai bersih yang tercatat atau nilai wajar pada saat telah terdapat BAST atau dokumen yang dipersamakan, dipilih yang paling objektif atau paling berdaya uji.
 - 2) Aset berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra dijelaskan secara memadai di Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Pengukuran aset kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BSK
 - 1) BMN yang dipartisipasikan dalam pola kerjasama pemanfaatan BSK yang diakui sebagai aset kemitraan, diukur sebesar nilai tercatat aset atau nilai wajar aset pada saat BAST atau dokumen yang dipersamakan, dipilih yang paling objektif atau paling berdaya uji.
 - 2) Aset berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra yang diakui sebagai aset kemitraan, diukur sebesar nilai wajar konstruksi bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya atau penambahan kapitalisasi aset pada BMN yang dipartisipasikan sesuai dengan BAST atau dokumen yang dipersamakan.
5. Penyajian dan Pengungkapan
 - a. Aset kemitraan disajikan di neraca pada pos aset lainnya.
 - b. Hal-hal yang dipertimbangkan dalam menetapkan pengungkapan yang tepat dalam Catatan atas Laporan Keuangan berkaitan dengan aset kemitraan, antara lain:
 - 1) Deskripsi perjanjian, kontrak, atau perikatan yang dipersamakan

- 2) Ketentuan yang signifikan dalam perjanjian kemitraan yang dapat mempengaruhi perubahan suatu jumlah nilai, periode waktu, dan kepastian aliran uang di masa depan (misalnya masa konsesi, adanya sejumlah pembayaran oleh pemerintah atas penyerahan aset di akhir masa konsesi, atau negosiasi ulang)
- 3) Hal-hal umum perjanjian kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BKS sehubungan:
 - a) Pengungkapan BMN yang direklasifikasi sebagai aset kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BKS;
 - b) Pengungkapan aset berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra pada masa kerjasama pemanfaatan BKS;
 - c) Pengungkapan ketentuan tentang kontribusi tetap yang harus dibayar/disetor oleh mitra kerjasama ke Rekening Kas Negara;
 - d) Pengungkapan hak untuk menerima aset berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra di akhir masa kerjasama;
 - e) Opsi pembaharuan atau perpanjangan dan penghentian kerjasama pemanfaatan BKS; dan
 - f) Apabila ada, pengungkapan yang mensyaratkan sejumlah kecil pembayaran oleh pemerintah diakhir masa kerjasama.
- 4) Hal-hal umum perjanjian kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BSK sehubungan:
 - a) Pengungkapan BMN yang direklasifikasi sebagai aset kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BSK;
 - b) Pengungkapan aset berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra pada masa kerjasama pemanfaatan BSK;
 - c) Pengungkapan ketentuan tentang kontribusi tetap yang harus dibayar/disetor mitra kerjasama ke Rekening Kas Negara; dan
 - d) Opsi pembaharuan atau perpanjangan dan penghentian kerjasama pemanfaatan BSK.

C. KAS YANG DIBATASI PENGGUNAANNYA

1. Definisi

Kas yang dibatasi penggunaannya adalah uang yang merupakan hak pemerintah, namun dibatasi penggunaannya atau yang terikat penggunaannya untuk membiayai kegiatan tertentu dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan atau uang yang merupakan hak pemerintah, namun dibatasi penggunaannya untuk membiayai kegiatan tertentu dalam waktu kurang dari 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan sebagai akibat ketetapan/keputusan baik dari pemerintah maupun dari pihak diluar pemerintah misalnya pengadilan ataupun pihak luar lainnya.

2. Jenis Kas yang Dibatasi Penggunaannya

Kas yang dibatasi penggunaannya atau kas yang terikat (*restricted cash*) pada suatu kegiatan tertentu dalam jangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan atau kurang dari 12 (dua belas) bulan, memiliki jenis yang beragam. Termasuk dalam jenis Kas yang Dibatasi Penggunaannya, dalam hal Kas dan Setara Kas Lainnya yang dikelola K/L telah dapat diidentifikasi sebagai dana yang dibatasi penggunaannya.

Terdapat rekening lainnya yang dimungkinkan dibatasi penggunaannya antara lain Rekening Penampungan Dana Titipan, Rekening Penampungan Dana Jaminan, dan Rekening Penampungan Sementara yang berdasarkan sistematika pelaporan rekening digolongkan sebagai rekening dengan dana yang belum/tidak menjadi hak negara.

Dalam hal Kas dan Setara Kas Lainnya dikelola kementerian negara/lembaga teridentifikasi sebagai dana yang dibatasi penggunaannya, maka diklasifikasikan dan diakui sebagai Aset Lainnya.

Perlakuan akuntansi atas saldo yang terdapat pada rekening lainnya (menurut Peraturan Menteri Keuangan mengenai pengelolaan rekening milik satuan kerja lingkup kementerian negara/lembaga) diakui Aset Lainnya sebagai berikut:

No	Kondisi	Pasangan Jurnal	Rekening Lainnya
1.	Terdapat saldo kas yang berdasarkan ketentuan masih belum/tidak menjadi hak negara.	Beban xxx	Rekening Penampungan Dana Titipan,
2.	Terdapat saldo kas yang berdasarkan ketentuan masih belum/tidak menjadi hak negara dan berdasarkan ketentuan masih akan dikembalikan kepada pihak pemilik dana	Dana Pihak Ketiga (Untuk alasan kepraktisan, maka K/L mengakui sebagai Dana Pihak Ketiga)	Rekening Penampungan Dana Jaminan, Rekening Penampungan Sementara

3. Pengakuan

Pengakuan atas kas yang dibatasi penggunaannya diakui pada saat kas disisihkan atau ditempatkan pada suatu rekening tertentu yang dimaksudkan untuk membiayai suatu kegiatan tertentu atau masih akan dikembalikan kepada pihak pemilik dana.

4. Pengukuran

Kas yang dibatasi penggunaannya dicatat sebesar nilai nominal kas yang disisihkan atau ditempatkan pada suatu rekening tertentu yang dimaksudkan untuk membiayai suatu kegiatan tertentu atau masih akan dikembalikan kepada pihak pemilik dana.

5. Penyajian dan Pengungkapan

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

menginterpretasi hasilnya.

D. UANG MUKA REKENING BUN

1. Definisi
Uang Muka Rekening BUN adalah dana yang telah dibayarkan pemerintah untuk membiayai pengeluaran yang seharusnya dibebankan ke rekening khusus (reksus). Uang Muka Rekening BUN disajikan atas transaksi sebagai berikut:
 - a. SP2D reksus belum dibebankan pada reksus berkenaan (termasuk Uang Persediaan);
 - b. Saldo rekening khusus tidak mencukupi/kosong;
 - c. Gagal pembebanan karena sistem aplikasi error.
2. Pengakuan
Uang Muka Rekening BUN dicatat pada saat tanggal pelaporan.
3. Pengukuran
Uang Muka Rekening BUN dicatat dengan nilai nominal sebesar nilai rupiah SP2D reksus yang belum dilakukan pembebanan.
4. Penyajian dan Pengungkapan
Uang Muka Rekening BUN disajikan di dalam Neraca dalam pos Aset Lainnya dan diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

E. ASET LAIN-LAIN

1. Definisi
Aset Lain-lain digunakan untuk mencatat aset lainnya yang tidak dapat dikelompokkan dalam aset tidak berwujud, kas yang dibatasi penggunaannya dan kemitraan dengan pihak ketiga.
2. Jenis dan Pengakuan Aset Lain-lain
Aset tetap dan Aset Lainnya yang dimaksudkan untuk dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah direklasifikasi ke dalam Aset Lain-lain. Contoh: Penghentian penggunaan aset tetap dan atau aset lainnya (semisal ATB) pemerintah dapat disebabkan karena rusak berat, usang, dan/atau aset tetap yang tidak digunakan karena sedang menunggu proses pemindahtanganan (proses penjualan, sewa beli, penghibahan, penyertaan modal). Selain itu, aset lain-lain pada pemerintah pusat termasuk di dalamnya, antara lain adalah aset eks Pertamina, aset Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS), dan aset PT Perusahaan Pengelolaan Aset (PT PPA).
3. Pengakuan
Pengakuan aset lain-lain diakui pada saat dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah dan direklasifikasikan ke dalam aset lain-lain.
4. Pengukuran
Aset tetap yang dimaksudkan untuk dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah direklasifikasi ke dalam Aset Lain-lain menurut nilai tercatatnya. Aset lain-lain yang berasal dari reklasifikasi aset tetap disusutkan mengikuti kebijakan penyusutan aset tetap. Proses penghapusan terhadap aset lain-lain dilakukan paling lama 12 (dua belas) bulan sejak direklasifikasi kecuali ditentukan lain menurut ketentuan perundang-undangan.
5. Penyajian dan Pengungkapan
Aset Lain-lain disajikan di dalam kelompok Aset Lainnya dan diungkapkan secara memadai di dalam CaLK. Hal-hal yang perlu diungkapkan antara lain adalah faktor-faktor yang menyebabkan dilakukannya penghentian penggunaan, jenis aset tetap yang dihentikan penggunaannya, dan informasi lainnya yang relevan.
6. Perlakuan Khusus
Dalam pengakuan *Software* komputer sebagai ATB, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan:
 - a. Untuk *software* yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah dapat dibagi menjadi dua, yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri atau oleh pihak ketiga.
 - b. *Software* yang dibangun/dikembangkan sendiri oleh instansi pemerintah tidak diakui sebagai ATB karena permasalahan:
 - 1) kesulitan untuk mengidentifikasi apakah kegiatan pengembangan aset tersebut terpisah dari satu kesatuan kegiatan suatu instansi pemerintah;
 - 2) kesulitan untuk mengidentifikasi apakah dan kapan aset tersebut menghasilkan manfaat ekonomi dan sosial masa depan;
 - 3) kesulitan untuk menentukan biaya perolehan aset secara andal; dan
 - 4) perangkat lunak (*software*) seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum dan dapat dipergunakan siapa saja, sehingga salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi.
 - c. *Software* komputer yang dibangun/dikembangkan melalui kontrak dengan pihak ketiga diakui sebagai ATB sebesar nilai kontraknya.
 - d. *Software* yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan *hardware* harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset secara umum.
 - e. *Software* yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat oleh pemerintah maka *Software* seperti ini harus dicatat sebagai persediaan.
 - f. Apabila *software* yang dibeli oleh pemerintah untuk digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu *hardware*, maka *Software* tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan *hardware* dan dikapitalisasi sebagai bagian dari *hardware* yang bersangkutan.

BAB XI
KEBIJAKAN AKUNTANSI KEWAJIBAN/UTANG

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. Kewajiban diklasifikasikan menjadi 2 (dua) kelompok, yaitu kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang.

A. KEWAJIBAN JANGKA PENDEK

1. Definisi

Kewajiban Jangka Pendek merupakan kewajiban yang diharapkan akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca.

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

- a. penggunaan sumber pembiayaan berupa pinjaman yang bersifat jangka pendek dari masyarakat dan lembaga keuangan;
- b. perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah;
- c. kewajiban kepada masyarakat luas dalam tempo kurang dari 1 (satu) tahun, yaitu kewajiban tunjangan, kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran pajak dari wajib pajak, atau kewajiban dengan pemberi jasa lainnya;
- d. kewajiban kepada entitas lainnya sebagai konsekuensi alokasi/realokasi pendapatan atau anggaran;
- e. kewajiban kepada lembaga internasional karena menjadi anggota yang harus memberikan iuran secara rutin dalam tempo kurang dari satu tahun; dan/atau
- f. kewajiban kepada wajib bayar PNPB yang timbul karena Pemerintah telah menerima uang dari wajib bayar namun Pemerintah belum dapat menyelenggarakan jasa/pelayanan kepada wajib bayar sampai dengan tanggal pelaporan.

2. Jenis-Jenis

Kewajiban Jangka Pendek terdiri atas:

- a. Utang Transfer;
- b. Utang Bunga;
- c. Utang kepada Pihak Ketiga;
- d. Utang Perhitungan Pihak Ketiga;
- e. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang;
- f. Utang Jangka Pendek Lainnya, yang terdiri atas:
 - 1) Pendapatan Diterima Di Muka;
 - 2) Utang Biaya; dan
 - 3) Kewajiban Pada Pihak Lain;
- g. Surat Perbendaharaan Negara;
- h. Kewajiban Diestimasi;
- i. Kewajiban Kontijensi; dan
- j. Kewajiban Masa Lalu Program THT/*Unfunded Past Service Liability* (UPSL).

3. Pengakuan

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

4. Pengukuran

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

5. Penyajian/Pengungkapan

Kewajiban Jangka Pendek harus disajikan dalam:

- a. Neraca; dan
 - b. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).
- Penyajian Utang dalam mata uang asing pada neraca menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Selisih penjabaran pos Utang dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal pelaporan dicatat sebagai pendapatan/beban selisih kurs yang belum terealisasi.

Berikut adalah ilustrasi penyajian Kewajiban Jangka Pendek pada neraca:

Pemerintah ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
ASET TETAP	
INVESTASI JANGKA PANJANG	
ASET LAINNYA	

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

6. Perlakuan Khusus

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

a. Utang Transfer ke Daerah

Utang transfer timbul akibat beban transfer ke pemerintah daerah yang menjadi kewajiban pemerintah pusat yang sampai dengan akhir periode pelaporan keuangan belum disalurkan.

1) Pengakuan

Utang transfer diakui pada saat terdapat pernyataan utang dengan mengidentifikasi nilai nominal pasti kewajiban transfer ke masing-masing pemerintah daerah penerima, yang berupa Peraturan Menteri Keuangan, pemberitahuan dari PA/KPA penyalur transfer ke Pemerintah Daerah, dan/atau penyajian oleh PA/KPA pada laporan keuangan yang telah diaudit.

2) Penyajian

PA/KPA menyajikan utang transfer diestimasi dalam hal:

- a) nominal utang transfer secara rinci untuk masing-masing Pemda tidak dapat dipastikan; dan
- b) nominal utang transfer belum ditetapkan dalam PMK mengenai kurang bayar atau salur dana transfer.

b. Utang Bunga

Utang bunga timbul akibat:

- 1) perhitungan akuntansi utang atas bunga berjalan yang belum jatuh tempo pembayaran pada tanggal Neraca semesteran dan tahunan; dan
- 2) transaksi bunga diterima di muka dari investor atas praktek penerbitan Surat Berharga Negara (SBN).

Utang bunga disajikan pada tanggal pelaporan oleh Bendahara Umum Negara (BUN).

c. Utang kepada Pihak Ketiga

Utang kepada pihak ketiga merupakan kewajiban pemerintah terhadap pihak lain/pihak ketiga karena penyediaan barang dan/atau jasa ataupun karena adanya putusan pengadilan yang mewajibkan pemerintah untuk membayar sejumlah uang/kompensasi kepada pihak lain. Termasuk bentuk utang kepada pihak ketiga adalah kewajiban pemerintah kepada badan usaha yang mendapat penugasan sebagai operator untuk menyalurkan dan menyediakan kebutuhan energi. Dalam pelaksanaannya, terdapat selisih kurang antara penerimaan (harga jual) dengan biaya produksinya.

1) Pengakuan

Utang Pihak Ketiga diakui pada saat pemerintah telah menerima hak atas barang/jasa, termasuk barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya. Dalam hal kontrak pembangunan fasilitas atau pengadaan peralatan, maka utang diakui pada saat sebagian/seluruh fasilitas atau peralatan tersebut telah diselesaikan sebagaimana dituangkan dalam berita acara kemajuan pekerjaan/serah terima, tetapi belum dibayar. Kewajiban kompensasi kepada badan usaha yang mendapat penugasan sebagai operator untuk menyalurkan dan menyediakan energi diakui pada saat:

- a) terdapat kekurangan penerimaan badan usaha berdasarkan perhitungan badan usaha yang telah diverifikasi/diaudit oleh instansi yang ditunjuk dan ditetapkan oleh pemerintah; dan/atau
- b) penetapan besaran final nilai kompensasi oleh pemerintah.

Penetapan besaran final nilai kompensasi oleh pemerintah menjadi dasar penyesuaian atas nilai kompensasi sebelumnya yang ditetapkan berdasarkan hasil perhitungan badan usaha yang telah diverifikasi/diaudit oleh instansi yang ditunjuk.

Pengakuan sebagai utang kepada pihak ketiga dan diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek dilakukan berdasarkan adanya dokumen sumber yang memadai terkait penyelesaian kewajiban di bawah atau sampai dengan 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

2) Pengukuran

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

Kewajiban pemerintah kepada badan usaha yang mendapat penugasan sebagai operator untuk menyalurkan dan menyediakan energi diakui sebesar:

- a. kekurangan penerimaan badan usaha berdasarkan perhitungan badan usaha yang telah diverifikasi/diaudit oleh instansi yang ditunjuk dan ditetapkan oleh pemerintah; dan/atau

- b. besaran final nilai kompensasi yang ditetapkan oleh pemerintah.
 Dalam hal belum terdapat penetapan yang memadai, kewajiban kompensasi dapat diakui dan disajikan sebagai kewajiban diestimasi dengan berdasarkan pernyataan kekurangan penerimaan badan usaha (asersi manajemen badan usaha).
- d. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
 Utang PFK merupakan utang pemerintah kepada pihak lain yang disebabkan kedudukan pemerintah sebagai pemotong pendapatan atau penerima iuran jaminan kesehatan, iuran dana pensiun, iuran tabungan hari tua, iuran beras Bulog, dan iuran lain yang akan diserahkan ke lembaga sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
 Potongan PFK tersebut seharusnya diserahkan kepada pihak lain PT Taspen (Persero), PT Asabri (Persero), BPJS Kesehatan, Perum Bulog, dan lembaga lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan) sejumlah yang sama dengan jumlah yang dipungut/dipotong.
- 1) Pengakuan
 Utang PFK diakui:
 - a) pada saat dilakukan pemotongan oleh BUN atau diterima oleh BUN untuk PFK yang disetorkan oleh BUN; atau
 - b) pada akhir periode pelaporan, saldo pungutan/potongan berupa PFK yang belum disetorkan kepada Pihak Lain dicatat pada periode laporan keuangan sebesar jumlah yang masih harus disetorkan.
 - 2) Pengukuran
 Nilai yang dicatat adalah sebesar kewajiban PFK yang sudah dipotong tetapi oleh BUN belum disetorkan kepada yang berkepentingan.
- e. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang
 Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah bagian dari Utang Jangka Panjang baik pinjaman dari dalam negeri maupun luar negeri yang akan jatuh tempo dan diharapkan akan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah akhir periode pelaporan.
- 1) Pengakuan
 Bagian Lancar Utang Jangka Panjang diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah akhir periode pelaporan pada setiap akhir periode akuntansi, kecuali bagian lancar utang jangka panjang yang akan didanai kembali.
 - 2) Pengukuran
 Nilai yang dicantumkan di neraca untuk bagian lancar utang jangka panjang adalah sebesar jumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah akhir periode pelaporan. Dalam kasus kewajiban jangka pendek yang terjadi karena *payable on demand*, nilai yang dicantumkan di neraca adalah sebesar saldo utang jangka panjang beserta denda dan kewajiban lainnya yang harus ditanggung oleh peminjam sesuai perjanjian. Bagian Lancar Surat Berharga Negara (SBN) dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*), yaitu nilai nominal/par, ditambah premium atau dikurangi diskon yang belum diamortisasi, dan disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal SBN tersebut mencerminkan nilai yang masih terutang pada tanggal pelaporan dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo. Premium/diskon diamortisasi sepanjang masa berlakunya SBN. Apabila SBN diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.
- f. Utang Jangka Pendek Lainnya
- 1) Pendapatan Diterima Dimuka
 Pendapatan Diterima Dimuka adalah kewajiban pemerintah yang timbul karena pemerintah telah menerima barang/jasa/uang, namun pemerintah belum menyerahkan barang/jasa kepada Pihak Ketiga.
 - a) Pengakuan
 Pendapatan Diterima Dimuka diakui pada saat terdapat/timbul klaim pihak ketiga kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga tetapi belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah.
 - b) Pengukuran
 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kas yang telah diterima tetapi sampai dengan akhir periode pelaporan seluruh atau sebagian barang/jasa belum diserahkan oleh pemerintah.
 - 2) Utang Biaya
 Utang biaya adalah utang pemerintah yang timbul karena entitas secara rutin mengikat kontrak pengadaan barang atau jasa dari pihak ketiga yang pembayarannya akan dilakukan setelah diterimanya barang/jasa tersebut. Utang biaya ini pada umumnya terjadi karena pihak ketiga melaksanakan penyediaan barang atau jasa di muka dan melakukan penagihan setelah diterimanya barang/jasa tersebut. Sebagai contoh, penyediaan barang/jasa berupa listrik, air PAM, telepon oleh masing-masing perusahaan untuk suatu bulan baru ditagih oleh yang bersangkutan kepada entitas selaku pelanggannya pada bulan atau bulan-bulan berikutnya.
 - a) Pengakuan
 Utang biaya diakui pada saat diterimanya surat tagihan atau invoice dari Pihak Ketiga atas barang/jasa yang telah diterima oleh entitas atau sejumlah tagihan bulan terakhir sebelum berakhirnya tahun anggaran.
 - b) Pengukuran
 Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar biaya yang belum dibayar oleh pemerintah sampai dengan akhir periode pelaporan.
 - 3) Kewajiban Pada Pihak Lain
 Kewajiban Pada Pihak Lain adalah saldo dana yang berasal dari SPM LS kepada Bendahara Pengeluaran yang belum seluruhnya diserahkan kepada yang berhak pada akhir tahun.
 - a) Pengakuan

- Kewajiban pada Pihak Lain diakui apabila pada akhir tahun masih terdapat dana yang berasal dari SPM LS kepada Bendahara Pengeluaran yang belum diserahkan kepada yang berhak.
- b) Pengukuran
Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar dana yang belum diserahkan kepada yang berhak.
- g. Surat Perbendaharaan Negara (SPN)
SPN adalah surat berharga yang berupa surat pengakuan utang dalam mata uang Rupiah maupun valuta asing yang dijamin pembayaran bunga dan pokoknya oleh Negara Republik Indonesia, yang berjangka waktu sampai dengan 12 (dua belas) bulan dengan pembayaran bunga secara diskonto.
Yang dimaksud dengan pembayaran bunga secara diskonto adalah pembayaran atas bunga yang tercermin secara implisit di dalam selisih antara harga pada saat penerbitan dan nilai nominal yang diterima saat jatuh tempo.
- 1) Pengakuan
SPN diakui pada saat kewajiban timbul yaitu pada saat terjadi transaksi penjualan.
 - 2) Pengukuran
SPN dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*), yaitu nilai nominal dikurangi diskon yang belum diamortisasi yang disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal SPN tersebut mencerminkan nilai yang masih terutang pada tanggal pelaporan dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo. Diskon diamortisasi sepanjang masa berlakunya SPN. Apabila SPN diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.
- h. Kewajiban Diestimasi/Provisi
Kewajiban Diestimasi adalah kewajiban yang waktu dan jumlahnya belum pasti. Ketidakpastian ini disebabkan karena proses bisnis dalam transaksi tersebut belum selesai namun disatu sisi entitas harus melaporkan kewajiban tersebut dalam neraca mengingat kewajiban tersebut pasti akan dibayarkan.
- 1) Pengakuan
Utang Estimasi diakui pada saat derajat kepastian atas kewajiban tersebut sangat besar sehingga berdasarkan azas konservatif harus dilaporkan.
 - 2) Pengukuran
Kewajiban diestimasi hanya dapat disajikan apabila nilainya dapat diestimasi secara handal.
Contoh Utang Diestimasi misalnya Utang Transfer Diestimasi. Utang Transfer yang diestimasi berkaitan dengan bagi hasil pendapatan kepada pemerintah daerah. Hal ini terjadi karena jenis pendapatan yang harus dibagihasilkan tersebut sudah diketahui tetapi entitas yang berhak menerima belum dapat diketahui dengan pasti hingga tanggal laporan keuangan.
- i. Kewajiban Kontijensi
Kewajiban kontijensi adalah kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadinya atau tidak terjadinya suatu peristiwa atau lebih pada masa datang yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali suatu entitas.
- 1) Pengakuan
Kewajiban kontijensi diakui pada saat tingkat kemungkinan arus keluar sumber daya besar (*probable*). Kewajiban ini tidak diakui apabila:
 - a) tidak terdapat kemungkinan besar (*not probable*) suatu entitas mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomis untuk menyelesaikan kewajibannya; dan
 - b) jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara handal.
 - 2) Pengukuran
Kewajiban kontijensi tidak dapat diukur secara tepat. Untuk memperoleh nilai yang handal diperlukan pertimbangan professional oleh pihak yang berkompeten.
 - 3) Penyajian dan Pengungkapan
Kewajiban kontijensi tidak disajikan pada neraca pemerintah, namun cukup diungkapkan dalam CaLK untuk setiap jenis kewajiban kontijensi pada akhir periode pelaporan. Pengungkapan tersebut meliputi:
 - a) karakteristik kewajiban kontijensi;
 - b) estimasi dari dampak financial yang diukur;
 - c) indikasi tentang ketidakpastian yang terkait dengan jumlah atau waktu arus keluar sumber daya; dan
 - d) kemungkinan penggantian oleh pihak ketiga.
- j. Kewajiban Masa Lalu Program THT/*Unfunded Past Service Liability* (UPSL)
Merupakan kewajiban masa lalu untuk program THT yang belum terpenuhi sebagai akibat dari kondisi sebagai berikut:
- 1) perubahan formula manfaat Program THT PNS, Prajurit TNI, Anggota Polri, dan PNS Kementerian Pertahanan/Polri;
 - 2) kenaikan tabel gaji pokok PNS, Prajurit TNI, Anggota Polri, dan PNS Kementerian Pertahanan/Polri yang menjadi dasar pembayaran manfaat Program THT PNS, Prajurit TNI, Anggota POLRI, dan PNS Kementerian Pertahanan/POLRI; dan
 - 3) penambahan peserta baru yang tanggal penempatannya berbeda dengan tanggal pengangkatan.

Pengakuan:

Kewajiban UPSL diakui oleh Pemerintah pada saat ditetapkan besaran dana UPSL oleh Kementerian Keuangan.

Pengukuran:

Kewajiban UPSL diukur sebesar nilai yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Tata cara

perhitungan kewajiban UPSL berpedoman pada peraturan menteri keuangan yang mengatur mengenai tata cara perhitungan, pengakuan, dan pembayaran *Unfunded Past Service Liability* (UPS�).

Penyajian:

Kewajiban UPSL disajikan sebagai Kewajiban Lancar pada Neraca.

B. KEWAJIBAN JANGKA PANJANG

1. Definisi

Kewajiban Jangka Panjang merupakan kewajiban yang diharapkan akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca.

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

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

2. Jenis-Jenis

Kewajiban Jangka Panjang terdiri atas:

- a. Pinjaman Luar Negeri;
- b. Pinjaman Dalam Negeri;
- c. Utang Obligasi/Surat Utang Negara (SUN);
- d. Utang Surat Berharga Syariah Negara (SBSN);
- e. Utang Pembelian Cicilan;
- f. Kewajiban Kemitraan;
- g. Utang Jangka Panjang Lainnya;
- h. Kewajiban yang timbul berdasarkan Tuntutan Hukum;
- i. Kewajiban Pemerintah terkait Pensiun; dan
- j. Kewajiban atas Kebijakan Pemerintah

3. Pengakuan

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

4. Pengukuran

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

5. Penyajian dan Pengungkapan

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

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

Penyajian Utang dalam mata uang asing pada neraca menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Selisih penjabaran pos Utang dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal pelaporan dicatat sebagai pendapatan selisih kurs yang belum terealisasi atau beban kerugian selisih kurs belum terealisasi.

Berikut adalah ilustrasi penyajian Kewajiban Jangka Panjang pada neraca:

Pemerintah ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ASET	
ASET LANCAR	
ASET TETAP	
INVESTASI JANGKA PANJANG	
ASET LAINNYA	
KEWAJIBAN	
KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	
KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	
Utang Luar Negeri	xxxx
Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxxx

URAIAN	JUMLAH
Utang Dalam Negeri - Obligasi	
Premium (Diskonto) Obligasi	xxxx
Utang Jangka Panjang Lainnya	xxxx
Jumlah Kewajiban Jangka Panjang	Xxxx
EKUITAS	XXXXXX

6. Perlakuan Khusus

- a. Kewajiban jangka panjang yang berasal dari penerimaan pembiayaan pinjaman oleh BUN
Kewajiban jangka panjang yang berasal dari penerimaan pembiayaan pinjaman oleh BUN dapat bersumber dari sumber pinjaman dan sumber penerbitan SBN Jangka Panjang. Penerimaan pembiayaan pinjaman oleh BUN dapat berasal dari dalam negeri maupun dari luar negeri.

1) Utang Jangka Panjang dari Sumber Pinjaman
Pengkakuan:
Utang jangka panjang dari sumber pinjaman diakui pada saat tanggal valuta (*value date*) sebagaimana tercantum dalam *Notice of Disbursement* (NoD) atau yang dipersamakan.

Pengukuran:
Utang jangka panjang dari sumber pinjaman diukur sebesar nilai nominal sesuai dengan yang tercantum dalam NoD.

Penyajian:
Utang jangka panjang dari sumber pinjaman disajikan di Neraca dalam pos Kewajiban Jangka Panjang.

2) Utang Jangka Panjang dari Sumber Penerbitan SBN Jangka Panjang
Pengkakuan:
Utang jangka panjang dari sumber penerbitan SBN jangka panjang diakui pada saat tanggal setelmen yang tercantum dalam dokumen setelmen.

Pengukuran:
Utang jangka panjang dari sumber penerbitan SBN diukur sebesar nilai nominal sesuai dengan hasil ketetapan penerbitan SBN.

Penyajian:
Utang jangka panjang dari sumber penerbitan SBN disajikan di Neraca dalam pos Kewajiban Jangka Panjang.

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

Pinjaman Dalam Negeri yang diperoleh dari Pemberi Pinjaman Dalam Negeri harus dibayar kembali dengan persyaratan tertentu, sesuai dengan masa berlakunya. Pengadaan Pinjaman Dalam Negeri dilakukan dalam mata uang Rupiah yang dilakukan oleh Pemerintah, yang bersumber dari Pemerintah Daerah, Badan Usaha Milik Negara, dan Perusahaan Daerah, yang digunakan untuk membiayai Kegiatan tertentu. Pinjaman Dalam Negeri dapat diteruskan kepada Penerima Penerusan Pinjaman Dalam Negeri yang harus dibayar kembali dengan ketentuan dan persyaratan tertentu. Penerima penerusan Pinjaman Dalam Negeri adalah Pemerintah Daerah atau BUMN/BUMD. Perjanjian Pinjaman Dalam Negeri dituangkan dalam naskah perjanjian atau naskah lain yang dipersamakan yang memuat kesepakatan mengenai pinjaman dalam negeri antara Pemerintah dengan Pemberi Pinjaman Dalam Negeri.

Pengkakuan:
Pinjaman dalam negeri diakui pada saat dana diterima di RKUN dan/atau pada saat kewajiban timbul. Dari berbagai macam mekanisme penarikan pinjaman dalam negeri pengakuan pinjaman yang cara penarikannya dilakukan dengan pembukaan LC/*Direct Payment*/Rekening Khusus/Pembiayaan Pendahuluan/Penarikan Tunai diakui berdasarkan tanggal penarikan (*value date*) yang terdapat dalam dokumen NoD (*Notice of Disbursement*), atau dokumen yang dipersamakan, yang diterima dari lender.

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

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

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

Pengukuran:
Utang Obligasi Negara dicatat sebesar nilai tercatat (*carrying amount*), yaitu nilai nominal/par, ditambah premium atau dikurangi diskon yang belum diamortisasi dan disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal Utang Obligasi Negara tersebut mencerminkan nilai yang tertera pada lembar surat utang pemerintah dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat

jatuh tempo. Dalam hal utang obligasi yang pelunasannya diangsur/dipercepat, aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran, dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat (*carrying amount*) utang tersebut. Apabila surat utang obligasi dijual di bawah nilai par (dengan diskon), maupun di atas nilai par (dengan premium), maka nilai pokok utang tersebut adalah sebesar nilai nominalnya atau nilai jatuh temponya, sedangkan diskon atau premium dikapitalisasi untuk diamortisasi sepanjang masa berlakunya surat utang obligasi. Apabila surat utang obligasi diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada akhir periode pelaporan.

d. Utang Surat Berharga Syariah Negara (SBSN)

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

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

SBSN dapat berupa:

- 1) SBSN Ijarah, yang diterbitkan berdasarkan akad ijarah;
- 2) SBSN Mudarabah, yang diterbitkan berdasarkan akad mudarabah;
- 3) SBSN Musyarakah, yang diterbitkan berdasarkan akad musyarakah;
- 4) SBSN Istishna', yang diterbitkan berdasarkan akad istishna';
- 5) SBSN yang diterbitkan berdasarkan akad lainnya sepanjang tidak bertentangan dengan prinsip syariah; dan
- 6) SBSN yang diterbitkan berdasarkan kombinasi dua atau lebih akad di atas.

Pengakuan:

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

Pengukuran:

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

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

e. Utang Pembelian Cicilan

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

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

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

Pengakuan:

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

Pengukuran:

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

f. Kewajiban Kemitraan

Kewajiban kemitraan merupakan pengakuan kewajiban yang timbul dari perjanjian kemitraan pemerintah dengan mitra (badan usaha, pihak ketiga, atau investor) pada pola kerjasama pemanfaatan Bangun, Serah, Kelola (BSK) dan pola perjanjian konsesi jasa sehubungan pengakuan aset kemitraan berupa komponen aset konsesi jasa dalam rangka

penyediaan pelayanan publiknya berasal atau disediakan oleh mitra, baik yang dibangun, dikembangkan, atau diperoleh oleh pihak lain maupun yang dimiliki oleh mitra.

Terhadap kewajiban kemitraan pola perjanjian konsesi jasa belum dilakukan pengakuan kewajibannya di Neraca dan hanya dilakukan penyajian dan pengungkapan yang memadai di Catatan atas Laporan Keuangan. Pengakuan kewajiban kemitraan pola perjanjian konsesi jasa dilakukan dengan memperhatikan pengaturan dan tanggal efektif berlakunya Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur mengenai perjanjian konsesi jasa - pemberi konsesi jasa.

Pengakuan:

Kewajiban kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BSK diakui sebagai utang kemitraan pada saat pengakuan aset kemitraan berupa bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya yang berasal dari mitra sesuai dengan BAST operasi kerjasama pemanfaatan atau dokumen yang dipersamakan.

Pengukuran:

Kewajiban kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BSK pada awalnya diukur sebesar nilai wajar konstruksi bangunan dan/atau sarana, berikut fasilitasnya atau penambahan kapitalisasi aset yang berasal dari mitra sesuai dengan BAST atau dokumen yang dipersamakan, dan disesuaikan nilainya sehubungan pembayaran periodik oleh pemerintah kepada mitra.

Penyajian dan Pengungkapan:

- 1) Nilai kewajiban kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BSK dan kewajiban kemitraan pola perjanjian konsesi jasa disajikan di neraca sebagai utang kemitraan di neraca pada pos utang jangka panjang lainnya.
Penyajian dan pengakuan di Neraca terhadap kewajiban kemitraan pola perjanjian konsesi jasa terkait dengan komponen aset konsesi jasanya berasal atau disediakan oleh mitra, dilakukan dengan memperhatikan pengaturan dan tanggal efektif berlakunya Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur mengenai perjanjian konsesi jasa - pemberi konsesi jasa.
- 2) Pengungkapan kewajiban kemitraan pola kerjasama pemanfaatan BSK
- 3) Pengungkapan kewajiban kemitraan pola perjanjian konsesi jasa sehubungan deskripsi perjanjian, kontrak, atau perikatan yang dipersamakan sehubungan perjanjian konsesi jasa dan penjelasan skema kompensasi yang diberikan pemberi konsesi kepada mitra untuk masing-masing:
 - a) Pola perjanjian konsesi jasa dengan skema pembayaran kepada mitra, yaitu pemerintah mempunyai kewajiban tanpa syarat untuk membayar kas atau aset keuangan lain kepada mitra sehubungan konstruksi, perolehan, atau peningkatan kapitalisasi aset konsesi jasa, maka pengungkapan dilakukan sehubungan dengan bagian dan akumulasi pembayaran periodik oleh pemerintah kepada mitra, baik pembayaran untuk bagian komponen aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra maupun pembayaran untuk bagian jasa layanan publik.
 - b) Pola perjanjian konsesi jasa dengan skema pemberian hak usaha penyelenggaraan kepada mitra, yaitu pemerintah tidak mempunyai kewajiban tanpa syarat untuk membayar kas atau aset keuangan lain kepada mitra sehubungan konstruksi, perolehan, atau peningkatan kapitalisasi aset konsesi jasa, maka pengungkapan dilakukan sehubungan dengan dan/atau ketentuan pemberian izin atau akses bagi mitra terhadap aset konsesi jasa atau aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan.

g. Utang Jangka Panjang Lainnya

Termasuk bentuk Utang Jangka Panjang Lainnya adalah kewajiban pemerintah kepada badan usaha yang mendapat penugasan sebagai operator untuk menyalurkan dan menyediakan kebutuhan energi. Dalam pelaksanaannya, terdapat selisih kurang antara penerimaan (harga jual) dengan biaya produksinya.

Pengakuan:

Kewajiban kompensasi kepada badan usaha yang mendapat penugasan sebagai operator untuk menyalurkan dan menyediakan energi diakui pada saat:

- 1) terdapat kekurangan penerimaan badan usaha berdasarkan perhitungan badan usaha yang telah diverifikasi/diaudit oleh instansi yang ditunjuk dan ditetapkan oleh pemerintah; dan/atau
- 2) penetapan besaran final nilai kompensasi oleh pemerintah.

Penetapan besaran final nilai kompensasi oleh pemerintah menjadi dasar penyesuaian atas nilai kompensasi sebelumnya yang ditetapkan berdasarkan hasil perhitungan badan usaha yang telah diverifikasi/diaudit oleh instansi yang ditunjuk

Pengukuran:

Kewajiban pemerintah kepada badan usaha yang mendapat penugasan sebagai operator untuk menyalurkan dan menyediakan energi diakui sebesar:

- a. kekurangan penerimaan badan usaha berdasarkan perhitungan badan usaha yang telah diverifikasi/diaudit oleh instansi yang ditunjuk dan ditetapkan oleh pemerintah; dan/atau
- 2) besaran final nilai kompensasi yang ditetapkan oleh pemerintah

Pengakuan sebagai Utang Jangka Panjang Lainnya dan diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang dilakukan berdasarkan adanya dokumen sumber yang memadai terkait penyelesaian kewajiban di atas 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

Dalam hal belum terdapat penetapan yang memadai, kewajiban kompensasi dapat diakui dan disajikan sebagai Kewajiban Diestimasi dengan berdasarkan pernyataan kekurangan

- h. penerimaan badan usaha (asersi manajemen badan usaha).
Kewajiban yang timbul berdasarkan Tuntutan Hukum

Dalam hal terjadi tuntutan hukum, pengelolaan data atas tuntutan hukum yang telah memiliki putusan hukum yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) ditatausahakan dalam sistem aplikasi yang dikelola oleh Kementerian Keuangan. Setiap Entitas Pelaporan yang memiliki perkara tuntutan hukum yang telah memiliki putusan hukum yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) melakukan pemutakhiran informasi pada sistem informasi tersebut. Selain melakukan pemutakhiran informasi tuntutan hukum yang telah memiliki putusan hukum yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*), setiap Entitas Pelaporan juga melaporkan tuntutan hukum yang telah memiliki putusan hukum yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*) atas tuntutan hukum kepada Pemerintah dalam Laporan Keuangan dengan perlakuan akuntansi sebagai berikut:

- 1) Dalam hal tuntutan hukum telah memiliki putusan hukum yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*), telah dilakukan teguran (*aanmaning*) dari PN setempat, maka nilai tuntutan hukum tersebut disajikan sebagai utang kepada pihak ketiga dalam Neraca setelah tidak ada upaya lainnya;
- 2) Dalam hal tuntutan hukum telah memiliki putusan hukum yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*in kracht van gewijsde*), telah dilakukan teguran (*aanmaning*) dari PN setempat, dan masih ada upaya lainnya maka tidak dilakukan penyajian pada Neraca dan juga tidak diungkapkan dalam CaLK; dan
- 3) Yang dimaksud dengan upaya lainnya adalah masih ada upaya hukum lainnya yang dapat dilakukan dan belum tersedia anggaran di Entitas Pelaporan/Bagian Anggaran yang bersangkutan.

Selain beberapa hal di atas terdapat beberapa kondisi-kondisi tertentu yang menyebabkan terjadinya perbedaan perlakuan akuntansi atas kewajiban. Untuk lebih jelasnya akan diuraikan sebagai berikut:

- 1) Penyelesaian Kewajiban Sebelum Jatuh Tempo

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

- 2) Tunggakan

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

- 3) Restrukturisasi Utang

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

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

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

- 4) Penghapusan Utang

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

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

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

- i. Kewajiban Pemerintah terkait Pensiun

Kewajiban pemerintah terkait program pensiun merupakan kewajiban pemerintah yang terjadi karena adanya perikatan antara pemerintah dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah. Pensiun pegawai dan pensiun janda/duda diberikan sebagai jaminan hari tua dan sebagai penghargaan atas jasa-jasa pegawai negeri selama bekerja dalam dinas pemerintah.

Saat ini, program pensiun bagi pegawai pemerintah dilaksanakan berdasarkan amanat Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1969 tentang Pensiun Pegawai dan Pensiun Janda/Duda Pegawai. Dalam undang-undang ini diatur bahwa program pensiun yang berlaku adalah program manfaat pasti dengan mekanisme pendanaan *pay as you go*, yaitu pemerintah membayarkan manfaat pensiun pada saat pegawai memasuki usia pensiun.

Berdasarkan jenis dan mekanisme pembayaran program pensiun, pemerintah mengakui beban pensiun pada saat pensiunan pegawai berhak menerima manfaat pensiun, yaitu pada waktu yang sama dengan periode pembayaran pensiun tersebut. Dengan demikian,

pemerintah tidak mengakui adanya kewajiban jangka panjang terkait program pensiun, kecuali kewajiban jangka pendek, yaitu apabila terdapat hak penerima pensiun yang belum dibayarkan sampai dengan akhir periode pelaporan.

Dalam Paragraf 30 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan disebutkan bahwa "Pelaporan keuangan pemerintah diselenggarakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan pemerintah." Di samping itu, sampai dengan saat ini belum terdapat PSAP yang mengatur secara khusus mengenai akuntansi atas kewajiban pemerintah terkait program pensiun, dalam hal ini yaitu PSAP terkait Imbalan Pascakerja.

Pada saat penyusunan kebijakan akuntansi ini, belum terdapat PSAP yang mengatur akuntansi Imbalan Pascakerja. Namun demikian, dalam penyusunan kebijakan akuntansi pemerintah pusat mengenai kewajiban pensiun ini telah mempertimbangkan IPSAS 39 *Employee Benefit* sebagaimana Paragraf 8 dan 9 PSAP Nomor 10 (Revisi 2020) tentang Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi Yang Dihentikan.

Dalam rangka mewujudkan transparansi dalam pelaporan serta pengungkapan yang memadai, entitas disyaratkan untuk melakukan perhitungan nilai estimasi kewajiban aktuarial Pemerintah terkait program pensiun imbalan/manfaat pasti dan mengungkapkan nilainya pada Catatan atas Laporan Keuangan

Perlakuan akuntansi atas kewajiban pemerintah terkait program pensiun manfaat pasti berbeda dengan perlakuan akuntansi atas kewajiban pemerintah pada umumnya, karena pengukuran kewajiban program pensiun didasarkan pada nilai estimasi hasil perhitungan aktuarial dengan menggunakan asumsi-asumsi aktuarial tertentu yang ditetapkan oleh Kementerian Keuangan. Untuk kebutuhan transparansi, pemerintah mengungkapkan nilai estimasi kewajiban pemerintah terkait program pensiun secara memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Tagihan pembayaran manfaat pensiun tahun anggaran berjalan yang belum dibayarkan sampai dengan akhir tahun anggaran berjalan diakui sebagai kewajiban jangka pendek atas program pensiun tersebut, selanjutnya diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

j. Kewajiban atas kebijakan pemerintah

Dalam hal terdapat kebijakan pemerintah yang berdampak pada timbulnya potensi beban yang wajib ditunaikan maka untuk terus menjamin akuntabilitas dan transparansi keuangan negara, perlu diungkapkan secara memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan. Pengungkapan dilakukan dengan menjelaskan alasan pengambilan kebijakan pemerintah yang telah ditetapkan.

BAB XII
KEBIJAKAN AKUNTANSI EKUITAS

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

Ekuitas disajikan dalam Neraca dan Laporan Perubahan Ekuitas serta diungkapkan secara memadai di dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Perubahan ekuitas sampai dengan tanggal pelaporan disajikan dalam Laporan Perubahan Ekuitas yang meliputi saldo awal ekuitas, surplus/defisit-LO, koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, dan ekuitas akhir. Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas antara lain berasal dari dampak kumulatif perubahan kebijakan akuntansi dan kesalahan mendasar seperti: koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.

Sebelum laporan keuangan konsolidasian disusun, masing-masing entitas akuntansi dan entitas pelaporan dimungkinkan menyajikan Transaksi Antar Entitas di dalam Laporan Perubahan Ekuitas. Transaksi Antar Entitas terjadi antar entitas akuntansi/entitas pelaporan di lingkup Pemerintah Pusat. Di level konsolidasian, Transaksi Antar Entitas seharusnya saling mengeliminasi sehingga bersaldo nihil. Transaksi Antar Entitas dapat terjadi antar satker dalam satu K/L/BUN, antar satker lintas K/L/BUN, antara satker K/L dengan BUN, dan antara satker K/L/BUN dengan Kuasa BUN.

Contoh Transaksi Antar Entitas:

1. Transaksi Antar Entitas (TAE) muncul dari transaksi pengalihan aset dari satu satker ke satu atau beberapa satker yang lain dalam lingkup Pemerintah Pusat. Transfer masuk/transfer keluar dapat terjadi antar entitas akuntansi dalam satu entitas pelaporan K/L/BUN atau antar entitas akuntansi lintas entitas pelaporan K/L/BUN. Atas transfer masuk/transfer keluar harus dilakukan eliminasi akun timbal balik pada konsolidasian dengan ketentuan sebagai berikut:
 - a. Apabila transfer masuk/transfer keluar terjadi antar satker/entitas akuntansi dalam satu entitas pelaporan K/L/BUN, maka di level LKKL/LKBUN Transaksi Antar Entitas yang berasal dari transfer masuk/transfer keluar tersebut seharusnya bersaldo nihil.
 - b. Apabila transfer masuk/keluar terjadi antar satker/entitas akuntansi lintas entitas pelaporan K/L/BUN, maka di level LKPP Transaksi Antar Entitas yang berasal dari transfer masuk/transfer keluar tersebut seharusnya bersaldo nihil.
2. Pengesahan Hibah Langsung

Pengesahan hibah langsung adalah transaksi antar entitas satker yang menerima hibah langsung dengan BUN pengelola hibah. Berdasarkan dokumen pengesahan atas pendapatan hibah langsung, satker meng-kredit ekuitas dari pengesahan hibah langsung dan BUN pengelola hibah men-debet ekuitas dari pengesahan hibah langsung. Pada saat penyusunan LKPP ekuitas dari pengesahan hibah langsung yang disajikan oleh K/L dan BUN akan saling mengeliminasi.

3. Diterima Dari Entitas Lain (DDEL)/Ditagihkan Ke Entitas Lain (DKEL)

Pada saat Satker melakukan transaksi dengan Kuasa BUN, terbentuk jurnal antar entitas (DDEL/DKEL). Hal ini disebabkan adanya pemisahan fungsi antara Satker yang mempunyai kewenangan melakukan belanja dan menatausahakan pendapatan dengan Kuasa BUN yang mempunyai kewenangan mengelola kas (membayar tagihan dan menerima setoran). Pada saat penyajian laporan keuangan, Satker maupun Kuasa BUN menyajikan akun DDEL/DKEL sebagai pos Transaksi Antar Entitas (TAE) pada LPE. Pada saat konsolidasi LKPP, TAE pada LPE K/L dan TAE pada Kuasa BUN akan saling mengeliminasi.

Perlakuan khusus:

Transaksi Antar Entitas yang terjadi antara satuan kerja dengan Kuasa BUN atas transaksi penerimaan dan pengembalian dana UP/TUP membentuk akun dengan pos yang berbeda serta terdapat perlakuan penyajian yang bersifat khusus.

Penarikan dan pengembalian dana UP/TUP merupakan transaksi transitoris. Penarikan dana UP/TUP oleh Satker (SP2D) UP/TUP dicatat oleh Kuasa BUN sebagai pengurangan kas dan ekuitas (DDEL). Kuasa BUN juga menyajikan Kas di Bendahara Pengeluaran dan ekuitas. Sedangkan Satker mencatat sebagai penambahan Kas di Bendahara Pengeluaran dan kewajiban (Uang Muka dari KPPN).

Sebaliknya pada saat penerimaan pengembalian dana UP/TUP, Kuasa BUN mencatat penambahan kas dan ekuitas (DKEL). Kuasa BUN juga mencatat pengurangan Kas di Bendahara Pengeluaran dan ekuitas. Sedangkan Satker mencatat pengurangan Kas di Bendahara Pengeluaran dan Uang Muka dari KPPN.

Pada saat konsolidasian, LKPP menyajikan saldo Kas di Bendahara Pengeluaran yang disajikan oleh K/L dengan pasangan ekuitas. Kas di Bendahara Pengeluaran yang disajikan oleh Kuasa BUN dieliminasi dengan saldo Uang Muka dari KPPN yang disajikan oleh K/L.

Berikut adalah ilustrasi penyajian Ekuitas pada Neraca dan Laporan Perubahan Ekuitas:

Pemerintah ABC
NERACA
Per 31 Desember 20X1 dan 20X0

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

Pemerintah ABC
LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS
Per 31 Desember 20X1 dan 20X0

URAIAN	20X1	20X0
EKUITAS AWAL	xxxx	xxxx
SURPLUS/DEFISIT-LO	xxxx	xxxx
KOREKSI-KOREKSI YANG LANGSUNG MENAMBAH/MENGURANGI EKUITAS	xxxx	xxxx
EKUITAS AKHIR	xxxx	xxxx

BAB XIII
KEBIJAKAN AKUNTANSI PENDAPATAN

A. PENDAPATAN-LO

1. Definisi

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

Menurut jenis pendapatannya, pendapatan LO dibagi menjadi tiga jenis pendapatan yaitu Pendapatan Perpajakan-LO, Pendapatan PNBP-LO serta Pendapatan Hibah-LO.

a. Pendapatan Perpajakan-LO

Pendapatan Perpajakan-LO adalah hak pemerintah pusat yang berasal dari pendapatan perpajakan yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

b. Pendapatan PNBP-LO

Pendapatan PNBP-LO adalah hak pemerintah pusat yang berasal dari pendapatan PNBP yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

c. Pendapatan hibah-LO

Pendapatan Hibah-LO adalah penerimaan Pemerintah dalam bentuk devisa, devisa yang dirupiahkan, rupiah, barang, jasa dan/atau surat berharga yang diperoleh dari pemberi hibah, yang berasal dari dalam negeri atau luar negeri yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan.

2. Jenis-jenis Pendapatan LO

a. Pendapatan Perpajakan-LO, terdiri atas:

1) Pajak Penghasilan (PPH), yang dibagi menjadi:

a) PPh Minyak dan Gas Bumi (Migas)

PPh Minyak dan Gas Bumi (Migas) yaitu pendapatan pajak yang berasal dari sektor minyak dan gas bumi. Komponen akun PPh Migas adalah Pendapatan PPh Minyak Bumi, Pendapatan PPh Gas Bumi, dan Pendapatan PPh Migas Lainnya, yakni penerimaan yang berasal dari PPh lainnya.

b) PPh Non Migas

PPh Non Migas yaitu pendapatan pajak penghasilan yang berasal dari sektor selain minyak dan gas bumi. Kelompok PPh Non Migas antara lain Pendapatan PPh Pasal 21, Pendapatan PPh Pasal 22, Pendapatan PPh Pasal 22 Impor, Pendapatan PPh Pasal 23, Pendapatan PPh Pasal 25/29 Orang Pribadi, Pendapatan PPh Pasal 25/29 Badan, Pendapatan PPh Pasal 26, Pendapatan PPh Final, dan Pendapatan PPh Non Migas Lainnya.

c) PPh Ditanggung Pemerintah (DTP)

Dalam laporan keuangan Direktorat Jenderal Pajak antara lain Pendapatan PPh Pasal 21 DTP, Pendapatan PPh Pasal 22 DTP, Pendapatan PPh Pasal 22 Impor DTP, Pendapatan PPh Pasal 23 DTP, Pendapatan PPh Pasal 25/29 Orang Pribadi DTP, Pendapatan PPh Pasal 25/29 Badan DTP, Pendapatan PPh Pasal 26 DTP, Pendapatan PPh Final DTP, dan Pendapatan PPh Non Migas Lainnya DTP.

2) Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPN dan PPnBM), terdiri dari:

a) Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yaitu pajak tidak langsung yang dikenakan atas setiap pertambahan nilai dari barang atau jasa. PPN dibagi menjadi Pendapatan PPN Dalam Negeri, Pendapatan PPN Impor, dan Pendapatan PPN Lainnya (yakni penerimaan yang berasal dari pembayaran setoran PPN, yang belum tertampung dalam pembagian jenis penerimaan PPN di atas).

b) Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM)

Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM) yaitu pajak yang dikenakan pada saat penyerahan atau impor Barang Kena Pajak (BKP) Mewah. PPnBM dibagi menjadi Pendapatan PPnBM Dalam Negeri, Pendapatan PPnBM Impor dan PPnBM lainnya.

c) Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)

Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) yaitu pendapatan pajak atas pemanfaatan bumi dan bangunan yang bersumber dari sektor Perkebunan, Perhutanan, dan Pertambangan (PBB-P3).

d) Pendapatan Pajak Lainnya

Pendapatan Pajak Lainnya terdiri dari Pendapatan Pajak Lainnya dan Pendapatan Bunga Penagihan Pajak.

(1) Pendapatan Pajak Lainnya, antara lain:

(a) Pendapatan Bea Meterai

Pendapatan Bea Meterai yaitu 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.

(b) Pendapatan dari Penjualan Benda Meterai

Pendapatan dari Penjualan Benda Meterai yaitu 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.

(c) Penerimaan Dana Hasil Penjualan Benda Meterai.

(d) Pendapatan PPN Batubara

Pendapatan PPN Batubara yakni Penerimaan Pajak Penjualan (PPn) yang dilakukan oleh Wajib Pajak terkait dengan Kontrak Perjanjian Kaiya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B).

(e) Pendapatan Pajak Tidak Langsung Lainnya

Pendapatan Pajak Tidak Langsung Lainnya yakni penerimaan yang berasal dari pembayaran pajak tidak langsung lainnya yang tidak termasuk dalam ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang PPN dan PPNBM.

(2) Pendapatan Bunga Penagihan Pajak

Pendapatan Bunga Penagihan Pajak yaitu penerimaan yang berasal dari pembayaran bunga dan denda penagihan Surat Ketetapan Pajak (SKP) PPh, PPN, PPNBM, dan Pajak Tidak Langsung Lainnya (PTLL).

b. Pendapatan PNBP-LO

Pendapatan PNBP-LO terdiri dari beberapa jenis pendapatan yaitu:

1) Pendapatan PNBP-LO perizinan

Pendapatan PNBP-LO perizinan adalah pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari kewenangan pemerintah dalam bidang perizinan berasal dari 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.

2) Pendapatan PNBP-LO layanan

Pendapatan PNBP-LO layanan adalah pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari layanan yang diberikan oleh pemerintah kepada wajib bayar.

Contoh dari pendapatan-LO ini adalah pendapatan yang diterima dari layanan kesehatan, layanan pendidikan, biaya pengelolaan dokumen sipil/negara dan lain-lain.

3) Pendapatan PNBP-LO Eksploitasi/Pemanfaatan Sumber Daya Alam (SDA), terdiri atas:

a) Sumber Daya Alam Migas

Pendapatan SDA Migas pada prinsipnya merupakan penerimaan negara yang *earning process*-nya belum selesai, sehingga untuk dapat diakui sebagai pendapatan dalam Laporan Realisasi Anggaran, dibutuhkan proses identifikasi dan perhitungan kewajiban kontraktual pemerintah untuk dicadangkan terlebih dahulu. Dana penerimaan migas setelah dikurangi dengan cadangan tersebut selanjutnya akan diproses pemindahbukuan ke Rekening KUN sebagai pendapatan PNBP SDA migas berbasis kas.

Yang termasuk penerimaan jenis ini antara lain:

(1) Penerimaan hasil penjualan minyak bumi, yang terdiri atas:

(a) Penerimaan minyak bumi dari kilang Pertamina; dan
(b) Penerimaan minyak bumi dari non kilang Pertamina.

(2) Penerimaan hasil penjualan gas bumi, yang terdiri atas:

(a) Penerimaan LNG;
(b) Penerimaan LPG;
(c) Penerimaan Natural Gas; dan
(d) Penerimaan CBM.

(3) Penerimaan atas setoran *overlifting* migas Kontraktor

Jenis penerimaan ini setelah dipindahbukukan akan diakui sebagai PNBP SDA Migas.

b) Sumber Daya Alam Non Migas

Pendapatan SDA Non Migas merupakan pendapatan negara dari Sumber Daya Alam selain Migas diantaranya:

(1) Pendapatan dari sektor Pertambangan Umum;
(2) Pendapatan dari sektor Kehutanan;
(3) Pendapatan dari sektor Perikanan; dan
(4) Pendapatan dari sektor Pengusahaan Panas Bumi.

4) Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari Investasi Pemerintah

Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari 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.

5) Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari pemanfaatan aset pemerintah

Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari pemanfaatan aset pemerintah adalah PNBP yang berasal dari antara lain penyewaan aset pemerintah, pendapatan dari kerja sama antara pemerintah dengan pihak ketiga dan lain-lain.

6) Pendapatan-LO lainnya,

Pendapatan-LO lainnya adalah PNBP yang diperoleh dari antara lain terdiri dari keuntungan penjualan aset, denda akibat perjanjian/peraturan, bunga/jasa perbankan, penerimaan kembali belanja tahun sebelumnya, putusan pengadilan/pelanggaran hukum serta penghapusan utang.

c. Pendapatan Hibah-LO

Adalah hak Pemerintah Pusat yang diakui sebagai penambah ekuitas yang berasal dari pemberi hibah baik dalam bentuk uang, barang, dan/atau jasa.

3. Asas Bruto

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

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

4. Pengakuan Pendapatan-LO

Pengakuan pendapatan-LO diatur sebagai berikut:

a. Pendapatan Perpajakan-LO

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO disesuaikan dengan metode pemungutan pajak yang digunakan. Terdapat 3 (tiga) metode yang digunakan untuk pemungutan pajak, yaitu melalui *self assessment*, *official assessment*, dan *Withholding tax system*.

1) Sistem *Self Assesment*

Sistem *Self Assesment* Adalah sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang, kepercayaan dan tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar/menyetor, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar/pajak terutang.

2) Sistem *Official Assesment*

Sistem *Official Assesment* Adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah untuk menentukan besarnya pajak yang terutang kepada Wajib Pajak.

3) *Withholding tax system*

Withholding tax system adalah sistem pemungutan yang memberi kewenangan kepada pihak ketiga untuk menentukan, memotong/memungut, dan menyetorkan besarnya pajak terutang oleh Wajib Pajak.

Untuk dapat mencatat pendapatan perpajakan-LO, Pemerintah Pusat memetakan jenis-jenis pajak yang ada ke dalam metode pemungutan pajak yang digunakan.

Mekanisme pencatatan Pendapatan Perpajakan LO berdasarkan metode pemungutan pajak mengikuti pengaturan sebagai berikut:

1) Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO dengan metode *Self Assesment* dan *Withholding tax system*.

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dengan metode *self assessment* maupun sistem *withholding assesment* diakui pada saat realisasi kas diterima oleh Bendahara Penerimaan atau di kas Negara dan telah mendapatkan nomor pendaftaran tanpa terlebih dahulu pemerintah menerbitkan ketetapan. Apabila pada akhir periode pelaporan masih terdapat penerimaan yang belum mendapatkan nomor pendaftaran pada dokumen kepabeanan, maka diungkap dalam CaLK.

Dokumen sumber pencatatan pendapatan perpajakan-LO dengan sistem *self assessment* maupun *sistem withholding assesment* 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 Pabean, Cukai, dan Pajak (SSPCP) dan/atau bukti penerimaan negara yang telah divalidasi oleh pihak yang berwenang.

2) Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO dengan metode *Official Assessment*

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

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

b. Pendapatan PNBP-LO

1) Pendapatan PNBP-LO perizinan

Pendapatan-LO yang diperoleh dari kewenangan pemerintah dalam bidang perizinan diakui:

a) pada saat diterimanya kas oleh pemerintah pada saat wajib bayar mengajukan permohonan; atau

b) pada saat diterbitkannya tagihan oleh pemerintah apabila berdasarkan ketentuan pembayaran dilakukan oleh wajib bayar setelah izin diterbitkan.

Pertimbangan pengakuan pendapatan perizinan dilakukan sekali pada saat diterimanya pendapatan yaitu karena proses pemberian izin yang dilakukan oleh pemerintah dilakukan setelah pemohon membayar biaya perizinan tersebut dan biaya perizinan yang telah disetor pada umumnya tidak akan dikembalikan kepada pemohon. Disamping itu pendapatan dari perizinan juga tidak dibagi secara proporsional sesuai waktu berlakunya izin dengan pertimbangan bahwa izin dikeluarkan untuk jangka waktu tertentu dan tidak adanya sumber daya yang dikeluarkan pemerintah berkaitan dengan izin yang dikeluarkan (tidak berlaku prinsip penandingan pendapatan dan biaya atau *matching cost againts revenue*).

2) Pendapatan PNBP-LO layanan

Pendapatan PNBP-LO layanan diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi. Apabila hasil dari transaksi layanan pemberian 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.

Contoh dari pendapatan-LO ini adalah pendapatan yang diterima dari layanan kesehatan, layanan pendidikan, biaya pengelolaan dokumen sipil/negara dan lain-lain. Apabila pembayaran dilakukan untuk layanan yang meliputi beberapa periode maka pendapatannya diakui sesuai dengan masa layanan yang diberikan.

- 3) Pendapatan PNBP-LO Eksploitasi/Pemanfaatan Sumber Daya Alam (SDA)
 - Pendapatan-LO yang diperoleh dari eksploitasi/pemanfaatan Sumber Daya Alam dibedakan ke dalam empat kelompok yaitu:
 - a. berdasarkan pemberian izin terkait dengan eksplorasi maupun eksploitasi sumber daya alam;
 - b. berdasar volume/unit pengambilan;
 - c. berdasarkan harga jual; dan
 - d. berdasarkan bagi hasil.
 Pengakuan pendapatan SDA yang terkait dengan pemberian izin eksplorasi maupun eksploitasi SDA dapat mengacu pada proses pengakuan pendapatan dari perizinan.
 - 4) Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari Investasi Pemerintah
 - Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari investasi jangka pendek berupa bunga deposito dan bunga obligasi serta dividen tunai diakui pada saat diterima di Rekening Kas Umum Negara
 - 5) Pendapatan PNBP-LO yang diperoleh dari pemanfaatan aset pemerintah
 - Pendapatan PNBP-LO yang berasal dari pemanfaatan aset non keuangan 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.
 - 6) Pendapatan-LO lainnya
 - a) Pendapatan PNBP-LO lainnya yang berasal dari keuntungan penjualan aset diakui pada saat diterima oleh entitas;
 - b) Pendapatan PNBP-LO yang berasal dari denda akibat perjanjian atau peraturan diakui pada saat menjadi hak entitas;
 - c) Pendapatan PNBP-LO yang berasal dari bunga/jasa perbankan diakui pada saat diterima oleh entitas;
 - d) Pendapatan PNBP-LO yang berasal dari pengembalian kembali belanja tahun sebelumnya diakui pada saat diterima oleh entitas;
 - e) Pendapatan PNBP-LO yang berasal dari putusan pengadilan atau pelanggaran hukum lainnya diakui pada saat salinan putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (inkracht) diterima oleh eksekutor yang dijadikan dasar penagihan; dan
 - f) Pendapatan PNBP-LO yang berasal dari penghapusan utang diakui pada saat telah ada penetapan dari pemberi pinjaman bahwa utang entitas telah dihapuskan oleh pemberi pinjaman.
- c. Pengakuan Pendapatan Hibah-LO
 - 1) Pendapatan Hibah-LO dalam bentuk uang, diakui pada saat:
 - a) kas diterima di RKUN atau Reksus,
 - b) tanggal penarikan (valuta) yang tercantum dalam NoD, atau
 - c) pengesahan oleh Kuasa BUN.
 - 2) Pendapatan Hibah-LO dalam bentuk barang/jasa dan/atau surat berharga diakui dan dicatat pada saat pengesahan oleh Kuasa BUN.

5. Pengukuran Pendapatan-LO

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

Misalnya, pemerintah menerima pendapatan PBB dan harus mengeluarkan upah pungut. Atas penerimaan pendapatan PBB tersebut tidak boleh dikurangi dengan jumlah upah pungut tersebut. Contoh lain, untuk jenis pajak tertentu, Pemerintah memberikan kemudahan pembayaran pajak dengan berbagai metode pembayaran, seperti pembayaran melalui mekanisme perbankan yang mengharuskan adanya beban administrasi perbankan yang harus dibayarkan oleh pemerintah. Dalam kasus-kasus seperti ini, maka jumlah beban pemerintah tersebut, upah pungut dan administrasi perbankan, tidak boleh mengurangi jumlah pendapatan dan harus diakui secara terpisah dalam laporan keuangan.

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

- a. Pengukuran Pendapatan Perpajakan-LO
 - Pendapatan-LO Perpajakan diukur dengan nilai nominal yaitu nilai aliran masuk yang telah diterima oleh pemerintah untuk *self assessment system* dan *Withholding tax system*. Sementara itu untuk *official assessment*, pendapatan-LO Perpajakan diukur dengan nilai yang ditetapkan oleh Pemerintah.
 - Pendapatan-LO Perpajakan yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai diukur dengan nilai nominal yang akan diterima oleh pemerintah sebesar yang tercantum pada pemberitahuan pabean dan cukai, dokumen pelengkap pabean, dan surat penetapan/tagihan.
- b. Pengukuran Pendapatan PNBP-LO
 - Pendapatan PNBP-LO diukur melalui beberapa cara:
 - 1) Jumlah yang diterima dari wajib bayar atas pendapatan bukan pajak-LO yang diakui berdasarkan aliran uang masuk yang diterima di Kas Umum Negara.
 - 2) Jumlah yang menjadi hak entitas atas pendapatan bukan pajak yang berasal dari

- kontrak kerjasama dalam rangka perikatan.
- 3) Tarif PNBPN dengan menggunakan formula tertentu. PNBPN ini diukur dengan memasukkan variabel tertentu yang dimasukkan ke dalam formula yang tertera dalam peraturan pemerintah tentang jenis dan tarif pendapatan bukan pajak.
- c. Pengukuran Pendapatan Hibah-LO
- Pengukuran Pendapatan Hibah-LO adalah:
- 1) Pendapatan hibah dalam bentuk kas dicatat sebesar:
 - a) nilai nominal hibah yang diterima di RKUN atau Reksus;
 - b) nilai nominal yang tercantum dalam NoD; atau
 - c) nilai nominal yang tercantum dalam SP2HL/SPHL yang disahkan oleh Kuasa BUN.
 - 2) Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang menyertakan nilai hibah, dicatat sebesar nilai barang/jasa dan/atau surat berharga yang diterima berdasarkan BAST.
 - 3) Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang tidak menyertakan nilai hibah, pengukuran dilakukan dengan berdasarkan hal di bawah ini dengan urutan menandakan prioritas sebagai berikut:
 - a) menurut biayanya;
 - b) menurut harga pasar; atau
 - c) menurut perkiraan/taksiran harga wajar berdasarkan hasil penilaian.
- Apabila pengukuran atas pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang tidak menyertakan nilai hibah tidak dapat dilakukan, maka hibah dalam bentuk barang/jasa cukup diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
6. Penyajian dan Pengungkapan
- a. Entitas pemerintah menyajikan pendapatan-LO yang diklasifikasikan menurut sumber pendapatan. Klasifikasi menurut sumber pendapatan untuk pemerintah pusat dikelompokkan berdasarkan pendapatan perpajakan, pendapatan bukan pajak, dan pendapatan hibah. Rincian lebih lanjut sumber pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Pendapatan-LO disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila realisasi Pendapatan-LO dalam mata uang asing maka dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs transaksi Bank Sentral pada tanggal transaksi.
 - c. Disamping disajikan pada Laporan Operasional, pendapatan-LO juga harus diungkapkan sedemikian rupa pada Catatan atas Laporan Keuangan sehingga dapat memberikan semua informasi yang relevan mengenai bentuk dari pendapatan-LO.
7. Perlakuan Khusus
- a. Koreksi Pendapatan-LO

Akuntansi untuk koreksi Pendapatan-LO diatur melalui pembukuan koreksi atas pendapatan-LO sebagai pengurang ekuitas pada periode ditemukannya koreksi tersebut.
 - b. Koreksi atas Pendapatan Perpajakan-LO yang mempengaruhi kas

Apabila berdasarkan pemeriksaan otoritas pajak terdapat kelebihan penghitungan pajak, maka perlu dilakukan pengembalian pendapatan perpajakan.
 - c. Koreksi atas Pendapatan Perpajakan-LO yang tidak mempengaruhi kas

Apabila berdasarkan hasil keputusan otoritas pajak ataupun putusan atas upaya hukum yang diajukan oleh Wajib Pajak mengakibatkan koreksi atas nilai ketetapan pajak sebelumnya menjadi lebih kecil, maka perlu dilakukan koreksi atas pengakuan pendapatan perpajakan sebelumnya.

Dalam hal atas ketetapan pajak yang diajukan upaya hukum telah dilakukan pembayaran oleh Wajib Pajak sebelum terbitnya keputusan atau putusan upaya hukum dan selanjutnya keputusan atau putusan upaya hukum yang terbit mengakibatkan piutang pajak yang dibayar menjadi lebih kecil sehingga mengakibatkan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, maka perlu dicatat penyesuaian atas nilai piutang pajak dan pengembalian pendapatan perpajakan-LO.

B. PENDAPATAN-LRA

1. Definisi

Pendapatan-LRA adalah semua penerimaan rekening kas umum negara yang menambah Saldo Anggaran Lebih (SAL) dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali.

Menurut jenis pendapatannya, pendapatan LRA dibagi menjadi tiga jenis pendapatan yaitu Pendapatan Perpajakan-LRA, Pendapatan PNBPN-LRA serta Pendapatan Hibah-LRA.

a. Pendapatan Perpajakan-LRA

Pendapatan Perpajakan-LRA adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang berasal dari perpajakan pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah SAL dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

b. Pendapatan PNBPN-LRA

Pendapatan Negara Bukan Pajak-LRA adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang tidak berasal dari pendapatan pajak pusat dan/atau pendapatan hibah yang diakui sebagai penambah SAL dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

c. Pendapatan hibah-LRA

Pendapatan Hibah-LRA adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang berasal dari hibah yang diterima pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah SAL dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

2. Klasifikasi dan Jenis-jenis Pendapatan-LRA

Pendapatan LRA dibagi ke dalam klasifikasi sebagai berikut:

a. Pendapatan Perpajakan-LRA

Pada pemerintah pusat, Pendapatan Perpajakan-LRA antara lain mencakup:

- 1) Pendapatan Pajak Penghasilan;
- 2) Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah;

- 3) Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan;
 - 4) Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan;
 - 5) Pendapatan Cukai;
 - 6) Pendapatan Bea Masuk;
 - 7) Pendapatan Bea Keluar; dan
 - 8) Pendapatan Pajak Lainnya.
- b. Pendapatan Negara Bukan Pajak
 Pendapatan Negara Bukan Pajak adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang tidak berasal dari pendapatan pajak pusat dan/atau pendapatan hibah yang diakui sebagai penambah SAL dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.
 Jenis Pendapatan Negara Bukan Pajak-LRA yang dipungut oleh Pemerintah Pusat antara lain mencakup:
- 1) Pendapatan dari perizinan;
 - 2) Pendapatan dari layanan;
 - 3) Pendapatan dari eksploitasi/pemanfaatan sumber daya alam;
 - 4) Pendapatan dari hasil investasi;
 - 5) Pendapatan dari hasil investasi aset non keuangan; dan
 - 6) Pendapatan non perpajakan lainnya.
- c. Pendapatan Hibah
 Pendapatan Hibah adalah seluruh penerimaan uang yang masuk ke kas negara yang berasal dari hibah yang diterima pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah SAL dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.
3. Pengakuan
 Pendapatan-LRA baik pendapatan perpajakan, pendapatan PNB, maupun Pendapatan Hibah dicatat pada saat kas dari pendapatan tersebut diterima di rekening kas umum negara kecuali Pendapatan BLU. Pendapatan BLU diakui oleh pemerintah pada saat pendapatan tersebut dilaporkan atau disahkan oleh Bendahara Umum Negara.
4. Pengukuran Pendapatan-LRA
 Pendapatan Perpajakan-LRA diukur dengan menggunakan nilai nominal kas yang masuk ke kas negara dari sumber pendapatan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat tanpa dikurangkan/dikompensasikan dengan belanja yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Pengecualian azas bruto dapat terjadi jika penerimaan kas dari pendapatan tersebut lebih mencerminkan aktivitas pihak lain dari pada pemerintah atau penerimaan kas tersebut berasal dari transaksi yang perputarannya cepat, volume transaksi banyak dan jangka waktunya singkat.
5. Penyajian
 Pendapatan-LRA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas.
 Pendapatan LRA disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila penerimaan kas atas pendapatan LRA dalam mata uang asing, maka penerimaan tersebut dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing tersebut menggunakan kurs pada tanggal transaksi.
6. Perlakuan Khusus
 Untuk mendapatkan nilai Pendapatan-LRA yang benar, pemerintah sering melakukan koreksi atas Pendapatan LRA tersebut. Koreksi tersebut dapat diakibatkan kesalahan pencatatan atau pengembalian Pendapatan-LRA. Akuntansi untuk koreksi tersebut adalah sebagai berikut:
- a. Pengembalian yang sifatnya normal dan berulang (*recurring*) atas pendapatan-LRA pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan.
 - b. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas pendapatan-LRA yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode yang sama.
 - c. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas pendapatan-LRA yang terjadi pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang ekuitas pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.
 - d. Dalam hal Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi Yang Dihentikan telah terbit dan dinyatakan berlaku maka kebijakan akuntansi untuk koreksi adalah sebagai berikut:
 - 1) Pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan yang terjadi pada periode berjalan dan periode sebelumnya diakui sebagai pengurang realisasi pendapatan pada tahun berjalan.
 - 2) Apabila tidak terdapat realisasi pendapatan pada tahun berjalan, maka pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan yang terjadi pada periode sebelumnya diakui sebagai pengurang SAL dan/atau ekuitas.
 - 3) Pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan hibah yang terjadi pada periode sebelumnya diakui sebagai pengurang SAL dan/atau ekuitas.

BAB XIV
KEBIJAKAN AKUNTANSI BEBAN, BELANJA, DAN TRANSFER KE DAERAH

A. BEBAN

1. Definisi

Beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa atau biaya yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode laporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran, konsumsi aset, atau timbulnya kewajiban.

2. Jenis-jenis Beban

Beban diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (menurut jenis beban) yang meliputi:

- a. Beban Pegawai;
- b. Beban Persediaan;
- c. Beban Barang dan Jasa;
- d. Beban Pemeliharaan;
- e. Beban Perjalanan Dinas;
- f. Beban Barang untuk Diserahkan kepada Masyarakat;
- g. Beban Bunga;
- h. Beban Subsidi;
- i. Beban Hibah;
- j. Beban Bantuan Sosial;
- k. Beban Transfer;
- l. Beban Lain-lain;
- m. Beban Penyusutan dan Amortisasi; dan
- n. Beban Penyisihan Piutang Tidak Tertagih.

3. Pengakuan

Beban diakui pada saat:

- a. Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa
Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat terdapat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlalu waktu. Contohnya adalah penyisihan piutang, penyusutan aset tetap, dan amortisasi aset tidak berwujud.
- b. Terjadinya konsumsi aset
Yang dimaksud dengan terjadinya konsumsi aset adalah saat terjadinya:
 - 1) pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban; dan/atau
 - 2) konsumsi aset nonkas dalam kegiatan operasional pemerintah.
Contohnya adalah pembayaran gaji pegawai, pembayaran perjalanan dinas, pembayaran hibah, pembayaran subsidi, dan penggunaan persediaan.
- c. Timbulnya kewajiban
Saat timbulnya kewajiban adalah saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain kepada Pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari Kas Umum Negara. Timbulnya kewajiban antara lain diakibatkan penerimaan manfaat ekonomi dari pihak lain yang belum dibayarkan atau akibat perjanjian dengan pihak lain atau karena ketentuan peraturan perundang-undangan. Contohnya adalah diterimanya tagihan rekening telepon dan rekening listrik yang belum dibayar pemerintah.

4. Pengukuran

- a. Beban Pegawai
Beban Pegawai dicatat sebesar resume tagihan belanja pegawai dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja pegawai berdasarkan dokumen kepegawaian, daftar gaji, peraturan perundang-undangan, dan dokumen lain yang menjadi dasar pengeluaran negara kepada pegawai dimaksud yang telah disetujui KPA/PPK.
- b. Beban Persediaan
Beban persediaan dicatat sebesar pemakaian persediaan berdasarkan transaksi mutasi keluar penggunaan persediaan, dan pada akhir tahun beban persediaan dilakukan penyesuaian dalam hal berdasarkan hasil inventarisasi fisik terdapat perhitungan perbedaan pencatatan persediaan.
- c. Beban Barang dan Jasa
Beban barang dan jasa dicatat sebesar resume tagihan belanja barang dan jasa, tagihan kewajiban pembayaran belanja barang dan jasa oleh pihak ketiga yang telah disetujui KPA/PPK, dan/atau perhitungan akuntansi belanja modal yang tidak memenuhi kapitalisasi aset.
- d. Beban Pemeliharaan
Beban pemeliharaan dicatat sebesar resume tagihan belanja pemeliharaan, tagihan kewajiban pembayaran belanja pemeliharaan oleh pihak ketiga yang telah disetujui KPA/PPK dan/atau pemakaian persediaan untuk pemeliharaan berdasarkan transaksi mutasi keluar penggunaan persediaan untuk pemeliharaan.
- e. Beban Perjalanan Dinas
Beban perjalanan dinas dicatat sebesar resume tagihan belanja perjalanan dinas dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja perjalanan dinas oleh pihak ketiga yang telah disetujui KPA/PPK.
- f. Beban Barang untuk Diserahkan kepada Masyarakat
Beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat dicatat sebesar resume tagihan belanja barang untuk diserahkan kepada masyarakat, tagihan kewajiban pembayaran belanja barang diserahkan kepada masyarakat yang telah disetujui KPA/PPK dan/atau pemakaian persediaan untuk barang yang diserahkan kepada masyarakat berdasarkan transaksi mutasi keluar penggunaan persediaan yang diserahkan kepada masyarakat.
- g. Beban Bunga
Beban bunga dicatat sebesar resume tagihan belanja bunga dan/atau perhitungan akuntansi atas beban bunga akrual yang belum jatuh tempo yang telah disetujui KPA/PPK.
- h. Beban Subsidi

- Beban subsidi dicatat sebesar resume tagihan belanja subsidi dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja subsidi oleh pihak ketiga yang disetujui KPA/PPK.
- i. **Beban Hibah**
Beban hibah dicatat sebesar resume tagihan belanja hibah dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja hibah oleh pihak ketiga yang disetujui KPA/PPK.
 - j. **Beban Bantuan Sosial**
Beban bantuan sosial dicatat sebesar resume tagihan belanja bantuan sosial dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja bantuan sosial oleh pihak ketiga yang disetujui KPA/PPK.
 - k. **Beban Transfer**
Beban transfer dicatat sebesar resume tagihan belanja transfer ke daerah dan dana desa dan/atau perhitungan estimasi atas kurang salur transfer yang belum ditetapkan peraturan dan ketentuan mengenai kurang salur transfer.
 - l. **Beban Lain-Lain**
Beban lain-lain dicatat sebesar resume tagihan belanja lain-lain dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja lain-lain oleh pihak ketiga yang disetujui KPA/PPK.
 - m. **Beban Penyusutan dan Amortisasi**
Beban penyusutan dan amortisasi dicatat sebesar perhitungan akuntansi atas perlakuan penyusutan masing-masing jenis aset tetap dalam operasional dan tidak dalam operasional (kecuali tanah) dan amortisasi aset tidak berwujud.
 - n. **Beban Penyisihan Piutang Tidak Tertagih**
Beban penyisihan piutang tidak tertagih dicatat sebesar perhitungan akuntansi atas perlakuan penyisihan piutang tidak tertagih dengan memperhatikan masing-masing kualitas piutang.
5. **Koreksi dan Pengembalian**
Penerimaan kembali beban pegawai, beban barang dan jasa, beban pemeliharaan, beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat, dan beban bantuan sosial yang tidak menghasilkan aset persediaan yang telah dibayarkan dan terjadi pada periode terjadinya beban dibukukan sebagai pengurang beban yang bersangkutan pada periode yang sama. Apabila pengembalian diterima pada periode berikutnya, koreksi/penerimaan kembali beban-beban dimaksud dibukukan sebagai pendapatan lain-lain. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan pada akun ekuitas.
Perlakuan berbeda untuk pengembalian beban transfer ke daerah dan dana desa dilakukan pada periode berikutnya, bahwa pengembalian beban transfer tersebut dicatat sebagai pengurang beban transfer tahun berikutnya.
6. **Penyajian dan Pengungkapan**
Beban disajikan dalam laporan operasional entitas akuntansi/pelaporan. Penjelasan secara sistematis mengenai rincian, analisis dan informasi lainnya yang bersifat material harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sehingga menghasilkan informasi yang andal dan relevan
Berikut adalah ilustrasi penyajian Beban pada Laporan Operasional:

**LAPORAN OPERASIONAL
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN
31 DESEMBER 20X1**

URAIAN	JUMLAH
KEGIATAN OPERASIONAL	
PENDAPATAN	
BEBAN	
Beban Pegawai	Xxxx
Beban Persediaan	Xxxx
Beban Jasa	Xxxx
Beban Pemeliharaan	Xxxx
Beban Perjalanan Dinas	Xxxx
Beban Bunga	Xxxx
Beban Subsidi	Xxxx
Beban Hibah	Xxxx
Beban Bantuan Sosial	Xxxx
Beban Penyusutan	Xxxx
Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	Xxxx
Beban Transfer	Xxxx
Beban Lain-lain	Xxxx
Jumlah Beban	Xxxx
SURPLUS/DEFISIT	
KEGIATAN NON OPERASIONAL	
POS LUAR BIASA	
SURPLUS/DEFISIT - LO	

B. BELANJA

1. Definisi dan Pengakuan

Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.

2. Jenis-Jenis

Berdasarkan klasifikasi ekonomi maka belanja dapat dibagi menjadi 8 (delapan) jenis, yaitu:

 - a. Belanja Pegawai;
 - b. Belanja Barang;
 - c. Belanja Modal;
 - d. Belanja Bunga Utang;
 - e. Belanja Subsidi;
 - f. Belanja Hibah;
 - g. Belanja Bantuan Sosial; dan
 - h. Belanja Lain-lain.
3. Pengakuan

Secara umum belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara atau pengesahan dari Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara.
Pengembalian belanja atas belanja tahun anggaran berjalan diakui sebagai pengurang belanja tahun anggaran berjalan. Sedangkan, pengembalian belanja atas belanja pada tahun anggaran sebelumnya diakui sebagai pendapatan lain-lain (LRA).
4. Pengukuran

Belanja diukur berdasarkan asas bruto dari nilai nominal sesuai dengan SPM/SP2D atau dokumen pengeluaran negara yang dipersamakan dan/atau dokumen pengesahan belanja yang diterbitkan oleh Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara.
5. Penyajian dan Pengungkapan

Belanja disajikan dan diungkapkan dalam:

 - a. Laporan Realisasi Anggaran sebagai pengeluaran negara;
 - b. Laporan Arus Kas Keluar kategori Aktivitas Operasi;
 - c. Laporan Arus Kas Keluar kategori Aktivitas Investasi; dan
 - d. CaLK untuk memudahkan pengguna mendapatkan informasi.
6. Perlakuan Khusus
 - a. Beban Persediaan tidak memperhitungkan persediaan yang diperoleh dari Belanja Barang yang akan diserahkan kepada masyarakat/PEMDA dan Persediaan yang diperoleh dari Belanja Bantuan Sosial berbentuk barang.
 - b. Hibah Aset Tetap yang dimiliki pemerintah yang sebelumnya dibeli dengan jenis belanja modal, maka ketika aset tetap tersebut diserahkan kepada masyarakat/pemda tidak dicatat sebagai belanja/beban hibah, melainkan dicatat sebagai beban dari kegiatan non operasional.

C. TRANSFER

1. Definisi

Transfer adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan, dana otonomi khusus, dan dana penyesuaian serta dana bagi hasil milik pemerintah daerah.
Transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat.
2. Jenis-Jenis

Sesuai dengan sifatnya, terdapat 2 (dua) kelompok transfer, yaitu:

 - a. Transfer Dana Bagi Hasil (DBH).

Kelompok transfer ini mengacu pada hak daerah penghasil yang ditentukan oleh realisasi pendapatan yang diterima. Dana Bagi Hasil dibagikan kepada entitas yang berhak sesuai hasil realisasi pendapatan jenis tertentu yang diterima pemerintah dengan persentase tertentu berdasarkan peraturan perundang-undangan. Entitas yang berhak mendapatkan DBH adalah entitas yang menaungi wilayah tempat pendapatan dimaksud dihasilkan dalam hal pendapatan perpajakan dan retribusi serta entitas di sekitar wilayahnya untuk pendapatan yang berasal dari sumber daya alam.
 - b. Transfer yang dialokasikan dalam anggaran dan direalisasikan tanpa melihat realisasi pendapatan yang diterima entitas.
3. Pengakuan

Pengeluaran transfer diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Kas Negara atau pada saat terbitnya dokumen pengeluaran yang sah (SPM/SP2D).
4. Pengukuran

Pengukuran transfer keluar didasarkan pada nilai nominal yang tercantum dalam dokumen sumber pengeluaran yang sah untuk pengeluaran dari Kas Negara (SP2D). Terhadap pengeluaran transfer yang terdapat potongan maka pengakuan nilai transfer diakui sebesar nilai bruto.
5. Pengembalian Transfer

Pengembalian transfer keluar jika dilihat berdasarkan waktu kejadiannya dapat diperlakukan dalam 2 (dua) jenis, yaitu:

 - a. Pengembalian transfer keluar atas transfer keluar tahun anggaran berjalan, maka dibukukan sebagai pengurang transfer keluar pada tahun berjalan; dan
 - b. Pengembalian transfer keluar atas transfer keluar tahun anggaran lalu, maka dibukukan sebagai penerimaan negara bukan pajak.
6. Penyajian dan Pengungkapan

Transfer keluar disajikan sebagai berikut:

 - a. Laporan Realisasi Anggaran sebagai pengeluaran negara;
 - b. Laporan Arus Kas yang dimasukkan dalam kategori Arus Kas Keluar dari Aktivitas Operasi; atau
 - c. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

BAB XV
KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMBIAYAAN

A. DEFINISI

Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.

Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara yang perlu dibayar kembali.

Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran Rekening Kas Umum Negara yang akan diterima kembali.

B. JENIS-JENIS

Jenis-jenis pembiayaan terdiri dari:

1. Penerimaan Pembiayaan, terdiri dari:
 - a. penerimaan pinjaman,
 - b. penjualan obligasi pemerintah,
 - c. hasil privatisasi perusahaan negara,
 - d. penerimaan kembali pinjaman yang diberikan kepada pihak ketiga,
 - e. penjualan investasi permanen lainnya, dan
 - f. pencairan dana cadangan.
2. Pengeluaran Pembiayaan, terdiri dari:
 - a. pemberian pinjaman kepada pihak ketiga,
 - b. penyertaan modal pemerintah,
 - c. pembayaran kembali pokok pinjaman dalam periode tahun anggaran tertentu, dan
 - d. pembentukan dana cadangan.

C. PENGAKUAN

Penerimaan Pembiayaan diakui pada saat kas diterima pada Rekening Kas Umum Negara atau pada saat terjadi pengesahan penerimaan pembiayaan oleh Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara.

Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara atau pada saat terjadi pengesahan pengeluaran pembiayaan oleh Bendahara Umum Negara/Kuasa bendahara Umum Negara.

D. PENGUKURAN

Penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dicatat sebesar nilai nominal. Apabila penerimaan dan pengeluaran pembiayaan tersebut dalam bentuk mata uang asing maka harus dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

Hal-hal yang berkaitan dengan pengukuran penerimaan pembiayaan dengan penggunaan mata uang asing adalah:

1. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang langsung digunakan untuk membayar dalam mata uang yang sama dibukukan dalam rupiah dengan kurs tengah;
2. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang langsung untuk membayar transaksi dalam rupiah dibukukan dengan kurs transaksi dari BI/Bank Umum bersangkutan.
3. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang sesuai dengan komitmennya dalam mata uang asing yang diterima dalam rekening milik Bendahara Umum Negara dibukukan dengan kurs tengah BI/Bank Umum bersangkutan;
4. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang tidak sesuai dengan komitmennya yang diterima dalam rekening milik Bendahara Umum Negara dibukukan dengan kurs transaksi.

Hal-hal yang berkaitan dengan pengukuran penerimaan pembiayaan dengan penggunaan mata uang asing adalah:

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 menjabarkannya ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.
2. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan dalam transaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan rupiah, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs transaksi, yaitu sebesar rupiah yang digunakan untuk memperoleh valuta asing tersebut.
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;
 - b. Transaksi dalam mata uang asing lainnya tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

Penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dilaksanakan berdasarkan asas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).

E. PENYAJIAN

Penerimaan Pembiayaan dan Pengeluaran Pembiayaan disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA), dan disajikan pada Laporan Arus Kas (Aktivitas Investasi atau Aktivitas Pendanaan). Berikut adalah ilustrasi penyajian transaksi pembiayaan pada LAK:

Pemerintah ABC
LAPORAN ARUS KAS
Untuk Periode yang Berakhir tanggal 31 Desember 20X1 dan 20X0

URAIAN	20X1	20X0
ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI		
ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI		
Arus Kas Masuk		
....		
Penerimaan dari Divestasi	xxxx	Xxxx
Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	xxxx	Xxxx
Jumlah Arus Masuk Kas	xxxx	Xxxx
Arus Kas Keluar		
....		
Pengeluaran Penyertaan Modal Negara	xxxx	Xxxx
Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	xxxx	Xxxx
Jumlah Arus Keluar Kas	xxxx	Xxxx
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi	xxxx	xxxx
ARUS KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN		
Arus Masuk Kas		
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxxx	Xxxx
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxxx	Xxxx
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - lainnya	xxxx	Xxxx
Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	xxxx	Xxxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Daerah	xxxx	Xxxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxxx	Xxxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxxx	Xxxx
Jumlah Arus Masuk Kas	xxxx	Xxxx
Arus Keluar Kas		
Pembayaran Pokok Pinj. Dalam Negeri-Sektor Perbankan	xxxx	Xxxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Obligasi	xxxx	Xxxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lainnya	xxxx	Xxxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	xxxx	Xxxx
Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxxx	Xxxx
Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxxx	Xxxx
Jumlah Arus Keluar Kas	xxxx	Xxxx
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan	xxxx	Xxxx
ARUS KAS DARI AKTIVITAS TRANSITORIS		
Total Kenaikan (Penurunan) Kas		
Saldo Awal Kas di BUN & Bendahara Pengeluaran		
Saldo Akhir Kas di BUN & Bendahara Pengeluaran		
.....		
Saldo Akhir Kias di Bendahara. Penerimaan		
Saldo Akhir Kas di		

F. PENGUNGKAPAN

Penerimaan Pembiayaan dan Pengeluaran Pembiayaan juga diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Hal-hal terkait pembiayaan yang diungkapkan di CaLK antara lain:

1. Anggaran dan realisasi atas rincian penerimaan pembiayaan; dan
2. Anggaran dan realisasi atas rincian pengeluaran pembiayaan.

G. PERLAKUAN KHUSUS

1. Penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus dimana Penerimaan *Notice of Disbursement* (NoD) mendahului Penerimaan Kas.

Pengakuan penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme

rekening khusus adalah pada saat diterimanya NoD dari *lender* dan dibukukan berdasarkan tanggal valuta NoD

Dalam hal terjadi selisih kurs akibat perbedaan tanggal NoD dengan Penerimaan Kas-nya, maka Kuasa BUN mengakui adanya selisih kurs (*unrealized*).

2. Penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus (Penerimaan Kas mendahului Penerimaan NoD).

Pengakuan penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus dimana kas diterima sebelum diterimanya NoD adalah pada saat diterimanya NoD dari lender dan dibukukan berdasarkan tanggal valuta NoD. Namun, pengakuan penerimaan kas tersebut digunakan pasangan akun Penerimaan Pembiayaan Ditangguhkan.

Dalam hal terjadi selisih kurs akibat perbedaan tanggal NoD dengan Penerimaan Kasnya, maka Kuasa BUN mengakui adanya selisih kurs (*unrealized*).

3. Perlakuan khusus penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus (Penerimaan Kas mendahului Penerimaan NoD) pada akhir tahun anggaran diatur dalam peraturan tersendiri.

4. Penerimaan pembiayaan atas obligasi yang diterbitkan dengan premium atau diskon.

Pada saat penerbitan obligasi, jumlah kas yang diterima dapat lebih besar atau lebih kecil dari nilai nominalnya. Dalam hal nilai kas yang diterima lebih besar dari pada nilai nominal obligasi maka diakui adanya premium. Sedangkan apabila nilai kas yang diterima lebih kecil dari pada nilai nominal obligasi maka diakui adanya diskon.

Penerimaan pembiayaan atas obligasi yang diterbitkan dengan premium atau diskon diakui sebesar jumlah kas yang diterima.

Premium atau diskon disajikan di neraca dalam kelompok pos kewajiban.

Amortisasi atas premium dan diskon dilakukan secara periodik dan menggunakan metode garis lurus terhadap pembayaran bunga atau kupon atas obligasi tersebut.

BAB XVI
KEBIJAKAN AKUNTANSI SISA LEBIH PEMBIAYAAN ANGGARAN (SILPA)/SISA
KURANG PEMBIAYAAN ANGGARAN (SIKPA)/SALDO ANGGARAN LEBIH (SAL)

A. SILPA/SIKPA

SILPA/SiKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan LRA dan belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBN selama satu periode pelaporan.

SILPA/SiKPA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL).

Pada Laporan Realisasi Anggaran, SILPA/SIKPA disajikan sebagai selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan; belanja; penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan.

Pada Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, SILPA/SIKPA disajikan sebagai penambah/pengurang saldo awal SAL sehingga diperoleh saldo akhir SAL.

Transaksi-transaksi yang mengoreksi SiLPA/SiKPA antara lain:

1. pengembalian pendapatan tahun anggaran sebelumnya yang bersifat *non-recurring*;
2. selisih kurs belum terealisasi atas kas di Bendahara Umum Negara (BUN) dan kas di bendahara pengeluaran (dalam bentuk valas); dan
3. koreksi terhadap penerimaan/pengeluaran pembiayaan tahun anggaran sebelumnya.

B. SAL

SAL adalah gunggung saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan.

SAL disajikan pada Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Saldo akhir SAL dipengaruhi oleh Saldo awal SAL, penggunaan SAL tahun berjalan, SiLPA/SiKPA berikut koreksi-koreksi atas SiLPA/SiKPA.

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dilaporkan pada Laporan Keuangan BLU, Laporan Konsolidasian BUN, dan LKPP.

Transaksi-transaksi yang mengoreksi SAL antara lain:

1. koreksi kesalahan saldo Kas di BUN;
2. Kas di KPPN;
3. Kas di BLU;
4. Kas di Bendahara Pengeluaran;
5. Kas Hibah Langsung yang telah disahkan tahun anggaran sebelumnya; dan
6. penyesuaian catatan SAL.

BAB XVII
KEBIJAKAN AKUNTANSI TRANSITORIS

A. DEFINISI

Transaksi Transitoris (non anggaran) adalah transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, belanja/beban, dan pembiayaan pemerintah.

B. JENIS-JENIS

Transaksi non anggaran/transitoris dapat diklasifikasikan menjadi 4 (empat) yaitu:

1. Transaksi transitio
Transaksi transitio adalah transfer uang baik pemberian atau penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran.
2. Transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
Transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK) adalah transaksi kas yang berasal dari hasil pemotongan gaji/penghasilan tetap bulanan pejabat negara, pegawai negeri sipil pusat/daerah, anggota Tentara Nasional Indonesia (TNI), anggota Kepolisian Republik Indonesia (Polri), atau Pegawai Pemerintah Non Pegawai Negeri Pusat/Daerah dan sejumlah daiia yang disetorkan oleh pemerintah provinsi/kabupaten/kota untuk dibayarkan kepada pihak ketiga.
3. Transaksi pemindahbukuan dan kiriman uang
Transaksi pemindahbukuan/kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar rekening Bendahara Umum Negara. Dalam hal terjadi pemindahbukuan antar rekening dari rekening valas ke rekening rupiah atau rekening valas lainnya maka perlu diakui adanya selisih kurs terealisasi. Selisih kurs terealisasi tersebut dilaporkan dalam LRA dan Laporan Operasional.
4. Transaksi koreksi kesalahan pemindahbukuan pada Rekening BUN
Transaksi koreksi kesalahan pemindahbukuan pada Rekening BUN merupakan transaksi antara rekening BUN dengan rekening pihak ketiga yang disebabkan karena kesalahan pemindahbukuan.
5. Transaksi non anggaran Pihak Ketiga
Merupakan transaksi penerimaan kas yang akan disalurkan kepada pihak ketiga selain Dana PFK dan/atau penerimaan kas di rekening BUN yang belum dapat ditetapkan sebagai pendapatan atau pembiayaan. Misalnya: penerimaan retur dana SP2D, penerimaan di Rekening Migas (RPL), penerimaan penarikan pinjaman/hibah luar negeri di Reksus sebelum terbit NoD, dan lain-lain.
Transaksi transitoris disajikan dalam Laporan Arus Kas sebagai Aktivitas Transitoris dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).
Hal-hal yang diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) antara lain:
 1. rincian jenis transaksi transitoris; dan
 2. pengaruh transaksi transitoris terhadap aset atau kewajiban.

Berikut adalah ilustrasi penyajian transaksi transitoris pada LAK

Pemerintah ABC
LAPORAN ARUS KAS
Untuk Periode yang Berakhir tanggal 31 Desember 20X1

URAIAN	JUMLAH
ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI	
ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI	
ARUS KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN	
ARUS KAS DARI AKTIVITAS TRANSITORIS	XXXX
Arus Masuk Kas	
Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXXX
Kiriman Uang Masuk	XXXX
Jumlah Arus Masuk Kas	XXXX
Arus Keluar Kas	
Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXXX
Kiriman Uang Keluar	XXXX
Jumlah Arus Keluar Kas	XXXX
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Transitoris	XXXX
Total Kenaikan (Penurunan) Kas	
Saldo Awal Kas di BUN & Bendahara Pengeluaran	
Saldo Akhir Kas di BUN & Bendahara Pengeluaran	
.....	
Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	
Saldo Akhir Kas di	
SALDO AKHIR KAS	

BAB XVI
KEBIJAKAN AKUNTANSI PELAPORAN PENANGANAN DAMPAK PANDEMI
CORONA VIRUS DESEASE 2019 (COVID-19) DAN PROGRAM PEMULIHAN
EKONOMI NASIONAL

A. PENDAHULUAN

Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) menjadi isu sentral sejak 2020 mengingat dampaknya luar biasa yang tidak hanya mengancam keselamatan jiwa, namun juga mengganggu aktivitas perekonomian dan sosial kemasyarakatan serta mengguncang stabilitas sistem keuangan. Penyebaran *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) ke seluruh dunia dalam waktu singkat telah menyebabkan hampir seluruh negara mengalami pelemahan ekonomi yang dalam. Penurunan proyeksi pertumbuhan ekonomi global turut berdampak pada perubahan outlook perekonomian Indonesia, sehingga mendorong Pemerintah bergerak cepat untuk melakukan langkah-langkah strategis demi menangani pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan memulihkan perekonomian nasional.

Dampak *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) yang luar biasa perlu direspon dengan kebijakan yang luar biasa (*extraordinary policy*) pula. Untuk itu, diperlukan fleksibilitas agar APBN mempunyai ruang fiskal yang cukup untuk penguatan *countercyclical* dalam rangka memitigasi dampak *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19). Dengan fleksibilitas ini diharapkan proses penanganan pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dapat dilakukan secara cepat dan efektif serta pemulihan sosial-ekonomi dapat diakselerasi. Di antara langkah strategis yang diambil Pemerintah adalah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan yang kemudian ditetapkan menjadi Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan menjadi Undang-Undang (UU 2/2020). UU 2/2020 menjadi landasan bagi Pemerintah, termasuk otoritas moneter dan perbankan untuk melakukan langkah-langkah preventif yang bersifat luar biasa secara cepat dengan tetap mengedepankan prinsip akuntabilitas dalam rangka penanganan *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19), agar dapat mengantisipasi dampaknya terhadap sejumlah aspek, seperti kesehatan, sosial, serta fundamental perekonomian nasional.

Secara umum, UU 2/2020 tersebut mengatur tentang kebijakan pengelolaan keuangan negara dalam rangka penanganan pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau menghadapi ancaman yang membahayakan perekonomian nasional dan/atau stabilitas sistem keuangan. Kebijakan keuangan negara antara lain dilakukan dengan kebijakan pelebaran defisit anggaran, penyesuaian besaran *mandatory spending*, pergeseran dan pengeluaran anggaran, penggunaan sumber pendanaan alternatif anggaran, insentif dan fasilitas perpajakan, termasuk pelaksanaan Program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN).

Program PEN ditujukan untuk melindungi, mempertahankan, dan meningkatkan kemampuan ekonomi para pelaku usaha dari sektor riil dan sektor keuangan. Dari sisi kebijakan stabilitas sistem keuangan, dilakukan pengaturan antara lain melalui perluasan kewenangan Komite Stabilitas Sistem Keuangan (KSSK) terkait penetapan skema pemberian dukungan kepada Pemerintah untuk penanganan permasalahan lembaga keuangan dan stabilitas sistem keuangan yang membahayakan perekonomian nasional, pemberian kewenangan kepada Bank Indonesia untuk dapat membeli SBN berjangka panjang di pasar perdana dan pembelian *Repurchase Agreement* (Repo) SBN milik LPS, serta perluasan kewenangan Pemerintah dalam memberikan pinjaman pada LPS.

B. DEFINISI

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2020 tentang Program Pemulihan Ekonomi Nasional (Program PEN), Program PEN adalah rangkaian kegiatan untuk pemulihan perekonomian nasional yang merupakan bagian dari kebijakan keuangan negara yang dilaksanakan oleh Pemerintah untuk mempercepat penanganan pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau menghadapi ancaman yang membahayakan perekonomian nasional dan/atau stabilitas sistem keuangan serta penyelamatan ekonomi nasional. Selain yang masuk dalam kerangka Program PEN, Pemerintah juga melakukan serangkaian kegiatan maupun tindakan terkait untuk mencegah, mengendalikan dan mengatasi dampak dari pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) di lingkungan pemerintah pusat. Kegiatan-kegiatan ini dapat dilakukan baik oleh Kementerian/Lembaga maupun oleh Bendahara Umum Negara.

C. PENCATATAN DAN PELAPORAN

Pasal 13 UU 2/2020 menyatakan bahwa "Penggunaan anggaran dalam rangka pelaksanaan kebijakan keuangan negara dan langkah-langkah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 sampai dengan Pasal 12 dilaporkan Pemerintah dalam Laporan Keuangan Pemerintah Pusat". Untuk menjalankan amanat ketentuan di atas yaitu pelaporan pelaksanaan ketentuan pada Pasal 2 sampai dengan Pasal 12, bentuk penggunaan anggaran maupun kebijakan keuangan negara secara umum dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

1. Penggunaan anggaran melalui Bagian Anggaran K/L, maupun Bagian Anggaran BUN yang ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan anggaran/DIPA, dan direalisasikan sesuai mekanisme perbendaharaan yang berlaku.
2. Kebijakan keuangan negara yang bukan bersifat secara langsung sebagai penggunaan anggaran atau tidak ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan anggaran sehingga tidak melalui mekanisme perbendaharaan. Kebijakan keuangan Negara ini antara lain berupa pemberian insentif perpajakan.
3. Kebijakan-kebijakan terkait keuangan negara yang diambil pemerintah pusat sebagai bagian dari perumusan kebijakan fiskal selama penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19),

antara lain penyesuaian batasan besaran defisit anggaran dan pergeseran anggaran.

Dalam kerangka pelaporan di LKPP, pada prinsipnya apapun bentuk dari kebijakan yang diambil pemerintah pusat, mekanisme pertanggungjawaban melalui LKPP tetap mengacu pada Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat secara umum maupun ketentuan terkait Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP). Hal ini sesuai dengan publikasi Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang menyatakan bahwa KSAP tidak menerbitkan pernyataan standar akuntansi yang bersifat khusus/tersendiri terkait dengan transaksi keuangan pemerintah selama masa Pandemi *Corona Virus Disease 2019* (COVID-19), sehingga semua PSAP yang telah ada dapat menjadi pedoman pemerintah dalam mempertanggungjawabkan aktivitas keuangan melalui Laporan Keuangan. Untuk itu, prinsip mengenai pengakuan, pengukuran dan penyajian dalam pos-pos di laporan keuangan, baik itu Entitas Akuntansi maupun Entitas Pelaporan tetap mengikuti ketentuan Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat yang berlaku dan melalui mekanisme yang di atur dalam SAPP.

Namun demikian, untuk kecukupan informasi pada Laporan Keuangan, diperlukan pengungkapan yang dapat menggambarkan keseluruhan penggunaan anggaran dan kebijakan keuangan Negara yang diambil pemerintah dalam rangka menjalankan Program PEN terkait. Pengungkapan pada LKPP dituangkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) sesuai dengan pos-pos laporan keuangan yang terpengaruh, dan pengungkapan tambahan pada penjelasan pendahuluan terkait kebijakan fiskal maupun pada Catatan Penting Lainnya yang merupakan bagian dari CaLK yang menjelaskan LRA.

Pada bagian Catatan Penting Lainnya diungkapkan pelaksanaan atas kebijakan keuangan Negara sesuai dengan amanat Pasal 2 sampai Pasal 12 UU 2/2020. Pengungkapan tersebut antara lain:

1. Pelaksanaan amanat Pasal 2 dalam bentuk pengungkapan atas penyesuaian batasan defisit anggaran, penyesuaian besaran *mandatory spending*, pergeseran anggaran (perubahan postur dan/atau rincian APBN), penggunaan Saldo Anggaran Lebih (SAL), penggunaan dana yang dikelola oleh BLU, penerbitan SBN Khusus, kebijakan refocussing dan Realokasi TKDD, serta hibah kepada Pemda.
2. Pelaksanaan amanat Pasal 3 mengenai kebijakan di bidang keuangan daerah antara lain berupa kebijakan diberikannya kewenangan kepada Pemda untuk melakukan pengutamaan penggunaan alokasi anggaran untuk kegiatan tertentu (*refocussing*), perubahan alokasi, dan penggunaan APBD.
3. Pelaksanaan Pasal 4 sampai dengan Pasal 8 terkait perpajakan.
4. Pelaksanaan Pasal 9 dan Pasal 10 terkait dengan fasilitas kepabeanan.
5. Pelaksanaan Pasal 11 mengenai program pemulihan ekonomi nasional. Program PEN bertujuan untuk melindungi, mempertahankan dan meningkatkan kemampuan ekonomi para pelaku usaha dari sektor riil dan sektor keuangan dalam menjalankan usahanya.
6. Pelaksanaan Pasal 12 terkait dengan perubahan postur dan/atau rincian APBN.

Pengungkapan pelaksanaan Program PC-PEN pada laporan keuangan pemerintah diharapkan dapat membantu pengguna laporan keuangan pemerintah dalam memahami dampak Pandemi *Corona Virus Disease 2019* (COVID-19) dan pelaksanaan PC-PEN terhadap suatu entitas pemerintah. Pengungkapan tersebut disajikan pada CaLK pada LKKL dan LKBUN sebagai penjelas dan pelengkap atas lembar muka laporan keuangan, antara lain:

1. Pengungkapan pelaksanaan Program PC-PEN yang mencakup alokasi anggaran, realisasi pendapatan maupun belanja pada CaLK LRA dan beban pada CaLK LO, termasuk juga dampaknya terhadap penyajian saldo pos-pos keuangan pada CaLK LPE dan CaLK Neraca, yang terkait dengan pelaksanaan Program PC-PEN.
2. K/L memberikan penjelasan pada bagian CaLK Pendahuluan terkait:
 - a. Capaian output strategis pada masing-masing K/L yang menjadi bagian dari Program PC-PEN maupun yang menjadi terdampak dari adanya Pandemi atau pun terdampak dari pelaksanaan Program PC-PEN.
 - b. *Refocussing* kegiatan/realokasi anggaran PC-PEN serta output pelaksanaan PC-PEN sesuai sektor dan program untuk masing-masing K/L penerima alokasi anggaran PC-PEN.
3. Pengungkapan terkait dampak Pandemi COVID-19 dan pelaksanaan PC-PEN dalam CaLK per Pos Laporan Keuangan yang terpengaruh, antara lain:

No.	Data	Uraian	Jenis Pengungkapan
1.	Laporan Realisasi Anggaran		
a.	Pagu Belanja	Perubahan pagu belanja atas kebijakan <i>Refocussing</i> kegiatan/Realokasi anggaran dan/atau tambahan alokasi melalui pergeseran anggaran dari Bagian Anggaran Bendahara Umum Negara (BA BUN) terkait pelaksanaan PC-PEN	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Belanja • Pagu Awal sebelum <i>Refocussing</i> kegiatan/Realokasi anggaran dan/atau sebelum tambahan alokasi melalui pergeseran anggaran dari BA BUN • Jumlah <i>Refocussing</i> kegiatan/Realokasi anggaran dan/atau tambahan alokasi melalui pergeseran anggaran dari BA BUN • Pagu akhir setelah <i>Refocussing</i> kegiatan/Realokasi anggaran dan/atau setelah tambahan alokasi melalui pergeseran anggaran dari BA BUN • Penjelasan bilamana terdapat tambahan alokasi melalui pergeseran anggaran dari BA BUN yang belum masuk dalam DIPA K/L • Penjelasan umum atas penyerapan anggaran
b.	Realisasi Belanja	Yang menggunakan akun khusus penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Belanja • Jumlah

No.	Data	Uraian	Jenis Pengungkapan
		Yang tidak menggunakan akun khusus penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Belanja • Jumlah
c.	Estimasi Pendapatan (Perpajakan dan/atau PNBP)	Kenaikan/penurunan estimasi Pendapatan (Perpajakan dan/atau PNBP) terkait dampak Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Pendapatan • Jumlah • Revisi estimasi pendapatan
d.	Realisasi Pendapatan	Kenaikan/penurunan realisasi Pendapatan (Perpajakan dan/atau PNBP) terkait dampak Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Pendapatan • Realisasi pendapatan (perpajakan dan/atau PNBP) tahun berjalan dan perbandingan dengan tahun sebelumnya. • Penjelasan penyebab kenaikan/penurunan realisasi
2.	Laporan Operasional		
a.	Pendapatan (Perpajakan dan/atau PNBP)	Kenaikan/penurunan realisasi Pendapatan (Perpajakan dan/atau PNBP) terkait dampak Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Pendapatan (perpajakan dan/atau PNBP) • Jumlah pendapatan (perpajakan dan/atau PNBP) tahun berjalan dan perbandingan dengan tahun sebelumnya. • Penjelasan penyebab kenaikan/penurunan realisasi
b.	Beban	Yang menggunakan akun khusus COVID-19	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Beban • Jumlah
		Yang tidak menggunakan akun khusus COVID-19	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Beban • Jumlah
3.	Laporan Perubahan Ekuitas		
a.	Transfer Antar Entitas (Transfer Masuk - Transfer Keluar)	Transaksi Antar Entitas berupa Transfer Masuk - Transfer Keluar, meliputi persediaan, peralatan dan mesin berupa alat kesehatan, dan/atau jenis-jenis BMN lainnya yang spesifik untuk penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19).	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Transfer Antar Entitas (Transfer Masuk - Transfer Keluar) • Satker yang melakukan Transfer Masuk, kuantitas, dan nilai nominal • Satker yang melakukan Transfer Keluar, kuantitas, dan nilai nominal • Penjelasan atas selisih, jika ada
b.	Pengesahan Hibah Langsung	Hibah langsung berupa uang, barang, maupun jasa yang diterima oleh K/L tertentu dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19) yang akan berdampak pada kenaikan pengesahan hibah langsung.	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis penerimaan hibah langsung • Tanggal perjanjian hibah langsung • Pihak pemberi hibah • Estimasi penerimaan hibah langsung Tahun berjalan • Realisasi penerimaan dan pengesahan hibah langsung sampai dengan Tahun berjalan, dan perbandingan dengan tahun sebelumnya.
4.	Neraca		
a.	Piutang Perpajakan	Kenaikan/penurunan piutang perpajakan termasuk pada penyajian penyisihan piutang tak tertagih.	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Piutang Perpajakan • Jumlah bruto, penyisihan piutang dan neto per 31 Desember TA berjalan • Penjelasan atas kenaikan/penurunan dibandingkan saldo tahun lalu
b.	Piutang PNBP	Penagihan Piutang PNBP yang terhambat karena dampak Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19) sehingga meningkatkan jumlah penyisihan piutang dan piutang yang mengalami penurunan kualitas.	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Piutang PNBP • Jumlah bruto, penyisihan piutang dan neto per 31 Desember TAB • Penjelasan atas kenaikan/penurunan dibandingkan saldo tahun lalu
c.	Persediaan	Persediaan dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19), antara lain sisa pembelian, transfer masuk, atau hibah masuk berupa persediaan dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19) yang belum terpakai/terdistribusikan.	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Persediaan dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19) • Jumlah Persediaan per 31 Desember TAB dan perbandingannya dengan 31 Desember TAYL • Sumber perolehan persediaan (Pembelian, TK-TM, atau Hibah)
d.	Gedung dan Bangunan	Gedung dan Bangunan dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> • Jenis Gedung dan Bangunan dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease 2019</i> (COVID-19)

No.	Data	Uraian	Jenis Pengungkapan
			<ul style="list-style-type: none"> Jumlah Gedung dan Bangunan per 31 Desember TAB dan perbandingannya dengan 31 Desember TAYL Sumber perolehan Gedung dan Bangunan (Pembelian, TK-TM, atau Hibah)
e.	Peralatan dan Mesin	Peralatan dan Mesin dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease</i> 2019 (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> Jenis Peralatan dan Mesin dalam rangka penanganan Pandemi COVID-19 Jumlah Peralatan dan Mesin per 31 Desember TAB dan perbandingannya dengan 31 Desember TAYL Sumber perolehan Peralatan dan Mesin (Pembelian, TK-TM, atau Hibah)
f.	Aset Tetap Lainnya	Aset Tetap Lainnya dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease</i> 2019 (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> Jenis Aset Tetap Lainnya dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease</i> 2019 (COVID-19) Jumlah Aset Tetap Lainnya per 31 Desember TAB dan perbandingannya dengan 31 Desember TAYL Sumber perolehan Aset Tetap Lainnya (Pembelian, TK-TM, atau Hibah)
g.	Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP)	Penyelesaian KDP yang terhambat sebagai dampak perubahan alokasi anggaran belanja modal.	<ul style="list-style-type: none"> Jumlah, nilai, dan jenis pekerjaan. Realisasi pekerjaan sampai dengan 31 Desember TAB dan perbandingan dengan TAYL Penyebab tertundanya penyelesaian KDP Kemungkinan tindak lanjut pengembangan atau penyelesaian KDP pada tahun anggaran berikutnya
h.	Aset Lainnya - Aset Tak Berwujud	Aset Lainnya - Aset Tak Berwujud dalam rangka penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease</i> 2019 (COVID-19)	<ul style="list-style-type: none"> Jenis Aset Tak Berwujud dalam rangka penanganan Pandemi COVID-19 Jumlah Aset Tak Berwujud per 31 Desember TAB dan perbandingannya dengan 31 Desember TAYL Sumber perolehan Aset Tak Berwujud (Pembelian, TK-TM, atau Hibah)
i.	Utang Kepada Pihak Ketiga	Utang Kepada Pihak Ketiga yang berasal dari belanja penanganan Pandemi <i>Corona Virus Disease</i> 2019 (COVID-19) yang secara signifikan belum terbayar.	<ul style="list-style-type: none"> Jumlah per 31 Desember TAB dan perbandingannya dengan 31 Desember TAYL Kemungkinan tindak lanjut penyelesaian kewajiban pada tahun anggaran berikutnya
j.	Pos-pos lainnya di Neraca yang terdampak Contoh: Misal di Kementerian ABCD terdapat Pos Aset Lainnya berupa Dana Yang Dibatasi Penggunaannya dari Rekening Penampungan, yang terdampak Pandemi <i>Corona Virus Disease</i> 2019 (COVID-19) sehingga mendapatkan dispensasi perpanjangan untuk penggunaannya.		

D. PENGEMBALIAN SISA DANA PC PEN DAN PENGGUNAAN KEMBALI SISA PC PEN TAHUN SEBELUMNYA

Kebijakan penggunaan sisa dana penerbitan SBN PG - NPG (SBN *Public Goods* - *Non Public Goods*) pada rekening khusus PC PEN PG - NPG setelah laporan keuangan terbit, adalah:

- PG untuk pendanaan kegiatan lanjutan penanganan pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) di bidang yang terkait dan memenuhi kriteria PG;
- NPG untuk pendanaan kegiatan lanjutan penanganan pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) di bidang yang terkait dan memenuhi kriteria NPG; dan
- Apabila terdapat pengembalian belanja dan pembiayaan PC PEN pada Tahun Anggaran (TA) berikutnya, maka pengembalian tersebut merupakan PNPB dari Belanja Tahun Anggaran Yang Lalu (TAYL) dan menambah sisa dana PC PEN PG - NPG pada rekening khusus.

Selanjutnya, kebijakan penggunaan dana pada rekening khusus PG - NPG TAYL di TA berikutnya, sebagai berikut:

- Penggunaan atas dana dari pengembalian belanja dan pembiayaan PG - NPG TAYL:
 - Pengembalian belanja dan pembiayaan PG digunakan untuk kegiatan lanjutan penanganan pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) di bidang yang terkait dan memenuhi kriteria PG; dan
 - Pengembalian belanja dan pembiayaan NPG digunakan untuk kegiatan lanjutan penanganan pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) di bidang yang terkait dan memenuhi kriteria NPG.
- Penggunaan atas dana dari pengembalian penempatan dana Program PEN ditentukan oleh Menteri Keuangan.
- Kriteria penentuan kegiatan PC-PEN PG - NPG yang dinyatakan telah selesai ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Apabila pada akhir tahun anggaran yang ditetapkan, masih terdapat sisa dana pada rekening khusus PC-PEN PG - NPG, maka sisa dana dipindahbukukan ke rekening kas umum negara.
- Dalam hal terdapat pengembalian belanja dan pembiayaan dari kegiatan PC PEN PG - NPG yang telah dinyatakan selesai, pengaturan pengembalian belanja dan pembiayaan adalah disetor ke kas

negara dan diakui sebagai PNB TAYL dan digunakan untuk membiayai pengeluaran negara sesuai mekanisme pengelolaan APBN yang berlaku.

E. KEBIJAKAN ATAS TRANSAKSI KONTRIBUSI BANK INDONESIA PADA SURAT BERHARGA NEGARA PROGRAM PEN

Berdasarkan Perjanjian Kerja Sama antara Pemerintah dengan Bank Indonesia, Pemerintah menerbitkan Surat Berharga Negara (SBN) yang dapat berupa Surat Utang Negara (SUN) dan/atau Surat Berharga Syariah Negara (SBSN) di pasar perdana untuk pendanaan dalam rangka pemenuhan pembiayaan penanganan dampak pandemi *Corona Virus Disease 2019* (COVID-19) dan pembiayaan pemulihan ekonomi nasional (Program PEN), yang dikelompokkan berdasarkan penggunaan sebagai berikut:

1. *Public Goods*; dan
2. *Non-Public Goods*.

Transaksi belanja bunga/imbalan oleh Pemerintah atas SBN dan kontribusi Bank Indonesia dilaksanakan dalam kerangka skema *burden sharing*, yang dimaksudkan agar alokasi anggaran untuk pembayaran belanja bunga tidak terlalu membebani APBN dan menyediakan *fiscal space* untuk menjaga kesinambungan APBN dalam jangka menengah hingga jangka panjang melalui pengendalian biaya yang timbul di masa depan dari penerbitan SBN masa kini dalam rangka penanganan *Corona Virus Disease 2019* (COVID-19) dan program PEN.

Mekanisme skema *burden sharing* dilakukan dengan basis kas sehubungan adanya:

1. arus kas keluar atas transaksi jatuh tempo pembayaran kupon bunga atau imbalan SUN dan/atau SBSN Program PEN, baik *Public Goods* maupun *Non-Public Goods*; dan
2. arus kas masuk atas transaksi kontribusi perhitungan *burden sharing* yang dibayarkan oleh Bank Indonesia kepada Pemerintah.

Perlakuan transaksi pembayaran jatuh tempo kupon belanja bunga/imbalan SBN dan kontribusi Bank Indonesia atas beban bunga/imbalan SBN terkait pembiayaan *public goods* skema *burden sharing* dalam rangka penanganan pandemi *Corona Virus Disease 2019* (COVID-19) dan Program PEN, sebagai berikut:

1. Pemerintah melakukan pembayaran saat jatuh tempo bunga/imbalan SBN sesuai dengan Perjanjian Kerja Sama Pemerintah dengan Bank Indonesia terkait pembiayaan *public goods* skema *burden sharing* dalam rangka penanganan pandemi *Corona Virus Disease 2019* (COVID-19) dan program PEN.
2. Pembayaran jatuh tempo bunga/imbalan SBN dilaksanakan melalui mekanisme penerbitan SPM/SP2D sebesar perhitungan jatuh tempo kupon bunga atau imbalan SBN dengan menggunakan pertanggungjawaban alokasi anggaran pada masing-masing akun Belanja Pembayaran Bunga Obligasi Negara dan akun Belanja Pembayaran Imbalan SBSN - Jangka Panjang.
3. Sesuai dengan Perjanjian Kerja Sama Pemerintah dengan Bank Indonesia terkait pembiayaan *public goods* skema *burden sharing*, terdapat aliran kas masuk pada periode tahun anggaran yang sama sebagai kontribusi Bank Indonesia yang merupakan rangkaian satu kesatuan transaksi yang tidak dapat dipisahkan dengan pembayaran bunga/imbalan SBN dalam skema *burden sharing*. Berdasarkan hal tersebut, maka aliran kas masuk ke rekening kas umum negara dari kontribusi Bank Indonesia ini diperhitungkan/dicatat menggunakan akun yang sama dengan realisasi belanja sesuai SPM/SP2D yaitu akun Belanja Pembayaran Bunga Obligasi Negara - Rupiah dan akun Belanja Pembayaran Imbalan SBSN - Jangka Panjang.
4. Penyesuaian untuk pemulihan pagu DIPA dengan berpedoman pada ketentuan yang mengatur tentang mekanisme penyesuaian sisa pagu DIPA atas pengembalian belanja pada Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara.

Perlakuan transaksi kontribusi Bank Indonesia atas beban bunga/imbalan SBN terkait pembiayaan *non-public goods* skema *burden sharing* dalam rangka penanganan Pandemi *Corona Virus Disease 2019* (Covid-19) dan Program PEN, sebagai berikut :

1. Berdasarkan Perjanjian Kerja Sama Pemerintah dengan Bank Indonesia, terdapat pembagian beban keuangan antara Pemerintah dan Bank Indonesia, baik beban yang timbul atas penerbitan SBN yang dibeli oleh Bank Indonesia maupun kepemilikan SBN oleh investor secara umum. Pada saat jatuh tempo kupon pembayaran bunga/imbalan SBN, disepakati perhitungan kontribusi Bank Indonesia atas beban bunga/imbalan SBN untuk pembiayaan *non-public goods* berdasarkan perhitungan rampung.
2. Berdasarkan perhitungan rampung, Bank Indonesia melakukan pembayaran kontribusi kepada pemerintah yang melibatkan aliran kas masuk ke rekening kas umum negara, dengan menggunakan akun Belanja Pembayaran Bunga Obligasi Negara - Rupiah dan akun Belanja Pembayaran Imbalan SBSN - Jangka Panjang.

Untuk kebutuhan penyusunan laporan keuangan, sesuai dengan permintaan/rekomendasi BPK, dilakukan jurnal penyesuaian sehubungan dengan:

1. Pengakuan beban pembayaran bunga SBN sebesar nilai realisasi belanja sesuai SPM/SP2D (menggunakan akun yang sama dengan realisasi belanja sesuai SPM/SP2D) dan pengakuan pendapatan dari kontribusi Bank Indonesia (menggunakan akun Pendapatan Anggaran Lain-lain) sebesar nilai yang sama secara bruto untuk penyajian di Laporan Operasional.
2. Perhitungan bunga SBN berjalan pembiayaan anggaran Kesehatan dan anggaran Kemanusiaan yaitu perhitungan beban kewajiban bunga sampai dengan tanggal laporan keuangan yang belum jatuh tempo berdasarkan nilai pada data dan informasi menggunakan sistem aplikasi *Debt Management and Financial Analysis System* (DMFAS), dicatat sebagai pengakuan beban bunga dan pengakuan kewajiban jangka pendek bunga berjalan.
3. Perhitungan pendapatan bunga berjalan dari kontribusi Bank Indonesia atas beban bunga/imbalan SBN untuk anggaran kesehatan dalam skema *burden sharing* berdasarkan nilai pada data dan informasi menggunakan sistem aplikasi DMFAS, dicatat sebagai pengakuan pendapatan yang masih harus diterima dan pengakuan pendapatan bunga berjalan (menggunakan akun Pendapatan Anggaran Lain-lain).

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,
ttd.
SRI MULYANI INDRAWATI

Salinan sesuai dengan aslinya
Kepala Biro Umum
u.b.
Kepala Bagian Administrasi Kementerian

MAS SOEHARTO
NIP 196909221990011001