



AKUNTANSI PENDAPATAN PEMERINTAHAN

Makalah Dr Jan Hoesada, KSAP

Pendahuluan

IPSAS 9 tentang akuntansi pendapatan pertukaran dan IPSAS 23 tentang pendapatan nonpertukaran merupakan sepasang standar yang digunakan untuk akuntansi pendapatan pemerintahan NKRI, sehingga amat ideal bila diterbitkan & diberlakukan secara bersamaan oleh KSAP. Sejarah mencatat bahwa KPSAP telah menerbitkan Bultek 23 untuk akuntansi pendapatan nonpertukaran, Bultek 24 untuk akuntansi pendapatan pajak, Bultek 16 untuk akuntansi piutang umumnya, piutang pendapatan pajak khususnya. Makalah ini terkait makalah penulis berjudul Latar Belakang Akuntansi Pendapatan Laporan Operasional (LO) dalam Akuntansi Pemerintahan , yang disajikan pada situs maya KSAP tahun 2013.

Categorization of Revenue Transactions			
Current classification	Non-Exchange		Exchange
CP Revenue	Category A	Category B*	Category C
Characteristics	No performance obligations or stipulations	Enforceable agreements, with performance obligations or stipulations to use or consume resources in a particular way, and/or other agreements requiring resources to be used over a specified period of time	Enforceable agreements, with performance obligations to transfer goods or services to customers on commercial terms
Examples	Taxes, transfers	Funding to deliver a specified number of vaccinations to the public	Sale of goods or services on commercial terms

* Whether Category B transactions are considered to be exchange or non-exchange can differ depending on how the characteristics of the transaction are interpreted.

IPSASB | Page 35 | Proprietary and Copyrighted Information

Intisari IPSAS 9 dan 23 adalah , **(a) Pendapatan pertukaran** versi IPSAS 9 antar pihak bebas & berpengetahuan, terkurangi potongan penjualan, termasuk piutang (terdiskonto nilai-waktu dari-uang) , pendapatan pertukaran di ukur pada nilai wajar imbalan diterima, sesuai Para 14 , 15 dan 16 IPSAS 9. Barter sedapat mungkin diukur pada nilai wajar barang/jasa diterima , diukur pada nilai wajar barang/jasa diberikan , bila tak terdapat informasi nilai wajar barang/jasa diterima, tersesuai tambahan pembayaran/penerimaan tunai (transaksi tukar tambah), **(b) Pengukuran Pendapatan Transaksi Nonpertukaran** IPSAS 23 menyatakan bahwa pendapatan nonpertukaran diukur (1) dengan kenaikan aset pada entitas, sesuai Paragraf 48, (2) aset-pajak berdasar nilai-wajar tanggal perolehan aset sesuai paragraf 67, paragraf 83 , (3) pendapatan pembebasan-utang sebesar jumlah dibebaskan sesuai Paragraf 87, (4) pendapatan denda (fine) diakui berdasar estimasi terbaik aliran masuk SD sesuai Paragraf 89, (5) penerimaan alih-SD (bequest) setara hadiah dan donasi vide Paragraf 97, diukur pada nilai wajar aset atau tagihan sesuai Paragraf 93, (6) penerimaan berbagai jenis jasa profesional (Services In-kind) yang dinilai pada nilai wajar, namun pengakuan tidak diwajibkan standar ini, sesuai Paragraf 10, dan (7) selisih/beda-untung antara harga-transaksi (hasil perolehan pinjaman) vs nilai-wajar pinjaman-konsesian (Pledges Concessionary Loans) diakui sebagai pendapatan, sesuai Paragraf 105B, **(c)Akuntansi Pengakuan transaksi nonpertukaran** IPSAS 23 menetapkan bahwa (1) pendapatan pajak diakui pemerintah (1a) sesuai hukum positif perpajakan untuk tiap jenis pajak, (1b) pendapatan Pajak diakui sebagai aset tatkala sesuai persyaratan peristiwa-kena pajak dan tatkala syarat pengakuan aset hasil pajak terpenuhi, sesuai Paragraf 59, (1c) pendapatan pajak cq hasil pungutan tidak diakui pemerintah cq Dirjen Pajak sebagai pemungut sebagai pendapatan Direktorat, namun diakui negara cq BUN sebagai pendapatan negara dan aset, sesuai Paragraf 61, (1d) Pajak dipungut berbasis tujuan khusus tidak diakui sebagai pendapatan-pajak sampai seluruh syarat pemajakan khusus tersebut terpenuhi , kecuali terdapat syarat munculnya liabilitas pemerintah akibat pungutan bertujuan khusus tersebut , sesuai Paragraf 64, (2) terkait pengakuan pendapatan nonpertukaran, mungkin terdapat konsekuensi pengakuan awal liabilitas berdasar estimasi terbaik besar-pembebasan kewajiban kini, sesuai paragraf 57 dan 58, (3) aset & pendapatan transfer , termasuk hibah, pembebasan utang, bequest, hadiah, sumbangan, donasi berbentuk barang/jasa diakui saat penerimaan (3) pendapatan denda(fines) pengadilan atau pembayaran dibawah tangan (diluar pengadilan) diterima pemerintah , diakui sebagai pendapatan-denda dengan aset bentuk tunai atau piutang denda, sesuai Paragraf 88 dan 89, selaras Paragraf 31, (4) pendapatan waris(bequests) atau hak tagih pada pewaris diakui sebagai pendapatan negara apabila memenuhi segala syarat piutang kepada almarhum atau pewaris, sesuai Paragraf 90 dan 91, (5) hadiah dan donasi diterima negara diakui pada nilai-wajar saat diterima,.(6) bila negara

menerima berbagai Jenis Jasa Profesional (Services In-kind) tidak wajib diakui sebagai pendapatan dan/atau sebagai aset, dan (7) pendapatan negara karena selisih harga transaksi (pinjaman diterima) vs nilai-wajar pinjaman-diperoleh pada Pinjaman BerKonsesi (Concessionary Loans) diakui saat pinjaman diperoleh, pendapatan itu terkurangi konsekuensi liabilitas yang timbul saat penerimaan pinjaman, bila ada.

Akuntansi Pendapatan Non Pertukaran

Karena pemerintah dibentuk untuk memberi layanan publik berbasis APBN, pada umumnya layanan publik bukan transaksi pertukaran. Pada umumnya sebuah pemerintahan berbasis sistem demokrasi tak memiliki aset bertujuan komersial. Berbagai pertukaran aset pemerintah dengan publik (tukar guling) dipastikan bukan transaksi pertukaran untuk cari untung, namun untuk kepentingan publik pula, misalnya hunian diubah menjadi prasarana publik cq jalan-raya. Bila pemerintah berinvestasi dalam bentuk aset, misalnya pembebasan tanah oleh BLU Lman, bertujuan untuk akuisisi-dini sebelum eskalasi-harga untuk penghematan APBN, bukan untuk cari-untung. Transaksi pertukaran pemerintahan, bila ada, diwaspadai DPR agar jangan sampai memberatkan rakyat. Pemerintah melakukan belanja modal untuk pembangunan infrastruktur dan sarana-kerja pemerintah sendiri, seluruhnya untuk kepentingan layanan publik (IPSAS 21), sehingga eksistensi aset-komersial penghasil-tunai (IPSAS 26) diwaspadai oleh Kabinet dan DPR, apakah tidak melanggar tupoksi pemerintahan (pemerintah sebagai pengabdikan rakyat sebaiknya tidak berdagang/berbisnis/ambil-untung dengan rakyat). Pada umumnya, aset-komersial penghasil-tunai terkait transaksi pertukaran komersial, yang dikelola dengan tatacara bisnis komersial, berlawanan dengan misi/tupoksi pemerintahan cq maksud pendirian sebuah pemerintahan.

Teori Transaksi (Transaction Theory) terkait Social Exchange Theory umumnya, Serial Position Effect Theory cq primary/recency effect khususnya, teori pengakuan akuntansi (accounting recognition theory) dan pengukuran akuntansi (accounting measurement theory) untuk pendapatan/beban pertukaran antar entitas LK, berdasar hukum timbal balik (reciprocity law) umumnya atau HAM versi PBB khususnya, hukum keseimbangan sosial (social equilibrium), dan hukum pembatasan agresi. Teori Pertukaran (Exchange Theory) terkait Teori Putusan (Decision Theory), Teori Logika (Logic Theory) tujuan bertransaksi, Teori Daya-ingat (Memory Theory), berbagai cabang teori belajar (Learning Theory) & Gestalt Theory, Teori Informasi Keseluruhan dan Rincian Informasi, Teori Rasionalitas Berbatas (Bounded Rationality Theory), teori investor-rasional penghindar risiko (the Rational Risk Averse Investor Theory) dan Teori Utilitas (Utility

Theory), Teori Asimetri Informasi cq Seleksi Terbalik (Adverse Selection), di mana obyek dipertukarkan adalah barang dan jasa, termasuk informasi. Menurut Eric Berne (1910-1970) , pertukaran melibatkan ingatan/pengalaman dan ego pihak-pihak, di mana pemahaman akan dampak/hasil keputusan masa-lalu menjadi dasar keputusan selanjutnya (disebut sebagai teori pertumbuhan diri atau teori pengalaman bahkan Fundamental Attribution Error Theory (melihat pihak lawan transaksi dari sudut-pandang sendiri) , terkait Teori Penjangkaran (Anchoring Theory) dan Perubahan Tolok-Ukur (Anchoring & Adjustment Theory) dalam kecenderungan memilih keputusan yang diduga oleh pelaku akan menimbulkan akibat menyenangkan dan rasa aman (Cognitive Dissonance Theory) . Milton Friedman dan Joel Bakan menyatakan bahwa korporasi bukan lembaga/entitas moral sehingga keputusan pertukaran cukup sesuai hukum berlaku saja , tak perlu sesuai moral. Bagi Daniel Kahneman & Amos Tversky (1980) dalam Teori Prospek (Prospect Theory) terkait kondisi-pelaku pertukaran ; kondisi sejahtera pelaku-transaksi mendorong perilaku penghindaran-risiko (risk averse behaviour), entitas dalam kondisi terpuruk menjadi lebih berani mengambil risiko (risk taker behaviour) . Pada tataran teori info-asimetri dan teori blindspot, Gu & Lev dalam The End of Accounting menemukan bahwa pengakuisisi ATB nan-jeli-peluang , dalam sebuah transaksi jual-beli nan-adil dan transparan, merumuskan tujuan perolehan dan pemanfaatan ATB yang baru, misalnya Sistem Cortax Ditjen Pajak yang mahal tak jadi soal APBN dibanding masalah-diperoleh bangsa , terkait dampak sinergestis pola penggunaan aset dengan strategi terpilih, pasar/pelanggan utama, dan dampak sinergestis dengan rumpun aset yang sudah ada, menyebabkan nilai ekonomi ATB tersebut mengalami lompatan luar-biasa tatkala pindah/masuk neraca entitas yang tepat. Decision Theory terkait Diganostic Theory umumnya MCDA (Multiple Decision Criteria Analysis) khususnya, Intuitive vs Rational Decision Theory terkait teori belajar nativisme/empirisme/konvergensi & teori belajar humanisme, Teori Gaya Posisional & Derajat Kognitif, Teori Keputusan Pribadi vs Kelompok (Individual vs Group-think Theory) dan Drive Theory, Teori Paralisis Keputusan (Analysis Paralysis), Subjective Expected Utility atau SEU Theory, Premature Termination of Search for Evidence (penghentian prematur pencarian bahan pertimbangan) dan Heuristic Availability Theory terkait Teori Pembingkai (Framing Effect) atau Schemata Theory, Primary & Recency Effect Theory serta Teori Inokulasi (Inoculation Theory)¹ berisiko palsu-indah (window dressing) versi rasionalitas-berbatas (bounded rationality) dunia akuntansi.

¹ Penyederhanaan aturan umum pengambilan keputusan, misalnya penurunan EPS dan Harga Pasar Saham sebagai indikasi buruk.

IPSAS 23 tentang Pendapatan dari Transaksi Non-Pertukaran menjelaskan berbagai hal sebagai berikut.

- Pendapatan nonpertukaran mencakupi pendapatan pajak dan pendapatan-hibah (grant), transfer , antara lain pengampunan utang entitas LK, pendapatan denda, pendapatan waris (bequest), pendapatan hadiah & donasi diterima, pendapatan-layanan-publik.
- Akuntansi pendapatan nonpertukaran berbasis akrual. Standar ini tak berlaku bagi peristiwa penggabungan/ pengembangan entitas LK (combination/spin-off/demerger), misalnya pemekaran/peleburan penda .
- Pendapatan bersyarat masih bukan pendapatan, apabila syaratnya belum dipenuhi, dan masih berstatus pendapatan kontinjen. Pendapatan kontinjen berisiko lenyap tatkala syarat ber-pendapatan dilanggar , misalnya (1) sumbangan tunai bersyarat penggunaan sumbangan nan-spesifik , (2) entitas partai politik memperoleh suatu aset gedung & tanah sebagai hadiah dari anggota partai, dengan syarat aset tersebut hanya boleh digunakan sebagai kantor partai², tak boleh di jual atau di hadiahkan, tak berubah fungsi menjadi rumah pribadi, sekolah, hotel atau mall. Aset hadiah diterima adalah pendapatan apabila tak ada kewajiban keuangan tertentu kepada pemberi hadiah , misalnya memberi uang bulanan kepada , atau menanggung biaya tunai (OOPE) tertentu pemberi hadiah atau bagi-hasil pengelolaan aset.
- Pendapatan pertukaran diakuntansikan sesuai IPSAS 9, bersyarat nilai (bukan harga) dipertukarkan harus seimbang. Pertukaran dengan nilai-wajar tak seimbang tergolong transaksi non-pertukaran IPSAS 23.
- Munculnya pendapatan karena alih-aset (transfer of assets) diterima , termasuk munculnya piutang, yaitu penerimaan aset tanpa kewajiban pengembalian (yang berarti pinjam-pakai) , bila aset memenuhi syarat (1) di bawah kekuasaan penerima , (2) ber masalahat-ekonomi masa-depan antara lain berpotensi-layanan bagi penerima-pendapatan non-pertukaran tersebut.
- Pada suatu transaksi, mungkin terdapat unsur-pertukaran (IPSAS 9) dan unsur non-petukaran (IPSAS 23) yang harus di piliah & dijurnal secara terpisah, sesuai paragraf 10 berdasar analisis substansi unsur-unsur sebuah transaksi sesuai Paragraf 11.
- IPSAS 23 mengatur bahwa (1) pendapatan pajak tak mencakupi denda pajak(fine), (2) pendapatan diakui sebesar pendapatan bruto diluar

² Aset terpasung

biaya-untuk menerima/membergunakan pendapatan itu³, sesuai Paragraf 13 .

- Penerimaan di muka suatu aset tak diakui sebagai pendapatan , namun sebagai kewajiban sesuai Paragraf 25.
- Pendapatan berupa piutang pajak di akuntansikan agar penerimaannya pada Kas Negara dipastikan, dan denda kelambatan dipertanggungjawabkan Dirjen Pajak, mengambil hikmah Paragraf 27.
- Pendapatan non pertukaran berbasis hukum positif tentang perpindahan hak atas transaksi nonpertukaran, antara lain hukum positif pungutan cq UU, perikatan perdata nonpertukaran seperti surat waris , surat hibah dll sesuai hukum-positif , pada awal-perolehan diakui sebesar nilai wajar, aset persediaan berdasar IPSAS 12, aset investasi properti sesuai IPSAS 16, AT sesuai IPSAS 17, sesuai paragraf 42 IPSAS 23 ini, berkurang liabilitas-kini (present obligation)⁴ yang timbul akibat penerimaan aset tersebut sesuai Paragraf 45 dan 49 IPSAS 23.
- Setoran Pemegang Saham sebagai syarat perolehan saham , tidak diakui sebagai pendapatan bagi PT tempat investasi sesuai Paragraf 46 IPSAS 23.
- Terdapat berbagai jenis/ragam transfer antar-pemerintah bukan pendapatan bagi penerima, transfer antar-pemerintahan yang diterima entitas pemerintahan mungkin adalah pendapatan entitas penerima hanya-bila memenuhi syarat sebagai pendapatan penerima.
- Tak ada pengakuan pendapatan satker pemungut seperti Ditjen Pajak, Bea Cukai dll. , bila hasil pungutan harus segera disetor ke BUN. Penerimaan pajak oleh agen pemerintah sebagai Wapu , misalnya Ditjen Pajak, tak diakui sebagai pendapatan entitas agen tersebut, karena harus segera disetor ke pemerintah pusat dan menjadi pendapatan pemerintah, sesuai Paragraf 61.
- Penerimaan pajak di muka atau sebelum periode pajak terutang , misalnya uang titipan WP pada kas negara, dicatat sebagai aset (penerimaan di muka, advance receipt) dan liabilitas, berdasar estmasi terbaik (best estimate) karena pendapatan belum memenuhi syarat Paragraf 59. Bila telah sampai pada periode pajak-terutang, agen pemerintah atau pemerintah mengakui sebagai pendapatan pajak sebesar liabilitas pajak yang dihapus/dianulasi. Penulis berpendapat bahwa penerimaan PPh 25 SPT Masa adalah penerimaan resmi tahun pajak tersebut, bukan uang muka PPh, sehingga layak diakui sebagai pendapatan negara.

³ Sehingga hal ini berlaku bagi bagi hasil Production Sharing Contract dan/atau Gross Split pendapatan migas negara.

⁴ Walau jumlah liabilitas harus di estimasi. Bukan liabilitas apabila berstatus liabilitas-kontinjen.

- Metode pengukuran aset pajak , misalnya piutang pajak, diakui-akuntansi pemerintahan dengan mempertimbangkan (1) hukum pajak mengizinkan pelaporan SPT tidak sama dengan periode akuntansi atau setelah periode akuntansi pendapatan, (2) WP gagal lapor SPT tepat-waktu, (3) penilaian aset nonmoneter untuk keperluan pajak, (4) kerumitan hukum pajak perpanjangan periode pelaporan SPT, (5) hukum pajak tentang penagihan pajak dipengaruhi kondisi keuangan negara dan situasi politik,(6) hukum pajak ada yang mengizinkan penangguhan pembayaran pajak jenis tertentu, (7) terdapat keanekaragaman pajak individu dan yuridiksi pajak, sesuai Paragraf 68. Paragraf 70 mengungkapkan bahwa aset hasil perpajakan mungkin tak dapat diestimasi secara andal pada suatu periode pelaporan LK , atau bahkan pada beberapa periode pelaporan LK. Pengakuan awal pendapatan transfer nonpertukaran diakui pada nilai wajar.

Sebagai kesimpulan , (1) pendapatan nonpertukaran versi IPSAS 23 diukur dengan *kenaikan aset pada entitas*, sesuai Paragraf 48⁵. Pengakuan (besar) tambahan aset menyebabkan pengakuan (besar) pendapatan, bila tak bersyarat pengakuan liabilitas sesuai Paragraf 49, selaras dengan paragraf 42. Liabilitas tersebut diukur sesuai syarat Paragraf 57. Penurunan liabilitas tanpa pengorbanan aset , adalah pembebasan utang, diakui sebagai pendapatan. Pengukuran aset dari berbagai transaksi perpajakan harus berdasar nilai-wajar tanggal perolehan aset, dengan / tanpa hampiran estimasi terbaik (best estimate) berkemungkinan terbesar terjadi (the most probable) , sesuai paragraf 67, selaras Paragraf 42. Bila terdapat beda periode peristiwa-kena-pajak vs periode penerimaan-pajak, pemerintah berupaya mengukur secara handal transaksi-perpajakan, antara lain dengan hampiran-statistik tentang kinerja-pemungutan periode fiskal lalu⁶, sesuai Paragraf 68, mempertimbangkan (a) apakah hukum pajak mengizinkan pelaporan SPT lebih belakangan ketimbang pelaporan LK , (b) kegagalan/ketidakmampuan WP melapor SPT tepat waktu, (c) penilaian aset non-moneter basis pengenaan-pajak, (d) kerugian keuangan negara & kerugian politis lebih besar dibanding masalah kepatuhan akan UU . Bila pengakuan pendapatan-pajak (tax revenue) secara handal tak dapat dilakukan pada periode kejadian, pendapatan diakui pada periode selanjutnya dimana pemastian jumlah

⁵ Pendapatan karena pembebasan utang tak meningkatkan jumlah aset.

⁶ Sebagai misal, secara nasional pajak terutang di mulai dengan asumsi penerimaan pajak sama dengan tahun fiskal yang lalu, dengan atau tanpa koreksi WP pailit/bubar & WP baru. Hati-hati, hadirin di mohon membedakan isu lain tentang setoran-bulanan tahun-fiskal SPT Masa PPh 25 sebesar 1/12 SPT rampung tahun lalu vs SPT Rampung tahun fiskal yang dilaporkan setelah tahun fiskal. Bagi saya, setoran masa tersebut adalah setoran tahun fiskal, SPT rampung dengan kurang/lebih bayar adalah peristiwa setelah tanggal neraca yang sebaiknya tidak berkonsekuensi saji ulang (restatement) dan diakui sebagai pengurangan-pendapatan atau tambahan-pendapatan untuk tahun fiskal selanjutnya. Pendapatan PPh suatu tahun kalender LKPP, bagi saya adalah seluruh penerimaan kas negara dari SPT masa ditambah / dikurangi kurang bayar/lebih bayar SPT rampung tahun lalu , SKP, SPPT, dan setoran amnesti pajak.

pendapatan terjadi, misalnya realisasi penerimaan tunai pendapatan pajak setelah beberapa periode akuntansi selanjutnya, sesuai Paragraf 70. Pada tataran beban-dibayar melalui sistem perpajakan dan belanja pajak (Tax Expenditures), pendapatan pajak diakui sebesar jumlah-bruto, tak boleh (1) dikurangi beban-dibayar melalui sistem perpajakan, misalnya pengalihan lebih-bayar suatu jenis pajak WP yang sama kepada pajak-terutang, beban beban penagihan, beban pemailitan WP, beban sita-pajak dan lelang, sesuai Paragraf 71. Beban tersebut dilaporkan pada rumpun beban pada LO sesuai Paragraf 72, (2) pendapatan pajak bersubsidi harus di gross-up sebesar tax expenditure, sesuai Paragraf 73.⁷ Tax expenditure adalah pendapatan direlakan tidak dipungut (foregone revenue) bukan beban. Pada transaksi bukan pertukaran, aset transferan diterima, misalnya (1) persediaan, AT, ATB, Investasi properti, sarana kerja, dinilai pada nilai wajar tanggal perolehan, sesuai Paragraf 83, selaras IPSAS 12, IPSAS 16 dan IPSAS 17, dan (2) aset instrumen keuangan diterima sesuai Paragraf 42. Pembebasan utang (debt forgiveness, haircut) diakui sebagai pendapatan sebesar jumlah pembebasan, sesuai Paragraf 87, denda (fine) diakui berdasar estimasi terbaik aliran masuk SD sesuai Paragraf 89, penerimaan alih-SD (bequest) setara hadiah dan donasi vide Paragraf 97, diukur pada nilai wajar aset atau tagihan sesuai Paragraf 93 kalau ada menggunakan harga kuotasi penilai-profesional atau harga pasar kini. Karena berbagai faktor pertimbangan & ketidakpastian, pendapatan nonpertukaran berupa penerimaan berbagai jenis jasa profesional (Services In-kind) yang dinilai pada nilai wajar, misalnya pengiriman Tim 20 Dokter Umum RS Cipto ke wilayah bencana Tsunami, paragraf 102 Standar tak mewajibkan pengakuan pendapatan service-in-kind, menyarankan pengungkapan pada CALK sesuai Paragraf 108. Pada tataran Jaminan Pinjaman Konsesian (Pledges Concessionary Loans), selisih/beda-untung antara harga-transaksi (hasil perolehan pinjaman) vs nilai-wajar pinjaman diakui sebagai pendapatan, sesuai Paragraf 105B, kecuali kalau ada kemestian/kewajiban kini (present obligation) akibat transfer tersebut, (2) pengakuan pendapatan Transaksi Nonpertukaran mengatur bahwa, kewajiban kini (Present Obligations) disebabkan oleh hukum positif misalnya hukum pajak, perjanjian perdata misalnya perikatan jual/beli dan/atau adat kebiasaan-dagang lazim misalnya uang muka, utang/piutang, diakui sebagai liabilitas kalau pasti meminta pengorbanan aset saat pelunasan, kewajiban dapat diestimasi secara andal. Pendapatan pajak diakui pemerintah sesuai hukum positif perpajakan untuk tiap jenis pajak, terkait kondisi/keadaan dan pelaksanaan perikatan-perdata, mengambil hikmah Paragraf 54, transfer aset

⁷. Tax expenditures (belanja pajak) adalah pendapatan di relakan (foregone revenue), bukan beban, tak berpengaruh pada aliran masuk/keluar SD pemerintahan.

diterima diakui sesuai Paragraf 55 selaras Paragraf 50, memperhatikan jenis/kondisi/situasi/syarat/batasan penerimaan aset-transferan sesuai Paragraf 56, misalnya pembayaran pokok pajak terutang, bunga pajak, dan denda pajak. Pengakuan awal liabilitas sebagai konsekuensi pengakuan pendapatan negara berdasar estimasi terbaik besar-pembebasan kewajiban kini, terkait nilai-waktu dari-uang (timevalue of money) pada tanggal pelaporan LK, sesuai paragraf 57 dan 58 , sejalan prinsip termaktub pada IPSAS 19. Pendapatan Pajak diakui sebagai aset tatkala telah sesuai persyaratan peristiwa-kena pajak dan tatkala syarat pengakuan aset hasil pajak (biasanya kas diterima atau piutang pajak) terpenuhi, sesuai Paragraf 59, antara lain sebagai (1) sumber-daya terkendali entitas-penerima & (2) kemungkinan besar terjadi aliran-masuk maslahat di masa depan, (3) terukur secara andal , serta (4) berbasis bukti-hukum nan-cukup . Tentang entitas, pendapatan pajak cq hasil pungutan tidak diakui Dirjen Pajak sebagai pemungut sebagai pendapatan Direktorat cq Kemenkeu, namun diakui negara cq BUN sebagai pendapatan negara dan aset, sesuai Paragraf 61 IPSAS.

Transactions	ED 70 Revenue with Performance Obligations	ED 71 Revenue without Performance Obligations			ED 72 Transfer Expenses			Outside Scope of ED 72
		With Present Obligations	Without Binding Arrangements	Taxes	With Performance Obligations	With Binding Arrangements (No Performance Obligations)	Without Binding Arrangements	
Entity A purchases goods or services from Entity B for Entity A's own use	✓							✓
Entity A purchases goods or services from Entity B for third-party beneficiaries	✓				✓			
Entity A transfers resources to Entity B to undertake specified activities or incur eligible expenditure		✓				✓		
Entity A transfers resources to Entity B with no specified requirements			✓				✓	
Entity A payes taxes to Entity B				✓				✓

Transaksi Non-Pertukaran Pada Pemerintah AS

Tentang transaksi nonpertukaran , GASB 33 wajib terap pada seluruh transaksi-nirpertukaran tanpa peduli bentuk/organisasi entitas pemerintahan , berlaku hanya untuk sumber-daya keuangan dan sumber-daya modal (financial or capital resources) tak berlaku bagi sumberdaya lain seperti kontribusi jasa (contributed services).

GASB 33 memberi contoh transaksi-nirpertukaran, yaitu tilang & denda, hadiah/donasi diterima tanpa syarat, hadiah/donasi bersyarat diakui bila syarat

telah terpenuhi, hibah tertentu, hibah bersyarat diakui tatkala seluruh syarat terpenuhi, yang menghasilkan status kepemilikan/penggunaan tertentu (entitlement), janji memberi (pledge) dari luar entitas pemerintahan, diakui apabila (1) seluruh persyaratan terpenuhi calon-penerima, (2) terdapat kepastian menerima pendapatan itu, misalnya calon pemberi mendapat sanksi bila tak memenuhi janji, (3) layak diakui sebagai pendapatan karena tak ada syarat/pembatasan penggunaannya sedemikian rupa sehingga menjadi tak layak diakui. Penjualan jasa/produk pemerintah kepada publik dengan harga dibawah harga pertukaran-wajar antar pihak-independen, apalagi disebut secara resmi harga-tersubsidi, tergolong transaksi non-pertukaran.

Pendapatan Pemerintahan AS pada GASB

Di AS sebagai salah satu negara maju akuntansi, memiliki GASB Statement 34 tentang aspek pendapatan pada pelaporan keuangan pemerintah, yang mengkatagori pendapatan sebagai berikut.

- a. Pendapatan program teratribusi pada aktivitas fungsional/kementerian tertentu, disajikan pada wilayah tupoksi yang sesuai, menyajikan kalkulasi pendapatan potong biaya pendapatan, antara lain pendapatan grant.
- b. Pendapatan program dilaporkan pada Laporan Aktivitas (statement of activity), bila mungkin dalam tiga kelompok, yaitu (a) Pendapatan pungutan atas layanan penikmat barang, jasa atau kemudahan disediakan antara lain bus kota atau angkot-bebas bea, perpustakaan umum bebas bea, (b) Pendapatan hibah/sumbangan kegiatan khusus, misalnya pendapatan pelatihan SDM dan (c) Pendapatan hibah/sumbangan modal-khusus untuk pengadaan/konstruksi barang-modal, misalnya pendapatan hibah berbentuk bus-sekolah.
- c. Pendapatan program dilaporkan secara bruto, GASB 37 menyajikan berbagai katagori pendapatan program.
- d. Pendapatan Umum (General Revenue) adalah seluruh jenis pendapatan pemerintahan, kecuali diklasifikasi sebagai pendapatan program (Program Revenue).

Klasifikasi pendapatan pertukaran/nonpertukaran pemerintah AS berdasar empat sumber, adalah sebagai berikut.

- Penghasilan bersumber dari pihak yang melakukan pembelian barang/jasa produksi pemerintah, adalah pendapatan program
- Penghasilan bersumber Pihak di luar penduduk/masyarakat, mungkin pendapatan program atau pendapatan umum, sesuai batasan

- Penghasilan bersumber Wajib pajak, adalah pendapatan umum (general revenue)
- Penghasilan bersumber Lembaga pemerintah itu sendiri , terutama berbentuk penghasilan investasi, pada umumnya tergolong pendapatan umum.

Teori Pendapatan Negara

Pendapatan negara pada umumnya dikelola pemerintah , sering disebut pendapatan pemerintah. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, pendapatan negara adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih yang terdiri atas penerimaan perpajakan, penerimaan negara bukan pajak, dan penerimaan hibah.

Rivan Kurniawan, 2020, menyajikan artikel berjudul Pendapatan Negara Indonesia [Pajak, PNBP, Hibah], antara lain menyimpulkan sebagai berikut.

Jenis pajak pusat	Keterangan
Pajak Penghasilan (PPh)	Pajak ditanggung orang pribadi/ badan atas penghasilan diterima/diperoleh dalam suatu tahun pajak.
Pajak Pertambahan Nilai (PPN)	Pajak berlaku pada konsumsi barang kena pajak atau jasa di dalam daerah pabean.
Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)	Pajak yang berlaku pada barang yang bukan kebutuhan pokok, dikonsumsi masyarakat tertentu, pada lazimnya dikonsumsi masyarakat berpenghasilan tinggi
Bea Materai	Pajak atas pemanfaatan dokumen, seperti surat perjanjian, akta notaris, kwitansi pembayaran, surat berharga, dan efek yang memuat nominal uang di atas jumlah tertentu.
Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)	Pajak yang berlaku buat kepemilikan atau pemanfaatan tanah dan bangunan.

Penerimaan negara bukan pajak (PNBP)	Keterangan
Penerimaan SDA	Penerimaan terdiri dari penerimaan SDA minyak dan gas (migas) dan nonmigas.
Kekayaan negara yang dipisahkan	Penerimaan berasal dari keuntungan yang diakuntansikan oleh BUMN
PNBP lain-lain	Penerimaan diperoleh dengan memanfaatkan Barang Milik

	Negara (BMN), seperti pendapatan sewa tanah dan bangunan.
Pendapatan Badan Layanan Umum (BLU)	Penerimaan dari hasil penyediaan layanan berupa penyediaan barang, jasa, hingga pelayanan administratif.
Penerimaan hibah	Keterangan
Hibah terencana (DRKH)	Hibah yang dilaksanakan lewat mekanisme perencanaan dituangkan dalam Daftar Rencana Kegiatan Hibah(DRKH).
Hibah Langsung (Non-DRKH)	Hibah yang dilaksanakan tidak melalui mekanisme perencanaan.
Hibah melalui KPPN	Hibah berproses penarikan dana dilaksanakan pada Bendahara Umum Negara (BUN) atau Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN).
Hibah tanpa melalui KPPN	Hibah dengan proses penarikan dana tidak dilaksanakan di BUN/KPPN.
Hibah dalam negeri	Hibah dari lembaga keuangan dalam negeri, lembaga non keuangan dalam negeri, pemerintah daerah, perusahaan asing yang berdomisili/berkegiatan di Indonesia, lembaga lain-lain serta individu/perorangan WNI.
Hibah luar negeri	Hibah diterima dari negara asing, suborganisasi / lembaga dalam PBB, lembaga multilateral, lembaga keuangan asing, lembaga non keuangan asing, lembaga keuangan nasional yang berdomisili/berkegiatan usaha di luar Indonesia, serta perorangan warga asing.

Pada tataran Pemda , kelompok pendapatan yang diterima oleh PPKD adalah Pendapatan Asli Daerah (PAD), Dana Perimbangan (pendapatan transfer), dan Lain-lain Pendapatan Daerah Yang Sah. Rincian dari kelompok PAD sesuai PP No. 24 tahun 2005 Permendagri No. 13 Tahun 2006, adalah Pajak Daerah , Retribusi Daerah, Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan - Lain-lain PAD yang sah.

Sistem Akuntansi Pendapatan Pajak

Di luar SAP/SPAP, sistem Akuntansi Pendapatan Pajak pada LO dalam LK Pemerintahan terbagi atas pendapatan pajak pemerintah pusat cq Direktorat Pajak dan Direktorat Bea Cukai - Departemen Keuangan, pajak Provinsi dan Pajak Kabupaten/Kota. Berbagai jenis pajak seperti Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat di desentralisasi menjadi pajak daerah,

sebagian pajak lain dapat diperlakukan sebagai pajak provinsi, kabupaten dan kota.

Berbasis konsep daerah otonom, karakteristik Pajak Daerah adalah:

- 1) Pajak daerah dapat berasal dari pajak asli daerah maupun pajak Negara yang diserahkan kepada Daerah sebagai Pajak Daerah
- 2) Pajak daerah dipungut oleh daerah terbatas di dalam wilayah administratif yang dikuasainya.
- 3) Hasil pungutan pajak daerah dipergunakan untuk membiayai urusan rumah tangga daerah atau untuk membiayai pengeluaran daerah sebagai badan hukum.
- 4) Pajak daerah dipungut oleh daerah berdasarkan kekuatan Peraturan Daerah (Perda), maka sifat pemungutan pajak daerah dapat dipaksakan kepada masyarakat yang wajib membayar dalam lingkungan kekuasaannya.

Akuntansi piutang pajak adalah basis manajemen penagihan pajak. Munculnya hak tagih pemerintah pada UU Perpajakan membutuhkan administrasi penagihan dan kartu piutang pajak (*subsidiary ledger*) untuk setiap wajib pajak ber NPWP dan/atau ber nomor PKP. Sesuai UU Pajak, pendapatan pajak, penerimaan pajak dan piutang pajak bagi pemerintah atau (sebaliknya) pajak terutang bagi wajib pajak menggunakan basis bukti akuntansi, antara lain SPPT, SKPD, SKPDKB, SKPDKBT, STPD, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan keberatan, Putusan Banding, dan Surat Paksa. UU PDRD, Pasal 102 ayat (1) pajak terutang oleh WP berdasar Surat Pemberitahuan Pajak terutang, Surat Ketetapan Pajak Daerah, Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan, Surat Tagihan Pajak Daerah, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan keberatan, putusan banding yang tidak kurang bayar, putusan banding yang kurang bayar, Surat Paksa (Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus).

Mungkin terdapat perbedaan pengakuan pendapatan pada akuntansi pemerintahan dengan pengakuan piutang pajak versi hukum pajak yang harus diwaspadai KSAP dan Tim Implementasi IPSAS Pendapatan Non-Pertukaran. Berbagai dokumen Ketetapan Pajak diterbitkan dengan batas pelunasan bertanggal jatuh tempo, misalnya satu bulan. Setelah tanggal jatuh tempo, kewajiban pelunasan tersebut menjadi utang pajak, penagihan dilakukan berdasar UU Penagihan Pajak dan Surat Paksa. Terdapat banyak sekali jenis jatuh tempo dalam hukum perpajakan, antara lain jatuh tempo setor/bayar dan tanggal hari pertama sanksi/bunga/denda pajak, jatuh tempo pelaporan SPT Masa/Tahunan, jatuh tempo setiap jenis pajak misalnya PPN dan PBB, terhadap puluhan juta WP / PKP, membutuhkan sistem intelegensi artifisial ber-modus-operandi default karena berlalunya waktu & otomatisasi

teguran/sanksi lain. Surat Teguran berbasis AI⁸ adalah sarana peringatan kepada penanggung pajak untuk melunasi utang pajak. Setelah 21 hari sejak tanggal Surat teguran disampaikan dan penanggung pajak tidak melunasi utang pajak, maka pejabat cq sistem menerbitkan Surat Paksa yang disampaikan langsung oleh Juru Sita kpd penanggung pajak. Pada kegiatan lapangan, berita Acara Pelaksanaan Sita adalah bukti transaksi perpindahan penguasaan barang sitaan kepada pejabat. Hasil sita dimaksud untuk mengurangi/menghapus piutang pajak, secara ideal, dengan mendebit aset sitaan, mengkredit piutang pajak, seringkali tak dapat berdasar AI karena proses taksiran nilai barang sitaan. Hasil sita tidak dicatat sebagai pendapatan. Penyitaan saldo tunai pada akun bank atau surat berharga, batu mulia dll dalam *deposit box* dilakukan dengan penyampaian Surat Paksa, Surat Perintah Pelaksanaan Penyitaan, Permintaan Pemblokiran akun-bank penanggung pajak, Berita Acara Pemblokiran dari bank, Surat Perintah kepada pemilik akun agar memberi kuasa kepada bank untuk memberitahukan saldo kekayaan penanggungpajak di bank kepada Juru Sita, Berita Acara Pelaksanaan Sita. Penyitaan surat berharga milik penanggung pajak di kustodian serupa dengan hal tersebut diatas. Penyitaan piutang dengan Berita Acara pengalihan hak menagih dan hak menerima hasil tagihan, demikian pula penyitaan surat berharga saham, SUN atau obligasi yang disimpan sendiri oleh penanggung pajak.

Sebagai bahan diskusi KSAP, bila hasil sita diakui di neraca sebesar nilai wajar Rp. 2 Miliar, dan bila piutang pajak yang dihapus akibat penyitaan bersaldo Rp.10 Miliar, maka kerugian negara berjumlah Rp.8 Miliar di catat sesuai standar/bultek akuntansi kerugian negara. Bila hasil lelang barang sitaan adalah Rp. 5 Miliar, maka debit Kas Rp. 5 Miliar, Kredit Kerugian Negara Rp. 5 Miliar. Sebagai alternatif kedua, Bila hasil sita dicatat sebesar saldo piutang pajak, maka bila hasil sita diakui di neraca sebesar Rp. 10 Miliar, dan bila piutang pajak yang dihapus akibat penyitaan bersaldo Rp.10 Miliar, maka kerugian negara berjumlah Rp.0 Miliar. Bila hasil lelang barang sitaan adalah Rp. 6 Miliar, maka debit Kas Rp. 6 Miliar, Debit Kerugian Negara Rp. 4 Miliar, Kredit Aset Sitaan Rp. 10 Miliar (hapus buku aset sitaan terjual). Sebagai alternatif ketiga, Bila hasil sita tidak dibukukan (berarti ekstrakomptabel) atau dicatat dibuku sebesar Rp.0, maka bila hasil sita diakui di neraca sebesar Rp. 0 Miliar, dan bila piutang pajak yang dihapus akibat penyitaan bersaldo Rp.0 Miliar, maka kerugian negara berjumlah Rp.0 Miliar. Bila hasil lelang barang sitaan adalah Rp. 6 Miliar, maka debit Kas Rp. 6 Miliar, Debit Kerugian Negara Rp. 4 Miliar, Kredit Piutang Pajak Rp. 10 Miliar (hapus buku piutang pajak). Penjualan dan lelang barang sitaan

⁸ Jumlah WP hampir 50 juta WP ditambah jumlah PKP Pajak Pertambahan Nilai, sehingga surat pemanggilan, surat perintah penyelidikan/penyidikan, surat teguran, keputusan sanksi, bahkan pemberitahuan kurungan/penyitaan, harus berbasis sistem cq Kecerdasan Rekayasa Komputer (AI) dan basis-data Cortax, bukan oleh manusia.

menyebabkan jurnal (alternatif 2 atau 3 di atas), antara lain dengan Debit Kas (sesuai hasil lelang atau penjualan barang sitaan), Debit Beban (LO) Biaya Lelang, Kredit Aset Sitaan (bila tercantum pada neraca pemerintah), Kredit Kas (dikeluarkan untuk biaya lelang atau biaya penjualan), Debit atau Kredit Keuntungan / Kerugian Pelepasan Aset (selisih nilai buku tercatat dgn nilai jual/pelepasan/lelang).

Surat teguran tidak perlu diterbitkan bila (1) Penanggung Pajak menyampaikan permohonan angsuran atau penundaan pembayaran pajak, (2) Dilakukan penagihan seketika atau sekaligus.

Untuk akuntansi pajak internasional, pengakuan PPh adalah pada saat terutang pajak. Perancang sistem implementasi IPSAS pendapatan nonpertukaran bahkan KSAP sendiri mungkin memilih kebijakan pengakuan pendapatan berbasis setoran masa, berkala dan kredit pajak sebagai basis pengakuan pendapatan pajak. Pada dimensi pengukuran akuntansi pajak internasional, untuk orang asing subyek pajak LN (negara mitra P3B atau tidak) yang menjadi WP Indonesia, perlakuan *treaty pajak* P3B atau Pasal 26 UU PPh (bukan negara mitra P3B), untuk dividen, bunga (termasuk premium, diskonto, imbalan jaminan utang), royalti, sewa, penghasilan penggunaan harta, imbalan jasa, pekerjaan dan kegiatan), utang pajak WP atau pendapatan pajak pemerintah dihitung dari penghasilan bruto X 20%, bersifat final. Bukti pemotongan oleh pemberi kerja akan menjadi bukti pembayaran pajak yang dilakukan di Indonesia.

Orang asing melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, pajak penghasilan dihitung berdasar norma perhitungan penghasilan neto atau berdasar catatan akuntansi pajak (*tax accounting*) & LK fiskal.

Orang Indonesia ber NPWP pribadi bekerja di LN lebih dari 183 hari dalam 12 bulan akan dinyatakan oleh pemerintah sebagai WPNE (WP Non Efektif).

Obyek PPh perusahaan PMA adalah laba kena pajak, penghasilan terkait sewa, royalti, dan keuntungan penjualan/pengalihan harta. Tarif pajak PPh Badan dalam negeri sesuai pasal 17 ayat (2a) adalah 25%, PT Tbk dgn 40% atau lebih saham diperdagangkan di bursa mendapat tarif 5% lebih rendah, bila berperedaran bruto sampai Rp.50 M mendapat pengurangan tarif PPh 50% (dari ps 17 ayat (1) b dan ayat (2)a utk bagian penghasilan bruto kena pajak sampai Rp.4,8 M, pengurangan penghasilan neto sebesar 30% dari jumlah penanaman modal yang dibebankan selama 6 tahun masing-masing 5% pertahun, tarif penyusutan AT khusus, kompensasi kerugian di atas 5 tahun tidak lebih 10 tahun bersyarat khusus, tax holiday PPh Badan, dividen ditanam kembali, dan pajak devisa atas bagian laba maksimum 5 tahun, Bea

Meterai dan Bea Masuk tertentu. Tarif pajak penghasilan BUT 25 % dan *branch profit tax* 20%.

Sebagai bukti akuntansi pajak internasional, bukti domisili fiskal adalah Surat Keterangan Domisili (SKD) adalah dasar umum untuk akuntansi pengakuan pendapatan pajak, dalam bentuk (1)SKD negara asal, atau (2)Form-DGT 1 atau (3) Form-DGT 2. SKD Form-DGT 7 atau bukti/formulir khusus negara mitra P3B (Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda) adalah bukti domisili fiskal yang diterbitkan Dirjen Pajak melalui KPP Domisili. Bukti pemotongan PPh 26 oleh pemberi kerja akan menjadi bukti pembayaran pajak yang dilakukan di Indonesia. PMA menggunakan SPT dan LK fiskal sebagai dasar perhitungan pajak terutang, dengan memperhitungkan PPh 22, PPh 23, PPh 24 dan PPh 26. PMA berdomisili di NKRI, merupakan WPDN, menggunakan basis perseroan terbatas, akuntansi pajak, dengan memperhitungkan PPh 23 dan PPh 25.

Pembagian kelembagaan untuk tugas administrasi pajak NKRI tampak sebagai berikut.

Pemerintah Pusat cq Ditjen Pajak, Kementerian Keuangan mengelola :

- Pajak Penghasilan (PPh)
- Pajak Pertambahan Nilai (PPN)
- Pajak Penjualan Atas Barang mewah (PPnBM)
- Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)
- Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)
- Bea Meterai

Pemerintah Pusat cq Ditjen Bea Cukai, Kementerian Keuangan mengelola :

- Bea Masuk
- Cukai

Pemerintah Provinsi mengelola :

- Pajak Kendaraan Bermotor dan Kendaran di Atas Air
- Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor dan Kendaran di Atas Air
- Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor
- Pajak Pengambilan dan pemanfaatan Air Bawah Tanah dan Air Permukaan
- Pajak Rokok

Pemerintah Kabupaten/Kota mengelola :

- Pajak Hotel

- Pajak Restoran
- Pajak Hiburan
- Pajak Reklame
- Pajak Penerangan Jalan
- Pajak Pengambilan Bahan Galian Golongan C, Mineral Bukan Logam dan Batuan
- Pajak Parkir
- Pajak Air Tanah
- Pajak Sarang Burung Walet
- PBB Perdesaan & Perkotaan
- Bea perolehan Hak atas Tanah & Bangunan

Aspek tarif pajak adalah sebagai berikut.

- Tarif pajak perjenis pajak mengalami perubahan berkala.
- Tarif pajak PPh terutang akhir tahun pemerintah pusat sesuai UU tentang PPh , amandemen UU dan peraturan pelaksanaan & peraturan perubahan tarif PPh. Untuk PPh terutang tidak final akhir tahun, seluruh penghasilan WP diakui pada laporan laba-rugi tahunan atau laba berbasis akuntansi komersial versi SAK IAI, lalu dikoreksi fiskal untuk memperoleh Penghasilan Kena Pajak. Penghasilan Kena Pajak dan tarif PPh sesuai Psal 17 menjadi dasar perhitungan PPh terutang.
- Perhitungan PPN harus dibayar dengan perhitungan dilakukan dengan mencari selisih utang PPN wajibpajak (PPN Keluaran) dan piutang PPN wajibpajak (PPN Masukan) , selisih positif utang dan piutang PPN adalah PPN yang harus dibayar wajib pajak. Bila pada perhitungan bulanan didapati bahwa piutang PPN lebih besar dibanding utang PPN, pemerintah wajib melakukan kompensasi atau membayar restitusi (pengembalian pajak) , sebaliknya WP mendapat kompensasi atau restitusi atas selisihnya.
- Tarif pajak daerah berdasarkan Undang – undang No. 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Retribusi Daerah mencakupi:
 - 1) Tarif Pajak Kendaraan Bermotor
 - a. Untuk kepemilikan Kendaraan Bermotor pertama paling rendah sebesar 1% (satu persen) dan paling tinggi sebesar 2 % (dua persen)

- b. Untuk kepemilikan Kendaraan Bermotor kedua dan seterusnya tarif dapat ditetapkan secara progresif paling rendah sebesar 2% dan paling tinggi sebesar 10%
 - c. Tarif Pajak Kendaraan Bermotor angkutan umum, ambulans, pemadam kebakaran, social keagamaan, lembaga social dan keagamaan, Pemerintah/TNI/Polri, Pemerintah Daerah, dan kendaraan lain yang ditetapkan dengan Peraturan Daerah, ditetapkan paling rendah sebesar 0,5% (nol koma lima persen) dan paling tinggi sebesar 1% (satu persen)
 - d. Tarif pajak Kendaraan Bermotor alat – alat berat dan alat – alat besar ditetapkan paling rendah sebesar 0,1 % (nol koma satu persen) dan paling tinggi sebesar 1% (satu persen)
- 2) Tarif Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor ditetapkan paling tinggi masing – masing sebagai berikut :
- Penyerahan pertama sebesar 20% (dua puluh persen)
 - Penyerahan kedua dst sebesar 1% (satu persen)
- 3) Tarif pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen)
- 4) Tarif pajak Air permukaan ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen)
- 5) Tarif pajak Rokok ditetapkan sebesar 10% (sepuluh persen) dari cukai rokok
- 6) Tarif pajak Hotel ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen)
- 7) Tarif pajak Restoran ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen)
- 8) Tarif pajak Hiburan ditetapkan paling tinggi sebesar 35% (tiga puluh lima persen).
- Khusus untuk hiburan berupa pengelaran busana, kontes kecantikan, diskotek, karaoke, klab malam, permainan ketangkasan, panti pijat, dan mandi uap/spa, tarif pajak hiburan dapat ditetapkan paling tinggi sebesar 75% (tujuh puluh lima persen). Khusus hiburan kesenian rakyat / tradisional dikenakan tarif pajak hiburan ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen).
- 9) Tarif pajak reklame ditetapkan paling tinggi sebesar 25 %

- 10) Tarif pajak Penerangan Jalan ditetapkan paling tinggi sebesar 10%
- 11) Tarif pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan ditetapkan paling tinggi sebesar 25 %
- 12) Tarif pajak Parkir ditetapkan paling tinggi sebesar 30%
- 13) Tarif pajak Air Tanah ditetapkan paling tinggi sebesar 20 %
- 14) Tarif pajak Sarang Burung Walet ditetapkan paling tinggi sebesar 10%
- 15) Tarif pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan ditetapkan paling tinggi sebesar 0,3 %
- 16) Tarif Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan ditetapkan paling tinggi sebesar 5 %

Akuntansi Piutang Pajak.

Akuntansi pendapatan pemerintah berbasis akrual menjurnal (debit) Piutang Pajak dan (kredit) Pendapatan Pajak apabila berke-tagihan (*probable*), sehingga terdapat pendapatan pajak (tertentu saja) berbentuk piutang pajak, yang dinyatakan pada laporan neraca ke pemerintahan. Terdapat pengakuan pendapatan berbasis penerimaan tunai saja, untuk jenis pajak tertentu, apabila ketertagihan tak pasti atau sangat tidak pasti. Piutang pajak dicatat berdasar jatuh tempo kewajiban pajak WP, merupakan dasar utama GCG manajemen penagihan pajak. Paragraf 12 IPSAS 23 menjelaskan bahwa "*Revenue comprises gross inflows of economic benefits or service potential received and receivable by the reporting entity, which represents an increase in net assets/equity, other than increases relating to contributions from owners. Amounts collected as an agent of the government or another government organization or other third parties will not give rise to an increase in net assets or revenue of the agent. This is because the agent entity cannot control the use of, or otherwise benefit from, the collected assets in the pursuit of its objectives*". Paragraf 27 antara lain mengungkapkan kewajiban mengakuntansikan piutang pajak, sbb : *Tax laws and regulations establish a government's right to collect the tax, identify the basis on which the tax is calculated, and establish procedures to administer the tax, that is, **procedures to calculate the tax receivable and ensure payment is received.***

Desain sistem akuntansi pendapatan pajak ber basis akrual paripurna disikapi dengan amat hati-hati agar (1) jangan sampai membuat beban pembukuan menjadi 200 %, karena akrealisasi timbulnya piutang pajak (dalam jangka pendek) diikuti akuntansi penerimaan tunai piutang tersebut, sehingga adalah baik bila (2) akuntansi pendapatan pajak berbasis penerimaan tunai atau timbulnya piutang pajak yang mana yang lebih dahulu (*cash receipt or tax receivables whichever is earlier*), dengan hampiran kepraktisan berakuntansi (*expediency*) berupa (3) pencatatan berbasis penerimaan tunai

sepanjang/dalam tahun berjalan, ditambah pencatatan piutang pajak berbasis SPT Final & SKP sebagai peristiwa setelah tanggal neraca, adalah praktis , bahkan (4) untuk *berbagai jenis PPh ber-ketagihan tak-pasti* (remote collectibility) seperti pajak kendaraan bermotor, sebaiknya berbasis penerimaan tunai saja.

Sistem Akuntansi pendapatan pajak PPh untuk LO dalam LK Pemerintahan adalah sebagai berikut.

Tim Implementasi PSAP dan Digitalisasi Sistem Akuntansi pada berbagai K/L, Provinsi dan Pemda dapat menggunakan wacana di bawah ini sebagai sumber gagasan. Pendapatan pajak rumpun PPh diakui berbasis penerimaan tunai dan/atau timbulnya piutang pajak, yang mana yang lebih dahulu terjadi (*whichever is earlier*).

Untuk basis pengakuan pendapatan tunai, terdapat klasifikasi & kode Jenis Pajak dan Kode Jenis Setoran sebagai berikut:

- Kode Akun Pajak 411121 Untuk Jenis Pajak PPh Pasal 21
- Kode Akun Pajak 411122 Untuk Jenis Pajak PPh Pasal 22
- Kode Akun Pajak 411123 Untuk Jenis Pajak PPh Pasal 22 Impor
- Kode Akun Pajak 411124 Untuk Jenis Pajak PPh Pasal 23
- Kode Akun Pajak 411125 Untuk Jenis Pajak PPh Pasal 25/29 Orang Pribadi
- Kode Akun Pajak 411126 Untuk Jenis Pajak PPh Pasal 25/29 Badan
- Kode Akun Pajak 411127 Untuk Jenis Pajak PPh Pasal 26
- Kode Akun Pajak 411128 Untuk Jenis Pajak PPh Final
- Kode Akun Pajak 411129 Untuk Jenis Pajak PPh Non Migas Lainnya
- Kode Akun Pajak 411131 Untuk Jenis Pajak Fiskal Luar Negeri
- Kode Akun Pajak 411111 Untuk Jenis Pajak PPh Minyak Bumi
- Kode Akun Pajak 411112 Untuk Jenis Pajak PPh Gas Alam
- Kode Akun Pajak 411119 Untuk Jenis Pajak PPh Migas Lainnya
- Kode Akun Pajak 411211 Untuk Jenis Pajak PPN Dalam Negeri
- Kode Akun Pajak : 411212 untuk jenis pajak PPN Impor
- Kode Akun Pajak 411219 Untuk Jenis Pajak PPN Lainnya
- Kode Akun Pajak 411221 Untuk Jenis Pajak PPnBM Dalam Negeri
- Kode Akun Pajak 411222 Untuk Jenis Pajak PPnBM Impor
- Kode Akun Pajak 411229 Untuk Jenis Pajak PPnBM Lainnya
- Kode Akun Pajak 411611 Untuk Bea Meterai
- Kode Akun Pajak 411612 untuk Penjualan Benda Meterai
- Kode Akun Pajak 411613 untuk Pajak Penjualan Batubara

- Kode Akun Pajak 411619 Untuk Pajak Tidak Langsung Lainnya
- Kode Akun Pajak Bunga/Denda Penagihan
- Kode Akun Pajak 411313 untuk Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perkebunan
- Kode Akun Pajak 411314 untuk Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perhutanan
- Kode Akun Pajak 411315 untuk Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Pertambangan untuk Pertambangan Mineral dan Batubara
- Kode Akun Pajak 411316 untuk Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Pertambangan untuk Pertambangan Minyak Bumi dan Gas Bumi
- Kode Akun Pajak 411317 untuk Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Pertambangan untuk Pertambangan Panas Bumi
- Kode Akun Pajak 411319 untuk Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Lainnya
- Kode Akun Pajak 411141 untuk PPh Pasal 21 Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411142 untuk PPh Pasal 22 Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411143 untuk PPh Pasal 22 Impor Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411144 untuk PPh Pasal 23 Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411145 untuk PPh Pasal 25/29 Orang Pribadi Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411146 untuk PPh Pasal 25/29 Badan Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411147 untuk PPh Pasal 26 Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411148 untuk PPh Final Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411149 untuk PPh Non Migas Lainnya Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411241 untuk PPN Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411242 untuk PPnBM Ditanggung Pemerintah
- Kode Akun Pajak 411631 untuk Bunga/Denda Penagihan PPh Ditanggung Pemerintah.

Penjelasan berbagai jenis pendapatan pajak sebagai berikut.

Pertama, akuntansi pendapatan PPh. bila mengikuti UU Pajak, pengakuan pendapatan PPh pada saat transaksi kas diterima dan atau timbulnya piutang pajak, yang mana yang lebih dahulu (*which wever is earlier*), pengakuan pendapatan berdasar NPWP dan mulai saat penagihan pajak. Akuntansi pendapatan PPh mencakupi *Subledger Piutang/Utang Pajak PPh* berdasar NPWP orang pribadi atau perusahaan perseorangan, BUT, Persekutuan Komanditer dan Firma, Yayasan, Koperasi, dan WP badan berbentuk PT.

Piutang Pajak negara (atau sebaliknya; utang pajak WP) pada UU Pajak disebut tunggakan pajak . Utang pajak WP adalah pajak yang masih harus dibayar WP, termasuk sanksi administrasi seperti bunga, denda, kenaikan yang tertera / tercantum dalam SKP atau bukti akuntansi sejenis SKP, yaitu (berupa) Surat Tagihan Pajak, SKP Kurang Bayar, SKPKB Tambahan, Surat Keputusan keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, Putusan Peninjauan Kembali, Surat Paksa, STPPBB (Surat Tagihan Pajak PBB), SKBKB (Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar), SKBKB T(Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang BayarTambahan), STB (Surat Tagihan Bea Perolehan Hak atas Tanah), sbg dasar penagihan pajak. Setelah tanggal jatuh tempo pembayaran pajak vide SKP atau sejenis SKP, muncullah tunggakan pajak. Tunggakan pajak menjadi dasar penagihan pajak. STPPBB harus dilunasi dalam tempo 1 bulan sejak tanggal terima STPPBB. Hapus buku piutang pajak (*derecognition*), setelah tanggal STP + 5 thn, pada akuntansi pemerintahan masuk LO sebagai kerugian/beban atau pengurang pendapatan pajak bagi entitas akuntansi dan/atau pelaporan LK.

Untuk sistem akuntansi pemerintahan, pengukuran pendapatan dan pencatatan pendapatan pajak penghasilan sesuai besar tertera pada bukti setoran pajak dan bukti penetapan pajak, berupa SPT, yang meliputi SPT Masa (bukti utama pengakuan pendapatan tahun LK) , SPT Rampung (bukti peristiwa setelah tanggal neraca) , SKP (bila self assesment tak berjalan efektif) , STP dan dokumen setara SKP/STP. Penerimaan hasil lelang barang sitaan milik penanggung-pajak utk pelunasan utang pajak & biaya-biaya penagihan pajak. Saldo sisa piutang pajak tak tertutup oleh hasil lelang masuk kedalam LO. Surat Tagihan Pajak Bunga Penagihan (STP Bunga Penagihan) adalah sanksi adm. Bunga 2% perbulan sejak tanggal jatuh tempo, sebesar nilai tertera sesuai Ps 19 ayat (1) UU KUP. Bukti transaksi utama pendapatan pajak adalah SPT Masa/Tahunan dan SKP, dilengkapi banyak sekali bukti transaksi lain. Bila *official assessment* , pajak terutang oleh WP pada saat terbitnya surat ketetapan pajak (SKP) dari Ditjen Pajak. Bila *self Assessment* , pajak terutang WP setelah ada peristiwa atau kondisi yang menyebabkan timbulnya utang pajak kepada negara. Terdapat Buletin Teknis Piutang pada SAP. Piutang Pajak negara atau utang pajak WP (disebut tunggakan pajak dalam UU) adalah pajak yang masih harus dibayar WP, termasuk sanksi administrasi seperti bunga, denda, kenaikan yang tercantum dalam SKP atau sejenis SKP, yaitu Surat Tagihan Pajak, SKP Kurang Bayar, SKPKB Tambahan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, Putusan Peninjauan Kembali, Surat Paksa. Setelah tanggal jatuh tempo pembayaran pajak vide SKP atau sejenis SKP, muncul tunggakan pajak. Tunggakan pajak menjadi dasar penagihan pajak. *Derecognition* (pembatalan pengakuan akuntansi) atau hapusnya piutang pajak adalah pada

tanggal STP + 5 thn, kerugian piutang pajak tak tertagih masuk Laporan Operasional (LO) sebagai kerugian/beban LO atau pengurang pendapatan pajak pada LO. Menghapus kekayaan negara harus menggunakan dokumen khusus sesuai peratran perundang-undangan, menjadi dasar bagi akuntansi pemerintahan untuk hapus buku karena hapus tagih.

Bila pengakuan pendapatan pajak berbasis tunai atau piutang yang lebih dini (whichever is earlier), maka bukti utama akuntansi pendapatan PPh adalah berbagai ragam bukti SPT Masa PPh mencakupi (1) SPT Masa PPh Pasal 21/26 digunakan untuk melaporkan tentang Pajak Penghasilan karyawan. Pasal 21 mengatur karyawan Indonesia, dan Pasal 26 mengatur karyawan asing yang berdomisili di Indonesia, (2) SPT Masa PPh Pasal 22 digunakan untuk melaporkan pajak yang dipungut bendaharawan Pemerintah yang berkenaan dengan penghasilan dari transaksi impor, (3) SPT Masa PPh Pasal 23/26, pajak yang dipotong dari hasil transaksi modal, seperti dividen, bunga, royalti, serta hadiah dan penghargaan. Selain itu, sewa dan pendapatan yang terkait dengan aset selain dari transaksi tanah dan bangunan dan jasa. Pasal 23 ini diperuntukkan untuk transaksi yang terjadi dengan Wajib Pajak Indonesia. Sedangkan Pasal 26 diperuntukkan untuk transaksi dengan orang asing atau Bentuk Usaha Tetap (permanent establishment) milik asing, (4) SPT Masa PPh *Pasal 4 Ayat (2)*, sehubungan dengan pajak yang dipotong dari penghasilan yang telah dipotong dari bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, bunga simpanan yang dibayarkan koperasi, hadiah undian, transaksi saham dan sekuritas lainnya, serta transaksi lain sebagaimana yang diatur dalam peraturannya, (5) SPT Masa PPh Pasal 15 adalah laporan pajak yang berhubungan dengan Norma Perhitungan Khusus untuk golongan Wajib Pajak tertentu, seperti Wajib Pajak Badan yang bergerak di bidang pelayaran atau penerbangan internasional, perusahaan asuransi luar negeri, pengeboran minyak, gas dan *geothermal*, perusahaan dagang asing, serta perusahaan yang melakukan investasi dalam bentuk bangunan-guna-serah.

Pada umumnya, gunggungan pendapatan negara pajak adalah penerimaan pajak , lebih tercermin pada LRA berbasis kas ketimbang pada pendapatan LO berbasis akrual .

SPT Masa PPh tersebut di atas adalah bukti utama akuntansi pendapatan pajak, lalu ditambah/dikurangi pendapatan tambahan atau pengurangan pendapatan , bila ada, sesuai SPT Tahunan sebagai *peristiwa setelah tanggal neraca (post balance sheet atau subsequent even)* dan/atau SKP. Dengan demikian pendapatan tunai berbasis SPT Masa mencakupi hampir 100 % pendapatan PPh tahun fiskal yang dilaporkan sebagai pendapatan negara oleh kabinet kepada DPR.

Sebagai primadona akuntansi pendapatan PPh, berbagai jenis SPT Masa PPh terkait PPh 21, PPh 22, PPh 23, PPh 24, PPh 25, PPh 26, PPh 27, PPh 28 dan PPh 29, diuraikan sebagai berikut :

- Pada tataran pendapatan negara atas penghasilan pekerja, bukti SPT Masa Pajak Penghasilan Pasal 21 dan/atau Pasal 26, membedakan pekerja sebagai Pegawai Tetap, Penerima Pensiun Berkala, Pegawai Tidak Tetap atau Tenaga Kerja Lepas, Distributor MLM, Petugas Dinas Luar Asuransi, Penjaja Barang Dagangan, Tenaga Ahli, Anggota Dewan Komisaris atau Dewan Pengawas yang tidak Merangkap sebagai Pegawai Tetap, Mantan Pegawai yang Menerima Jasa Produksi, Tantiem, Bonus atau Imbalan Lain, Pegawai yang Melakukan Penarikan Dana Pensiun, Peserta Kegiatan, Bukan Pegawai yang Menerima Penghasilan yang Bersifat Berkesinambungan, Bukan Pegawai yang Menerima Penghasilan yang Tidak Bersifat Berkesinambungan, Pegawai atau Pemberi Jasa sebagai Wajib Pajak Luar Negeri. Berbagai bukti akuntansi antara lain, namun terutama adalah bukti setoran PPh Pasal 21 dan/atau Pasal 26 yang telah Disetor pada Masa Pajak Januari s.d. November, STP PPh Pasal 21 dan/atau Pasal 26 (hanya Pokok Pajak), bukti Kelebihan setor PPh Pasal 21 dan/atau Pasal 26 dari Masa Pajak Tahun Kalender, bukti PPh Pasal 21 dan/atau Pasal 26 yang Kurang (Lebih) Disetor, bukti Penyetoran dengan SSP PPh Pasal 21 Ditanggung Pemerintah, bukti Penyetoran dengan SSP, bukti pembetulan PPh Pasal 21 dan/atau Pasal 26 yang Kurang (Lebih) Disetor pada SPT yang Dibetulkan, bukti pembetulan PPh Pasal 21 dan/atau Pasal 26 yang Kurang (Lebih) Disetor karena betulan (angka 25 – angka 26), bukti Kelebihan setor pada angka 25 atau angka 27 akan dikompensasikan ke Masa Pajak selanjutnya, bukti kebenaran tarif pemotongan PPh Pasal 21 adalah dengan menggunakan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a UU PPh atas penghasilan yang diterima oleh penerima-kerja atau pensiunan. Peserta program pensiun yang berstatus sebagai pegawai yang melakukan penarikan Dana Pensiun (dasar hukum Pasal 13, 14, 15 dan 16 PMK 252/PMK.03/2008 atau penggantinya), misalnya Biaya Jabatan ditetapkan sebesar 5% dari penghasilan bruto dengan jumlah setinggi-tingginya Rp 6.000.000,00 setahun atau Rp 500.000,00 sebulan, Biaya Pensiun ditetapkan sebesar 5% dari penghasilan bruto dengan jumlah setinggi-tingginya Rp 2.400.000,00 setahun atau Rp 200.000,00 sebulan. Atas penghasilan yang dibayarkan kepada pegawai dan bukan pegawai yang tidak memiliki NPWP, dikenakan Pemotongan PPh Pasal 21 dengan tarif yang lebih tinggi 20% daripada tarif yang diterapkan dalam PPh Pasal 21, sehingga jumlah PPh yang dipotong tarifnya

menjadi 120% dari jumlah PPh Pasal 21 yang seharusnya dipotong. Pemotongan tersebut hanya berlaku untuk pemotongan PPh Pasal 21 yang bersifat tidak final (Pasal 20 PMK 252/PMK.03/2008). Sebagai bukti transaksi, penghitungan PPh Pasal 21 untuk Pegawai Tetap dan penerima pensiun berkala dibedakan menjadi 2 (dua), yaitu (1) Penghitungan masa atau bulanan yang menjadi dasar pemotongan PPh Pasal 21 yang terutang untuk setiap Masa Pajak, yang dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPh Pasal 21, selain Masa Pajak Desember atau Masa Pajak di mana pegawai tetap berhenti bekerja, (2) Penghitungan kembali sebagai dasar pengisian Form 1721 A1 atau 1721 A2 dan pemotongan PPh Pasal 21 yang terutang untuk Masa Pajak Desember atau Masa Pajak di mana pegawai tetap berhenti bekerja. Penghitungan kembali dilakukan pada (1) bulan di mana pegawai tetap berhenti bekerja/pensiun, (2) bulan Desember bagi pegawai tetap yang bekerja sampai akhir tahun kalender dan bagi penerima pensiun yang menerima uang pensiun sampai akhir tahun kalender.

- Pendapatan pajak terkait dengan SPT Masa PPh Pasal 22 mencakupi Bukti Pemungutan Pajak Atas Impor (Oleh Bendaharawan Ditjen Bea dan Cukai), Bukti Pemungutan PPh Pasal 22 (Oleh Badan Usaha Industri/Eksportir Tertentu), berbagai Bukti Pemungutan PPh Pasal 22, Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Penghasilan Pasal 22.
- Untuk pengakuan pendapatan PBDR, PPh Pasal 23 wajib dilaporkan oleh setiap Wajib Pajak Badan setiap masa pajak pada Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPh Pasal 23/26. Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 merupakan pajak yang dikenakan atas penghasilan berupa bunga, royalti, hadiah, dividen, sewa dan jasa. Pengakuan pendapatan pajak oleh pemerintah atas penghasilan tersebut dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang dibayarkan/disediakan untuk dibayarkan / telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan. PPh Pasal 23 didapatkan dengan mengalikan tarif dengan jumlah bruto. Di mana tarif yang ditetapkan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh) yaitu sebesar 15% dikenakan atas jumlah bruto bunga, royalti, hadiah, dividen. Sedangkan atas penyerahan sewa dan jasa dikenakan tarif sebesar 2% dari jumlah bruto. Penerbitan SKP setelah batas akhir pelaporan SPT Masa berupa PPh 23/26 dilakukan paling lama tanggal 20 bulan berikutnya. Jika Wajib Pajak terlambat dalam menyampaikan SPT Masa, maka akan dikenakan denda sebesar Rp 100.000.

- Untuk pengurangan pendapatan pajak oleh negara terkait PPh 24 , akuntansi pemerintahan menggunakan hukum positif Persyaratan Administratif Pengkreditan Pajak Luar Negeri, antara lain berupa permohonan kredit pajak LN ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP), bersama pelaporan SPT Tahunan dengan melampirkan sejumlah dokumen , yaitu LK dari luar negeri, fotokopi SPT (Tax Return) yang dilaporkan di luar negeri dan dokumen pembayaran pajak di luar negeri. WPDN yang mengkreditkan pajak penghasilannya harus menyampaikan penghitungan pengkreditan pajak penghasilan yang telah dibayar atau dipotong atas dividen yang diterima dari BULN Nonbursa terkendali langsung kepada Direktur Jenderal Pajak dengan melampirkan beberapa dokumen sebagai berikut Laporan keuangan, fotokopi surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan, dalam hal terdapat kewajiban untuk menyampaikan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan, penghitungan atau rincian laba dalam 5 tahunan terakhir dan bukti pembayaran pajak penghasilan atau bukti pemotongan pajak penghasilan atas dividen yang diterima, disampaikan WP bersama dengan penyampaian SPT Tahunan PPh.
- SPT Masa PPh Pasal 25 adalah bukti utama akuntansi pendapatan PPh berbasis sistem angsuran bulanan tahun berjalan, bertujuan untuk meringankan beban Wajib Pajak, mengingat pajak yang terutang harus dilunasi dalam waktu satu tahun. Pengukuran pendapatan negara berbasis PPh 25 meliputi berbagai konsepsi, antara lain bahwa besarnya angsuran PPh Pasal 25 dalam tahun berjalan dapat dihitung sebesar PPh terutang pajak tahun sebelumnya, lalu dikurangi dengan (a) Pajak Penghasilan yang dipotong sesuai dengan Pasal 21 (sesuai tarif Pasal 17 Ayat (1) bagi pemilik NPWP dan tambahan 20% bagi yang tidak memiliki NPWP) dan Pasal 23 (sebesar 15% berdasarkan dividen, bunga, royalti, dan hadiah, dan sebesar 2% berdasarkan sewa dan penghasilan lain serta imbalan jasa), serta PPh 22 (pungutan 100% bagi yang tidak memiliki NPWP) dan (b) Pajak penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri yang boleh dikreditkan sesuai dengan Pasal 24, kemudian dibagi 12 (atau total bulan dalam pajak masa satu tahun). Pendapatan negara diperoleh dari pembayaran angsuran pajak tahun berjalan dengan sarana PPh 25 yang berlaku bagi wajib pajak badan yaitu Penghasilan Kena Pajak (PKP) dikalikan 25% (Tarif Pasal 17 Ayat (1) huruf b UU PPh), sedangkan bagi Wajib Pajak Orang Pribadi, terdapat dua jenis pembayaran angsuran PPh Pasal 25 yaitu (a) Wajib Pajak Orang Pribadi Pengusaha Tertentu (WP-OPPT) yaitu Wajib Pajak yang melakukan usaha penjualan barang, baik grosir maupun eceran, serta jasa dengan satu atau lebih tempat usaha. PPh 25 bagi WP-OPPT adalah 0.75% dikalikan dengan omzet bulanan tiap

masing-masing tempat usah, (b) Wajib Pajak Orang Pribadi Selain Pengusaha Tertentu (WP-OPSPT) yaitu para pekerja bebas atau karyawan, yang tidak memiliki usaha sendiri. PPh 25 bagi WP-OPSPT adalah Penghasilan Kena Pajak (PKP) dikalikan dengan tarif PPh 17 Ayat (1) huruf a UU PPh (12 bulan). Tarif PPh 17 Ayat (1) huruf a pada Undang-undang PPh yaitu, sampai dengan Rp50.000.000 sebesar 5%, antara Rp50.000.000 sampai dengan Rp250.000.000 sebesar 15%, antara Rp250.000.000 sampai dengan Rp500.000.000 sebesar 25%, dan diatas Rp500.000.000 sebesar 30%. Akuntansi pendapatan PPh 25 berdasar Waktu Pembayaran PPh Pasal 25, sesuai Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2008 pada tanggal 21 Mei 2008, pembayaran PPh Pasal 25 harus dilakukan dengan membawa Surat Setoran Pajak (SSP) atau dokumen sejenisnya. Pembayaran PPh Pasal 25 oleh WP memiliki batas waktu yaitu paling lambat tanggal 15 pada bulan berikutnya. Sebagai contoh, untuk pembayaran bulan Februari 2018, angsuran PPh 25 harus dibayar paling lambat 15 Maret 2018. Pendapatan negara berupa sanksi bunga sebesar 2% per bulannya, dihitung sejak tanggal jatuh tempo hingga tanggal pembayaran oleh WP.

- Menurut Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, PPh Pasal 26 adalah pajak penghasilan yang dikenakan atas penghasilan yang diterima wajib pajak luar negeri dari Indonesia selain bentuk usaha tetap (BUT) di Indonesia. WPLN adalah (1) seorang individu yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, individu yang tinggal di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam setahun/12 bulan, dan perusahaan yang tidak didirikan atau berada di Indonesia, yang mengoperasikan usahanya melalui bentuk usaha tetap di Indonesia, (2) seorang individu yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, individu yang tinggal di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam setahun/12 bulan, dan perusahaan yang tidak didirikan atau berada di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak melalui menjalankan usaha melalui suatu bentuk usaha tetap di Indonesia, (3) semua badan usaha yang melakukan transaksi pembayaran (gaji, bunga, dividen, royalti dan sejenisnya) kepada Wajib Pajak Luar Negeri, diwajibkan untuk memotong Pajak Penghasilan Pasal 26 atas transaksi tersebut. Berdasarkan PMK RI Nomor 9/PMK.03/2018 tentang SPT, pelaporan SPT PPh pasal 26 sejak 1 April 2018, tarif umum untuk PPh pasal 26 adalah 20% atau sesuai tarif *tax treaty*/Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Tarif untuk Pajak Penghasilan Pasal 26 (PPh Pasal 26) sebesar 20% (final) atas jumlah bruto yang dikenakan atas (1) Dividen, (2) Bunga, termasuk premium, diskonto, insentif yang terkait dengan jaminan pembayaran pinjaman, (3) Royalti, sewa, dan pendapatan lain yang terkait dengan penggunaan aset, (4) Insentif yang

berkaitan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan, (5) Hadiah dan penghargaan, (6) Pensiun dan pembayaran berkala, (7) Premi swap dan transaksi lindung lainnya dan (8) Perolehan keuntungan dari penghapusan utang WP. Tarif 20% (final) dari laba bersih yang diharapkan dari (1) Pendapatan dari penjualan aset di Indonesia dan (2) Premi asuransi, premi reasuransi yang dibayarkan langsung maupun melalui pialang kepada perusahaan asuransi di luar negeri. Tarif 20% (final) dari laba bersih yang diharapkan selama penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara perusahaan media atau perusahaan tujuan khusus yang didirikan atau bertempat di negara yang memberikan perlindungan pajak yang memiliki hubungan khusus untuk suatu entitas atau bentuk usaha tetap (BUT) didirikan di Indonesia. Tarif 20% yang dipungut pemerintah dari penghasilan kena pajak setelah dikurangi dengan pajak, suatu bentuk usaha tetap (BUT) di Indonesia, kecuali penghasilan tersebut ditanamkan kembali di Indonesia.

- Terkait Pajak Penghasilan Pasal 27, pemotong pajak & penerima penghasilan dapat mengajukan keberatan kepada Dirjen Pajak dan mengajukan permohonan banding kepada badan peradilan pajak sesuai dengan ketentuan Pasal 25, Pasal 26, dan Pasal 27 Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 16 Tahun 2000. Bukti transaksi berupa ketetapan/keputusan peradilan pajak berbentuk persetujuan sebagian/seluruh keberatan tersebut berdampak pengurangan pendapatan negara berupa pajak menjadi dasar akuntansi pendapatan pajak secara akrual, direalisasi pembayaran tunai BUN.
- PPh Pasal 28 bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, pajak yang terutang dikurangi dengan kredit pajak untuk tahun pajak yang bersangkutan. Jenis PPh yang dapat dikreditkan yaitu (1) Pemotongan pajak atas penghasilan dari pekerjaan, jasa, dan kegiatan (PPh Pasal 21), (2) Pemungutan pajak atas penghasilan dari kegiatan di bidang impor atau kegiatan usaha di bidang lain (PPh Pasal 22), (3) Pemotongan pajak atas penghasilan berupa deviden, bunga, royalti, sewa, hadiah dan penghargaan, dan imbalan jasa (PPh Pasal 23), (4) Pajak yang dibayar atau terutang atas penghasilan dari luar negeri yang boleh dikreditkan (PPh Pasal 24), (5) Pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak sendiri (PPh Pasal 25), dan (6) Pemotongan PPh Pasal 26. Sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku yang telah dibayar oleh Wajib Pajak tidak boleh dikreditkan dengan pajak yang terutang.

- Bukti akuntansi pendapatan negara berupa SSP Kurang Bayar merupakan bukti pendapatan kurang populer dibanding SPT Masa dan SPT Tahunan. Berdasarkan UU No. 36 Tahun 2008, PPh Pasal 29 adalah PPh Kurang Bayar (KB) yang telah tercantum dalam SPT Tahunan PPh, yakni sisa dari PPh yang terutang dalam tahun pajak yang bersangkutan dikurangi dengan kredit PPh (PPh Pasal 21, 22, 23, dan 24) dan juga PPh Pasal 25. Wajib Pajak (WP) berkewajiban untuk melunasi kekurangan dari pembayaran pajak yang terutang sebelum dikeluarkannya SPT Pajak Penghasilan. Jika tahun buku sama dengan tahun kalender, kekurangan dari pajak tersebut harus sudah dilunasi paling lambat 31 Maret untuk Wajib Pajak Orang Pribadi atau 30 April untuk Wajib Pajak Badan (WPB) sesudah tahun pajak berakhir. PPh Pasal 29 wajib disetor dengan SSP, sebelum SPT Tahunan dilaporkan pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) ataupun pada akhir bulan ke-3 tahun pajak berikutnya bagi Wajib Pajak Orang Pribadi. Sementara bagi Wajib Pajak Badan (WPB), penyetorannya dilakukan paling lambat pada akhir bulan ke-4 tahun pajak berikutnya.

Kedua, akuntansi PPN/PPNBM. Pengakuan pendapatan pajak PPN dan Pajak Penjualan Barang mewah pada saat penyerahan faktur pajak PPN keluaran, PPN Masukan, bersama setoran tunai PPN ke Kas negara oleh PKP. Pengukuran pendapatan sesuai besar tertera pada laporan setoran PPN, sebesar faktur pajak PPN keluaran dikurang PPN masukan. Bukti transaksi utama adalah seluruh faktur pajak PPN masukan/keluaran dan Pajak Penjualan Barang mewah PKP tersebut. Khusus terkait dengan penyerahan kendaraan bermotor bekas, berdasarkan pada PMK 65/2022, PKP wajib menyampaikan SPT Masa PPN sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai bentuk, isi, dan tata cara pengisian serta penyampaian SPT Masa PPN 1111 sesuai dengan PER-29/PJ/2015, SPT Masa PPN.

Ketiga, akuntansi pendapatan PBB. Pendapatan PBB pemerintah diakui pada saat tunai setoran diterima sebelum batas tanggal setoran PBB berakhir, bila belum diterima tunai maka pendapatan dan piutang pajak diakui setelah tanggal batas setoran PBB. Pengukuran besar PBB sesuai besar tertera pada dokumen STPPBB, yaitu tarif pajak x NJOP, sesuai UU No 28/2009, tarif tunggal 0,5% sesuai UU PBB. Bukti transaksi adalah STPPBB (Surat Tagihan Pajak PBB), harus dilunasi dalam jangka waktu satu bulan sejak tanggal surat tagihan diteima WP.

Keempat, akuntansi pendapatan BM. BM adalah pajak atas dokumen, biaya pengesahan secara hukum atas dokumen, benda materai adalah kertas materai yang diterbitkan pemerintah NKRI. Tidak dibutuhkan identitas WP

atau objek pajak bea meterai. Pembayaran BM terlebih dahulu dilakukan daripada saat hutang bea meterai pada waktu pembayaran dapat dilakukan kapan saja. Pengakuan pendapatan BM berbentuk meterai tempel atau kertas meterai pada saat di edarkan oleh pemerintah NKRI. Pengakuan pendapatan pemeteraian kemudian berdasarkan bukti pelunasan bea meterai yang dilakukan oleh pejabat pos.

Saat terhutang BM adalah sebagai berikut :

1. Saat dokumen diserahkan (dokumen dibuat oleh satu pihak saja)
2. Pada saat selesainya dokumen dibuat (dokumen dibuat lebih dari satu pihak)
3. Saat dokumen digunakan di Indonesia (dokumen dibuat diluar negeri)
4. BM terhutang oleh pihak yang menerima – mendapat dokumen atau manfaat dokumen, kecuali ditentukan dalam perjanjian
5. BM atas dokumen dilunasi dengan cara menggunakan benda meterai atau menggunakan cara lain yang ditetapkan menteri keuangan
6. Pemegang dokumen harus melunasi BM terhutang dengan cara pemeteraian kemudian

Pencatatan BM diukur sebesar harga nominal yang tertera pada bea meterai, atau tarif resmi pemeteraian kemudian (Rp 3.000 dan/atau Rp 6.000 sesuai jenis/ jumlah transaksi, sesuai UU Bea Meterai). Bukti transaksi akuntansi pendapatan BM adalah SSP untuk BM ke Kas Negara karena (1)penyerahan benda meterai, (2)pembubuhan tanda meterai lunas, (3) pelunasan BM dengan teknologi percetakan adalah surat setoran pajak ke Kas Negara melalui bank persepsi, (4) pelunasan BM dengan sistem terkomputerisasi menggunakan surat setoran pajak ke kas Negara melalui bank persepsi, dan (5)pelunasan BM dengan mesin teraan menggunakan surat setoran pajak ke kas Negara melalui bank persepsi

Kelima, Akuntansi Pendapatan LO Pemerintah Provinsi.

Pengakuan pendapatan LO pada akuntansi Provinsi antara lain, namun terutama, mencakupi :

- Pengakuan pendapatan LO untuk Pajak Kendaraan Bermotor adalah pada saat menerima setoran dan (1)SSP atau SPTPD dibuat WP, (2) SKPD, SKPDKB, SKPDKBT, SKPDN, dan STPD yang dibuat Gubernur, juga berdasar (3) tanda bukti pelunasan dan penning . Hak tagih pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah . WP adalah orang pribadi / badan yang memiliki kendaraan bermotor, subyek pajak adalah wajib pajak. Pengukuran akuntansi pendapatan

sesuai uang tunai diterima dan/atau besar piutang pajak tertera pada bukti penagihan dari Provinsi , sesuai Pasal 5 UU 2009 yaitu sebesar nilai jual kendaraan bermotor atau berdasar faktor – faktor pasal 5 (7) dan (8). Tarif pajak sesuai pasal 6, Pajak terhutang (PKB) = tarif pajak x dasar pengenaan pajak = tarif pajak x (NJKB x Bobot). Bukti transaksi akuntansi didapat dari WP yang membuat SPTPD, Gubernur yang menerbitkan SKPD, SKPDKB, SKPDKBT, SKPDN, dan STPD, tanda bukti pelunasan dan penning

- Pengakuan Pendapatan Balik Nama kendaraan bermotor & kendaraan di atas air pada saat penyerahan kepemilikan kendaraan bermotor , BBNKB yang terhutang dipungut diwilayah pajak daerah tempat kendaraan bermotor terdaftar sesuai Pasal 13. Pembayaran BBNKN dilakukan pada saat pendaftaran . Penagihan BBNKN kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Pengukuran akuntansi pendapatan sesuai pasal 12, besar tarif sesuai Perda. Pengukuran akuntansi pendapatan sesuai besar tertera pada bukti transaksi dan/atau penerimaan oleh bendahara daerah. Bukti akuntansi pendapatan BBNKN adalah SKPD atau dokumen lain yang dipersamakan
- Pengakuan Pendapatan LO Provinsi untuk Pajak bahan bakar kendaraan bermotor berdasar konsep sebagai berikut. WP adalah penyedia BBKB dan/atau importir BBKB, Subyek pajak adalah konsumen bahan bakar kendaraan bermotor . Pengakuan pendapatan saat penerimaan pembayaran atas pembelian BBM. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Pemungutan PBBKB oleh Pertamina, kegiatan pemungutan dilakukan oleh penyedia BBKB, pemungutan PBB-KB dilakukan pada saat penerbitan surat perintah pengeluaran produk (PNBP/BO). Untuk pengukuran akuntansi, dasar pengenaan pajak adalah nilai jual bahan bakar sebelum PPN, tarif pajak 10% sesuai pasal 19. Untuk Perda Prov DKI No. 10 – 2010, tarif pajak 5%. Cara perhitungan adalah tarif pajak x dasar pengenaan pajak. Bukti transaksi menggunakan SPTPD . Penyetoran PBB-KB oleh penyedia BBKB menggunakan formulir baku SSPD yang sudah divalidasi Bank Persepsi.
- Sistem akuntansi provinsi untuk pendapatan LO pajak pengambilan/pemanfaatan air tanah/permukaan berdasar kaidah sebagai berikut. Subyek pajak adalah orang pribadi atau badan yang dapat melakukan pengambilan air permukaan .Pengakuan akuntansi pendapatan pajak pada saat SKPD dibuat petugas pencatat air (basis

akruaI untuk LO), atau pembuatan SSPD dan TBP (basis kas untuk LRA). Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah . Pengukuran akuntansi sesuai besar kewajiban yang tertera pada dokumen, sesuai Pasal 23 dasar pengenaan pajak adalah nilai perolehan air permukaan, berdasar Pasal 24, tarif pajak paling tinggi 10%, tarif ditetapkan Perda . Pajak terhutang = Tarif pajak x dasar pengenaan pajak = tarif pajak x nilai perolehan air. Bukti transaksi adalah SKBD dan dokumen lain yang dipersamakan berupa karcis atau nota perhitungan. *Self Assessment* menggunakan SPTPD, SKPDKB, SKPDKBT, SKPDN. SKPD dibuat oleh petugas pencatat air, bukti pembayaran SSPD dan TBP (Tanda Bukti Pembayaran)

- Akuntansi pendapatan LO Provinsi untuk pajak rokok adalah sebagai berikut. Pengakuan pendapatan pajak pada saat SPPR diterima atau SKPDKB diterbitkan. Objek pajak adalah konsumsi rokok, subyek pajak adalah konsumen rokok, WP rokok adalah pengusaha pabrik rokok dan importir rokok memiliki izin NPPBKC (Nomor Pokok Pengusaha Barang Kena Cukai) dipungut instansi pemerintah bersama cukai rokok, disetor ke kas umum daerah Provinsi secara profesional berdasar jumlah penduduk . Piutang pajak yang tidak mungkin ditagih lagi karena hak untuk melakukan penagihan sudah kedaluwarsa, dapat dihapuskan dengan keputusan penghapusan piutang pajak oleh Gubernur. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Pengukuran pendapatan pajak berdasar besar pajak tertera pada bukti penagihan dan/atau pembayaran. Sesuai Pasal 28, dasar pengenaan adalah cukai terhadap rokok, tarif 10% dari cukai rokok (pasal 29). Sebesar 70% hasil penerimaan pajak rokok provinsi diperuntukkan bagi kabupaten/kota, 50% penerimaan pajak rokok untuk belanja kesehatan masyarakat dan penegakkan hokum. Bukti transaksi adalah dokumen *Self Assessment* SPPR (Surat Pemberitahuan Pajak Rokok), Gubernur menerbitkan SKPDKB, SKPDKBT, SKPDN.
- Pengakuan pendapatan pajak reklame provinsi pada saat penerimaan SKPD atau dokumen setara SKPD. Subyek pajak adalah orang pribadi – badan yang menggunakan reklame. WP adalah orang pribadi / badan pengusaha Reklame. Subyek pajak dapat sekaligus menjadi wajib pajak. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah . Pengukuran akuntansi pendapatan reklame provinsi sesuai nilai tertera pada dokumen. Dasar pengenaan adalah jumlah pembayaran atau jumlah yang seharusnya dibayar , pada umumnya adalah sebesar nilai

sewa reklame atau nilai kontrak reklame, atau biaya bahan reklame pembuatan dan penyajian reklame . Sesuai Pasal 50, tarif pajak paling tinggi 50% dengan Perda 20%. Bukti transaksi adalah SKPD atau dokumen lain.

Akuntansi Pendapatan Pajak Daerah oleh Pemda dalam LO dalam LK Pemda mencakupi berbagai hal sebagai berikut.

Akuntansi pendapatan Pemda antara lain, namun terutama, mencakupi :

- Pengakuan pendapatan bagi hasil pajak provinsi, kabupaten dan Kota, berdasar Perda Provinsi tentang alokasi pajak kendaraan bermotor dan Bea balik nama kendaraan bermotor, bahan bakar kendaraan bermotor, pajak permukaan air, agar praktis diakui secara akuntansi LO pada saat penerimaan transfer saja. Pengukuran sesuai besar tranfer diterima, bukti transfer , berdasar (1)Peraturan Propinsi untuk pembagian 30% pendapatan/penerimaan pajak kendaraan bermotor dan Bea balik nama kendaraan bermotor yang diserahkan kepada kabupaten/kota, atau (2) Peraturan Propinsi untuk pembagian 70% pajak bahan bakar kendaraan bermotor yang diserahkan kepada kabupaten/kota, atau (3) Peraturan Propinsi untuk pembagian 50% pajak permukaan air yang diserahkan kepada kabupaten/kota, 80% bila sumber air berada hanya pada sebuah kabupaten/kota. Bukti transaksi adalah bukti transfer diterima bank persepsi pemerintah kabupaten atau kota, berdasar Perda Provinsi tentang alokasi, bukti transfer Provinsi kepada Kabupaten, laporan Bank Persepsi Kabupaten.
- Pengakuan pendapatan LO entitas pemda untuk pajak hotel pada saat tamu check-out dari hotel, untuk kepraktisan akuntansi pendapatan pemerintah daerah maka pengakuan sesuai SPTPD dan SSPD dari tiap hotel. Subyek pajak adalah pribadi atau badan yang menggunakan jasa hotel, membayar kepada pribadi atau badan pengusaha hotel, WP hotel adalah orang pribadi atau badan yang mengusahakan hotel. Penagihan pajak tersebut kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah . Sebagai dasar pengukuran yang tepat, dasar pengenaan pajak adalah jumlah pembayaran atau jumlah yang seharusnya dibayar kepada hotel. Pengukuran akuntansi sesuai SPTPD dan SSPD, berdasar Pasal 35, ditetapkan oleh Perda paling tinggi 10% . Bukti transaksi adalah SPTPD (Surat Pemberitahuan Pajak Daerah) dan SSPD (Surat Setoran Pajak Daerah)

- Pengakuan pendapatan pemda atas pajak restoran pada saat penerimaan setoran pajak dan/atau dokumen SPTPD dan SSPD. Subyek pajak adalah orang pribadi/badan yang membeli / makan minum di Restoran. WP adalah orang pribadi / badan pengusaha Restoran. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Untuk pengukuran akuntansi pendapatan pemerintah daerah, menggunakan jumlah tunai diterima atau bukti pembayaran setoran pajak ke KUD. Dasar pengenaan pajak sesuai besar tertera pada dokumen SPTPD atau SSPD, adalah jumlah pembayaran yang diterima atau yang seharusnya diterima oleh Restoran (Pasal 39, pasal 40, tarif paling tinggi 10% ditetapkan oleh Perda. Bukti transaksi adalah bon restoran (*Bill*) yang dilegalisasi, SPTPD (Surat Pemberitahuan Pajak Daerah) dan SSPD (Surat Setoran Pajak Daerah)
- Pengakuan pendapatan pemda berupa pajak hiburan adalah pada saat penerimaan tunai setoran pajak dan SKPB, SPTPD dan dokumen setara. Subyek pajak adalah orang pribadi atau badan yang menikmati hiburan. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Untuk pengukuran akuntansi pendapatan pajak hiburan, dasar pengenaan adalah jumlah pembayaran atau jumlah yang seharusnya dibayar. Dasar pengenaan pajak adalah jumlah pembayaran yang diterima atau yang seharusnya diterima oleh layanan hiburan (Pasal 39, pasal 45, tarif paling tinggi 35%, 75% untuk hiburan khusus seperti karaoke dan diskotik, 10% untuk hiburan kesenian rakyat – tradisional. Sebagai bukti akuntansi, WP memenuhi kewajiban pajak sendiri dibayar dengan SPTPD, SKPDKB, dan/atau SKPDKBT, berdasar SKPB, karcis, tiket, nota perhitungan yang diajukan kepada pelanggan. Bila WP sengaja tidak menyampaikan SPTPD, mengisi tidak benar, mengisi tidak lengkap, melampirkan keterangan tidak benar sehingga merugikan keuangan daerah , terkena pidana denda paling banyak empat kali jumlah pajak terhutang . Penerbitan SKPDKB terpaksa oleh kepala daerah dalam jangka lima tahun sesudah saat terhutangnya pajak, berdasar hasil pemeriksaan dan keterangan lain bahwa pajak terhutang tidak dibayar atau kurang dibayar, SPTPD tidak disampaikan kepada kepala daerah, SPTPD tidak diisi, pajak terhutang dihitung secara jabatan. Kepala daerah terpaksa menerbitkan SKPDKBT bila ditemukan data baru menyebabkan penambahan jumlah pajak terhutang. Kepala daerah menerbitkan SKPDN jika jumlah pajak terhutang sama besar dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terhutang, dan tidak ada kredit pajak. Sanksi administratif berupa bunga 2% per bulan atas kekurangan pajak dalam SKPDKB,

100% atas kekurangan pajak SKPDKBT, 25% atas pajak terhutang dalam SKPDKB ditambah bunga 2% per bulan. Kepala daerah menerbitkan STPD (sesuai pasal 100) untuk SKPD tidak – kurang bayar, pajak tidak dibayar atau kurang dibayar ditambah sanksi bunga 2% per bulan.

- Pendapatan pajak reklame pemda pada LO Pemda adalah sebagai berikut. Pengakuan pendapatan pada saat menerima tunai setoran pajak dan bukti SSPD, SKPD dan/atau dokumen setara. Subyek pajak adalah orang pribadi – badan yang menggunakan Reklame , WP adalah orang pribadi / badan pengusaha Reklame, sedang subyek pajak dapat sekaligus menjadi wajib pajak. Pengakuan pajak terhutang oleh WP dalam masa pajak terjadi sejak penyelenggaraan Reklame atau pemasangan Reklame . Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah . Untuk pengukuran akuntansi, adalah dasar pengenaan pajak adalah jumlah pembayaran atau jumlah yang seharusnya dibayar X tarif pajak. Dasar pengenaan pajak adalah nilai sewa reklame berdasar NJOP dan NSL (Nilai Strategis Lokasi) atau nilai kontrak reklame, atau biaya bahan reklame pembuatan dan penyajian reklame . Sesuai Pasal 50, tarif pajak paling tinggi 50% dengan Perda 20%. Formula kalkulasi adalah $NSL = NJOP + (NSL \times NJOP)$, tarif pajak 25% atau sesuai Perda . Bukti transaksi adalah SSPD, SKPDLB, SKPD, STPD, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding
- Pendapatan Penerangan Jalan Pemda dalam LO Pemda adalah sebagai berikut. Pengakuan pendapatan pada saat menerima setoran pajak dan/atau SPTPD. Subyek pajak adalah orang pribadi atau badan yang menggunakan tenaga listrik. WP adalah orang pribadi / badan pengusaha listrik dan pengguna listrik sesuai Pasal 53 (2). Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Untuk pengukuran, dasar pengenaan adalah jumlah tertera pada SPTPD, nilai jual tenaga listrik tarif paling tinggi 10% ditetapkan oleh Perda, dengan tarif khusus 3 % untuk industri pertambangan minyak dan gas alam. Penggunaan tenaga listrik yang dihasilkan sendiri bertarif paling tinggi 1,5% ditetapkan oleh Perda . Bukti transaksi pelaporan dan penyeteroran bersifat Self Assesmen menggunakan SPTPD, dan Bukti pungut PLN, bukti setoran pajak dari PLN ke Kas Umum Daerah (KUD)
- Akuntansi pendapatan pemda berupa pajak mineral bukan logam dan batuan adalah sebagai berikut. Pengakuan pendapatan pada saat

menerima tunai setoran pajak serta bukti pembayaran pajak MBL dan Batuan. Subyek pajak adalah orang pribadi atau badan pengguna yang dapat mengambil mineral bukan logam dan batuan . WP adalah orang pribadi / badan pengusaha yang mengambil mineral bukan logam dan batuan . Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah . Untuk pengukuran akuntansi pendapatan, dasar pengenaan adalah nilai jual hasil mineral bukan logam dan batuan. Tarif pajak berbasis harga pasar atau harga standar per volume/tonase hasil tambang, ditetapkan paling tinggi 25% dengan Perda . Bukti transaksi akuntansi pendapatan adalah bukti pembayaran pajak MBL dan Batuan.

- Pajak parkir pemda diakuntasikan sebagai pendapatan LO Pemda sebagai berikut. Pengakuan pendapatan pemerintah daerah untuk pajak parkir pada saat menerima SSPD. Subyek pajak adalah orang pribadi – badan pengguna yang melakukan parkir kendaraan bermotor. WP adalah orang pribadi / badan pengusaha penyelenggara tempat parkir. Pajak parkir harus dipisahkan dari *retribusi tempat khusus parkir*. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Pengukuran akuntansi pendapatan, berdasar jumlah tunai diterima dan/atau bukti setoran pajak kepada KUD, dasar pengenaan adalah jumlah yang dibayar oleh subyek pajak, tarif pajak parkir paling tinggi 30% ditetapkan melalui Perda. Bukti transaksi adalah bukti setoran berkala kepada KUD, mungkin juga dilengkapi bukti lain seperti tanda parkir, karcis parkir, smart card, stiker langganan, karcis valle, hasil penerimaan jumlah pembayaran (omset) menggunakan alat/ sistem perekam data transaksi usaha, DPP melalui CMS dengan pengumuman pemerintah sebagai pelaksana operasional *online system* berdasar perjanjian bersama dengan BPKD
- Pendapatan pajak air-tanah pada tataran Pemda diakuntasikan sebagai berikut. Pengakuan pendapatan pajak air tanah adalah pada saat pemerintah daerah menerima SPTPD, sesuai jumlah penerimaan kas KUD atau satker khusus penerima pajak daerah. Subyek pajak adalah orang pribadi – badan pengguna yang melakukan pengambilan dan pemanfaatan air tanah. WP adalah orang pribadi / badan pengusaha melakukan pengambilan pemanfaatan air tanah. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Dasar pengukuran adalah sebesar jumlah tunai diterima atau jumlah tertera pada bukti setoran pajak, dasar pengenaan adalah nilai perolehan air tanah, tarif

pajak paling tinggi 20% melalui Perda. Bukti transaksi Self Assessment menggunakan SPTPD.

- Akuntansi pendapatan pajak sarang burung walet pada entitas LK pemda cq LO adalah sebagai berikut. Pengakuan pendapatan pajak sarang burung walet adalah pada saat penerimaan SPTPD dan SSPD, dan tunai setoran pajak dari WP. Subyek pajak adalah orang pribadi / badan pengusaha yang melakukan pengambilan / pengusahaan sarang burung walet . WP adalah orang pribadi / badan pengusaha yang melakukan pengambilan / pengusahaan sarang burung walet . Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah . Pengukuran pendapatan pajak burung walet sesuai tunai setoran diterima atau besar tertera pada SPTPD dan SSPD. Dasar pengenaan pajak adalah nilai jual sarang burung walet . Tarif pajak paling tinggi 10% , tarif efektif ditetapkan melalui Perda. Bukti transaksi adalah tunai diterima, SSPD, SPTPD, SKPD, SKPDKB SKPDKBT, STPD.
- Pendapatan pajak PBB sektor perkotaan & perdesaan diakuntansikan oleh pemda sebagai berikut. Pengakuan pendapatan pada saat tunai setoran dan STPPBB diterima. Subyek pajak adalah orang pribadi/badan pengguna yang melakukan secara nyata mempunyai hak atas bumi dan/memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan. WP adalah orang pribadi / badan pengusaha yang melakukan secara nyata mempunyai hak atas bumi dan/memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan . Pendapatan PBB dan piutang pajak diakui setelah tanggal batas akhir setoran PBB. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Pengukuran akuntansi sesuai besar diterima atau besar tertera pada SSPD dan bukti lain. Dasar pengenaan pajak adalah NJOP . Tarif pajak paling tinggi 0,3% melalui Perda sesuai Pasal 80. Besar pajak terutang sebesar tarif pajak x NJOP, untuk sektor perdesaan dan perkotaan paling tinggi adalah 0,3% sesuai Undang – undang PDRD No 28/2009, tariff tunggal 0,5% sesuai UU PBB. Bukti transaksi adalah tunai diterima pemda , SSP, STPPBB (Surat Tagihan Pajak PBB) harus dilunasi dalam jangka waktu 1 bulan sejak tanggal diteima WP.
- Akuntansi pendapatan pemda berupa bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) adalah sebagai berikut. Pengakuan pendapatan BPHTB pada saat menerima tunai setoran, SSPD, atau Surat tagihan BPHTB, surat ketetapan BPHTB kurang bayar, surat ketetapan

BPHTB kurang bayar tambahan, surat ketetapan BPHTB LB. Subyek pajak adalah orang pribadi – badan pengguna yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan sesuai Pasal 86. WP adalah orang pribadi / badan badan pengguna yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan sesuai Pasal 86. Penagihan pajak kedaluwarsa setelah lima tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Pengukuran sesuai bukti transaksi, dasar pengenaan pajak adalah nilai perolehan objek pajak , tarif pajak paling tinggi 5% x NPOP (Nilai Perolehan Obyek Pajak), tarif BPHTB ditentukan melalui Perda. Bukti transaksi adalah tunai diterima, surat tagihan BPHTB, surat ketetapan BPHTB kurang bayar, surat ketetapan BPHTB kurang bayar tambahan, surat ketetapan BPHTB LB, surat ketetapan BPHTB Nihil, surat setoran BPHTB, surat keputusan pembetulan, surat keputusan keberatan, putusan banding

- Pendapatan retribusi pada LO Pemda diakuntansikan sebagai berikut. Tak ada piutang retribusi, pendapatan retribusi diakui pada saat retribusi diterima sesuai pasal 152. Pengakuan pendapatan pada saat penerimaan SSPD untuk SKRD, karcis, kupon, kartu langganan dan dokumen setara. Penagihan pajak kedaluarsa setelah tiga tahun sejak tanggal pajak terhutang, kecuali WP melakukan tindak pidana pajak daerah. Subyek retribusi jasa umum adalah orang pribadi – badan pengguna yang menikmati / menggunakan pelayanan jasa umum. Wajib retribusi jasa umum adalah orang pribadi / badan yang melakukan pembayaran retribusi, termasuk pemungut atau pemotong retribusi jasa umum. Subyek retribusi jasa usaha adalah orang pribadi – badan pengguna yang menikmati / menggunakan pelayanan jasa usaha. Wajib retribusi jasa usaha adalah orang pribadi / badan yang melakukan pembayaran retribusi, termasuk pemungut atau pemotong retribusi jasa usaha. Subyek retribusi perizinan tertentu adalah orang pribadi – badan pengguna yang memperoleh izin tertentu dari Pemda. Wajib retribusi perizinan tertentu adalah orang pribadi / badan yang melakukan pembayaran retribusi, termasuk pemungut atau pemotong retribusi perizinan tertentu. Untuk pengukuran pendapatan, besar retribusi terhutang dihitung berdasarkan tingkat penggunaan jasa dengan tarif retribusi dalam nilai rupiah atau persentase tertentu ditetapkan oleh Perda. Bukti retribusi adalah tunai setoran diterima dan SSPD, SKRD (Surat Ketetapan Retribusi Daerah) dan dokumen lain (karcis, kupon dan kartu langganan), STRD (Surat Tagihan Retribusi Daerah) penagihan retribusi didahului surat teguran, SKRDLB (Surat Ketetapan Retribusi Daerah Lebih Bayar) untuk imbalan bunga, SKPDLB (Surat Ketetapan Pajak Daerah Lebih Bayar) dan SKRDLB untuk persetujuan pengembalian retribusi.

Akuntansi Pendapatan Pajak Pemerintahan Akibat Koreksi Fiskal WP yang kemudian ditetapkan pemerintah adalah sebagai berikut. Akuntansi koreksi fiskal berdasar Surat Pembetulan dan/atau Surat Pembetulan Berdasar Jabatan pada seluruh jenis entitas pemerintahan adalah sebagai berikut. Koreksi fiskal WP berpengaruh pada laba kena PPh, PPh terutang dan laba setelah pajak. WP melakukan koreksi fiskal (1) sebelum SPT dan LK Fiskal dilaporkan kepada pemerintah atau setelah SPT Tahunan dilaporkan kepada pemerintah, dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh pada Piutang Pajak dalam *subsidiary ledger piutang pajak per WP* dalam akuntansi pemerintahan, (2) sesudah SPT dan LK Fiskal disajikan & diserahkan kepada kantor pajak serta pembayaran pajak terutang dilakukan WP. Koreksi fiskal dilakukan WP untuk (1) koreksi laporan laba-rugi versi komersial sesuai SAK menjadi laba-rugi versi hukum perpajakan, (2) koreksi kesalahan Pajak Pertambahan Nilai misalnya kesalahan pengakuan PPN pada transaksi pembelian, kesalahan pengakuan piutang dan administrasi piutang dagang, kesalahan nilai kurs pada penjualan, kesalahan jurnal pembelian, perlakuan PPN pada transaksi penjualan dilakukan oleh bukan PKP, koreksi beban atau biaya (yaitu biaya tidak berkaitan langsung, biaya bukan pengurang penghasilan kena pajak, biaya berkaitan penghasilan bukan obyek pajak (zakat, hibah, tunjangan natura, klaim tertentu, dividen tertentu, dll) dan biaya berkaitan penghasilan kena PPh Final, dan koreksi fiskal pada penghasilan untuk penghasilan bukan obyek pajak seperti warisan, klaim asuransi, iuran dana pensiun), penghasilan yang telah kena PPh final, dan penghasilan merupakan obyek pajak.

Sistem akuntansi pendapatan berbasis SKP. Sistem pendapatan berbasis SKP berlaku pada peristiwa kena pajak tak dilaporkan, tertangkap sistem big-data, SKP digunakan bagi WP tak melaksanakan SPT Masa dan tak membuat SPT Tahunan. Akuntansi pendapatan pajak terkait Piutang Pajak negara atau utang pajak WP (disebut tunggakan pajak dalam UU) adalah pajak yang masih harus dibayar WP, termasuk sanksi administrasi seperti bunga, denda, kenaikan yang tercantum dalam SKP atau sejenis SKP, yaitu Surat Tagihan Pajak, SKP Kurang Bayar, SKPKB Tambahan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, Putusan Peninjauan Kembali, Surat Paksa. Setelah tanggal jatuh tempo pembayaran pajak vide SKP atau sejenis SKP, muncul tunggakan pajak. Tunggakan pajak menjadi dasar penagihan pajak. SKP merupakan hilir dari kegiatan penyelidikan/penyidikan sesuai prosedur yang ditetapkan hukum positif perpajakan, SKP berdasar laporan hasil penyelidikan/penyidikan tersetujui WP.

Pendapatan Diakui Berbasis Kas. Sistem akuntansi pendapatan LO untuk pendapatan pajak entitas akuntansi dan/atau entitas pelaporan LK pemerintahan harus berdasar peraturan-perundang undangan tentang hak tagih

pajak oleh negara , sampai pada akuntansi penerimaan pajak pada BUN atau BUD. Apabila ketertagihan tidak pasti atau *remote* , maka standar akuntansi pemerintahan atau buletin teknis akuntansi pemerintahan lebih condong memilih pendapatan pajak diakui pada saat diterima tunai atau transfer oleh BUN/BUD.

Perbedaan Pendapatan LO dan Pendapatan LRA. LO berbasis akrual, sedang LRA berbasis kas. Pada umumnya akuntansi akrual pendapatan LO pajak dan piutang pajak berbasis bukti penerimaan tunai dan/atau bukti timbulnya hak/piutang pajak , yang mana yang lebih dini (*whichever is rearlier*) atau SKP/bukti penagihan yang diterbitkan oleh pemerintah, sedang akuntansi pendapatan LRA berbasis bukti setoran pajak WP dan bukti penerimaan KUN/KUD.

Penulis mengingatkan bahwa hukum positif sebagai lingkungan eksternal sistem akuntansi pajak bersifat amat dinamis dan selalu berubah, sebagian mungkin telah termutakhirkan , sehingga selalu harus diwaspadai Tim Implementasi SAP dan pelaku akuntansi pemerintahan.

Dasar Hukum Transaksi Pertukaran

PNBP mencakupi pendapatan negara hasil transaksi pertukaran. Perjanjian tukar menukar adalah perjanjian timbal balik (*bilateral enitrael*) maksudnya suatu perjanjian yang memberikan hak dan kewajiban kepada kedua belah pihak. Hukum Positif transaksi pertukaran NKRI mencakupi syarat - syarat Pasal 1320 KUH perdata, lalu Pasal 1313 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata yang menyatakan bahwa :“Suatu perjanjian adalah suatu perbuatan di mana satu orang atau lebih mengikatkan diri terhadap satu orang lain atau lebih”, setiap perjanjian yang melahirkan suatu perikatan diantara kedua belah pihak adalah mengikat bagi keduabelah pihak yang membuat perjanjian, berdasarkan Pasal 1338 (1) Kitab Undang-Undang Hukum Perdata yang berbunyi “Semua persetujuan yang dibuat secara sah berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya.” Persetujuan-persetujuan itu tidak dapat ditarik kembali selain dengan sepakat kedua belah pihak atau karena alasan-alasan yang oleh undang-undang dinyatakan cukup untuk itu. Persetujuan-persetujuan harus dilaksanakan dengan itikad baik sebagaimana yang diatur dalam Pasal 1338 (3) Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, yang menjadi dasar Pasal 1541 sampai dengan Pasal 1546 KUH Perdata.

Penjelasan KUH Perdata Pasal 1541, Pasal 1542, Pasal 1543, Pasal 1544, dan Pasal 1545 adalah sebagai berikut.

- Pasal 1541 menjelaskan bahwa tukar menukar ialah suatu persetujuan dengan mana kedua belah pihak mengikatkan diri untuk saling memberikan suatu barang secara timbal balik sebagai ganti suatu barang lain.
- Pasal 1542 menjelaskan bahwa segala sesuatu yang dapat dijual, dapat pula jadi pokok persetujuan tukar-menukar.
- Pasal 1543 menjelaskan bahwa jika pihak yang satu telah menerima barang yang ditukarkan kepadanya, dan kemudian ia membuktikan kepada pihak yang lain bukan pemilik barang tersebut maka ia tidak dapat dipaksa untuk menyerahkan barang yang telah ia janjikan dari pihaknya sendiri melainkan hanya untuk mengembalikan barang yang telah diterimanya.
- Pasal 1544 menjelaskan bahwa barang siapa karena suatu tuntutan hak melalui hukum terpaksa melepaskan barang yang diterimanya dalam suatu tukar menukar, dapat memilih akan menuntut penggantian biaya, kerugian dan bunga dari pihak lawannya atau akan menuntut pengembalian barang yang telah ia berikan.
- Pasal 1545 menjelaskan bahwa jika barang tertentu, yang telah dijanjikan untuk ditukar musnah di luar kesalahan pemiliknya, maka persetujuan dianggap gugur dan pihak yang telah memenuhi persetujuan dapat menuntut kembali barang yang telah ia berikan dalam tukar-menukar.

IPSAS 9 Pendapatan Pertukaran

Jenis Pendapatan Pertukaran Pemerintahan Versi IPSAS adalah (1) pendapatan layanan pemerintah (public service) , (2) penjualan aset pemerintah dan hasil produksi, dan (3) pendapatan pemanfaatan aset negara antara lain pendapatan sewa properti. Contoh transaksi pertukaran, yaitu pembelian /penjualan barang/jasa, sewa atau sewa-guna-usaha atas properti, gedung dan sarana (paragraf 6) , mencakupi kecukupan pemenuhan syarat perikatan-perdata tentang pertukaran (paragraf 7) sebuah/beberapa periode akuntansi (paragraf 7) , antara lain pendapatan sewa-rumah bagi masyarakat, pendapatan air, listrik, toll, pendapatan dari penjualan hasil-pembelian misalnya beras (paragraf 8), pendapatan PBDR (paragraf 9), sewa-guna usaha atau sewa, keuntungan atas pelepasan aset negara (paragraf 10). Pendapatan pemerintah dari transaksi pertukaran antara lain berupa penyediaan fasos-fasum berbayar (dalam nilai pertukaran seimbang)⁹ ,

⁹ Disebut pertukaran hanya bila nilai diterima kedua belah pihak itu seimbang. Harga tiket pengunjung sebuah obyek darmawisata-alam Pemda, agar dapat disebut transaksi pertukaran , minimum dihitung sebesar pulang-pokok jumlah biaya manajemen, pengoperasian dan pemeliharaan pelestarian obyek tersebut pertahun dibagi rerata jumlah tiket terjual dalam setahun cq taksiran wisatawan-berbayar. Harga tiket di bawah tarif pulang pokok /titik impas berarti manajemen resort mendapat bantuan APBD sebesar selisihnya , sebaliknya harga tiket lebih mahal dari harga titik-impas (*breakeven*) adalah laba / keuntungan komersial Pemda.

misalnya penggunaan jalan tol ber-karcis, transportasi sekolah, biaya pengadilan negeri, biaya instalasi tertentu, biaya pemeliharaan tertentu, biaya riset berbayar, biaya parkir kendaraan, biaya layanan asuransi tertentu, biaya jasa keuangan SUN, kredit rumah tangga & UMKM, sewa rumah murah, pendapatan pertunjukan, bazaar, pameran, pendapatan pelatihan keahlian tertentu, pendapatan penjualan publikasi tertentu, pendapatan franchise dan pemberian konsesi, imbalan (fee) dari perancangan perangkat lunak, penjualan barang dengan berbagai hampiran (misalnya sewa-beli (hire purchase), basis angsuran atau jual putus, tunai, kredit, atau campuran uang muka, tunai dan kredit, dengan syarat terima-ditempat-penjualan atau diantar, ber masa-garansi atau tidak, dan potongan kuantitas), akuntansi pengakuan pendapatan sesuai jenis barang/jasa dan kegiatan produksi/layanan, konsinyasi dan perpindahan hak milik (title).

Menggunakan katagori IPSAS tersebut, contoh tiap rumpun pendapatan pertukaran dalam kepermerintahan adalah sebagai berikut.

Pertama, Pendapatan layanan pemerintah (public service) antara lain adalah Izin Konsesi berbayar, Izin Usaha dan Izin Tempat Usaha (UU Gangguan), Izin Mendirikan Bangunan (IMB), izin frekuensi, izin situs komersial, Surat Izin Mengemudi (SIM), Izin Memperkerjakan Tenaga Kerja Asing (IMTA) berbayar, emisi sertifikasi berbayar, biaya pengadilan negeri, biaya layanan pembangunan/pemasangan/instalasi tertentu yang hanya boleh dilakukan pemerintah, biaya pemeliharaan aset privat tertentu yang hanya dapat dilakukan pemerintah, pendapatan penyelenggaraan acara bazar/pameran, pendapatan pelatihan keahlian bersertifikat yang diselenggarakan pemerintah, penerimaan bagi hasil & fee atas KPBU atau BOT. IPSAS mengakui pendapatan retribusi pedagang pasar untuk peturasan umum, sampah dan keamanan (Rp. 5.000 per pedagang), retribusi pantai wisata (Rp.1.000 per orang), retribusi parkir pemda (Rp.2.000 perkendaraan), adalah jenis pertukaran one to many, tergolong pada akuntansi pendapatan pertukaran.

- **Kedua**, pendapatan dari penjualan aset pemerintah dan hasil produksi, antara lain meliputi (1) Pendapatan pelepasan aset negara berupa selisih harga-jual dengan nilai-buku dari penjualan aset negara, (2) pendapatan penjualan produksi / publikasi tertentu misalnya penjualan barang hasil pembelian/produksi dengan berbagai hampiran, misalnya dengan hampiran sewa-beli, berbasis angsuran atau jual putus, tunai, kredit, atau campuran uang muka, tunai dan kredit, hampiran

penjualan terima ditempat penjualan atau diantar, hampiran penjualan ber masa garansi atau tidak, dan hampiran potongan kuantitas) yang menjadi dasar akuntansi pengakuan pendapatan tersesuai jenis barang dan kegiatan produksi, konsinyasi dan akuntansi perpindahan hak milik (title), (3) penjualan hasil riset/pemetaan tertentu atau pendapatan riset berbayar (berbasis pesanan) yang hanya dapat dilakukan pemerintah karena kekuasaan akses ke sumber informasi, (4) imbalan (fee) dari desain/perancangan/penggunaan perangkat lunak tertentu yang hanya dapat dilakukan pemerintah, (5) pendapatan layanan pendidikan/pelatihan/sertifikasi tertentu.

- **Ketiga**, Pendapatan pemanfaatan aset negara/pemerintah antara lain (1) pendapatan penempatan-dana , antara lain pendapatan bunga dari bank, pendapatan pertukaran mata-uang (2) pendapatan investasi antara lain adalah bunga, dividen , capital gain , (3) pendapatan dividen/bagi hasil KPBU, BLU/BLUD dan BUMN/D. (4) pendapatan bagi hasil minyak bumi, gas bumi, pertambangan umum, hasil kehutanan, perikanan tangkap, pendapatan pertambangan panas bumi, (5) pendapatan penyewaan properti pemerintah, misalnya balairung pemerintahan , (6) penyediaan fasos-fasum berbayar, antara lain satelit, jalan tol ber-karcis, uang tambat perahu/kapal, lahan tidur disewakan untuk pertanian semusim, lahan parkir dll, fasilitas publik berupa sewa apartemen/rumah/kantor bertarif murah.

Esensi IPSAS 9 Pendapatan Pertukaran.

1. IPSAS 9 Pendapatan Pertukaran menjelaskan bahwa pendapatan dipertanggungjawabkan tatkala memang sudah menjadi hak pemerintah (earned) dan diyakini dapat direalisasi (ditagih, ditunaikan), pengakuan pendapatan pemerintah pada akuntansi berbasis akrual dilakukan apabila transaksi penjualan barang/jasa memenuhi segala syarat hukum perdata , tanpa perlu dibuktikan dengan penerimaan pendapatan bentuk tunai.
2. Akuntansi pendapatan pertukaran lazim ditemukan pada ranah publik/bisnis, pendapatan pertukaran entitas pemerintah antara lain penjualan jasa dan/atau penyerahan jasa pemerintahan pihak ketiga dan entitas pemerintahan lain dengan tarif komersial, penggunaan aset pihak lain untuk memperoleh bunga, dividen dan royalti dengan tarif komersial.

3. Kriteria pengakuan pendapatan mencakupi (1) perpindahan kepemilikan berimplikasi perpindahan imbalan & risiko sesuai hukum yang berlaku, (2) hubungan kontraktual / nonkontraktual penerima pendapatan pertukaran.
4. Keuntungan (gain) atau kerugian pertukaran dipisahkan dari pendapatan, misalnya keuntungan pelepasan AT.
5. IPSAS 9 menjelaskan perlakuan akuntansi untuk pendapatan akibat (1) transaksi pertukaran , (2) peristiwa (events) antara lain penyerahan jasa berbayar, penjualan barang, dan (3) penggunaan aset untuk menghasilkan pendapatan sewa, beli-tahan-jual, bunga, royalti dan dividen.
6. Pendapatan pemerintah dari transaksi pertukaran antara lain berdasar penyediaan fasos-fasum berbayar (dalam nilai pertukaran seimbang)¹⁰ , misalnya penggunaan jalan tol ber-karcis, transportasi sekolah, biaya pengadilan negeri, biaya instalasi tertentu, biaya pemeliharaan tertentu, biaya riset berbayar, biaya parkir kendaraan, biaya layanan asuransi tertentu, biaya jasa keuangan SUN , kredit rumah tangga & UMKM , sewa rumah murah, pendapatan pertunjukan , bazaar , pameran, pendapatan pelatihan keahlian tertentu , pendapatan penjualan publikasi tertentu, pendapatan franchise dan pemberian konsesi, imbalan (fee) dari perancangan perangkat lunak, penjualan barang dengan berbagai hampiran (misalnya sewa-beli (hire purchase) , basis angsuran atau jual putus, tunai, kredit, atau campuran uang muka, tunai dan kredit, dengan syarat terima-ditempat-penjualan atau diantar, ber masa-garansi atau tidak, dan potongan kuantitas), akuntansi pengakuan pendapatan sesuai jenis barang/jasa dan kegiatan produksi/layanan, konsinyasi dan perpindahan hak milik (title).
7. Akuntansi pemerintahan memindai (1) kepastian penerimaan pendapatan pertukaran , (2) tahap tahap penerimaan pendapatan pertukaran , (3) risiko pendapatan , (4) syarat penjualan (misalnya retur di izinkan, (5) syarat jual dan beli-kembali, (6)syarat jual dengan opsi tukar-tambah terhadap edisi/terbitan produk baru) , dan (7) akuntansi titik pengakuan pendapatan.

¹⁰ Disebut pertukaran hanya bila nilai diterima kedua belah pihak itu seimbang. Harga tiket pengunjung sebuah obyek darmawisata-alam Pemda, agar dapat disebut transaksaksi pertukaran , minimum dihitung sebesar pulang-pokok jumlah biaya manajemen, pengoperasian dan pemeliharaan pelestarian obyek tersebut pertahun dibagi rerata jumlah tiket terjual dalam setahun cq taksiran wisatawan-berbayar. Harga tiket di bawah tarif pulang pokok /titik impas berarti manajemen resort mendapat bantuan APBD sebesar selisihnya , sebaliknya harga tiket lebih mahal dari harga titik-impas (*breakeven*) adalah laba / keuntungan komersial Pemda.

8. Teori harga pertukaran termasuk/diluar bea balik nama, potongan harga, potongan kuantitas, pilihan periode bayar (harga tunai, harga kredit dst).
9. Pendapatan lisensi dan royalti terkait merek dagang , hak patent, hak cipta , kepemilikan master dan hak edar sinetron/film , berkemungkinan mencipta berbagai jenis pendapatan kontinjen/tergantung sukses peredaran/omzet.
10. Paragraf 18 IPSAS 9 menjelaskan sebagai berikut.
 - Kriteria tak berlaku menyeluruh, diterapkan secara terpisah untuk tiap transaksi.
 - Substansi transaksi harus diidentifikasi pada tiap transaksi, misalnya transaksi jual/beli dengan masa garansi atau tidak, transaksi jual/beli dengan basis sewa-guna-usaha atau opsi jual-kembali kepada penjual , transaksi jual/beli produk dengan layanan-tertentu, misalnya pelatihan operator mesin.
 - Substansi transaksi mungkin gabungan beberapa transaksi berkaitan atau transaksi serial. Misalnya sebuah kontrak pembelian terbagi menjadi puluhan transaksi pengiriman dalam suatu periode tertentu.

Teori Karakteristik Pertukaran.

Mengambil hikmah dari karya Shawn H. Miller, 2009, pada artikel Factors that may indicate an exchange transaction, disimpulkan bahwa terdapat berbagai kesulitan membedakan hadiah/iuran/sumbangan/kontribusi dengan transaksi pertukaran.

Indikasi sebuah transaksi pertukaran adalah

- a. terdapat sanksi ekonomi pelanggaran kontrak/perjanjian,
- b. masing masing pihak berkewajiban menyerahkan barang/jasa tertentu dengan syarat, tempat, waktu tertentu,
- c. masing-masing pihak merasa diperlakukan pantas/layak dan tak merasa dirugikan oleh transaksi tersebut,
- d. pihak penerima merasakan manfaat langsung atas tunai/barang/jasa diterima.

Buletin Teknis SFFAS

Pada tahun 2017, terbitlah sebuah usulan berbentuk Buletin Teknis yang bertujuan menjelaskan standar bagi transaksi **pertukaran antar entitas pemerintah**, sejalan Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) 5, Accounting for Liabilities of the Federal Government, and SFFAS 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting, yang menjelaskan definisi transaksi pertukaran dan pendapatan pertukaran, yang memberi tekanan penting informasi biaya paripurna antar pihak pemberi dan pihak penerima dalam transaksi pertukaran dalam klasifikasi non-layak.

Pembedaan Transaksi Pertukaran Dan Non-Pertukaran SFFAS

SFFAS 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting, paragraph 33, pendapatan pertukaran adalah aliran masuk sumber-daya kedalam entitas yang menjadi hak sepenuhnya, yang timbul dari transaksi pertukaran, dimana kedua-belah pihak masing-masing (1) mengorbankan suatu nilai kepada pihak lain dan (2) memperoleh suatu nilai dari pihak lain. Jumlah ditagih kepada publik pelanggan barang/jasa pemerintah diakui sebagai pendapatan pertukaran, seluruh biaya memproduksi/menyerahkan barang/jasa tersebut diakui sesuai SFFAS 4, Managerial Cost Accounting Standards and Concepts.

Pada pendapatan pemerintah bukan-pertukaran, pemerintah sebagai entitas penerima pendapatan tidak diharapkan memberi sesuatu oleh pihak lain yang memberi pendapatan tersebut.

Pada transaksi pertukaran yang tak mempunyai nilai pasar, pertukaran terjadi tatkala kedua belah pihak mampu mengidentifikasi nilai diserahkan dan nilai diterima, walaupun disadari nilai diserahkan/dikorbankan mungkin tidak sama besar dengan nilai diterima.

Nilai dikorbankan misalnya pembayaran, penyerahan aset tertentu misalnya properti dan penyerahan jasa tertentu, tak semuanya selalu dapat diukur dengan satuan moneter untuk diakuntansikan.

Pertukaran antar entitas pemerintah dapat berbasis harga-pasar atau transaksi-bebas antar pihak independen bukan berbasis harga pasar, misalnya pembelian atau barter/pertukaran pulau. Pertukaran berdimensi politik cq strategi pembangunan hegemoni harus dipertimbangkan khusus, apakah layak disebut transaksi jual-beli atau bentuk pertukaran lain.

Entitas pelaku transaksi pertukaran harus jelas teridentifikasi dan terpisah, misalnya pertukaran pulau antar negara (pasti pertukaran) , pertukaran gedung antar kementerian yang masing-masing berstatus sebagai entitas LK, mungkin pertukaran bila nilai seimbang (equal) atau bukan pertukaran bila nilai tak seimbang atau atas dasar instruksi presiden. Pertukaran antar satker dalam sebuah kementerian sebagai sebuah entitas pelaporan LK pada umumnya bukan transaksi pertukaran, namun transfer aset antar satker.

SFFAS 4, par. 15 mendefinisikan “cost” sebagai nilai moneter SD digunakan/diserahkan pada transaksi pertukaran, termasuk belanja tertentu APBN/D, atau liabilitas diakui untuk mencapai sasaran pertukaran tertentu , misalnya untuk memperoleh barang/jasa tertentu. Pertukaran barang/jasa mencakupi barang/jasa kasadmata (misalnya tanah, gedung, peralatan) vs tidak kasad-mata (intangible, misalnya formula rahasia, jasa lobby) , berbentuk kuantitatif (misalnya jumlah uang dalam mata uang tertentu), atau kualitatif (misalnya jasa penasihat) , dengan manfaat diterima langsung atau tidak langsung, atau diterima pihak lain . Terdapat jenis manfaat langsung berdampak atau baru berdampak/terasa beberapa waktu (tahun) kemudian (misalnya manfaat pindah domisili ibu kota negara).

Situs Cook & Company, 2018, menyajikan artikel berjudul Contributions vs exchange transactions for nonprofits: What accountants need to know about ASU 2018-08, menjelaskan berbagai hal sebagai berikut. Perbedaan transaksi pertukaran dan nonpertukaran entitas LK Nirlaba terkait panduan aplikasi versi FASB ASC 958 for contributions dan bagan keputusan akuntansi pada FASB ASC 606 for exchange transactions.

Pertama, penerap standar tak boleh terkecoh judul mengandung kosakala “contract”, “grant”, “membership” dan “sponsorship” dan jenis sumberdana digunakan oleh pihak bertransaksi (apakah dari government agency, foundation, individual, corporation).

Kedua, sumbangan/kontribusi tak mempunyai sifat-alamiah timbal-balik (resiprokal) tergolong transaksi nonpertukaran .

Ketiga, sifat alamiah pertukaran terlihat tatkala penyedia jasa/ barang menerima sesuatu nilai-seimbang, proporsional, layak/pantas dari sudut pandang keekonomian (commensurate value) sebagai penggantian yang (a) tak terkontaminasi misi penyedia barang/jasa seperti bertujuan memberi maslahat umum bagi masyarakat, (b) bukan sebuah sumbangan/kontribusi ber-elemen hambatan pengukuran kinerja terukur seperti persyaratan keluaran/hasil (output/outcome), (c) tak ada eksistensi kejadian yang

dispesifikasi secara khusus pada pos belanja-APBN yang harus dilaksanakan sesuai regulasi ketat pemerintahan.

Keempat, Perjanjian nonpertukaran antara entitas nirlaba (termasuk pemerintah) dengan donor, mungkin bersyarat (1) harus dipenuhi sebelum serah-terima sumbangan, atau (2) harus dikembalikan tatkala penerima sumbangan tak mampu-memenuhi syarat bantuan tersebut sepanjang periode tertentu setelah serah terima. Sumbangan bersyarat diakui sebagai pendapatan tatkala pemerintah sebagai penerima sumbangan diakui-penyumbang telah memenuhi segala-syarat sumbangan-bersyarat tersebut, dan di catat sebagai aset biasa oleh entitas pemerintah penerima kontribusi/donasi. Terdapat syarat setelah penyerahan aset donasi, sehingga pelanggaran menyebabkan sumbangan harus dikembalikan, dicatat pada rumpun/pos Aset-Terpasung sesuai FASB.

Sebagai misal, sebuah entitas pemerintahan mendapat sumbangan dari yayasan-dermawan berupa sebidang tanah dan gedung dengan syarat (1) hanya untuk kegiatan sekolah tuna-rungu pelat-merah, (2) dengan syarat tak boleh dijual atau digunakan untuk kegiatan/tujuan lain. Perjanjian batal-demi-hukum tatkala properti tersebut dijual atau menjadi rumah pribadi, hotel, bahkan rumah sakit umum.

Kelima, berbagai istilah sumbangan (contribution), donasi (donation), hibah (grant), bantuan (assistance), amal (charity), hadiah (gift) berkonotasi transaksi-non-pertukaran.

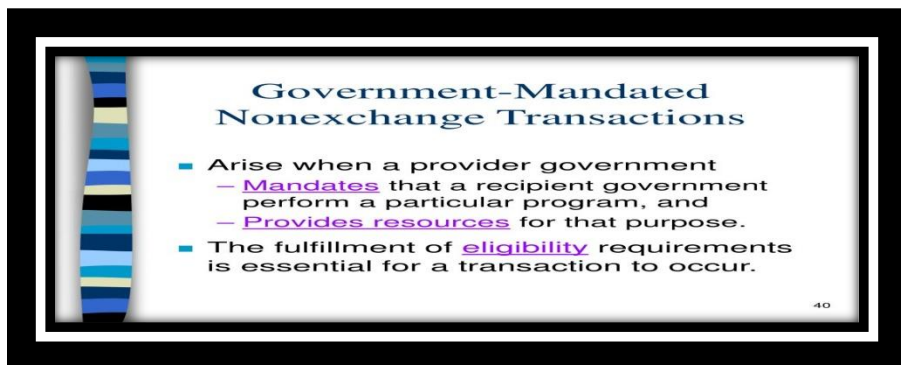
Teori Pertukaran Sukarela (Voluntary Exchange Theory)

Terdapat berbagai pertukaran wajib oleh hukum yang mungkin bersifat tidak adil, sehingga tak layak di catat sebagai pendapatan pertukaran, atau mungkin lebih tepat berakuntansi dengan akuntansi pendapatan nonpertukaran. Sebagai misal, pembelian paksa hunian penduduk untuk prasarana umum.

Indeed Editorial Team, 2021, via <https://www.indeed.com/career-advice/career-development/voluntary-exchange>, menyajikan artikel berjudul Voluntary Exchange: Definition and Examples, antara lain meng-inspirasi-kan apakah pertukaran wajib, misalnya hukum positif mengatur transaksi wajib-tukar, dengan syarat ganti-rugi harga pasti ditetapkan dimuka, tanpa peduli situasi harga umum atau harga pasar ?

Pertukaran sukarela berciri

- Transaksi pertukaran sukarela tersebut bebas restriksi pemerintah , bebas dari situasi monopoli/monopsoni.
- Kedua belah pihak bertransaksi secara sukarela, berada pada posisi mau & tahu (willing & knowing) , kedua belah pihak merasa akan mendapat keuntungan ekonomi akibat pertukaran.
- Transaksi menggunakan logika untung-rugi ilmu ekonomi pasar (a market economy) ber-persaingan-semburna antara pihak nanmandiri /indipenden.
- Patut disadari bahwa dalam pasar-bebas terdapat basis saling membutuhkan secara seimbang. Penjual tak butuh meningkatkan harga, pembeli tak butuh akan menekan harga beli. Penjual membuat diskriminasi pembeli , di mana pembeli berstatus pedagang eceran mendapat potongan kuantitas pembelian. Transaksi pertukaran sukarela mencakupi dimensi (1) terdapat kelompok masyarakat butuh jasa/barang tersebut, (2) terdapat penjual/pemasok teridentifikasi oleh pelanggan, (3) terdapat peringkat penjual di mata pembeli, misalnya produsen, tengkulak, pedagang besar dan pedagang eceran, (4) terdapat musim-berulang di mana pasok/pembeli meningkat/menurun misalnya musim awal sekolah, musim buah tertentu, (5) pemerintah menggunakan APBN untuk melakukan transaksi pertukaran dengan maksud memperbaiki kondisi perekonomian , misalnya belanja APBN mengutamakan produksi DN, APBN terfokus pada proyek infrastruktur untuk mengurangi pengangguran.



Akuntansi Utang Akibat Transaksi Pertukaran

Akuntansi pertukaran dan nonpertukaran entitas pemerintahan mungkin terkait akuntansi utang-pemerintah atau liabilitas lain. Kewajiban akibat pertukaran muncul tatkala entitas pemerintah telah menerima suatu pertukaran, namun belum memenuhi kewajibannya. Sebagai misal, kontraktor pemerintah telah menyelesaikan kontrak dengan Berita Acara Serah Terima Konstruksi , menimbulkan utang kepada kontraktor tersebut. Kewajiban

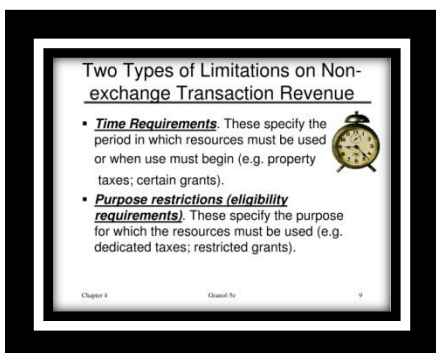
nonpertukaran muncul tatkala pemerintah secara kontraktual atau secara konstruktif mempunyai kewajiban kepada entitas di luar pemerintahan , misalnya berbagai program pemulihan paska-bencana telah di umumkan, di canangkan dan disisihkan oleh APBN/D untuk dibelanjakan di catat sebagai kewajiban , berdasar estimasi terbaik , misalnya nilai-moneter berdasar jumlah penduduk target vaksinasi ketiga atau ke empat

SFFAS 5 FASAB Handbook, Version 20 (06/21) dikutip sebagian sebagai berikut : *Liabilities recognized according to the standards in this Statement include both liabilities covered by budgetary resources and liabilities not covered by budgetary resources. Liabilities covered by budgetary resources are liabilities incurred that will be covered by available budgetary resources encompassing not only new budget authority but also other resources available to cover liabilities for specified purposes in a given year. Liabilities not covered by budgetary resources include liabilities incurred for which revenues or other sources of funds necessary to pay the liabilities have not been made available through congressional appropriations or current earnings of the reporting entity. Notwithstanding an expectation that the appropriations will be made, whether they in fact will be made is completely at the discretion of the Congress. (Adapted from OMB Bulletin No. 94-01, "Form and Content of Agency Financial Statements."). A liability is recognized for a future outflow of resources that results from a government-related event when the event occurs if the future outflow of resources is probable and measurable or as soon thereafter as it becomes probable and measurable. In the case of government-acknowledged events giving rise to nonexchange or exchange transactions, there must be a formal acceptance of financial responsibility by the federal government, as when the Congress has appropriated or authorized (i.e., through authorization legislation) resources. Furthermore, exchange transactions that arise from government-acknowledged events would be recognized as a liability when goods or services are provided. For nonexchange transactions, a liability would then be recognized at the point the unpaid amount is due. Therefore, government-acknowledged events do not meet the criteria necessary to be recognized as a contingent liability.*

SFFAS 7, *Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting*, paragraph 33 , menyatakan bahwa pendapatan pertukaran adalah aliran masuk sumber-daya kedalam entitas yang menjadi hak sepenuhnya , yang timbul dari transaksi pertukaran, dimana kedua-belah pihak masing-masing (1) mengorbankan suatu nilai kepada pihak lain dan (2) memperoleh suatu nilai dari pihak lain. Jumlah ditagih kepada pelanggan barang/jasa pemerintah diakui sebagai pendapatan pertukaran , seluruh biaya memproduksi/menyerahkan

barang/jasa tersebut diakui sesuai SFFAS 4, Managerial Cost Accounting Standards and Concepts. Pada pendapatan pemerintah bukan-pertukaran, pemerintah sebagai entitas penerima pendapatan tidak diharapkan memberi sesuatu oleh pihak lain yang memberi pendapatan tersebut. Pada pertukaran tak mempunyai nilai pasar, pertukaran terjadi tatkala kedua belah pihak mampu mengidentifikasi nilai diserahkan dan nilai diterima, walaupun disadari nilai diserahkan/dikorbankan tidak sama besar dengan nilai diterima. Nilai dikorbankan misalnya pembayaran, penyerahan aset tertentu misalnya properti dan penyerahan jasa tertentu, tak semuanya dapat diukur dengan satuan moneter untuk diakuntansikan. Pertukaran antar entitas pemerintah dapat berbasis harga-pasar atau transaksi-bebas antar pihak independen.

Entitas pelaku transaksi pertukaran harus jelas teridentifikasi dan terpisah, misalnya pertukaran pulau antar negara, pertukaran gedung antar kementerian sebuah kabinet, dan pertukaran antar satker dalam sebuah kementerian apakah tergolong transaksi pertukaran atau tidak. SFFAS 4, par. 15 mendefinisikan



“cost” sebagai (1) nilai moneter SD digunakan/dikorbankan/diserahkan, termasuk belanja tertentu APBN/D berpotensi menjadi cost, atau (2) liabilitas diakui untuk mencapai sasaran tertentu, misalnya untuk memperoleh barang/jasa tertentu. Pertukaran barang/jasa mencakupi barang/jasa kasadmata (misalnya tanah, gedung, peralatan) vs tidak kasadmata (intangible, misalnya formula rahasia, jasa lobby),

kuantitatif (misalnya jumlah uang dalam mata uang tertentu), kualitatif (misalnya jasa penasihat/konsultasi, penjaminan, audit), manfaat diterima langsung atau diterima pihak lain, manfaat langsung atau teras beberapa waktu (tahun) kemudian (misalnya manfaat / keuntungan pindah domisili ibu kota negara bagi NKRI).

Pada transaksi pertukaran, terdapat lima tahap akuntansi pengakuan pendapatan versi PSAK 72/ IFRS 15 tentang Pendapatan dari Kontrak dengan Pelanggan mencakupi (1) kegiatan mengidentifikasi validitas kontrak dengan pelanggan; apakah telah layak menggunakan PSAK 72, (2) kejelasan ukuran kinerja yang akan disampaikan penjual (distinct performance obligation), (3) kepastian komponen, syarat dan harga transaksi penjualan misalnya CIF, COD, syarat pembayaran, potongan kuantitas & harga, (4) pengakuan pendapatan harus berbasis evaluasi pemenuhan-kewajiban-penjual berbasis kontrak, sehingga memang telah memenuhi segala syarat hukum untuk diakui sebagai pendapatan.

Entitas Layak Transaksi Pertukaran

Situs Drexel University , 2022, mengutip *Accounting Standards Codification (ASC) 958-605-15-5A* yang menyatakan bahwa pihak penyerah aset/layanan menerima kembalian/balikan yang bernilai setara, seimbang, terasa adil (commensurate value) untuk sebuah transaksi pertukaran. ASC tersebut memisahkan entitas-layak transaksi-pertukaran (misalnya korporasi) dan entitas tak-layak ber-transaksi-pertukaran (misalnya pemerintah vs LSM Kemanusiaan , AD entitas atau tupoksi entitas diwajibkan mencari laba , bila kedua pihak bertransaksi memenuhi syarat untuk melakukan transaksi pertukaran, maka transaksi tersebut mungkin adalah transaksi pertukaran.

Bila salah satu pihak atau kedua belah pihak berhak (sesuka hati) menentukan barang/jasa apa dan berapa banyak yang akan diberikan maka transaksi tersebut bukan transaksi pertukaran. Bila kedua-belah pihak atau pihak-tertentu melanggar janji pertukaran tanpa sanksi apapun , maka akad-pertukaran tersebut tak memenuhi syarat sebuah pertukaran perdata berhak-berkewajiban hukum sehingga tergolong bukan transaksi pertukaran.

Terdapat wilayah abu-abu (grey area) , dimana terbentuk pengetahuan/anggapan berdasar sejarah/pengalaman berbagai transaksi masa lalu, salah satu pihak (biasanya) tak akan menuntut secara hukum pihak lain yang wanprestasi , dan tetap saja bersedia membuat perjanjian serupa di masa yang akan datang, apakah masih dapat disebut transaksi-pertukaran ?.

Teori Pertukaran Uang

Bagaimana dengan tukar uang ? Uang sebagai (1) komoditas perdagangan dipertukarkan atau di perjual belikan oleh masyarakat umumnya, dan industri jasa keuangan khususnya , lebih khusus lagi sebagai komoditas pedagang valas dan jenis bank tertentu , mata uang digunakan sebagai (2) sarana transaksi perdagangan mempunyai dimensi nilai tukar dan selisih kurs. Transaksi lintas negara beda mata uang menyebabkan pembeli perlu menukar tunai bermata uang domestik menjadi tunai bermata uang asing sesuai perjanjian jual-beli internasional cq dokumen ekspor-impor, mungkin berdampak pada arus-kas dan untung-rugi selisih kurs.

Terdapat perhitungan (1) kurs langsung (direct exchange rate) atau DER tentang jumlah uang dalam mata uang lokal (local currency units—LCUs) yang digunakan untuk membeli satu unit mata uang asing (foreign currency unit-FCU) dengan perhitungan $DER = (\text{nilai setara rupiah}) / (1 \text{ FCU})$., atau (2) kurs tidak langsung (indirect exchange rate atau IER) tentang sejumlah tunai dalam mata uang asing (foreign currency unit-FCU) untuk mendapatkan satu unit mata uang lokal, yaitu $IER = (1 \text{ FCU}) / (\text{nilai setara rupiah})$

Terdapat teori perubahan nilai-tukar / kurs terkait penguatan/pelemahan sebuah mata uang di banding mata uang jangkar . Sebagai misal, bila kurs Rupiah menguat, maka jumlah dalam ata uang Rupiah untuk membeli 1 USD menurun, demikian sebaliknya. Teori Kurs Tunai (Spot Rate) dan Kurs Sekarang (Current Rate) menjelaskan bahwa kurs tunai (spot rate) adalah kurs yang digunakan dalam penyerahan segera suatu mata uang, sedang kurs sekarang (current rate) adalah kurs tunai pada tanggal neraca suatu entitas. Kurs Pertukaran Masa Depan (Forward Exchange Rate) adalah kurs untuk



pertukaran mata uang di masa mendatang dalam bingkai waktu tertentu, selisih kurs masa depan dan kurs tunai pada suatu tanggal tertentu dinamakan sebaran (spread) yang memberi indikasi kemungkinan penguatan/pelemahan dari suatu mata uang.

Terdapat transaksi bermata uang asing terkait kegiatan perdagangan , antara lain pada jual-beli, ekspor-impor, kredit-tunai, utang-piutang , pokok-bunga-denda bersyarat mata-uang asing tertentu , harga transaksi

dinyatakan dalam suatu mata uang asing, berpatok duga (1) kurs efektif yang berlaku atau (2) kurs tetap diperjanjikan, (3) kurs segi-tiga antara mata-uang eksotik dengan mata uang jangkar, lalu mata uang jangkar ke mata uang domestik atau sebaliknya. Pada tanggal transaksi, pada umumnya para pihak bersepakat-transaksi menggunakan kurs tanggal transaksi yang berlaku umum, spot rate , forward rate atau kurs-tetap-diperjanjikan (fixed rate) , sebagian transaksi itu menimbulkan utang atau piutang dalam mata uang asing. Pada tanggal neraca, saldo utang/piutang dalam mata uang asing dikonversi menjadi jumlah dalam mata-uang yang digunakan neraca tersebut, antara dilain dapat disepakati menggunakan kurs tengah lembaga tertentu , selisih penjabaran mata uang disajikan sebagai unsur Laporan Laba/Rugi. Berbagai entitas mengelola risiko instrumen keuangan (tunai, utang/piutang, dan surat berharga) dengan fasilitas lindung nilai (hedging / swap, atau melepas risiko kepada lembaga penanggung risiko dengan kurs-pasti & biaya lindung nilai

pasti) dalam kontrak mendahului-realisasi-masa-depan (forward exchange contract) , kontrak berjangka dan opsi.

Terdapat kontrak pertukaran berdimensi untung/rugi realisasi masa-depan lazim di lakukan para pedagang valas , berbasis suatu mata uang internasional tertentu, berjangka 12 bulan atau kurang & terbatas tanggal pasti, sebagai fasilitas perolehan sejumlah mata uang asing tertentu pada kurs-tertentu yang mungkin lebih tinggi/rendah dari kurs-pasar saat itu , yang menyebabkan akuntansi premium/lebih atau diskonto/rugi tanggal realisasi kontrak.

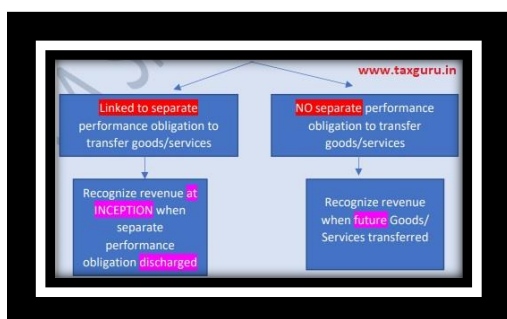
Pada setiap tanggal neraca, pos aset/kewajiban bersifat moneter dalam mata uang asing dilaporkan pada LK NKRI ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tanggal neraca, pos non-moneter dilaporkan dengan menggunakan kurs tanggal transaksi dan pos non-moneter yang dinilai dengan nilai wajar dalam mata uang asing harus dilaporkan dengan menggunakan kurs yang berlaku pada saat nilai tersebut ditentukan. Selisih penjabaran pos aset/kewajiban moneter dalam mata uang asing pada tanggal neraca dan laba rugi kurs yang timbul dari transaksi dalam mata uang asing dikreditkan atau dibebankan pada laporan laba rugi periode berjalan. Selisih kurs yang timbul pada suatu pos moneter bersubstansi membentuk bagian investasi neto entitas LK pada suatu entitas asing harus diklasifikasikan sebagai ekuitas dalam LK sampai tanggal realisasi pelepasan investasi asing tersebut.

Pada akuntansi perpajakan, (a) transaksi berdimensi mata uang asing dicatat dengan kurs-khusus diterbitkan pemerintah cq PMK, (b) saldo harta/utang berdimensi mata-uang asing di neraca WP dapat menggunakan (b1) kebijakan kurs tetap nir-pengakuan-untung/rugi selisih kurs, dan (b2) kebijakan kurs-tanggal-neraca WP cq kurs tengah bank sentral yang menimbulkan untung/rugi selisih kurs yang tak seberapa setia pada azas realisasi pada akuntansi perpajakan.

Yiting Li , 1997, via <https://cpb-us-w2.wpmucdn.com/sites.uwm.edu/dist/8/268/files/2019/01/Li-1998-JET-12lddlb.pdf> journal of economic theory 81, 290313 (1998), menyajikan artikel berjudul Government Transaction Policy, Media of Exchange, and Prices, antara lain mengungkapkan bahwa pada umumnya entitas pemerintahan cukup besar sehingga sanggup menerima berbagai mata uang , sebagian sambil mewaspadai dampaknya terhadap pergerakan/penguatan /pelemahan nilai mata uang domestik bermuara pada manajemen sirkulasi valas, neraca perdagangan dan ekuilibrium pasok-permintaan.

Di Indonesia terdapat PMK berkala tentang nilai tukar atau kurs yang berlaku untuk keperluan khusus, misalnya kurs untuk perpajakan. Di AS, The Bureau of the Fiscal Service, 2022, menyajikan artikel berjudul Treasury Reporting Rates of Exchange, antara lain menjelaskan bahwa sejarah nilai-tukar-resmi pemerintahan dapat dilihat pada situs FiscalData.Treasury.gov yang wajib digunakan setiap agen pemerintahan, terkait penerimaan/pembayaran dalam valas, peng-akru-an pendapatan dan belanja dalam valas, berbagai ragam perintah keuangan atau otorisasi, kewajiban (obligation), piutang /hutang dalam valas, pengembalian (refund) dan transaksi-balikan (reverse transaction) lain, kecuali hasil penagihan atau penerimaankembali dalam bentuk valas yang dinilai pada kurs-khusus diperjanjikan secara internasional, konversi suatu valas kepada valas jenis lain, valas dijual untuk memperoleh mata uang USD, berbagai transaksi yang berdampak pada apropriasi mata uang domestik AS.

Teori Kewajiban Unjuk Kinerja Khusus (Distinct Performance Obligation)



Istilah “distinct “ bermakna terdiferensiasi atau terbedakan, muncul pada standar akuntansi. IFRScommunity.com, 2020, menyajikan artikel berjudul Performance Obligations and Timing of Revenue Recognition (IFRS 15), antara lain menjelaskan

sebagai berikut. Pengakuan pendapatan oleh penjual barang/jasa dilakukan saat kewajiban kinerja pembelian terpenuhi oleh pembeli dalam jumlah harga-transaksi-tersepakati sesuai IFRS 15.31 pada satu sisi, pada sisi lain barang/jasa diterima & di kuasai (berada dalam kendali (control)) pembeli sesuai IFRS 15.31 sepanjang periode tersepakati secara khusus¹¹ (over time, misalnya jasa lindung nilai tertentu untuk suatu periode tertentu) , paling tidak (2) pada suatu saat tertentu yang diperjanjikan secara khusus¹² (at a point in time, misalnya penyerahan barang berspesifikasi tertentu) sesuai IFRS 15.32.

Kewajiban kinerja terbeban pada semua pihak bertransaksi, antara lain, dalam transaksi pertukaran bentuk jual beli adalah kewajiban kinerja penjual dan kewajiban kinerja pembeli. Pada sisi penjual barang/jasa, sebuah kewajiban kinerja adalah sebuah janji penjual untuk menyerahkan barang/jasa tertentu yang tertengarai-terpisah-mandiri (distinct) kepada pembeli sesuai IFRS 15.22, antara lain (1) spesifikasi teknis barang/jasa, (2) kesepakatan

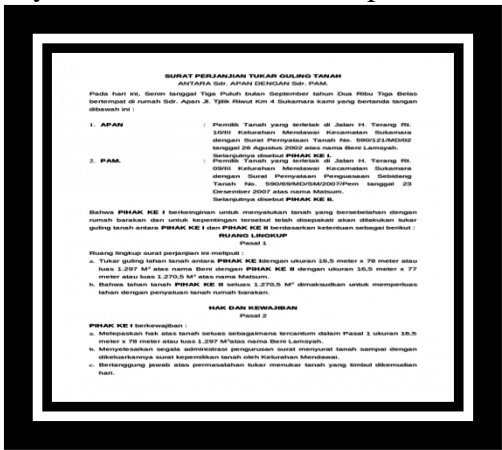
¹¹ distinctive
¹² distinctive

waktu dan cara penyerahan barang/jasa , (3) pengulangan transaksi berulang-serupa masa-lalu yang mencipta ekspektasi-konstruktif kedua belah-pihak bertransaksi walau tak-dinyatakan secara hukum /perjanjian sesuai IFRS 15.24, BC87.

Kewajiban kinerja adalah sebuah janji khusus/terbedakan dari janji lain (distinct promise) menyerahkan kepada pelanggan , barang/jasa, yang berkarakteristik terbedakan (distinct characteristic) sesuai IFRS 15.22. Karakteristik terbedakan misalnya (1) spesifikasi khusus barang/jasa (warna, ukuran, model, bahan, cara proses tersepakati) tertera pada kontrak jual/beli (2) pelaksanaan terbedakan (distinct contract) oleh nomor/tanggal bukti surat perintah jual (distinct sales order), nomor/tanggal bukti surat jalan bertandatangan penerima barang, Bill of Lading, nomor/tanggal faktur (invoice) , nomor kuitansi, nomor cash receipt voucher terhubung secara khusus kepada nomor/tanggal permintaan pembelian (distinct purchase order) dan/atau nomor/tanggal kontrak jual-beli.

Barang/jasa tertentu yang tertengarai-terpisah-mandiri (distinct) memenuhi kriteria IFRS 15.27 tatkala (1) pelanggan merasa memperoleh manfaat khusus/tersendiri/terpisah sesuai maksud pembelian (distinct) atas perolehan barang/jasa tersebut, dan (2) produsen/penjual barang/jasa berjanji menyampaikan barang/jasa tersebut terpisah dari berbagai janji yang lain (distinct) , termasuk janji-janji lain kepada pelanggan yang sama , dalam dokumen atau kontrak-khusus (distinct). Bila barang/jasa tak terbedakan (indistinct) , dan penjual mengombinasi barang/jasa tersebut dengan barang/jasa lain sehingga menjadi sebuah bundel (bundle) terbedakan (distinct) sebagai sebuah kewajiban kinerja tunggal, sesuai IFRS 15.30. Sebagai misal, pembelian pulsa ditambah piranti telepon genggam gratis , masa garansi , opsi tukar tambah (pada bisnis real estate) mungkin menjadikan barang/jasa berbeda di mata pelanggan. Barang/jasa diperoleh pelanggan menjadi terbedakan (distinct) tatkala diserahkan penjual bersama barang/layanan tertentu lainnya, misalnya citarasa masakan restoran terasa berbeda oleh pelanggan tatkala masih-panas (fresh form the oven) membutuhkan gerak-cepat layanan-meja (distinguished speed) dan terasa berbeda karena penyajian nan-indah dan ramah (distinguished manner). Sebaliknya pelanggan harus memenuhi syarat agar barang/jasa diterima itu dapat terbedakan (distinct) , misalnya pelanggan restoran tersebut memiliki daya-rasa lidah dan selera normal, tak pantang jenis makanan tersebut (health distinction , cultural/ religion distinction) , berdaya-bayar, sedang dalam kondisi jasmani / rohani sehat , lapar dan sedang senang hati (distinctive buyer). Teori pembedaan khusus (distinct theory) menyadarkan para juru-masak bahwa selalu terdapat sebagian kecil tamu restoran yang menyatakan masakan hambar, sementara meja sebelah menyatakan terlampau banyak

garam , dan keluhan (complaint) mereka mengherankan sebagian besar pelanggan (lama) yang selalu merasa puas dan ketagihan kembali , menghasilkan pelatihan penerima-order untuk mendeteksi perbedaan tersebut dan menghasilkan berbagai permintaan khusus seperti minyak sedikit, jangan pakai kecambah dll. Barang/jasa terbedakan (distinct) karena maksud penggunaannya oleh pembeli diketahui bersama sebagai dasar pembuatan kontrak jual-beli , sehingga segala persyaratan kontrak diatur untuk memenuhi tujuan tersebut. Sebagai misal, kontraktor pembangun gedung menyerahkan gedung-selesai-dibangun dengan rincian-syarat nan-banyak dan rumit , misalnya serah terima harus sebelum tanggal tertentu (tanggal ulang tahun penerima gedung), segala spesifikasi gedung telah terpenuhi , aliran listrik dan air sudah ada/nyala , taman bersyarat /bertopografi khusus, misalnya dalam kondisi segar/hidup dengan spesifikasi tanaman hias khusus (distinctive order) dan berbagai syarat lain lain. Terdapat kontrak yang tak terdiferensiasi dengan kontrak-kontrak lain pada pelanggan yang sama untuk barang/jasa yang sama, sehingga diferensiasi administratif adalah penting, antara lain dengan penyebutan nomor-kontrak/pesanan pada Surat Jalan, Faktur, Bukti



Penerimaan Tunai. Paragraf IFRS 15.29 mendaftarkan tiga keadaan yang menyebabkan beberapa janji terkait penyerahan barang/jasa tak teridentifikasi secara terpisah atau tak-terbedakan, yaitu (a) entitas selalu menjual barang/jasa kombinasi kepada tiap-pelanggan , misalnya layanan-paska-jual , (b) kustomisasi barang/jasa sesuai permintaan pelanggan, misalnya paket-perangkat-lunak-baku dengan modifikasi khusus bagi tiap

pelanggan , (c) barang/jasa tersebut dipengaruhi barang/jasa lain dalam kontrak karena saling-ketertgantungan atau terkait-erat , misalnya rancang-bangun/desain khusus perangkat lunak membutuhkan piranti-keras khusus yang tak tersedia di pasar bebas.

Wacana Tukar Guling

Pada Situs Jurnal Hukum, Renny N.S, 2016 menyajikan artikel Dampak Positif dan Negatif Dalam Tukar Guling Barang Milik Negara , antara lain mengungkapkan berbagai hal sebagai berikut. Kosa-kata tukar guling dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) disebut tukar lalu, yang berarti bertukar barang dengan tidak menambah uang.

Dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH.Per), tukar guling disebut dengan ruilslag yang berarti tukar guling yang didasarkan atas persetujuan pemerintah. Dalam KUH.Per. sebagaimana pasal 1541 kata tukar guling mempunyai arti suatu persetujuan, dengan mana kedua belah pihak mengikatkan dirinya untuk saling memberi suatu barang secara bertimbal balik, sebagai gantinya atas suatu barang. Perjanjian tukar menukar adalah perjanjian timbal balik (Bilateral enitrael) maksudnya suatu perjanjian yang memberikan hak dan kewajiban keada kedua belah pihak. Perjanjian tukar menukar diatas dalam pasal 1541 sampai dengan pasal 1546 KUH pendata. Perjanjian tukar menukar bersifat konsensual yakni perikatan telah terjadi pada saat tercapainya kata sepakat antara pihak-pihak yang membuat perjanjian dengan kata lain perjanjian itu sudah sah dan mempunyai kekuatan hukum atau akibat hukum sejak saat tercapainya kata sepakat antara pihak-pihak mengenai pokok perjanjian. Akan tetapi perjanjian yang dibuat pihak-pihak itu baru dalam taraf menimbulkan hak dan kewajiban saja, belum menindahkan hak milik (Ownership)hak milik baru berpindah setelah dilakukan penyerahan (leverning).

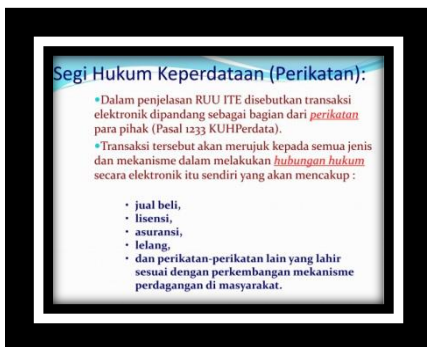
Dasar Hukumnya saat ini adalah UU No.1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan PP Nomor 38 Tahun 2007, sebelumnya diatur melalui ps. 13 Keppres No.25 Tahun 1995 dan Peraturan Menteri Keuangan No. 30/KMK/1995. Land Conculidation (LC) dasar Hukumnya PMNA no.4 tahun 96, intinya bahwa LC melakukan proses Penataan kembali tanah yang tidak menimbulkan konflik dengan cara “musyawarah” untuk penataan kembali tanah.contoh yang berhasil adalah Renon, Denpasar-Bali yang dibiayai oleh Pemerintah Canada 1984-1986, dikatakan berhasil karena tidak ada konflik dan wilayahnya tertata rapi. Dasar Hukumnya adalah PMNA No.2 Tahun 1999 dengan dasar Advice Planning (AP) dari Pemkot/pemkab dan Bappeda denga Rencana Tata Ruang Wilayah (RTRW) dan Rencana Detail Tata Ruang (RDTR) sebagai dasar Analisa. BPN/kantor pertanahan sebagai tim teknis (peninjau lapang), Land Use Planning (LUP). Sebelum berlakunya Keppres No. 55/1993, tentang pengadaan tanah untuk kepentingan umum, maka landasan yuridis yang digunakan dalam pengadaan tanah.

Pelaksanaan pengadaan tanah dalam PMDN Nomor. 15 Tahun 1975 dalam pengadaan tanah dikenal istilah pembebasan tanah, yang berarti melepaskan hubungan hukum yang semula terdapat diantara pemegang/penguasa atas tanah dengan cara memberikan ganti rugi. Sedangkan didalam pasal 1 butir 2 Keppres Nomor. 55 Tahun 1993 menyatakan bahwa : “pelepasan atau penyerahan hak adalah kegiatan melepaskan hubungan hukum antara pemegang hak atas tanah dengan tanah yang dikuasainya dengan memberikan ganti kerugian atas dasar musyawarah”. Pelepasan hak atas tanah adalah kegiatan melepaskan hubungan hukum antara pemegang hak atas tanah

dengan tanah yang dikuasainya dengan memberikan ganti rugi atas dasar musyawarah. Pelepasan tanah ini hanya dapat dilakukan atas dasar persetujuan dan kesepakatan dari pihak pemegang hak baik mengenai tehnik pelaksanaannya maupun mengenai besar dan bentuk ganti rugi yang akan diberikan terhadap tanahnya.

Terdapat istilah ganti untung, disamping ganti rugi, di mana nilai pembebasan lahan dihitung di atas nilai pasar, memperhitungkan lama tinggal, faktor sosial, hingga keterikatan emosi seperti tanah warisan atau tanah bersejarah.

Sebelum Keppres Nomor. 55 Tahun 1993 ditetapkan, belum ada definisi yang jelas tentang kepentingan umum yang baku. Secara sederhana dapat diartikan bahwa kepentingan umum dapat saja dikatakan untuk keperluan, kebutuhan atau kepentingan orang banyak atau tujuan yang luas. Namun demikian rumusan tersebut terlalu umum dan tidak ada batasnya. Menurut John Selindeho, kepentingan umum adalah termasuk kepentingan bangsa dan



Negara serta kepentingan bersama rakyat, dengan memperhatikan segi-segi sosial, politik, psikologis, dan hankamnas atas dasar asas-asas pembangunan nasional dengan mengindahkan ketahanan nasional serta wawasan nusantara. Kepentingan dalam arti luas diartikan sebagai “public benefit” sedangkan dalam arti sempit public use diartikan sebagai public access, atau apabila public access tidak dimungkinkan, maka cukup “if the entire

public could use the product of the facility”.

Transaksi Secara Elektronik

PP 82 /2012 mengatur transaksi pertukaran dan nonpertukaran secara elektronik sebagai berikut. Transaksi Elektronik terjadi pada saat tercapainya kesepakatan para pihak.

Kesepakatan terjadi pada saat penawaran transaksi yang dikirim oleh Pengirim telah diterima dan disetujui oleh Penerima melalui tindakan penerimaan yang menyatakan persetujuan; atau tindakan penerimaan dan/atau pemakaian objek oleh Pengguna Sistem Elektronik. Dalam penyelenggaraan Transaksi Elektronik para pihak wajib menjamin pemberian data dan informasi yang benar dan ketersediaan sarana dan layanan serta penyelesaian pengaduan. Dalam penyelenggaraan Transaksi Elektronik para pihak wajib menentukan pilihan hukum secara setimbang terhadap pelaksanaan Transaksi Elektronik. Tanda Tangan Elektronik berfungsi sebagai alat autentikasi dan

verifikasi atas identitas Penanda Tangan, keutuhan dan keautentikan Informasi Elektronik. Tanda Tangan Elektronik dalam Transaksi Elektronik merupakan persetujuan Penanda Tangan atas Informasi Elektronik dan/atau Dokumen Elektronik yang ditandatangani dengan Tanda Tangan Elektronik tersebut. Dalam hal terjadi penyalahgunaan Tanda Tangan Elektronik sebagaimana dimaksud pada ayat (2) oleh pihak lain yang tidak berhak, tanggung jawab pembuktian penyalahgunaan Tanda Tangan Elektronik dibebankan kepada Penyelenggara Sistem Elektronik. Tanda Tangan Elektronik yang digunakan dalam Transaksi Elektronik dapat dihasilkan melalui berbagai prosedur penandatanganan, memiliki kekuatan hukum dan akibat hukum yang sah jika data Pembuatan Tanda Tangan Elektronik terkait hanya kepada Penanda Tangan, data Pembuatan Tanda Tangan Elektronik pada saat proses penandatanganan hanya berada dalam kuasa Penanda Tangan, segala perubahan terhadap Tanda Tangan Elektronik yang terjadi setelah waktu penandatanganan dapat diketahui, segala perubahan terhadap Informasi Elektronik yang terkait dengan Tanda Tangan Elektronik tersebut setelah waktu penandatanganan dapat diketahui, terdapat cara tertentu yang dipakai untuk mengidentifikasi siapa Penanda Tangannya, terdapat cara tertentu untuk menunjukkan bahwa Penanda Tangan telah memberikan persetujuan terhadap Informasi Elektronik yang terkait.

Kesimpulan dan Penutup

Pertama, perbandingan IPSAS 9 dan 23 disimpulkan sebagai berikut.

Intisari IPSAS 9 Pendapatan Transaksi Pertukaran, pengukuran Pendapatan Pertukaran ditetapkan standar sebagai berikut.

1. Pendapatan pertukaran antar pihak bebas & berpengetahuan, terkurangi potongan penjualan, termasuk piutang (terdiskonto nilai-waktu dari-uang) , di ukur pada nilai wajar imbalan diterima, sesuai Para 14 , 15 dan 16.
2. Selisih / perbedaan antara nilai-wajar vs jumlah-nominal-imbalan-diterima di akui sebagai pendapatan bunga sesuai Paragraf 16, 33 dan 34.
3. Pertukaran berbentuk barter
 - Pertukaran berbentuk barter berjenis & bernilai sama/serupa (tukar guling).
Pertukaran berbentuk barter berjenis & bernilai sama/serupa adalah jenis pertukaran bukan untuk mencipta pendapatan, sebaliknya adalah pertukaran yang dianggap untuk menghasilkan pendapatan, sesuai Paragraf Pendapatan barter

barang/jasa tersebut diukur pada nilai wajar barang/jasa diterima tersesuai tambahan pembayaran/penerimaan tunai (transaksi tukar-tambah) kalau nilai wajar dapat diperoleh.

- Pertukaran berbentuk barter berjenis & bernilai tidak sama/serupa.

Sebaliknya, pendapatan barter tersebut diukur pada nilai wajar barang/jasa diberikan, bila tak terdapat informasi nilai wajar barang/jasa diterima, tersesuai tambahan pembayaran/penerimaan tunai (transaksi tukar tambah) kalau nilai wajar barang/jasa diperoleh tidak-dapat diperoleh.

Pengakuan pendapatan pertukaran pada Paragraf 18 IPSAS 9 menjelaskan sebagai berikut.

- Kriteria tak berlaku menyeluruh, diterapkan secara terpisah untuk tiap transaksi.
- Substansi transaksi harus diidentifikasi pada tiap transaksi, misalnya transaksi jual/beli dengan masa garansi atau tidak, transaksi jual/beli dengan basis sewa-guna-usaha atau opsi jual-kembali kepada penjual, transaksi jual/beli produk dengan layanan-tertentu, misalnya pelatihan operator mesin.
- Substansi transaksi mungkin gabungan beberapa transaksi berkaitan atau transaksi serial. Misalnya sebuah kontrak pembelian terbagi menjadi puluhan transaksi pengiriman dalam suatu periode tertentu.

Intisari IPSAS 23 Pendapatan Transaksi Nonpertukaran, pengukuran Pendapatan Transaksi Nonpertukaran ditetapkan standar sebagai berikut.

- Pendapatan nonpertukaran diukur dengan kenaikan aset pada entitas, sesuai Paragraf 48¹³.
- Pengakuan (besar) tambahan aset menyebabkan pengakuan (besar) pendapatan, bila tak bersyarat pengakuan liabilitas sesuai Paragraf 49, selaras dengan paragraf 42. Liabilitas tersebut diukur sesuai syarat Paragraf 57. Penurunan liabilitas tanpa pengorbanan aset, adalah pembebasan utang, diakui sebagai pendapatan.
- Pengukuran aset dari berbagai transaksi perpajakan berdasar nilai-wajar tanggal perolehan aset, dengan / tanpa hampiran estimasi terbaik (best estimate) berkemungkinan terbesar terjadi (the most probable), sesuai paragraf 67, selaras Paragraf 42.

¹³ Pendapatan karena pembebasan utang tak meningkatkan jumlah aset.

- Bila terdapat beda periode peristiwa-kena-pajak vs penerimaan-pajak, pemerintah berupaya mengukur secara handal transaksi-perpajakan, antara lain dengan hampiran-statistis tentang kinerja-pemungutan periode fiskal lalu¹⁴, sesuai Paragraf 68, mempertimbangkan (a) apakah hukum pajak mengizinkan pelaporan SPT lebih belakangan ketimbang pelaporan LK , (b) kegagalan/ketidakmampuan WP melapor SPT tepat waktu, (c) penilaian aset non-moneter basis pengenaan-pajak, (d) kerugian keuangan negara & kerugian politis lebih besar dibanding maslahat kepatuhan akan UU .
- Bila pengakuan pendapatan-pajak (tax revenue) secara handal tak dapat dilakukan pada periode kejadian, pendapatan diakui pada periode selanjutnya dimana pemastian jumlah pendapatan terjadi, misalnya realisasi penerimaan tunai pendapatan pajak setelah beberapa periode akuntansi selanjutnya, sesuai Paragraf 70.
- Pada tataran beban-dibayar melalui sistem perpajakan dan belanja pajak (Tax Expenditures) , pendapatan pajak diakui sebesar jumlah-bruto, tak boleh (1) dikurangi beban-dibayar melalui sistem perpajakan, misalnya pengalihan lebih-bayar suatu jenis pajak WP yang sama kepada pajak-terutang, beban beban penagihan, beban pemailitan WP, beban sita-pajak dan lelang , sesuai Paragraf 71. Beban tersebut dilaporkan pada rumpun beban pada LO sesuai Paragraf 72, (2) pendapatan pajak bersubsidi harus di gross-up sebesar tax expenditure, sesuai Paragraf 73.¹⁵ Tax expenditure adalah pendapatan direlakan tidak dipungut (forgone reventue) bukan beban.
- Pada transaksi bukan pertukaran, aset transferan diterima , misalnya (1) persediaan, AT,ATB, Investasi properti, sarana kerja, dinilai pada nilai wajar tanggal perolehan, sesuai Paragraf 83 , selaras IPSAS 12, IPSAS 16 dan IPSAS 17, dan (2) aset instrumen keuangan diterima sesuai Paragraf 42.
- Pembebasan utang (debt forgiveness, haircut) diakui sebagai pendapatan sebesar jumlah pembebasa, sesuai Paragraf 87, denda (fine) diakui berdasar estimasi terbaik aliran masuk SD sesuai Paragraf 89, penerimaan alih-SD (bequest) setara hadiah dan donasi vide Paragraf 97, diukur pada nilai wajar aset atau tagihan sesuai Paragraf

¹⁴ Sebagai misal, secara nasional pajak terutang di mulai dengan asumsi penerimaan pajak sama dengan tahun fiskal yang lalu, dengan atau tanpa koreksi WP pailit/bubar & WP baru.

¹⁵ . Tax expenditures are foregone revenue, not expenses, and do not give rise to inflows or outflows of resources – that is, they do not give rise to assets, liabilities, revenue, or expenses of the taxing government. Paragraf 75 menjelaskan ; The key distinction between expenses paid through the tax system and tax expenditures is that, for expenses paid through the tax system, the amount is available to recipients irrespective of whether they pay taxes, or use a particular mechanism

93 kalau ada menggunakan harga kuotasian penilai-profesional atau harga pasar kini.

- Karena berbagai faktor pertimbangan & ketidakpastian, pendapatan nonpertukaran berupa penerimaan berbagai jenis jasa profesional (Services In-kind) yang dinilai pada nilai wajar, misalnya pengiriman Tim 20 Dokter Umum RS Cipto ke wilayah bencana Tsunami, paragraf 102 Standar tak mewajibkan pengakuan pendapatan, menyarankan pengungkapan pada CALK sesuai Paragraf 108.
- Pada tataran Jaminan Pinjaman Konsesian (Pledges Concessionary Loans) , selisih/beda-untung antara harga-transaksi (hasil perolehan pinjaman) vs nilai-wajar pinjaman diakui sebagai pendapatan, sesuai Paragraf 105B , kecuali kalau ada kemestian/kewajiban kini (present obligation) akibat ransfer tersebut.

Intisari Akuntansi Pengakuan Pendapatan Transaksi Nonpertukaran mencakupi berbagai hal sebagai berikut.

- Kewajiban kini (Present Obligations) disebabkan oleh hukum positif misalnya hukum pajak, perjanjian perdata misalnya perikatan jual/beli dan/atau adat kebiasaan-dagang lazim misalnya uang muka, utang/piutang, diakui sebagai liabilitas kalau pasti meminta pengorbanan aset saat pelunasan, kewajiban dapat diestimasi secara andal.
- Pendapatan pajak diakui pemerintah sesuai hukum positif perpajakan untuk tiap jenis pajak , terkait kondisi/keadaan dan pelaksanaan perikatan-perdata, mengambil hikmah Paragraf 54, transfer aset diterima diakui sesuai Paragraf 55 selaras Paragraf 50, memperhatikan jenis/kondisi/situasi/syarat/batasan penerimaan aset-transferan sesuai Paragraf 56, misalnya pembayaran pokok pajak terutang, bunga pajak, denda pajak.
- Pengakuan awal liabilitas berdasar estimasi terbaik besar-pemberesan kewajiban kini, terkait nilai-waktu dari-uang (timevalue of money) pada tanggal pelaporan LK, sesuai paragraf 57 dan 58 , sejalan prinsip termaktub pada IPSAS 19.
- Pendapatan Pajak diakui sebagai aset tatkala sesuai persyaratan peristiwa-kena pajak dan tatkala syarat pengakuan aset hasil pajak terpenuhi, sesuai Paragraf 59, antara lain sebagai sumber-daya terkendali entitas-penerima & kemungkinan besar terjadi aliran-masuk maslahat di masa depan, terukur secara andal , serta berbasis bukti-hukum nan-cukup .
- Pendapatan pajak cq hasil pungutan tidak diakui pemerintah cq Dirjen Pajak sebagai pemungut sebagai pendapatan Direktorat, namun diakui

negara cq BUN sebagai pendapatan negara dan aset, sesuai Paragraf 61.

- Pajak dipungut berbasis tujuan khusus tidak diakui sebagai pendapatan-pajak sampai seluruh syarat pemajakan khusus tersebut terpenuhi, disamping terdapat syarat munculnya liabilitas pemerintah akibat pungutan bertujuan khusus tersebut, sesuai Paragraf 64.
- Berbagai peristiwa-kena-pajak bagi PPh adalah penghasilan Kena-pajak WP pada suatu periode tertentu, pajak nilai-tambah untuk aktivitas-kena-pajak pada suatu periode pajak, pajak pembelian/penjualan BKP/JKP dalam periode pajak, Bea Masuk barang/jasa lintas yuridiksi negara, pajak kematian (death duty) kepemilikan properti almarhum, PBB pada suatu periode pajak, sesuai Paragraf 65.
- Aset & pendapatan transfer, termasuk hibah, pembebasan utang, bequest, hadiah, sumbangan, donasi berbentuk barang/jasa diakui saat penerimaan dan memenuhi segala syarat hak-milik & hak ekonomi lain (hak pakai, hak jual, hak menghadiahkan, hak sebagai alat bayar) di masa depan. Transfer diterima sebagai modal keikut-sertaan penransfer bukan pendapatan penerima transfer sesuai Paragraf 78.
- Pengampunan / Pembebasan Utang dan pernyataan/aksi ambil-alih-kewajiban (Debt Forgiveness and Assumption of Liabilities) diakui sebagai pendapatan, sesuai Paragraf 84.
- Denda (Fines) pengadilan atau pembayaran dibawah tangan (diluar pengadilan) diterima pemerintah sebagai pendapatan-denda dengan aset bentuk tunai atau piutang denda, sesuai Paragraf 88 dan 89, selaras Paragraf 31.
- Pendapatan waris (bequests) atau hak tagih pada pewaris diakui sebagai pendapatan apabila memenuhi segala syarat piutang kepada almarhum atau pewaris, sesuai Paragraf 90 dan 91.
- Hadiah dan donasi (gifts & donations) berbentuk jasa & aset-apapun bermaslahat ekonomi masadepan, diakui pada nilai-wajar saat diterima, dikuasai penerima dan bermanfaat ekonomi di masa depan, sesuai Paragraf 93, 94, 95 dan 96 setelah dikurangi kewajiban-timbul dari hadiah/donasi tersebut.
- Berbagai Jenis Jasa Profesional (Services In-kind) tidak wajib diakui sebagai pendapatan dan sebagai aset (walau mungkin, material dan praktis) sesuai Paragraf 98 dan 102, aset tersebut bila-ada diakui sebagai beban saat mengkonsumsi /mengamortisasi aset sesuai Paragraf 99.
- Pendapatan karena selisih harga transaksi (pinjaman diterima) vs nilai-wajar pinjaman-diperoleh pada Pinjaman BerKonsesi

(Concessionary Loans) diakui saat pinjaman diperoleh, pendapatan itu berkurang liabilitas yang timbul saat penerimaan pinjaman, bila ada.

Kedua, pada umumnya, seluruh transaksi pertukaran komersial diserahkan oleh pemerintah kepada BUMN. Pada umumnya pencatatan awal pembelian berbasis harga transaksi historis, bila ada, pada tanggal Laporan Neraca disesuaikan dengan harga pasar wajar tanggal LK, pencatatan awal barter aset berdasar nilai-wajar aset diterima menimbulkan akuntansi untung-rugi barter, hadiah aset diterima diukur pada nilai-wajar aset diterima hadiah aset bersyarat-penggunaan dicatat dalam rumpun aset-terpasung yang siap dikembalikan kalau cedera-janji dan diminta kembali. Transaksi pertukaran (komersial) berbasis aset-komersial dimana hasil produksi/layanan dari aset tersebut dijual secara komersial, tak sesuai misi/tupoksi/jatidiri pemerintah. Akuntansi pertukaran untuk entitas LK pemerintahan mungkin terkait pula dengan rumpun atau klasifikasi aset komersial penghasil-tunai, sebuah klasifikasi yang diminta IPSAS 26 Penurunan Nilai aset-komersial penghasil tunai, bila ada.

Ketiga, para periset & akademisi dapat meneliti pertukaran terselubung, BBM bersubsidi, berbagai aset-komersial dalam pemerintahan, aspek moral pemerintah melakukan transaksi pertukaran dengan rakyat, temuan berbagai mata APBN berprinsip pertukaran (bila ada), riset tentang subsidi, hibah, bantuan, sumbangan pemerintah sebagai pertukaran terselubung, BUMN bertupoksi transaksi pertukaran dan nonpertukaran, dan apakah pemungutan pajak menyebabkan transaksi pertukaran oleh pemerintah dilarang cq alih-alih mengurus negara, pemerintah berdagang. Dibutuhkan berbagai riset strategi belanja perpajakan (*tax expenditure*) yang merelakan kehilangan potensi pendapatan negara (*revenue forgone*) melalui relaksasi perpajakan untuk mencapai tujuan bernegara yang lebih besar/mulia/strategis seperti memperluas lapangan kerja, mengendalikan inflasi dan meningkatkan PDB, dan kebutuhan pengungkapannya pada CALK.

Jakarta, September 2022.