STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

KOMITE STANDAR
AKUNTANSI PEMERINTAHAN

2026

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Republik Indonesia

SAP®

Daftar Isi

Hal

Kerangka Konseptual 1
Pernyataan No 01 Penyajian Laporan Keuangan 25
Pernyataan No 02 Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas 59
Pernyataan No 03 Laporan Arus Kas 83
Pernyataan No 04 Catatan Atas Laporan Keuangan..... 107
Pernyataan No 05 Akuntansi Persediaan 125
Pernyataan No 06 Akuntansi Investasi 133
Pernyataan No 07 Akuntansi Aset Tetap 147
Pernyataan No 08 Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan 165
Pernyataan No 09 Akuntansi Kewajiban 177
Pernyataan No 10 Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Dihentikan..... 197
Pernyataan No 11 Laporan Keuangan Konsolidasian 219
Pernyataan No 12 Laporan Operasional 227
Pernyataan No 13 Akuntansi Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum.. 245
Pernyataan No 14 Akuntansi Aset Tak Berwujud 273
Pernyataan No 15 Peristiwa Setelah Tanggal Pelaporan 291
Pernyataan No 16 Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi..... 301
Pernyataan No 17 Properti Investasi 371
Pernyataan No 18 Pendapatan dari Transaksi Nonpertukaran 395
Pernyataan No 19 Pengaturan Bersama 437
Pernyataan No 20 Agrikultur 479

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Daftar Isi

Paragraf

Pendahuluan---------- 1-5
Tujuan---------- 1-3
Ruang Lingkup ---------- 4-5
Lingkungan Akuntansi Pemerintahan ---------- 6-16
Bentuk Umum Pemerintahan Dan Pemisahan Kekuasaan ---------- 8-9
Sistem Pemerintahan Otonomi Dan Transfer Pendapatan Antar Pemerintah---------- 10
Pengaruh Proses Politik---------- 11
Hubungan Antara Pembayaran Pajak Dan Pelayanan Pemerintah------ 12
Anggaran Sebagai Pernyataan Kebijakan Publik, Target Fiskal, Dan Alat Pengendalian ---------- 13
Investasi Dalam Aset Yang Tidak Langsung Menghasilkan Pendapatan 14
Kemungkinan Penggunaan Akuntansi Dana Untuk Tujuan Pengendalian 15
Penyusutan Aset Tetap ---------- 16
Pengguna dan Kebutuhan Informasi Para Pengguna-------- ---------- 17-20
Pengguna Laporan Keuangan ---------- 17
Kebutuhan Informasi Para Pengguna Laporan Keuangan ---------- 18-20
Entitas Akuntansi dan Pelaporan ---------- 21-23
Peranan dan Tujuan Pelaporan Keuangan---------- 24-27
Peranan Pelaporan Keuangan ---------- 24-25
Tujuan Pelaporan Keuangan ---------- 26-27
Komponen Laporan Keuangan ---------- 28-29
Dasar Hukum Pelaporan Keuangan---------- 30
Asumsi Dasar---------- 31-34
Kemandirian Entitas---------- 32
Kesinambungan Entitas---------- 33
Keterukuran Dalam Satuan Uang *(Monetary Measurement)*-- ---------- 34
Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan---------- 35-40
Relevan---------- 36-37
Andal ---------- 38
Dapat Dibandingkan ---------- 39
Dapat Dipahami ---------- 40
Prinsip Akuntansi dan Pelaporan Keuangan---------- 41-55
Basis Akuntansi ---------- 42-45
Nilai Historis *(Historical Cost)*---------- 46-47
Realisasi *(Realization)*---------- 48-49
Substansi Mengungguli Bentuk Formal *(Substance Over Form)* -------- 50
Periodisitas *(Periodicity)* ---------- 51
Konsistensi *(Consistency)*---------- 52
Pengungkapan Lengkap *(Full Disclosure)* ---------- 53
Penyajian Wajar *(Fair Presentation)*---------- 54-55

Kendala Informasi Yang Relevan dan Andal---------- 56-59
Materialitas ---------- 57
Pertimbangan Biaya Dan Manfaat ---------- 58
Keseimbangan Antar Karakteristik Kualitatif---------- 59
Unsur Laporan Keuangan---------- 60-83
Laporan Realisasi Anggaran---------- 61-62
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih ---------- 63
Neraca ---------- 64-77
Aset ---------- 66-72
Kewajiban---------- 73-76
Ekuitas---------- 77
Laporan Operasional---------- 78-79
Laporan Arus Kas---------- 80-81
Laporan Perubahan Ekuitas ---------- 82
Catatan Atas Laporan Keuangan---------- 83
Pengakuan Unsur Laporan Keuangan---------- 84-97
Kemungkinan Besar Manfaat Ekonomi Masa Depan Terjadi ---------- 87
Keandalan Pengukuran ---------- 88-89
Pengakuan Aset---------- 90-92
Pengakuan Kewajiban---------- 93-94
Pengakuan Pendapatan ---------- 95
Pengakuan Beban Dan Belanja---------- 96-97
Pengukuran Unsur Laporan Keuangan---------- 98-99

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Kerangka Konseptual ini merumuskan konsep yang mendasari penyusunan dan pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan yang selanjutnya dapat disebut standar. Tujuannya adalah sebagai acuan bagi:

(a) penyusun standar dalam melaksanakan tugasnya;
(b) penyusun laporan keuangan dalam menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar;
(c) pemeriksa dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun sesuai dengan standar; dan
(d) para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar.

2. Kerangka Konseptual ini berfungsi sebagai acuan dalam hal terdapat masalah akuntansi yang belum dinyatakan dalam standar akuntansi pemerintahan.

3. Dalam hal terjadi pertentangan antara kerangka konseptual dan standar, maka ketentuan standar diunggulkan relatif terhadap kerangka konseptual ini. Dalam jangka panjang, konflik demikian diharapkan dapat diselesaikan sejalan dengan pengembangan standar akuntansi pemerintahan di masa depan.

Ruang Lingkup

4. Kerangka konseptual ini membahas:

(a) tujuan kerangka konseptual;
(b) lingkungan akuntansi pemerintahan;
(c) pengguna dan kebutuhan informasi para pengguna;
(d) entitas akuntansi dan entitas pelaporan;
(e) peranan dan tujuan pelaporan keuangan, komponen laporan keuangan, serta dasar hukum;
(f) asumsi dasar, karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi dalam laporan keuangan, prinsip-prinsip, serta kendala informasi akuntansi; dan
(g) unsur-unsur yang membentuk laporan keuangan, pengakuan, dan pengukurannya.

5. Kerangka konseptual ini berlaku bagi pelaporan keuangan Pemerintah Pusat dan daerah.

LINGKUNGAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN

6. Lingkungan operasional organisasi pemerintah berpengaruh terhadap karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya.

7. Ciri-ciri penting lingkungan pemerintahan yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan adalah sebagai berikut:

(a) Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan:
    i. bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan;

ii. sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antar pemerintah;
iii. pengaruh proses politik;
iv. hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah.

(b) Ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian:
i. anggaran sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal, dan sebagai alat pengendalian;
ii. investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan;
iii. kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian; dan
iv. penyusutan nilai aset sebagai sumber daya ekonomi karena digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan.

Bentuk Umum Pemerintahan dan Pemisahan Kekuasaan

8. Dalam Negara Kesatuan Republik Indonesia yang berasas Pancasila, kekuasaan ada di tangan rakyat sesuai dengan sila keempat. Rakyat mendelegasikan kekuasaan kepada pejabat publik melalui proses pemilihan. Sejalan dengan pendelegasian kekuasaan ini terdapat pemisahan wewenang di antara eksekutif, legislatif, yudikatif, dan penyelenggara negara lainnya sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Sistem ini dimaksudkan untuk mengawasi dan menjaga keseimbangan terhadap kemungkinan penyalahgunaan kekuasaan di antara penyelenggara negara.

9. Sebagaimana berlaku dalam lingkungan keuangan negara, pemerintah menyusun anggaran dan menyampaikannya kepada DPR/DPRD untuk mendapatkan persetujuan. Setelah mendapat persetujuan, pemerintah melaksanakannya dalam batas-batas apropriasi dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan apropriasi tersebut. Pemerintah bertanggung jawab atas penyelenggaraan keuangan tersebut kepada DPR/DPRD.

Sistem Pemerintahan Otonomi dan Transfer Pendapatan antar Pemerintah

10. Secara substansial, terdapat tiga lingkup pemerintahan dalam sistem pemerintahan Republik Indonesia, yaitu pemerintah pusat, pemerintah provinsi, dan pemerintah kabupaten/kota. Pemerintah yang lebih luas cakupannya memberi arahan pada pemerintahan yang cakupannya lebih sempit. Adanya pemerintah yang menghasilkan pendapatan pajak atau bukan pajak yang lebih besar mengakibatkan diselenggarakannya sistem bagi hasil, alokasi dana umum, hibah, atau subsidi antar entitas pemerintahan.

Pengaruh Proses Politik

11. Salah satu tujuan utama pemerintah adalah meningkatkan kesejahteraan seluruh rakyat. Sehubungan dengan itu, pemerintah berupaya untuk mewujudkan keseimbangan fiskal dengan mempertahankan kemampuan keuangan negara yang bersumber dari pendapatan pajak dan sumber-sumber lainnya guna memenuhi kebutuhan masyarakat. Salah satu ciri yang penting dalam mewujudkan

keseimbangan tersebut adalah berlangsungnya proses politik untuk menyelaraskan berbagai kepentingan yang ada di masyarakat.

Hubungan Antara Pembayaran Pajak dan Pelayanan Pemerintah

12. Walaupun dalam keadaan tertentu pemerintah memungut secara langsung atas pelayanan yang diberikan, pada dasarnya sebagian besar pendapatan pemerintah bersumber dari pungutan pajak dalam rangka memberikan pelayanan kepada masyarakat. Jumlah pajak yang dipungut tidak berhubungan langsung dengan pelayanan yang diberikan pemerintah kepada wajib pajak. Pajak yang dipungut dan pelayanan yang diberikan oleh pemerintah mengandung sifat-sifat tertentu yang wajib dipertimbangkan dalam mengembangkan laporan keuangan, antara lain sebagai berikut:

(a) Pembayaran pajak bukan merupakan sumber pendapatan yang sifatnya suka rela.
(b) Jumlah pajak yang dibayar ditentukan oleh basis pengenaan pajak sebagaimana ditentukan oleh peraturan perundang-undangan, seperti penghasilan yang diperoleh, kekayaan yang dimiliki, aktivitas bernilai tambah ekonomis, atau nilai kenikmatan yang diperoleh.
(c) Efisiensi pelayanan yang diberikan pemerintah dibandingkan dengan pungutan yang digunakan untuk pelayanan dimaksud sering sukar diukur sehubungan dengan monopoli pelayanan oleh pemerintah. Dengan dibukanya kesempatan kepada pihak lain untuk menyelenggarakan pelayanan yang biasanya dilakukan pemerintah, seperti layanan pendidikan dan kesehatan, pengukuran efisiensi pelayanan oleh pemerintah menjadi lebih mudah.
(d) Pengukuran kualitas dan kuantitas berbagai pelayanan yang diberikan pemerintah adalah relatif sulit.

Anggaran Sebagai Pernyataan Kebijakan Publik, Target Fiskal, dan Alat Pengendalian

13. Anggaran pemerintah merupakan dokumen formal hasil kesepakatan antara eksekutif dan legislatif tentang belanja yang ditetapkan untuk melaksanakan kegiatan pemerintah dan pendapatan yang diharapkan untuk menutup keperluan belanja tersebut atau pembiayaan yang diperlukan bila diperkirakan akan terjadi defisit atau surplus. Dengan demikian, anggaran mengkoordinasikan aktivitas belanja pemerintah dan memberi landasan bagi upaya perolehan pendapatan dan pembiayaan oleh pemerintah untuk suatu periode tertentu yang biasanya mencakup periode tahunan. Namun, tidak tertutup kemungkinan disiapkannya anggaran untuk jangka waktu lebih atau kurang dari satu tahun. Dengan demikian, fungsi anggaran di lingkungan pemerintah mempunyai pengaruh penting dalam akuntansi dan pelaporan keuangan, antara lain karena:

(a) Anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik.
(b) Anggaran merupakan target fiskal yang menggambarkan keseimbangan antara belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang diinginkan.
(c) Anggaran menjadi landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum.

(d) Anggaran memberi landasan penilaian kinerja pemerintah.
(e) Hasil pelaksanaan anggaran dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik.

Investasi Dalam Aset yang tidak Langsung Menghasilkan Pendapatan

14. Pemerintah menginvestasikan dana yang besar dalam bentuk aset yang tidak secara langsung menghasilkan pendapatan bagi pemerintah, seperti gedung perkantoran, jembatan, jalan, taman, dan kawasan reservasi. Sebagian besar aset dimaksud mempunyai masa manfaat yang lama sehingga program pemeliharaan dan rehabilitasi yang memadai diperlukan untuk mempertahankan manfaat yang hendak dicapai. Dengan demikian, fungsi aset dimaksud bagi pemerintah berbeda dengan fungsinya bagi organisasi komersial. Sebagian besar aset tersebut tidak menghasilkan pendapatan secara langsung bagi pemerintah, bahkan menimbulkan komitmen pemerintah untuk memeliharanya di masa mendatang.

Kemungkinan Penggunaan Akuntansi Dana Untuk Tujuan Pengendalian

15. Akuntansi dana (*fund accounting*) merupakan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan yang lazim diterapkan di lingkungan pemerintah yang memisahkan kelompok dana menurut tujuannya, sehingga masing-masing merupakan entitas akuntansi yang mampu menunjukkan keseimbangan antara belanja dan pendapatan atau transfer yang diterima. Akuntansi dana dapat diterapkan untuk tujuan pengendalian masing-masing kelompok dana selain kelompok dana umum (*the general fund*) sehingga perlu dipertimbangkan dalam pengembangan pelaporan keuangan pemerintah.

Penyusutan Aset Tetap

16. Aset yang digunakan pemerintah, kecuali beberapa jenis aset tertentu seperti tanah, mempunyai masa manfaat dan kapasitas yang terbatas. Seiring dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset dilakukan penyesuaian nilai.

PENGGUNA DAN KEBUTUHAN INFORMASI PARA PENGGUNA

Pengguna Laporan Keuangan

17. Terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, namun tidak terbatas pada:
(a) masyarakat;
(b) wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa;
(c) pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan
(d) pemerintah.

Kebutuhan Informasi Para Pengguna Laporan Keuangan

18. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pengguna. Dengan demikian,

laporan keuangan pemerintah tidak dirancang untuk memenuhi kebutuhan spesifik dari masing-masing kelompok pengguna. Namun demikian, berhubung laporan keuangan pemerintah berperan sebagai wujud akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, maka komponen laporan yang disajikan setidak-tidaknya mencakup jenis laporan dan elemen informasi yang diharuskan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan (*statutory reports*). Selain itu, karena pajak merupakan sumber utama pendapatan pemerintah, maka ketentuan laporan keuangan yang memenuhi kebutuhan informasi para pembayar pajak perlu mendapat perhatian.

19. Kebutuhan informasi tentang kegiatan operasional pemerintahan serta posisi kekayaan dan kewajiban dapat dipenuhi dengan lebih baik dan memadai apabila didasarkan pada basis akrual, yakni berdasarkan pengakuan munculnya hak dan kewajiban, bukan berdasarkan pada arus kas semata. Namun, apabila terdapat ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengharuskan penyajian suatu laporan keuangan dengan basis kas, maka laporan keuangan dimaksud wajib disajikan demikian.

20. Meskipun memiliki akses terhadap detail informasi yang tercantum di dalam laporan keuangan, pemerintah wajib memperhatikan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan untuk keperluan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Selanjutnya, pemerintah dapat menentukan bentuk dan jenis informasi tambahan untuk kebutuhan sendiri di luar jenis informasi yang diatur dalam kerangka konseptual ini maupun standar-standar akuntansi yang dinyatakan lebih lanjut.

ENTITAS AKUNTANSI DAN PELAPORAN

21. Entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya.

22. Entitas pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari:

(a) Pemerintah pusat;
(b) Pemerintah daerah;
(c) Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat;
(d) Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

23. Dalam penetapan entitas pelaporan, perlu dipertimbangkan syarat pengelolaan, pengendalian, dan penguasaan suatu entitas pelaporan terhadap aset, yurisdiksi, tugas dan misi tertentu, dengan bentuk pertanggungjawaban dan wewenang yang terpisah dari entitas pelaporan lainnya.

PERANAN DAN TUJUAN PELAPORAN KEUANGAN

Peranan Pelaporan Keuangan

24. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

25. Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan:

(a) Akuntabilitas
Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

(b) Manajemen
Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

(c) Transparansi
Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.

(d) Keseimbangan antar Generasi (*intergenerational equity*)
Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

(e) Evaluasi Kinerja
Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

Tujuan Pelaporan Keuangan

26. Pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan:

(a) menyediakan informasi tentang sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya keuangan;

(b) Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran;
(c) Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai;
(d) Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya;
(e) Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman;
(f) Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

27. Untuk memenuhi tujuan-tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai sumber dan penggunaan sumber daya keuangan/ekonomi, transfer, pembiayaan, sisa lebih/kurang pelaksanaan anggaran, saldo anggaran lebih, surplus/defisit-Laporan Operasional (LO), aset, kewajiban, ekuitas, dan arus kas suatu entitas pelaporan.

KOMPONEN LAPORAN KEUANGAN

28. Laporan keuangan pokok terdiri dari:
(a) Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
(b) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL);
(c) Neraca;
(d) Laporan Operasional (LO);
(e) Laporan Arus Kas (LAK);
(f) Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
(g) Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

29. Selain laporan keuangan pokok seperti disebut pada paragraf 28, entitas pelaporan wajib menyajikan laporan lain dan/atau elemen informasi akuntansi yang diwajibkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan (*statutory reports*).

DASAR HUKUM PELAPORAN KEUANGAN

30. Pelaporan keuangan pemerintah diselenggarakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan pemerintah, antara lain:
(a) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, khususnya bagian yang mengatur keuangan negara;
(b) Undang-Undang di bidang keuangan negara;
(c) Undang-Undang tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dan peraturan daerah tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;

(d) Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang pemerintah daerah, khususnya yang mengatur keuangan daerah;

(e) Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang perimbangan keuangan pusat dan daerah;

(f) Peraturan perundang-undangan tentang pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah; dan

(g) Peraturan perundang-undangan lainnya yang mengatur tentang keuangan pusat dan daerah.

ASUMSI DASAR

31. Asumsi dasar dalam pelaporan keuangan di lingkungan pemerintah adalah anggapan yang diterima sebagai suatu kebenaran tanpa perlu dibuktikan agar standar akuntansi dapat diterapkan, yang terdiri dari:

(a) Asumsi kemandirian entitas;

(b) Asumsi kesinambungan entitas; dan

(c) Asumsi keterukuran dalam satuan uang (*monetary measurement*).

Kemandirian Entitas

32. Asumsi kemandirian entitas, berarti bahwa setiap unit organisasi dianggap sebagai unit yang mandiri dan mempunyai kewajiban untuk menyajikan laporan keuangan sehingga tidak terjadi kekacauan antar unit instansi pemerintah dalam pelaporan keuangan. Salah satu indikasi terpenuhinya asumsi ini adalah adanya kewenangan entitas untuk menyusun anggaran dan melaksanakannya dengan tanggung jawab penuh. Entitas bertanggung jawab atas pengelolaan aset dan sumber daya di luar neraca untuk kepentingan yurisdiksi tugas pokoknya, termasuk atas kehilangan atau kerusakan aset dan sumber daya dimaksud, utang-piutang yang terjadi akibat keputusan entitas, serta terlaksana atau tidak terlaksananya program yang telah ditetapkan.

Kesinambungan Entitas

33. Laporan keuangan disusun dengan asumsi bahwa entitas pelaporan akan berlanjut keberadaannya. Dengan demikian, pemerintah diasumsikan tidak bermaksud melakukan likuidasi atas entitas pelaporan dalam jangka pendek.

Keterukuran Dalam Satuan Uang (Monetary Measurement)

34. Laporan keuangan entitas pelaporan harus menyajikan setiap kegiatan yang diasumsikan dapat dinilai dengan satuan uang. Hal ini diperlukan agar memungkinkan dilakukannya analisis dan pengukuran dalam akuntansi.

KARAKTERISTIK KUALITATIF LAPORAN KEUANGAN

35. Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang

diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki:

(a) Relevan;

(b) Andal;

(c) Dapat dibandingkan; dan

(d) Dapat dipahami.

Relevan

36. Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Dengan demikian, informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya.

37. Informasi yang relevan:

(a) Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*)
Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.

(b) Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)
Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.

(c) Tepat waktu
Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.

(d) Lengkap
Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

Andal

38. Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik:

(a) Penyajian Jujur
Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.

(b) Dapat Diverifikasi (*verifiability*)

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.

(c) Netralitas

Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

Dapat Dibandingkan

39. Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

Dapat Dipahami

40. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

PRINSIP AKUNTANSI DAN PELAPORAN KEUANGAN

41. Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Berikut ini adalah delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah:

(a) Basis akuntansi;

(b) Prinsip nilai historis;

(c) Prinsip realisasi;

(d) Prinsip substansi mengungguli bentuk formal;

(e) Prinsip periodisitas;

(f) Prinsip konsistensi;

(g) Prinsip pengungkapan lengkap; dan

(h) Prinsip penyajian wajar.

Basis Akuntansi

42. Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual, untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Dalam hal peraturan perundangan mewajibkan disajikannya laporan keuangan dengan basis kas, maka entitas wajib menyajikan laporan demikian.

43. Basis akrual untuk LO berarti bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Pendapatan seperti bantuan pihak luar/asing dalam bentuk jasa disajikan pula pada LO.

44. Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas, berarti bahwa pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan; serta belanja, transfer dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Namun demikian, bilamana anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasarkan basis akrual.

45. Basis akrual untuk Neraca berarti bahwa aset, kewajiban, dan ekuitas diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

Nilai Historis (*Historical Cost*)

46. Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban di masa yang akan datang dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah.

47. Nilai historis lebih dapat diandalkan daripada penilaian yang lain karena lebih obyektif dan dapat diverifikasi. Dalam hal tidak terdapat nilai historis, dapat digunakan nilai wajar aset atau kewajiban terkait.

Realisasi *(Realization)*

48. Bagi pemerintah, pendapatan basis kas yang tersedia yang telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah suatu periode akuntansi akan digunakan untuk membayar utang dan belanja dalam periode tersebut. Mengingat LRA masih merupakan laporan yang wajib disusun, maka pendapatan atau belanja basis kas diakui setelah diotorisasi melalui anggaran dan telah menambah atau mengurangi kas.

49. Prinsip layak temu biaya-pendapatan (matching-cost against revenue principle) dalam akuntansi pemerintah tidak mendapat penekanan sebagaimana dipraktekkan dalam akuntansi komersial.

Substansi Mengungguli Bentuk Formal (*Substance Over Form*)

50. Informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka transaksi atau peristiwa lain tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, dan bukan hanya aspek formalitasnya. Apabila substansi transaksi atau peristiwa lain tidak konsisten/berbeda dengan aspek formalitasnya, maka hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Periodisitas (*Periodicity*)

51. Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan sehingga kinerja entitas dapat diukur dan posisi sumber daya yang dimilikinya dapat ditentukan. Periode utama yang digunakan adalah tahunan. Namun, periode bulanan, triwulanan, dan semesteran juga dianjurkan.

Konsistensi (*Consistency*)

52. Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan (prinsip konsistensi internal). Hal ini tidak berarti bahwa tidak boleh terjadi perubahan dari satu metode akuntansi ke metode akuntansi yang lain. Metode akuntansi yang dipakai dapat diubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Pengungkapan Lengkap (*Full Disclosure*)

53. Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

Penyajian Wajar (*Fair Presentation*)

54. Laporan keuangan menyajikan dengan wajar Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

55. Dalam rangka penyajian wajar, faktor pertimbangan sehat diperlukan bagi penyusun laporan keuangan ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan mengungkapkan hakikat serta tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan

laporan keuangan. Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah. Namun demikian, penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankan, misalnya, pembentukan cadangan tersembunyi, sengaja menetapkan aset atau pendapatan yang terlampau rendah, atau sengaja mencatat kewajiban atau belanja yang terlampau tinggi, sehingga laporan keuangan menjadi tidak netral dan tidak andal.

KENDALA INFORMASI YANG RELEVAN DAN ANDAL

56. Kendala informasi akuntansi dan laporan keuangan adalah setiap keadaan yang tidak memungkinkan terwujudnya kondisi yang ideal dalam mewujudkan informasi akuntansi dan laporan keuangan yang relevan dan andal akibat keterbatasan (*limitations*) atau karena alasan-alasan kepraktisan. Tiga hal yang menimbulkan kendala dalam informasi akuntansi dan laporan keuangan pemerintah, yaitu:

(a) Materialitas;

(b) Pertimbangan biaya dan manfaat;

(c) Keseimbangan antar karakteristik kualitatif.

Materialitas

57. Walaupun idealnya memuat segala informasi, laporan keuangan pemerintah hanya diharuskan memuat informasi yang memenuhi kriteria materialitas. Informasi dipandang material apabila kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang diambil atas dasar laporan keuangan.

Pertimbangan Biaya dan Manfaat

58. Manfaat yang dihasilkan informasi seharusnya melebihi biaya penyusunannya. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah tidak semestinya menyajikan segala informasi yang manfaatnya lebih kecil dari biaya penyusunannya. Namun demikian, evaluasi biaya dan manfaat merupakan proses pertimbangan yang substansial. Biaya itu juga tidak harus dipikul oleh pengguna informasi yang menikmati manfaat. Manfaat mungkin juga dinikmati oleh pengguna lain di samping mereka yang menjadi tujuan informasi, misalnya penyediaan informasi lanjutan kepada kreditor mungkin akan mengurangi biaya yang dipikul oleh suatu entitas pelaporan.

Keseimbangan antar Karakteristik Kualitatif

59. Keseimbangan antar karakteristik kualitatif diperlukan untuk mencapai suatu keseimbangan yang tepat di antara berbagai tujuan normatif yang diharapkan dipenuhi oleh laporan keuangan pemerintah. Kepentingan relatif antar karakteristik dalam berbagai kasus berbeda, terutama antara relevansi dan keandalan.

Penentuan tingkat kepentingan antara dua karakteristik kualitatif tersebut merupakan masalah pertimbangan profesional.

UNSUR LAPORAN KEUANGAN

60. Laporan keuangan pemerintah terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*Statement of Budget Realization*), laporan finansial, dan CaLK. Laporan pelaksanaan anggaran terdiri dari LRA dan Laporan Perubahan SAL. Laporan finansial terdiri dari Neraca, LO, LPE, dan LAK. CaLK merupakan laporan yang merinci atau menjelaskan lebih lanjut atas pos-pos laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial dan merupakan laporan yang tidak terpisahkan dari laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial.

Laporan Realisasi Anggaran

61. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan.

62. Unsur yang dicakup secara langsung oleh Laporan Realisasi Anggaran terdiri dari pendapatan-LRA, belanja, transfer, dan pembiayaan. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut :

(a) Pendapatan-LRA adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah lainnya yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

(b) Belanja adalah semua pengeluaran oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.

(c) Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.

(d) Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan/pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih entitas yang perlu dibayar kembali dan/atau akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil divestasi. Pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

63. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

Neraca

64. Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

65. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut :

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

(b) Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.

(c) Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

Aset

66. Manfaat ekonomi masa depan yang terwujud dalam aset adalah potensi aset tersebut untuk memberikan sumbangan, baik langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan operasional pemerintah, berupa aliran pendapatan atau penghematan belanja bagi pemerintah.

67. Aset diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan nonlancar. Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika diharapkan segera untuk dapat direalisasikan atau dimiliki untuk dipakai atau dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan. Aset yang tidak dapat dimasukkan dalam kriteria tersebut diklasifikasikan sebagai aset nonlancar.

68. Aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan.

69. Aset nonlancar mencakup aset yang bersifat jangka panjang, dan aset tak berwujud yang digunakan baik langsung maupun tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum. Aset nonlancar diklasifikasikan menjadi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya.

70. Investasi jangka panjang merupakan investasi yang diadakan dengan maksud untuk mendapatkan manfaat ekonomi dan manfaat sosial dalam jangka waktu lebih dari satu periode akuntansi. Investasi jangka panjang meliputi investasi nonpermanen dan permanen. Investasi nonpermanen antara lain investasi dalam Surat Utang Negara, penyertaan modal dalam proyek pembangunan, dan investasi nonpermanen lainnya. Investasi permanen antara lain penyertaan modal pemerintah dan investasi permanen lainnya.

71. Aset tetap meliputi tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan, aset tetap lainnya, dan konstruksi dalam pengerjaan.

72. Aset nonlancar lainnya diklasifikasikan sebagai aset lainnya. Termasuk dalam aset lainnya adalah aset tak berwujud dan aset kerja sama (kemitraan).

Kewajiban

73. Karakteristik esensial kewajiban adalah bahwa pemerintah mempunyai kewajiban masa kini yang dalam penyelesaiannya mengakibatkan pengorbanan sumber daya ekonomi di masa yang akan datang.

74. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggungjawab untuk bertindak di masa lalu. Dalam konteks pemerintahan, kewajiban muncul antara lain karena penggunaan sumber pembiayaan pinjaman dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintah lain, atau lembaga internasional. Kewajiban pemerintah juga terjadi karena perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah atau dengan pemberi jasa lainnya.

75. Setiap kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak yang mengikat atau peraturan perundang-undangan.

76. Kewajiban dikelompokkan kedalam kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Kewajiban jangka pendek merupakan kelompok kewajiban yang diselesaikan dalam waktu kurang dari dua belas bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka panjang adalah kelompok kewajiban yang penyelesaiannya dilakukan setelah 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan.

Ekuitas

77. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal laporan. Saldo ekuitas di Neraca berasal dari saldo akhir ekuitas pada Laporan Perubahan Ekuitas.

Laporan Operasional

78. Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan.

79. Unsur yang dicakup secara langsung dalam Laporan Operasional terdiri dari pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut:

(a) Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.

(b) Beban adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

(c) Transfer adalah hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari/oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.

(d) Pos Luar Biasa adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.

Laporan Arus Kas

80. Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu.

81. Unsur yang dicakup dalam Laporan Arus Kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas, yang masing-masing dapat dijelaskan sebagai berikut:

(a) Penerimaan kas adalah semua aliran kas yang masuk ke Bendahara Umum Negara/Daerah.

(b) Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendahara Umum Negara/Daerah.

Laporan Perubahan Ekuitas

82. Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

Catatan Atas Laporan Keuangan

83. Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan/menyajikan/menyediakan hal-hal sebagai berikut:

(a) Mengungkapkan informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;

(b) Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;

(c) Menyajikan ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;

(d) Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;

(e) Menyajikan rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;

(f) Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;

(g) Menyediakan informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

PENGAKUAN UNSUR LAPORAN KEUANGAN

84. Pengakuan dalam akuntansi adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan-LRA, belanja, pembiayaan, pendapatan-LO, dan beban, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan. Pengakuan diwujudkan dalam pencatatan jumlah uang terhadap pos-pos laporan keuangan yang terpengaruh oleh kejadian atau peristiwa terkait.

85. Kriteria minimum yang perlu dipenuhi oleh suatu kejadian atau peristiwa untuk diakui yaitu:

(a) terdapat kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan kejadian atau peristiwa tersebut akan mengalir keluar dari atau masuk ke dalam entitas pelaporan yang bersangkutan;

(b) kejadian atau peristiwa tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur atau dapat diestimasi dengan andal.

86. Dalam menentukan apakah suatu kejadian/peristiwa memenuhi kriteria pengakuan, perlu dipertimbangkan aspek materialitas.

Kemungkinan Besar Manfaat Ekonomi Masa Depan Terjadi

87. Dalam kriteria pengakuan pendapatan, konsep kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan terjadi digunakan dalam pengertian derajat kepastian tinggi bahwa manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan pos atau kejadian/peristiwa tersebut akan mengalir dari atau ke entitas pelaporan. Konsep ini diperlukan dalam menghadapi ketidakpastian lingkungan operasional pemerintah. Pengkajian derajat kepastian yang melekat dalam arus manfaat

ekonomi masa depan dilakukan atas dasar bukti yang dapat diperoleh pada saat penyusunan laporan keuangan.

Keandalan Pengukuran

88. Kriteria pengakuan pada umumnya didasarkan pada nilai uang akibat peristiwa atau kejadian yang dapat diandalkan pengukurannya. Namun ada kalanya pengakuan didasarkan pada hasil estimasi yang layak. Apabila pengukuran berdasarkan biaya dan estimasi yang layak tidak mungkin dilakukan, maka pengakuan transaksi demikian cukup diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

89. Penundaan pengakuan suatu pos atau peristiwa dapat terjadi apabila kriteria pengakuan baru terpenuhi setelah terjadi atau tidak terjadi peristiwa atau keadaan lain di masa mendatang.

Pengakuan Aset

90. Aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

91. Sejalan dengan penerapan basis akrual, aset dalam bentuk piutang atau beban dibayar di muka diakui ketika hak klaim untuk mendapatkan arus kas masuk atau manfaat ekonomi lainnya dari entitas lain telah atau tetap masih terpenuhi, dan nilai klaim tersebut dapat diukur atau diestimasi.

92. Aset dalam bentuk kas yang diperoleh pemerintah antara lain bersumber dari pajak, bea masuk, cukai, penerimaan bukan pajak, retribusi, pungutan hasil pemanfaatan kekayaan negara, transfer, dan setoran lain-lain, serta penerimaan pembiayaan, seperti hasil pinjaman. Proses pemungutan setiap unsur penerimaan tersebut sangat beragam dan melibatkan banyak pihak atau instansi. Dengan demikian, titik pengakuan penerimaan kas oleh pemerintah untuk mendapatkan pengakuan akuntansi memerlukan pengaturan yang lebih rinci, termasuk pengaturan mengenai batasan waktu sejak uang diterima sampai penyetorannya ke Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Aset tidak diakui jika pengeluaran telah terjadi dan manfaat ekonominya dipandang tidak mungkin diperoleh pemerintah setelah periode akuntansi berjalan.

Pengakuan Kewajiban

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

94. Sejalan dengan penerapan basis akrual, kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul.

Pengakuan Pendapatan

95. Pendapatan-LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi. Pendapatan-LRA diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan.

Pengakuan Beban dan Belanja

96. Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.

97. Belanja diakui berdasarkan terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.

PENGUKURAN UNSUR LAPORAN KEUANGAN

98. Pengukuran adalah proses penetapan nilai uang untuk mengakui dan memasukkan setiap pos dalam laporan keuangan. Pengukuran pos-pos dalam laporan keuangan menggunakan nilai perolehan historis. Aset dicatat sebesar pengeluaran/penggunaan sumber daya ekonomi atau sebesar nilai wajar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut. Kewajiban dicatat sebesar nilai wajar sumber daya ekonomi yang digunakan pemerintah untuk memenuhi kewajiban yang bersangkutan.

99. Pengukuran pos-pos laporan keuangan menggunakan mata uang rupiah. Transaksi yang menggunakan mata uang asing dikonversi terlebih dahulu dan dinyatakan dalam mata uang rupiah.

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 01
PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 7
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2 - 4
Basis Akuntansi	5 - 7
Definisi	8
Tujuan Laporan Keuangan	9 - 12
Tanggung Jawab Pelaporan Keuangan	13
Komponen-Komponen Laporan Keuangan	14 - 24
Struktur dan Isi	25 - 113
Pendahuluan.	25 -26
Identifikasi Laporan Keuangan	27 - 31
Periode Pelaporan	32 - 33
Tepat Waktu	34
Laporan Realisasi Anggaran	35 - 40
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih	41 - 43
Neraca	44 - 85
Klasifikasi	45 - 53
Aset lancar	54 - 55
Aset nonlancar	56 - 66
Pengakuan aset	67 - 68
Pengukuran aset	69 - 74
Kewajiban jangka pendek	75 - 77
Kewajiban jangka panjang	78 - 80
Pengakuan kewajiban	81 - 82
Pengukuran kewajiban	83
Ekuitas	84 - 85
Informasi yang disajikan dalam Neraca atau dalam Catatan atas Laporan Keuangan	86 - 88
Laporan Arus Kas	89 - 91
Laporan Operasional	92 - 100
Laporan Perubahan Ekuitas	101 - 103
Catatan Atas Laporan Keuangan	104 -113
Struktur	104 -107
Penyajian kebijakan-kebijakan akuntansi	108 -112
Pengungkapan-pengungkapan lainnya	113
Tanggal Efektif	114 - 115

Lampiran :

Ilustrasi Lampiran PSAP 01.A	:	Contoh Format Neraca Pemerintah Pusat
Ilustrasi Lampiran PSAP 01.B	:	Contoh Format Neraca Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota
Ilustrasi Lampiran PSAP 01.C	:	Contoh Format Laporan Perubahan Ekuitas Pemerintah Pusat
Ilustrasi Lampiran PSAP 01.D	:	Contoh Format Laporan Perubahan Ekuitas Pemerintah Provinsi/Kabupaten/ Kota
Ilustrasi Lampiran PSAP 01.E	:	Contoh Format Laporan Perubahan SAL Pemerintah Pusat
Ilustrasi Lampiran PSAP 01.F	:	Contoh Format Laporan Perubahan SAL Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 01

PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan termasuk lembaga legislatif sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan, dan persyaratan minimum isi laporan keuangan. Laporan keuangan disusun dengan menerapkan basis akrual. Pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan transaksi-transaksi spesifik dan peristiwa-peristiwa yang lain, diatur dalam standar akuntansi pemerintahan lainnya.

Ruang Lingkup

2. ***Laporan keuangan untuk tujuan umum disusun dan disajikan dengan basis akrual.***

3. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan yang dimaksudkan untuk memenuhi kebutuhan pengguna. Yang dimaksud dengan pengguna adalah masyarakat, termasuk lembaga legislatif, pemeriksa/pengawas, fihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman, serta pemerintah. Laporan keuangan meliputi laporan keuangan yang disajikan terpisah atau bagian dari laporan keuangan yang disajikan dalam dokumen publik lainnya seperti laporan tahunan.

4. ***Pernyataan Standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan suatu entitas pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan laporan keuangan konsolidasian, tidak termasuk perusahaan negara/daerah.***

Basis Akuntansi

5. ***Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah yaitu basis akrual.***

6. Entitas pelaporan menyelenggarakan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan basis akrual baik dalam pengakuan pendapatan dan beban, maupun pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas.

7. ***Entitas pelaporan yang menyelenggarakan akuntansi berbasis akrual, menyajikan Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan tentang anggaran.***

DEFINISI

8. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

Anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat.

Apropriasi merupakan anggaran yang disetujui DPR/DPRD yang merupakan mandat yang diberikan kepada Presiden/gubernur/bupati/walikota untuk melakukan pengeluaran-pengeluaran sesuai tujuan yang ditetapkan.

Arus Kas adalah arus masuk dan arus keluar kas dan setara kas pada Bendahara Umum Negara/Daerah.

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

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

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

Basis akrual *adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.*

Basis kas *adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.*

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

Beban *adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban.*

Dana Cadangan *adalah dana yang disisihkan untuk menampung kebutuhan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran.*

Ekuitas *adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.*

Entitas Akuntansi *adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/ pengguna barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.*

Entitas Pelaporan *adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.*

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

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

Kas Daerah *adalah tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh Gubernur/Bupati/Walikota untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah.*

Kas Negara *adalah tempat penyimpanan uang negara yang ditentukan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara untuk menampung seluruh penerimaan negara dan membayar seluruh pengeluaran negara.*

Kebijakan akuntansi *adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih oleh suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.*

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

Kewajiban ***adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah***

Laporan keuangan konsolidasian ***adalah suatu laporan keuangan yang merupakan gabungan keseluruhan laporan keuangan entitas pelaporan, atau entitas akuntansi, sehingga tersaji sebagai satu entitas tunggal.***

Laporan keuangan interim ***adalah laporan keuangan yang diterbitkan di antara dua laporan keuangan tahunan.***

Mata uang asing ***adalah mata uang selain mata uang pelaporan entitas.***

Mata uang pelaporan ***adalah mata uang rupiah yang digunakan dalam menyajikan laporan keuangan.***

Materialitas ***adalah suatu kondisi jika tidak tersajikannya atau salah saji suatu informasi akan mempengaruhi keputusan atau penilaian pengguna yang dibuat atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada hakikat atau besarnya pos atau kesalahan yang dipertimbangkan dari keadaan khusus di mana kekurangan atau salah saji terjadi.***

Nilai wajar ***adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar fihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.***

Otorisasi Kredit Anggaran (allotment) ***adalah dokumen pelaksanaan anggaran yang menunjukkan bagian dari apropriasi yang disediakan bagi instansi dan digunakan untuk memperoleh uang dari Bendahara Umum Negara/Daerah guna membiayai pengeluaran-pengeluaran selama periode otorisasi tersebut.***

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

Pendapatan-LO ***adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.***

Pendapatan-LRA ***adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.***

Penyusutan *adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (***depreciable assets***) selama masa manfaat aset yang bersangkutan.*

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

Piutang transfer *adalah hak suatu entitas pelaporan untuk menerima pembayaran dari entitas pelaporan lain sebagai akibat peraturan perundang-undangan.*

Pos *adalah kumpulan akun sejenis yang ditampilkan pada lembar muka laporan keuangan.*

Pos luar biasa *adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.*

Rekening Kas Umum Negara *adalah rekening tempat penyimpanan uang negara yang ditentukan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara untuk menampung seluruh penerimaan negara dan membayar seluruh pengeluaran negara pada bank sentral.*

Rekening Kas Umum Daerah *adalah rekening tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh gubernur/bupati/walikota untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah pada bank yang ditetapkan.*

Saldo Anggaran Lebih *adalah gunggungan saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan*.

Selisih kurs *adalah selisih yang timbul karena penjabaran mata uang asing ke rupiah pada kurs yang berbeda.*

Setara kas *adalah investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dijabarkan menjadi kas serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan.*

Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran *(SiLPA/SiKPA) adalah selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBN/APBD selama satu periode pelaporan.*

Surplus/defisit-LO *adalah selisih antara pendapatan-LO dan beban selama satu periode pelaporan, setelah diperhitungkan surplus/defisit dari kegiatan non operasional dan pos luar biasa.*

***Surplus/defisit-LRA** adalah selisih lebih/kurang antara pendapatan-LRA dan belanja selama satu periode pelaporan.*

***Tanggal pelaporan** adalah tanggal hari terakhir dari suatu periode pelaporan.*

***Transfer** adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.*

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

TUJUAN LAPORAN KEUANGAN

9. Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan:

(a) menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;

(b) menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;

(c) menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;

(d) menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;

(e) menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;

(f) menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;

(g) menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

10. Laporan keuangan untuk tujuan umum juga mempunyai peranan prediktif dan prospektif, menyediakan informasi yang berguna untuk memprediksi besarnya sumber daya yang dibutuhkan untuk operasi yang berkelanjutan, sumberdaya yang dihasilkan dari operasi yang berkelanjutan, serta risiko dan ketidakpastian yang terkait. Pelaporan keuangan juga menyajikan informasi bagi pengguna mengenai:

(a) indikasi apakah sumber daya telah diperoleh dan digunakan sesuai dengan anggaran; dan

(b) indikasi apakah sumber daya diperoleh dan digunakan sesuai dengan ketentuan, termasuk batas anggaran yang ditetapkan oleh DPR/DPRD.

11. Untuk memenuhi tujuan umum ini, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai entitas pelaporan dalam hal:

(a) aset;
(b) kewajiban;
(c) ekuitas;
(d) pendapatan-LRA;
(e) belanja;
(f) transfer;
(g) pembiayaan;
(h) saldo anggaran lebih
(i) pendapatan-LO;
(j) beban; dan
(k) arus kas.

12. Informasi dalam laporan keuangan tersebut relevan untuk memenuhi tujuan sebagaimana terdapat dalam paragraf 9, namun tidak dapat sepenuhnya memenuhi tujuan tersebut. Informasi tambahan, termasuk laporan nonkeuangan, dapat dilaporkan bersama-sama dengan laporan keuangan untuk memberikan gambaran yang lebih komprehensif mengenai aktivitas suatu entitas pelaporan selama satu periode.

TANGGUNG JAWAB PELAPORAN KEUANGAN

13. Tanggung jawab penyusunan dan penyajian laporan keuangan berada pada pimpinan entitas.

KOMPONEN-KOMPONEN LAPORAN KEUANGAN

14. ***Komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran*** **(Statement of Budget Realization)** ***dan laporan finansial, sehingga seluruh komponen menjadi sebagai berikut:***

(a) ***Laporan Realisasi Anggaran;***
(b) ***Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;***
(c) ***Neraca;***
(d) ***Laporan Operasional;***
(e) ***Laporan Arus Kas;***
(f) ***Laporan Perubahan Ekuitas;***
(g) ***Catatan atas Laporan Keuangan.***

15. ***Komponen-komponen laporan keuangan tersebut disajikan oleh setiap entitas pelaporan, kecuali:***

(a) ***Laporan Arus Kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum;***

(b) ***Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih yang hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasiannya.***

16. Unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum adalah unit yang ditetapkan sebagai bendahara umum negara/daerah dan/atau sebagai kuasa bendahara umum negara/daerah.

17. Kegiatan keuangan pemerintah dibatasi dengan anggaran dalam bentuk apropriasi atau otorisasi anggaran. Laporan keuangan menyediakan informasi mengenai apakah sumber daya ekonomi telah diperoleh dan digunakan sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan. Laporan Realisasi Anggaran memuat anggaran dan realisasi.

18. Entitas pelaporan pemerintah pusat juga menyajikan Saldo Anggaran Lebih pemerintah yang mencakup Saldo Anggaran Lebih tahun sebelumnya, penggunaan Saldo Anggaran Lebih, Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA) tahun berjalan, dan penyesuaian lain yang diperkenankan.

19. Laporan keuangan memberikan informasi tentang sumber daya ekonomi dan kewajiban entitas pelaporan pada tanggal pelaporan dan arus sumber daya ekonomi selama periode berjalan. Informasi ini diperlukan pengguna untuk melakukan penilaian terhadap kemampuan entitas pelaporan dalam menyelenggarakan kegiatan pemerintahan di masa mendatang.

20. Entitas pelaporan menyajikan informasi untuk membantu para pengguna dalam memperkirakan hasil operasi entitas dan pengelolaan aset, seperti halnya dalam pembuatan dan evaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya ekonomi.

21. Entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.

22. Entitas pelaporan menyajikan kekayaan bersih pemerintah yang mencakup ekuitas awal, surplus/defisit periode bersangkutan, dan dampak kumulatif akibat perubahan kebijakan dan kesalahan mendasar.

23. Untuk menghindari kesalahpahaman dalam membaca laporan keuangan, entitas pelaporan harus mengungkapkan semua informasi penting baik yang telah tersaji maupun yang tidak tersaji dalam lembar muka laporan keuangan.

24. Entitas pelaporan mengungkapkan informasi tentang ketaatan terhadap anggaran.

STRUKTUR DAN ISI

Pendahuluan

25. Pernyataan Standar ini mensyaratkan adanya pengungkapan tertentu pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan, mensyaratkan pengungkapan pos-pos lainnya dalam lembar muka laporan keuangan atau dalam Catatan atas Laporan Keuangan, dan merekomendasikan format ilustrasi standar ini yang dapat diikuti oleh suatu entitas pelaporan sesuai dengan situasi masing-masing.

26. Pernyataan Standar ini menggunakan istilah pengungkapan dalam arti yang seluas-luasnya, meliputi pos-pos yang disajikan dalam setiap lembar muka laporan keuangan maupun dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Pengungkapan yang disyaratkan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan lainnya disajikan sesuai dengan ketentuan dalam standar tersebut. Kecuali ada standar yang mengatur sebaliknya, pengungkapan yang demikian dibuat pada lembar muka laporan keuangan yang relevan atau dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Identifikasi Laporan Keuangan

27. ***Laporan keuangan diidentifikasi dan dibedakan secara jelas dari informasi lainnya dalam dokumen terbitan yang sama.***

28. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan hanya berlaku untuk laporan keuangan dan tidak untuk informasi lain yang disajikan dalam suatu laporan tahunan atau dokumen lainnya. Oleh karena itu, penting bagi pengguna untuk dapat membedakan informasi yang disajikan menurut Standar Akuntansi Pemerintahan dari informasi lain, namun bukan merupakan subyek yang diatur dalam Pernyataan Standar ini.***

29. Setiap komponen laporan keuangan harus diidentifikasi secara jelas. Di samping itu, informasi berikut harus dikemukakan secara jelas dan diulang pada setiap halaman laporan bilamana perlu untuk memperoleh pemahaman yang memadai atas informasi yang disajikan:

(a) nama entitas pelaporan atau sarana identifikasi lainnya;

(b) cakupan laporan keuangan, apakah satu entitas tunggal atau konsolidasian dari beberapa entitas pelaporan;

(c) tanggal pelaporan atau periode yang dicakup oleh laporan keuangan, yang sesuai dengan komponen-komponen laporan keuangan;

(d) mata uang pelaporan; dan

(e) tingkat ketepatan yang digunakan dalam penyajian angka-angka pada laporan keuangan.

30. Persyaratan dalam paragraf 27 dapat dipenuhi dengan penyajian judul dan judul kolom yang singkat pada setiap halaman laporan keuangan. Berbagai pertimbangan digunakan untuk pengaturan tentang penomoran halaman, referensi, dan susunan lampiran sehingga dapat mempermudah pengguna dalam memahami laporan keuangan.

31. Laporan keuangan seringkali lebih mudah dimengerti bilamana informasi disajikan dalam ribuan atau jutaan rupiah. Penyajian demikian ini dapat diterima sepanjang tingkat ketepatan dalam penyajian angka-angka diungkapkan dan informasi yang relevan tidak hilang.

Periode Pelaporan

32. ***Laporan keuangan disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Dalam situasi tertentu, tanggal laporan suatu entitas berubah dan laporan keuangan tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih panjang atau lebih pendek dari satu tahun, entitas pelaporan mengungkapkan informasi berikut:***

(a) ***alasan penggunaan periode pelaporan tidak satu tahun,***

(b) ***fakta bahwa jumlah-jumlah komparatif untuk laporan tertentu seperti arus kas dan catatan-catatan terkait tidak dapat diperbandingkan.***

33. Dalam situasi tertentu suatu entitas pelaporan harus mengubah tanggal pelaporannya, misalnya sehubungan dengan adanya perubahan tahun anggaran. Pengungkapan atas perubahan tanggal pelaporan adalah penting agar pengguna menyadari kalau jumlah-jumlah yang disajikan untuk periode sekarang dan jumlah-jumlah komparatif tidak dapat diperbandingkan. Contoh selanjutnya adalah dalam masa transisi dari akuntansi berbasis kas ke akrual, suatu entitas pelaporan mengubah tanggal pelaporan entitas-entitas akuntansi yang berada dalam entitas pelaporan untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan konsolidasian.

Tepat Waktu

34. Kegunaan laporan keuangan berkurang bilamana laporan tidak tersedia bagi pengguna dalam suatu periode tertentu setelah tanggal pelaporan. Faktor-faktor yang dihadapi seperti kompleksitas operasi suatu entitas pelaporan bukan merupakan alasan yang cukup atas kegagalan pelaporan yang tepat waktu.

LAPORAN REALISASI ANGGARAN

35. ***Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD.***

36. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan

37. ***Laporan Realisasi Anggaran menyajikan sekurang-kurangnya unsur-unsur sebagai berikut:***

(a) ***Pendapatan-LRA;***

(b) ***belanja;***

(c) ***transfer;***

(d) ***surplus/defisit-LRA;***

(e) ***pembiayaan;***

(f) ***sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran.***

38. ***Laporan Realisasi Anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan.***

39. Laporan Realisasi Anggaran dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Penjelasan tersebut memuat hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.

40. PSAP No. 02 mengatur persyaratan-persyaratan untuk penyajian Laporan Realisasi Anggaran dan pengungkapan informasi terkait.

LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH

41. ***Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:***

(a) ***Saldo Anggaran Lebih awal;***

(b) ***Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;***

(c) ***Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;***

(d) ***Koreksi Kesalahan Pembukuan tahun Sebelumnya; dan***

(e) ***Lain-lain;***

(f) ***Saldo Anggaran Lebih Akhir.***

42. ***Di samping itu, suatu entitas pelaporan menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

43. Contoh format Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih disajikan pada ilustrasi PSAP 01 E dan 01 F. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

NERACA

44. Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

Klasifikasi

45. ***Setiap entitas pelaporan mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan nonlancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang dalam neraca.***

46. ***Setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos aset dan kewajiban yang mencakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan dan***

jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan.

47. Apabila suatu entitas pelaporan menyediakan barang-barang yang akan digunakan dalam menjalankan kegiatan pemerintahan, perlu adanya klasifikasi terpisah antara aset lancar dan nonlancar dalam neraca untuk memberikan informasi mengenai barang-barang yang akan digunakan dalam periode akuntansi berikutnya dan yang akan digunakan untuk keperluan jangka panjang.

48. Informasi tentang tanggal jatuh tempo aset dan kewajiban keuangan bermanfaat untuk menilai likuiditas dan solvabilitas suatu entitas pelaporan. Informasi tentang tanggal penyelesaian aset nonkeuangan dan kewajiban seperti persediaan dan cadangan juga bermanfaat untuk mengetahui apakah aset diklasifikasikan sebagai aset lancar dan nonlancar dan kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek dan jangka panjang.

49. ***Neraca menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:***

(a) ***kas dan setara kas;***

(b) ***investasi jangka pendek;***

(c) ***piutang pajak dan bukan pajak;***

(d) ***persediaan;***

(e) ***investasi jangka panjang;***

(f) ***aset tetap;***

(g) ***kewajiban jangka pendek;***

(h) ***kewajiban jangka panjang;***

(i) ***ekuitas.***

50. ***Pos-pos selain yang disebutkan pada paragraf 49 disajikan dalam Neraca jika Standar Akuntansi Pemerintahan mensyaratkan, atau jika penyajian demikian perlu untuk menyajikan secara wajar posisi keuangan suatu entitas pelaporan.***

51. Contoh format Neraca disajikan dalam ilustrasi PSAP 01.A dan 01.B Standar ini. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

52. Pertimbangan disajikannya pos-pos tambahan secara terpisah didasarkan pada faktor-faktor berikut ini:

(a) Sifat, likuiditas, dan materialitas aset;

(b) Fungsi pos-pos tersebut dalam entitas pelaporan;

(c) Jumlah, sifat, dan jangka waktu kewajiban.

53. Aset dan kewajiban yang berbeda dalam sifat dan fungsi kadang-kadang diukur dengan dasar pengukuran yang berbeda. Sebagai contoh, sekelompok aset

tetap tertentu dicatat atas dasar biaya perolehan dan kelompok lainnya dicatat atas dasar nilai wajar yang diestimasikan.

Aset Lancar

54. ***Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika:***

(a) ***diharapkan segera untuk direalisasikan, dipakai, atau dimiliki untuk dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan, atau***

(b) ***berupa kas dan setara kas.***

(c) ***Semua aset selain yang termasuk dalam (a) dan (b), diklasifikasikan sebagai aset nonlancar.***

55. Aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan. Pos-pos investasi jangka pendek antara lain deposito berjangka 3 (tiga) sampai 12 (dua belas) bulan dan surat berharga yang mudah diperjualbelikan. Pos-pos piutang antara lain piutang pajak, retribusi, denda, penjualan angsuran, tuntutan ganti rugi, dan piutang lainnya yang diharapkan diterima dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Persediaan mencakup barang atau perlengkapan yang dibeli dan disimpan untuk digunakan, misalnya barang pakai habis seperti alat tulis kantor, barang tak habis pakai seperti komponen peralatan dan pipa, dan barang bekas pakai seperti komponen bekas.

Aset Nonlancar

56. ***Aset nonlancar mencakup aset yang bersifat jangka panjang dan aset tak berwujud, yang digunakan secara langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum.***

57. ***Aset nonlancar diklasifikasikan menjadi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya untuk mempermudah pemahaman atas pos-pos aset nonlancar yang disajikan di neraca.***

58. ***Investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki selama lebih dari 12 (dua belas) bulan. Investasi jangka panjang terdiri dari investasi nonpermanen dan investasi permanen.***

59. ***Investasi nonpermanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan.***

60. ***Investasi permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan.***

61. ***Investasi nonpermanen terdiri dari:***

(a) ***Investasi dalam Surat Utang Negara;***

(b) ***Penanaman modal dalam proyek pembangunan yang dapat dialihkan kepada fihak ketiga; dan***

(c) ***Investasi nonpermanen lainnya***

62. ***Investasi permanen terdiri dari:***

(a) ***Penyertaan Modal Pemerintah pada perusahaan negara/perusahaan daerah, lembaga keuangan negara, badan hukum milik negara, badan internasional dan badan hukum lainnya bukan milik negara.***

(b) ***Investasi permanen lainnya.***

63. ***Aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari dua belas bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum*.**

64. ***Aset tetap terdiri dari:***

(a) ***Tanah;***

(b) ***Peralatan dan mesin;***

(c) ***Gedung dan bangunan;***

(d) ***Jalan, irigasi, dan jaringan;***

(e) ***Aset tetap lainnya; dan***

(f) ***Konstruksi dalam pengerjaan.***

65. ***Dana Cadangan adalah dana yang disisihkan untuk menampung kebutuhan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran. Dana cadangan dirinci menurut tujuan pembentukannya.***

66. ***Aset nonlancar lainnya diklasifikasikan sebagai aset lainnya. Termasuk dalam aset lainnya adalah aset tak berwujud, tagihan penjualan angsuran yang jatuh tempo lebih dari 12 (dua belas) bulan, aset kerjasama dengan fihak ketiga (kemitraan), dan kas yang dibatasi penggunaannya.***

Pengakuan Aset

67. ***Aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.***

68. ***Aset diakui pada saat diterima atau kepemilikannya dan/atau kepenguasaannya berpindah.***

Pengukuran Aset

69. ***Pengukuran aset adalah sebagai berikut:***

(a) ***Kas dicatat sebesar nilai nominal;***

(b) ***Investasi jangka pendek dicatat sebesar nilai perolehan;***

(c) ***Piutang dicatat sebesar nilai nominal;***

(d) ***Persediaan dicatat sebesar:***

i. ***Biaya Perolehan apabila diperoleh dengan pembelian;***

ii. ***Biaya Standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri;***

iii. ***Nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/ rampasan.***

70. ***Investasi jangka panjang dicatat sebesar biaya perolehan termasuk biaya tambahan lainnya yang terjadi untuk memperoleh kepemilikan yang sah atas investasi tersebut;***

71. ***Aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.***

72. ***Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.***

73. Biaya perolehan aset tetap yang dibangun dengan cara swakelola meliputi biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, dan biaya tidak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut.

74. ***Aset moneter dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.***

Kewajiban Jangka Pendek

75. ***Suatu kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek jika diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Semua kewajiban lainnya diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang.***

76. Kewajiban jangka pendek dapat dikategorikan dengan cara yang sama seperti aset lancar. Beberapa kewajiban jangka pendek, seperti utang transfer pemerintah atau utang kepada pegawai merupakan suatu bagian yang akan menyerap aset lancar dalam tahun pelaporan berikutnya.

77. Kewajiban jangka pendek lainnya adalah kewajiban yang jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Misalnya bunga pinjaman, utang jangka pendek dari fihak ketiga, utang perhitungan fihak ketiga (PFK), dan bagian lancar utang jangka panjang.

Kewajiban Jangka Panjang

78. ***Suatu entitas pelaporan tetap mengklasifikasikan kewajiban jangka panjangnya, meskipun kewajiban tersebut jatuh tempo dan untuk diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan jika:***

(a) ***jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 (dua belas) bulan;***

(b) ***entitas bermaksud mendanai kembali (*refinance*) kewajiban tersebut atas dasar jangka panjang; dan***

(c) ***maksud tersebut didukung dengan adanya suatu perjanjian pendanaan kembali (refinancing), atau adanya penjadualan kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum laporan keuangan disetujui.***

Jumlah setiap kewajiban yang dikeluarkan dari kewajiban jangka pendek sesuai dengan paragraf ini, bersama-sama dengan informasi yang mendukung penyajian ini, diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

79. Beberapa kewajiban yang jatuh tempo untuk dilunasi pada tahun berikutnya mungkin diharapkan dapat didanai kembali *(refinancing)* atau digulirkan *(roll over)* berdasarkan kebijakan entitas pelaporan dan diharapkan tidak akan segera menyerap dana entitas. Kewajiban yang demikian dipertimbangkan untuk menjadi suatu bagian dari pembiayaan jangka panjang dan diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang. Namun dalam situasi di mana kebijakan pendanaan kembali tidak berada pada entitas (seperti dalam kasus tidak adanya persetujuan pendanaan kembali), pendanaan kembali ini tidak dapat dipertimbangkan secara otomatis dan kewajiban ini diklasifikasikan sebagai pos jangka pendek kecuali penyelesaian atas perjanjian pendanaan kembali sebelum persetujuan laporan keuangan membuktikan bahwa substansi kewajiban pada tanggal pelaporan adalah jangka panjang.

80. Beberapa perjanjian pinjaman menyertakan persyaratan tertentu *(covenant)* yang menyebabkan kewajiban jangka panjang menjadi kewajiban jangka pendek *(payable on demand)* jika persyaratan tertentu yang terkait dengan posisi keuangan peminjam dilanggar. Dalam keadaan demikian, kewajiban dapat diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang hanya jika:

(a) pemberi pinjaman telah menyetujui untuk tidak meminta pelunasan sebagai konsekuensi adanya pelanggaran, dan

(b) tidak mungkin terjadi pelanggaran berikutnya dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

Pengakuan Kewajiban

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

82. ***Kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul.***

Pengukuran Kewajiban

83. ***Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal. Kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.***

Ekuitas

84. ***Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal laporan.***

85. Saldo ekuitas di Neraca berasal dari saldo akhir ekuitas pada Laporan Perubahan Ekuitas.

INFORMASI YANG DISAJIKAN DALAM NERACA ATAU DALAM CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

86. ***Suatu entitas pelaporan mengungkapkan, baik dalam Neraca maupun dalam Catatan atas Laporan Keuangan subklasifikasi pos-pos yang disajikan, diklasifikasikan dengan cara yang sesuai dengan operasi entitas yang bersangkutan. Suatu pos disubklasifikasikan lebih lanjut, bilamana perlu, sesuai dengan sifatnya.***

87. Rincian yang tercakup dalam subklasifikasi di Neraca atau di Catatan atas Laporan Keuangan tergantung pada persyaratan dari Standar Akuntansi Pemerintahan dan materialitas jumlah pos yang bersangkutan. Faktor-faktor yang disebutkan dalam paragraf 86 dapat digunakan dalam menentukan dasar bagi subklasifikasi.

88. Pengungkapan akan bervariasi untuk setiap pos, misalnya:

(a) piutang dirinci menurut jumlah piutang pajak, retribusi, penjualan, fihak terkait, uang muka, dan jumlah lainnya; piutang transfer dirinci menurut sumbernya;

(b) persediaan dirinci lebih lanjut sesuai dengan standar yang mengatur akuntansi untuk persediaan;

(c) aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kelompok sesuai dengan standar yang mengatur tentang aset tetap;

(d) utang transfer dianalisis menurut entitas penerimanya;

(e) dana cadangan diklasifikasikan sesuai dengan peruntukannya;

(f) pengungkapan kepentingan pemerintah dalam perusahaan negara/daerah/lainnya adalah jumlah penyertaan yang diberikan, tingkat pengendalian dan metode penilaian.

LAPORAN ARUS KAS

89. Laporan Arus Kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.

90. ***Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.***

91. Penyajian Laporan Arus Kas dan pengungkapan yang berhubungan dengan arus kas diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas.

LAPORAN OPERASIONAL

92. ***Laporan finansial mencakup laporan operasional yang menyajikan pos-pos sebagai berikut:***

(a) ***Pendapatan-LO dari kegiatan operasional;***

(b) ***Beban dari kegiatan operasional ;***

(c) ***Surplus/defisit dari Kegiatan Non Operasional, bila ada;***

(d) ***Pos luar biasa, bila ada;***

(e) ***Surplus/defisit-LO.***

Penambahan pos-pos, judul dan subtotal disajikan dalam laporan operasional jika standar ini mensyaratkannya, atau jika diperlukan untuk menyajikan dengan wajar hasil operasi suatu entitas pelaporan.

93. Dalam hubungannya dengan laporan operasional, kegiatan operasional suatu entitas pelaporan dapat dianalisis menurut klasifikasi ekonomi atau klasifikasi fungsi/program untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

94. Penambahan pos-pos pada laporan operasional dan deskripsi yang digunakan serta susunan pos-pos dapat diubah apabila diperlukan untuk menjelaskan operasi dimaksud. Faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan meliputi materialitas dan sifat serta fungsi komponen pendapatan-LO dan beban.

95. Dalam laporan operasional yang dianalisis menurut suatu klasifikasi beban, beban-beban dikelompokkan menurut klasifikasi ekonomi (sebagai contoh beban penyusutan/amortisasi, beban alat tulis kantor, beban transportasi, dan beban gaji dan tunjangan pegawai), dan tidak direalokasikan pada berbagai fungsi dalam suatu entitas pelaporan. Metode ini sederhana untuk diaplikasikan dalam kebanyakan entitas kecil karena tidak memerlukan alokasi beban operasional pada berbagai fungsi.

96. Dalam laporan operasional yang dianalisis menurut klasifikasi fungsi, beban-beban dikelompokkan menurut program atau yang dimaksudkannya. Penyajian laporan ini memberikan informasi yang lebih relevan bagi pemakai dibandingkan dengan laporan menurut klasifikasi ekonomi, walau dalam hal ini pengalokasian beban ke fungsi-fungsi adakalanya bersifat arbitrer dan atas dasar pertimbangan tertentu.

97. Entitas pelaporan yang mengelompokkan beban menurut klasifikasi fungsi mengungkapkan pula tambahan informasi beban menurut klasifikasi ekonomi, a.l. meliputi beban penyusutan/amortisasi, beban gaji dan tunjangan pegawai, dan beban bunga pinjaman.

98. Untuk memilih metode klasifikasi ekonomi atau klasifikasi fungsi tergantung pada faktor historis dan peraturan perundang-undangan, serta hakikat organisasi. Kedua metode ini dapat memberikan indikasi beban yang mungkin, baik langsung maupun tidak langsung, berbeda dengan output entitas pelaporan bersangkutan. Karena penerapan masing-masing metode pada entitas yang

berbeda mempunyai kelebihan tersendiri, maka standar ini memperbolehkan entitas pelaporan memilih salah satu metode yang dipandang dapat menyajikan unsur operasi secara layak.

99. Dalam Laporan Operasional, surplus/defisit penjualan aset nonlancar dan pendapatan/beban luar biasa dikelompokkan dalam kelompok tersendiri.

100. PSAP 12 menguraikan secara lebih rinci Laporan Operasional yang beban-bebannya dikelompokkan menurut klasifikasi ekonomi. Laporan Operasional disajikan dalam bentuk perbandingan dengan tahun sebelumnya, yang contoh formatnya dapat dilihat pada ilustrasi PSAP 12.A dan 12.B.

LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS

101. ***Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos:***

(a) ***Ekuitas awal***

(b) ***Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;***

(c) ***Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya:***

i. koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya;

ii. perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.

(d) ***Ekuitas akhir.***

102. ***Di samping itu, suatu entitas pelaporan menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Ekuitas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

103. Contoh format Laporan Perubahan Ekuitas disajikan pada ilustrasi PSAP 01.C dan 01.D. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

Struktur

104. ***Agar dapat digunakan oleh pengguna dalam memahami dan membandingkannya dengan laporan keuangan entitas lainnya, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:***

(a) ***Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;***

(b) ***Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;***

(c) ***Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;***

(d) ***Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;***

(e) ***Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;***

(f) ***Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;***

(g) ***Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.***

105. ***Catatan atas Laporan Keuangan disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

106. ***Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya.***

107. Dalam keadaan tertentu masih dimungkinkan untuk mengubah susunan penyajian atas pos-pos tertentu dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Misalnya informasi tingkat bunga dan penyesuaian nilai wajar dapat digabungkan dengan informasi jatuh tempo surat-surat berharga.

Penyajian Kebijakan-kebijakan Akuntansi

108. ***Bagian kebijakan akuntansi pada Catatan atas Laporan Keuangan menjelaskan hal-hal berikut ini:***

(a) ***dasar pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan;***

(b) ***sampai sejauh mana kebijakan-kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan ketentuan-ketentuan masa transisi Standar Akuntansi Pemerintahan diterapkan oleh suatu entitas pelaporan; dan***

(c) ***setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.***

109. Pengguna laporan keuangan perlu mengetahui basis–basis pengukuran yang digunakan sebagai landasan dalam penyajian laporan keuangan. Apabila lebih dari satu basis pengukuran digunakan dalam penyusunan laporan keuangan,

maka informasi yang disajikan harus cukup memadai untuk dapat mengindikasikan aset dan kewajiban yang menggunakan basis pengukuran tersebut.

110. Dalam menentukan apakah suatu kebijakan akuntansi perlu diungkapkan, manajemen harus mempertimbangkan apakah pengungkapan tersebut dapat membantu pengguna untuk memahami setiap transaksi yang tercermin dalam laporan keuangan. Kebijakan-kebijakan akuntansi yang perlu dipertimbangkan untuk disajikan meliputi, tetapi tidak terbatas pada, hal-hal sebagai berikut:

(a) Pengakuan pendapatan-LRA dan pendapatan-LO;
(b) Pengakuan belanja;
(c) Pengakuan beban;
(d) Prinsip-prinsip penyusunan laporan konsolidasian;
(e) Investasi;
(f) Pengakuan dan penghentian/penghapusan aset berwujud dan tidak berwujud;
(g) Kontrak-kontrak konstruksi;
(h) Kebijakan kapitalisasi pengeluaran;
(i) Kemitraan dengan fihak ketiga;
(j) Biaya penelitian dan pengembangan;
(k) Persediaan, baik yang untuk dijual maupun untuk dipakai sendiri;
(l) Dana cadangan;
(m) Penjabaran mata uang asing dan lindung nilai.

111. Setiap entitas pelaporan perlu mempertimbangkan sifat kegiatan-kegiatan dan kebijakan-kebijakan yang perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Sebagai contoh, pengungkapan informasi untuk pengakuan pajak, retribusi dan bentuk-bentuk lainnya dari iuran wajib (*nonreciprocal revenue*), penjabaran mata uang asing, dan perlakuan akuntansi terhadap selisih kurs.

112. Kebijakan akuntansi bisa menjadi signifikan walaupun nilai pos-pos yang disajikan dalam periode berjalan dan sebelumnya tidak material. Selain itu, perlu pula diungkapkan kebijakan akuntansi yang dipilih dan diterapkan yang tidak diatur dalam Pernyataan Standar ini.

Pengungkapan-Pengungkapan Lainnya

113. ***Suatu entitas pelaporan mengungkapkan hal-hal berikut ini apabila belum diinformasikan dalam bagian manapun dari laporan keuangan, yaitu:***

(a) ***domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta jurisdiksi dimana entitas tersebut beroperasi;***
(b) ***penjelasan mengenai sifat operasi entitas dan kegiatan pokoknya;***
(c) ***ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya.***

TANGGAL EFEKTIF

114. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.***

115. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

PEMERINTAH PUSAT
NERACA
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X1	20X0
1	**ASET**		
2			
3	ASET LANCAR	xxx	xxx
4	Kas di Bank Indonesia	xxx	xxx
5	Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara	xxx	xxx
6	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
7	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
8	Investasi Jangka Pendek	xxx	xxx
9	Piutang Pajak	xxx	xxx
10	Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak	xxx	xxx
11	Penyisihan Piutang	(xxx)	(xxx)
12	Beban Dibayar Dimuka	xxx	xxx
13	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
14	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
15	Bagian Lancar Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx
16	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
17	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
18	Piutang Lainnya	xxx	xxx
19	Persediaan		
20	Jumlah Aset Lancar (4 s/d 19)	xxx	xxx
21			
22	Investasi Jangka Panjang		
23	Investasi Non Permanen		
24	Pinjaman Jangka Panjang	xxx	xxx
25	Dana Bergulir	xxx	xxx
26	Investasi dalam Obligasi	xxx	xxx
27	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	xxx
28	Investasi Non Permanen Lainnya	xxx	xxx
29	Jumlah nonpermanent Investment (24 s/d 28)	xxx	xxx
30	Investasi Permanen		
31	Penyertaan Modal Negaran	xxx	xxx
32	Investasi Permanen Lainnya	xxx	xxx
33	Jumlah Investasi Permanen (31s/d 32)	xxx	xxx
34	Jumlah Investasi Jangka Panjang (29+33)	xxx	xxx
35			
36	Aset Tetap		
37	Tanah	xxx	xxx
38	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
39	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
40	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
41	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
42	Konstruksi Dalam Pengerjaan	xxx	xxx
43	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)

44	Jumlah Aset Tetap (37 s/d 43)	xxx	xxx
45			
46	Aset Lainnya		
47	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
48	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
49	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
50	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
51	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
52	Jumlah Aset Lainnya (47 s/d 51)	xxx	xxx
54	**JUMLAH ASET**	xxx	xxx
55			
56	**KEWAJIBAN**		
57			
58	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
59	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)		
60	Utang Bunga	xxx	xxx
61	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
62	Pendapatan Diterima Dimuka	xxx	xxx
63	Utang Belanja	xxx	xxx
64	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
65	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (59 s/d 64)	xxx	xxx
66		xxx	xxx
67	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
68	Utang Luar Negeri	xxx	xxx
69	Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
70	Utang Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
71	Premium (Diskonto) Obligasi	xxx	xxx
72	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
73	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (68 s/d 72)	xxx	xxx
74	**JUMLAH KEWAJIBAN (65+73)**	xxx	xxx
75			
76	**EKUITAS**		
77	EKUITAS	xxx	xxx
78	**JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (74+77)**	xxx	xxx

PEMERINTAH PROVINSI/KABUPATEN/KOTA
NERACA
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X1	20X0
1	**ASSET**		
2			
3	ASET LANCAR		
4	Kas di Kas Daerah	xxx	xxx
5	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
6	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
7	Investasi Jangka Pendek	xxx	xxx
8	Piutang Pajak	xxx	xxx
9	Piutang Retribusi	xxx	xxx
10	Penyisihan Piutang	(xxx)	(xxx)
11	Belanja Dibayar Dimuka	xxx	xxx
12	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
13	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
14	Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Pusat	xxx	xxx
15	Bagian Lancar Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx
16	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
17	Bagian lancar Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
18	Piutang Lainnya	xxx	xxx
19	Persediaan	xxx	xxx
20	Jumlah Aset Lancar (4 s/d 19)	xxx	xxx
21			
22	Investasi Jangka Panjang		
23	Investasi Nonpermanen		
24	Pinjaman Jangka Panjang	xxx	xxx
25	Investasi dalam Surat Utang Negara	xxx	xxx
26	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	xxx
27	Investasi Nonpermanen Lainnya	xxx	xxx
28	Jumlah Investasi Nonpermanen (24 s/d 27)	xxx	xxx
29	Investasi Permanen		
30	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	xxx
31	Investasi Permanen Lainnya	xxx	xxx
32	Jumlah Investasi Permanen (30 s/d 31)	xxx	xxx
33	Jumlah Investasi Jangka Panjang (28+32)	xxx	xxx
34			
35	Aset Tetap		
36	Tanah	xxx	xxx
37	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
38	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
39	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
40	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
41	Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx	xxx
42	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
43	Jumlah Aset Tetap (36 s/d 42)	xxx	xxx
44			

45	DANA CADANGAN		
46	Dana Cadangan	xxx	xxx
47	Jumlah Dana Cadangan (46)	xxx	xxx
48			
49	ASET LAINNYA		
50	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
51	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
52	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
53	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
54	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
55	**Jumlah Aset Lainnya (50 s/d 54)**	xxx	xxx
56			
57	**JUMLAH ASET (20+33+43+47+55)**	xxx	xxx
58			
59	**KEWAJIBAN**		
60			
61	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK		
62	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
63	Utang Bunga	xxx	xxx
64	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
65	Pendapatan Diterima Dimuka	xxx	xxx
66	Utang Belanja	xxx	xxx
67	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
68	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (62 s/d 67)	xxx	xxx
69			
70	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
71	Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
72	Utang Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
73	Premium (Diskonto) Obligasi	xxx	xxx
74	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
75	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (71 s/d 74)	xxx	xxx
76	**JUMLAH KEWAJIBAN (68+75)**	xxx	xxx
77			
78	**EKUITAS**		
79	EKUITAS	xxx	xxx
80	**JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (76+79)**	xxx	xxx

PEMERINTAH PUSAT
LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS
UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(dalam Rupiah)

No	Uraian	20X1	20X0
1	EKUITAS AWAL	**xxx**	**xxx**
2	SURPLUS/DEFISIT-LO	xxx	xxx
3	DAMPAK KUMULATIF PERUBAHAN KEBIJAKAN/KESALAHAN MENDASAR:	xxx	xxx
4	KOREKSI NILAI PERSEDIAAN	xxx	xxx
5	SELISIH REVALUASI ASET TETAP	xxx	xxx
6	LAIN-LAIN	xxx	xxx
7	EKUITAS AKHIR	**xxx**	**xxx**

PEMERINTAH PROVINSI/KABUPATEN/KOTA
LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS
UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(dalam Rupiah)

NO	URAIAN	20X1	20X0
1	EKUITAS AWAL	**xxx**	**xxx**
2	SURPLUS/DEFISIT-LO	xxx	xxx
3	DAMPAK KUMULATIF PERUBAHAN KEBIJAKAN/KESALAHAN MENDASAR:	xxx	xxx
4	KOREKSI NILAI PERSEDIAAN	xxx	xxx
5	SELISIH REVALUASI ASET TETAP	xxx	xxx
6	LAIN-LAIN	xxx	xxx
7	EKUITAS AKHIR	**xxx**	**xxx**

PEMERINTAH PUSAT
LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(dalam Rupiah)

No	URAIAN	20X1	20X0
1	**Saldo Anggaran Lebih Awal**	**xxx**	**xxx**
2	Penggunaan SAL sebagai Penerimaan Pembiayaan Tahun Berjalan	(xxx)	(xxx)
3	Subtotal (1 - 2)	xxx	xxx
4	Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA)	xxx	xxx
5	Subtotal (3 + 4)	xxx	xxx
6	Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya	xxx	xxx
7	Lain-lain	xxx	xxx
8	**Saldo Anggaran Lebih Akhir (5 + 6 + 7)**		

PEMERINTAH DAERAH
LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(dalam Rupiah)

NO	URAIAN	20X1	20X0
		xxx	**xxx**
1	Saldo Anggaran Lebih Awal	(xxx)	(xxx)
2	Penggunaan SAL sebagai Penerimaan Pembiayaan Tahun Berjalan	xxx	xxx
3	Subtotal (1 - 2)	xxx	xxx
4	Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA)	xxx	xxx
5	Subtotal (3 + 4)	xxx	xxx
6	Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya	xxx	xxx
7	Lain-lain	**xxx**	**xxx**
8	Saldo Anggaran Lebih Akhir (5 + 6 + 7)	**xxx**	**xxx**

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 02
LAPORAN REALISASI ANGGARAN BERBASIS KAS

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1-5
Tujuan	1-2
Ruang lingkup	3-4
Manfaat informasi realisasi anggaran	5-6
Definisi	7
Struktur Laporan Realisasi Anggaran	8-9
Periode Pelaporan	10
Tepat Waktu	11
Isi Laporan Realisasi Anggaran	12-15
Informasi yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran atau dalam Catatan atas Laporan Keuangan	16-17
Akuntansi Anggaran	18-20
Akuntansi Pendapatan-LRA	21-30
Akuntansi Belanja	31-46
Akuntansi Surplus/Defisit-LRA	47-49
Akuntansi Pembiayaan	50
Akuntansi Penerimaan Pembiayaan	51-54
Akuntansi Pengeluaran Pembiayaan	55-57
Akuntansi Pembiayaan Neto	58-59
Akuntansi Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA)	60-62
Transaksi Dalam Mata Uang Asing	63-66
Tanggal Efektif	67-68

Lampiran :

Ilustrasi Lampiran PSAP 02.A	:	Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Pusat
Ilustrasi Lampiran PSAP 02.B	:	Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Provinsi
Ilustrasi Lampiran PSAP 02.C	:	Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Kabupaten/Kota

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO.02

LAPORAN REALISASI ANGGARAN BERBASIS KAS

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan standar Laporan Realisasi Anggaran adalah menetapkan dasar-dasar penyajian Laporan Realisasi Anggaran untuk pemerintah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas sebagaimana ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan.

2. Tujuan pelaporan realisasi anggaran adalah memberikan informasi realisasi dan anggaran entitas pelaporan. Perbandingan antara anggaran dan realisasinya menunjukkan tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Ruang Lingkup

3. Pernyataan Standar ini diterapkan dalam penyajian Laporan Realisasi Anggaran yang disusun dan disajikan dengan menggunakan anggaran berbasis kas.

4. Pernyataan Standar ini berlaku untuk setiap entitas pelaporan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, yang memperoleh anggaran berdasarkan APBN/APBD, tidak termasuk perusahaan negara/daerah.

Manfaat Informasi Realisasi Anggaran

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

(a) menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;

(b) menyediakan informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran.

6. Laporan Realisasi Anggaran menyediakan informasi yang berguna dalam memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan

pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif. Laporan Realisasi Anggaran dapat menyediakan informasi kepada para pengguna laporan tentang indikasi perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi:

(a) telah dilaksanakan secara efisien, efektif, dan hemat;

(b) telah dilaksanakan sesuai dengan anggarannya (APBN/APBD); dan

(c) telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

DEFINISI

7. Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:

<u>Anggaran</u> merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode.

<u>Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)</u> adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah.

<u>Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)</u> adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat.

<u>Apropriasi</u> merupakan anggaran yang disetujui DPR/DPRD yang merupakan mandat yang diberikan kepada Presiden/gubernur/bupati/walikota untuk melakukan pengeluaran-pengeluaran sesuai tujuan yang ditetapkan.

<u>Azas Bruto</u> adalah suatu prinsip yang tidak memperkenankan pencatatan secara neto penerimaan setelah dikurangi pengeluaran pada suatu unit organisasi atau tidak memperkenankan pencatatan pengeluaran setelah dilakukan kompensasi antara penerimaan dan pengeluaran.

<u>Basis Kas</u> adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan.

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

<u>Dana Cadangan</u> adalah dana yang disisihkan untuk menampung kebutuhan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran.

<u>Entitas Pelaporan</u> adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.

Kas Daerah *adalah tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh Gubernur/Bupati/Walikota untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah.*

Kas Negara *adalah tempat penyimpanan uang negara yang ditentukan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara untuk menampung seluruh penerimaan negara dan membayar seluruh pengeluaran negara.*

Kebijakan akuntansi *adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih oleh suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.*

Kurs *adalah rasio pertukaran dua mata uang.*

Otorisasi Kredit Anggaran **(allotment)** *adalah dokumen pelaksanaan anggaran yang menunjukkan bagian dari apropriasi yang disediakan bagi instansi dan digunakan untuk memperoleh uang dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah guna membiayai pengeluaran-pengeluaran selama periode otorisasi tersebut.*

Pendapatan-LRA *adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.*

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

Perusahaan daerah *adalah badan usaha yang seluruh atau sebagian modalnya dimiliki oleh Pemerintah Daerah.*

Perusahaan negara *adalah badan usaha yang seluruh atau sebagian modalnya dimiliki oleh Pemerintah Pusat.*

Rekening Kas Umum Negara *adalah rekening tempat penyimpanan uang negara yang ditentukan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara untuk menampung seluruh penerimaan negara dan membayar seluruh pengeluaran negara pada bank sentral.*

Rekening Kas Umum Daerah *adalah rekening tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh gubernur/bupati/walikota untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah pada bank yang ditetapkan.*

Saldo Anggaran Lebih *adalah gunggungan saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan*.

<u>Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran</u> (SiLPA/SiKPA) adalah selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBN/APBD selama satu periode pelaporan.

<u>Surplus/defisit-LRA</u> adalah selisih lebih/kurang antara pendapatan-LRA dan belanja selama satu periode pelaporan.

<u>Transfer</u> adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.

STRUKTUR LAPORAN REALISASI ANGGARAN

8. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan informasi realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan, yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode.

9. Dalam Laporan Realisasi Anggaran harus diidentifikasikan secara jelas, dan diulang pada setiap halaman laporan, jika dianggap perlu, informasi berikut:

(a) ***nama entitas pelaporan atau sarana identifikasi lainnya;***

(b) ***cakupan entitas pelaporan;***

(c) ***periode yang dicakup;***

(d) ***mata uang pelaporan; dan***

(e) ***satuan angka yang digunakan.***

PERIODE PELAPORAN

10. Laporan Realisasi Anggaran disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Dalam situasi tertentu tanggal laporan suatu entitas berubah dan Laporan Realisasi Anggaran tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih panjang atau pendek dari satu tahun, entitas mengungkapkan informasi sebagai berikut:

(a) ***alasan penggunaan periode pelaporan tidak satu tahun;***

(b) ***fakta bahwa jumlah-jumlah komparatif dalam Laporan Realisasi Anggaran dan catatan-catatan terkait tidak dapat diperbandingkan.***

TEPAT WAKTU

11. Manfaat suatu Laporan Realisasi Anggaran berkurang jika laporan tersebut tidak tersedia tepat pada waktunya. Faktor-faktor seperti kompleksitas operasi pemerintah tidak dapat dijadikan pembenaran atas ketidakmampuan entitas pelaporan untuk menyajikan laporan keuangan tepat waktu. Suatu entitas pelaporan menyajikan Laporan Realisasi Anggaran selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran.

ISI LAPORAN REALISASI ANGGARAN

12. Laporan Realisasi Anggaran disajikan sedemikian rupa sehingga menonjolkan berbagai unsur pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar. Laporan Realisasi Anggaran menyandingkan realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dengan anggarannya. Laporan Realisasi Anggaran dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan yang memuat hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.

13. Laporan Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya mencakup pos-pos sebagai berikut:

(a) ***Pendapatan-LRA;***

(b) ***Belanja;***

(c) ***Transfer;***

(d) ***Surplus/defisit-LRA;***

(e) ***Penerimaan pembiayaan;***

(f) ***Pengeluaran pembiayaan;***

(g) ***Pembiayaan neto; dan***

(h) ***Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA).***

14. Pos, judul, dan sub jumlah lainnya disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran apabila diwajibkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan ini, atau apabila penyajian tersebut diperlukan untuk menyajikan Laporan Realisasi Anggaran secara wajar.

15. Contoh format Laporan Realisasi Anggaran disajikan dalam ilustrasi PSAP 02.A, 02.B, dan 02.C standar ini. Ilustrasi merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah memberikan gambaran penerapan standar untuk membantu dalam klarifikasi artinya.

INFORMASI YANG DISAJIKAN DALAM LAPORAN REALISASI ANGGARAN ATAU DALAM CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

16. Entitas pelaporan menyajikan klasifikasi pendapatan menurut jenis pendapatan-LRA dalam Laporan Realisasi Anggaran, dan rincian lebih lanjut jenis pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

17. Entitas pelaporan menyajikan klasifikasi belanja menurut jenis belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran. Klasifikasi belanja menurut organisasi disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran atau di Catatan atas Laporan Keuangan. Klasifikasi belanja menurut fungsi disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

AKUNTANSI ANGGARAN

18. Akuntansi anggaran merupakan teknik pertanggungjawaban dan pengendalian manajemen yang digunakan untuk membantu pengelolaan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan.

19. Akuntansi anggaran diselenggarakan sesuai dengan struktur anggaran yang terdiri dari anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Anggaran pendapatan meliputi estimasi pendapatan yang dijabarkan menjadi alokasi estimasi pendapatan. Anggaran belanja terdiri dari apropriasi yang dijabarkan menjadi otorisasi kredit anggaran (allotment). Anggaran pembiayaan terdiri dari penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan.

20. Akuntansi anggaran diselenggarakan pada saat anggaran disahkan dan anggaran dialokasikan.

Akuntansi Pendapatan-LRA

21. Pendapatan-LRA diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

22. Pendapatan-LRA diklasifikasikan menurut jenis pendapatan.

23. Transfer masuk adalah penerimaan uang dari entitas pelaporan lain, misalnya penerimaan dana perimbangan dari pemerintah pusat dan dana bagi hasil dari pemerintah provinsi.

24. Akuntansi pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).

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

26. Dalam hal badan layanan umum, pendapatan diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.

27. Pengembalian yang sifatnya sistemik (normal) dan berulang (recurring) atas penerimaan pendapatan-LRA pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan-LRA.

28. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (non-recurring) atas penerimaan pendapatan-LRA yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan-LRA dibukukan sebagai pengurang pendapatan-LRA pada periode yang sama.

29. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (non-recurring) atas penerimaan pendapatan-LRA yang terjadi pada periode

sebelumnya dibukukan sebagai pengurang Saldo Anggaran Lebih pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.

30. Akuntansi pendapatan-LRA disusun untuk memenuhi kebutuhan pertanggungjawaban sesuai dengan ketentuan dan untuk keperluan pengendalian bagi manajemen pemerintah pusat dan daerah.

AKUNTANSI BELANJA

31. Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

32. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.

33. Dalam hal badan layanan umum, belanja diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.

34. Belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi.

35. Klasifikasi ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas. Klasifikasi ekonomi untuk pemerintah pusat yaitu belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, dan belanja lain-lain. Klasifikasi ekonomi untuk pemerintah daerah meliputi belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, dan belanja tak terduga.

36. Belanja operasi adalah pengeluaran anggaran untuk kegiatan sehari-hari pemerintah pusat/daerah yang memberi manfaat jangka pendek. Belanja operasi antara lain meliputi belanja pegawai, belanja barang, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial.

37. Belanja modal adalah pengeluaran anggaran untuk perolehan aset tetap dan aset lainnya yang memberi manfaat lebih dari satu periode akuntansi. Belanja modal meliputi antara lain belanja modal untuk perolehan tanah, gedung dan bangunan, peralatan, aset tak berwujud.

38. Belanja lain-lain/tak terduga adalah pengeluaran anggaran untuk kegiatan yang sifatnya tidak biasa dan tidak diharapkan berulang seperti penanggulangan bencana alam, bencana sosial, dan pengeluaran tidak terduga lainnya yang sangat diperlukan dalam rangka penyelenggaraan kewenangan pemerintah pusat/daerah.

39. Contoh klasifikasi belanja menurut ekonomi (jenis belanja) adalah sebagai berikut:

Belanja Operasi:	
- Belanja Pegawai	xxx
- Belanja Barang	xxx
- Bunga	xxx
- Subsidi	xxx
- Hibah	xxx
- Bantuan Sosial	xxx
Belanja Modal	
- Belanja Aset Tetap	xxx
- Belanja Aset Lainnya	xxx
- Belanja Lain-lain/Tak Terduga	xxx
Transfer	xxx

40. Transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat dan dana bagi hasil oleh pemerintah daerah.

41. Klasifikasi menurut organisasi yaitu klasifikasi berdasarkan unit organisasi pengguna anggaran. Klasifikasi belanja menurut organisasi di lingkungan pemerintah pusat antara lain belanja per kementerian negara/lembaga beserta unit organisasi di bawahnya. Klasifikasi belanja menurut organisasi di pemerintah daerah antara lain belanja Sekretariat Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD), Sekretariat Daerah pemerintah provinsi/kabupaten/kota, dinas pemerintah tingkat provinsi/kabupaten/ kota, dan lembaga teknis daerah provinsi/kabupaten/kota.

42. Klasifikasi menurut fungsi adalah klasifikasi yang didasarkan pada fungsi-fungsi utama pemerintah pusat/daerah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat.

43. Contoh klasifikasi belanja menurut fungsi adalah sebagai berikut:

Belanja :	
- Pelayanan Umum	xxx
- Pertahanan	xxx
- Ketertiban dan Keamanan	xxx
- Ekonomi	xxx
- Perlindungan Lingkungan Hidup	xxx
- Perumahan dan Permukiman	xxx
- Kesehatan	xxx
- Pariwisata dan Budaya	xxx
- Agama	xxx

- Pendidikan	xxx
- Perlindungan sosial	xxx

44. Realisasi anggaran belanja dilaporkan sesuai dengan klasifikasi yang ditetapkan dalam dokumen anggaran.

45. Koreksi atas pengeluaran belanja (penerimaan kembali belanja) yang terjadi pada periode pengeluaran belanja dibukukan sebagai pengurang belanja pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi atas pengeluaran belanja dibukukan dalam pendapatan-LRA dalam pos pendapatan lain-lain-LRA.

46. Akuntansi belanja disusun selain untuk memenuhi kebutuhan pertanggungjawaban sesuai dengan ketentuan, juga dapat dikembangkan untuk keperluan pengendalian bagi manajemen untuk mengukur efektivitas dan efisiensi belanja tersebut.

AKUNTANSI SURPLUS/DEFISIT-LRA

47. Selisih antara pendapatan-LRA dan belanja selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos Surplus/Defisit-LRA.

48. Surplus-LRA adalah selisih lebih antara pendapatan-LRA dan belanja selama satu periode pelaporan.

49. Defisit-LRA adalah selisih kurang antara pendapatan-LRA dan belanja selama satu periode pelaporan.

AKUNTANSI PEMBIAYAAN

50. Pembiayaan (financing) adalah seluruh transaksi keuangan pemerintah, baik penerimaan maupun pengeluaran, yang perlu dibayar atau akan diterima kembali, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit dan atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman, dan hasil divestasi. Sementara, pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

AKUNTANSI PENERIMAAN PEMBIAYAAN

51. Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah antara lain berasal dari penerimaan pinjaman, penjualan obligasi pemerintah, hasil privatisasi perusahaan negara/daerah, penerimaan kembali pinjaman yang diberikan kepada fihak ketiga, penjualan investasi permanen lainnya, dan pencairan dana cadangan.

52. Penerimaan pembiayaan diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

53. Akuntansi penerimaan pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).

54. Pencairan Dana Cadangan mengurangi Dana Cadangan yang bersangkutan.

AKUNTANSI PENGELUARAN PEMBIAYAAN

55. Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran Rekening Kas Umum Negara/Daerah antara lain pemberian pinjaman kepada pihak ketiga, penyertaan modal pemerintah, pembayaran kembali pokok pinjaman dalam periode tahun anggaran tertentu, dan pembentukan dana cadangan.

56. Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

57. Pembentukan Dana Cadangan menambah Dana Cadangan yang bersangkutan. Hasil-hasil yang diperoleh dari pengelolaan Dana Cadangan di pemerintah daerah merupakan penambah Dana Cadangan. Hasil tersebut dicatat sebagai pendapatan-LRA dalam pos pendapatan asli daerah lainnya.

AKUNTANSI PEMBIAYAAN NETO

58. Pembiayaan neto adalah selisih antara penerimaan pembiayaan setelah dikurangi pengeluaran pembiayaan dalam periode tahun anggaran tertentu.

59. Selisih lebih/kurang antara penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan dicatat dalam Pembiayaan Neto.

AKUNTANSI SISA LEBIH/KURANG PEMBIAYAAN ANGGARAN (SILPA/SIKPA)

60. SiLPA/SiKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi penerimaan dan pengeluaran selama satu periode pelaporan.

61. Selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan Belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos SiLPA/SiKPA.

62. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih.

TRANSAKSI DALAM MATA UANG ASING

63. Transaksi dalam mata uang asing harus dibukukan dalam mata uang rupiah.

64. Dalam hal tersedia dana dalam mata uang asing yang sama dengan yang digunakan dalam transaksi, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dengan menjabarkannya ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

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

66. Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan untuk bertransaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan mata uang asing lainnya, maka:

(a) ***Transaksi mata uang asing ke mata uang asing lainnya dijabarkan dengan menggunakan kurs transaksi;***

(b) ***Transaksi dalam mata uang asing lainnya tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.***

TANGGAL EFEKTIF

67. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.

68. Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.

LAPORAN REALISASI ANGGARAN
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	**PENDAPATAN**				
2	**Pendapatan Perpajakan**				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xx	xxx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xx	xxx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xx	xxx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
11	Jumlah Pendaptan Perpajakan (3 sd 10)	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
12					
13	**Pendapatan Negara Bukan Pajak**				
14	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
15	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xx	xxx
16	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
17	**Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
18					
19	**Pendapatan Hibah**				
20	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
21	**Jumlah Pendapatan Hibah (20 s/d 20)**	xxx	xxx	xx	xxx
22	**Jumlah Pendapatan (11 + 17 + 21)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
23					
24	**BELANJA**				
25	**Belanja Operasi**				
26	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
27	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
28	Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
29	Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
30	Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
31	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
32	Belanja Lain-lain	xxx	xxx	xx	xxx
33	**Jumlah Belanja Operasi (26 s/d 32)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
34					
35	**Belanja Modal**				
36	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx

37	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
38	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
39	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
40	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
41	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
42	**Jumlah Belanja Modal (36 s/d 41)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
43	**JUMLAH BELANJA (33 + 42)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
44					
45	**TRANSFER**				
46	**Dana Perimbangan**	xxx	xxx	xx	xxx
47	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
48	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
49	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xx	xxx
50	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
51	**Jumlah Dana Perimbangan (47 s/d 50)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
52					
53	**Transfer Lainnya (disesuaikan dengan program yang ada)**				
54	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
55	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xx	xxx
56	Jumlah Transfer Lainnya (54 s/d 55)	xxx	xxx	xx	xxx
57	**Jumlah Transfer (51 + 56)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
58	**Jumlah Belanja Dan Transfer (43 + 57)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
59					
60	**SURPLUS / DEFISIT (22 - 58)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xxx**
61	**PEMBIAYAAN**				
62	**Penerimaan**				
63	**Penerimaan Pembiayaan**				
64	Penggunaan SAL	xxx	xxx	xx	xxx
65	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx	xx	xxx
66	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
67	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
68	Penerimaan dari Divestasi	xxx	xxx	xx	xxx
69	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
70	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
71	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri (64 s/d 70)	xxx	xxx	xx	xxx
72					
73	**Penerimaan Pembiayaan Luar Negeri**				
74	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx	xx	xxx
75	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx	xx	xxx

76	**Jumlah Penerimaan Pembiayaan Luar Negeri (74 s/d 75)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
77	**Jumlah Penerimaan Pembiayaan (71 + 76)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
78					
79	**Pengeluaran Pembiayaan**				
80	**Pengeluaran Pembiayaan Dalam Negeri**				
81	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx	xx	xxx
82	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
83	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
84	Pengeluaran Penyertaan Modal Pemerintah (PMP)	xxx	xxx	xx	xxx
85	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
86	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
87	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri (81 s/d 86)	xxx	xxx	xx	xxx
88					
89	**Pengeluaran Pembiayaan Luar Negeri**	xxx	xxx	xx	xxx
90	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx	xx	xxx
91	Pemberian Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx	xx	xxx
92	Jumlah Pengeluaran Pembiayaan Luar Negeri (90 s/d 91)	xxx	xxx	xxx	xxx
93	**Jumlah Pengeluaran Pembiayaan (87 + 92)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xxx**
94	**Pembiayaan Neto (77 - 93)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xxx**
95					
96	**Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (62 + 94)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xxx**

PERATURAN PEMERINTAH
REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 71 TAHUN 2010
ILUSTRASI PSAP 02.B

PEMERINTAH PROVINSI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	**PENDAPATAN**				
2	**Pendapatan Asli Daerah:**				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx	xx	xxx
7	**Jmlh Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
8					
9	**Pendapatan Transfer**				
10	**Transfer Pemerintah Pusat - Dana Perimbangan**				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
13	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xx	xxx
14	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
15	**Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
16					
17	**Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya**				
18	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
19	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xx	xxx
20	**Jumlah Pendapatan Transfer Lainnya (18 s/d 19)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
21	**Total Pendapatan Transfer (15 + 20)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
22					
23	**LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH**				
24	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
25	Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx	xx	xxx
26	Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
27	**Jumlah Pendapatan Lain-lain yang Sah (24 s/d 26)**	**xxx**	**xxx**	xx	**xxx**
28	**JUMLAH PENDAPATAN (7 + 21 + 27)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
29	**BELANJA**				
30	**Belanja Operasi**				
31	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
32	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
33	Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
34	Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
35	Hibah	xxx	xxx	xx	xxx

36	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
37	**Jumlah Belanja Operasi (31 s/d 36)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
38					
39	**Belanja Modal**				
40	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
41	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
42	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
43	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
44	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
45	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
46	**Jumlah Belanja Modal (40 s/d 45)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
47					
48	**Belanja Tak Terduga**				
49	Belanja Tak Terduga	xxx	xxx	xx	xxx
50	**Jumlah Belanja tak terduga (49 sd 49)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
51	**Jumlah Belanja (37 + 46 + 50)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
52					
53	**TRANSFER**				
54	**Transfer/Bagi Hasil Pendapatan ke Kabupaten/Kota**				
55	Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota	xxx	xxx	xx	xxx
56	Bagi Hasil Retribusi ke Kabupaten/Kota	xxx	xxx	xx	xxx
57	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/Kota	xxx	xxx	xx	xxx
58	**Jumlah Transfer Bagi Hasil Pendapatan ke Kab./Kota (55 s/d 57)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
59	**Jumlah Belanja Dan Transfer (51 + 58)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
60					
61	**SURPLUS/DEFISIT (28 - 59)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
62					
63	**PEMBIAYAAN**				
64					
65	**Penerimaan Pembiayaan**				
66	Penggunaan SiLPA	xxx	xxx	xx	xxx
67	Pencairan Dana Cadangan	xxx	xxx	xx	xxx
68	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
69	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	xxx	xxx	xx	xxx
70	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
71	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
72	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
73	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
74	Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx

75	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
76	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
77	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
78	**Jumlah Penerimaan (66 s/d 77)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
79					
80	**Pengeluaran Pembiayaan**				
81	Pembentukan Dana Cadangan	xxx	xxx	xx	xxx
88	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
82	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	xxx	xxx	xx	xxx
83	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
84	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
85	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
86	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
87	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
89	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
90	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
91	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
92	**Jumlah Pengeluaran (81 s/d 91)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
93	**Pembiayaan Neto (78 - 92)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
94					
95	**Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (61 + 93)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)

No	URAIAN	Anggaran 20x1	Realisasi 20x1	%	Realisasi 20x0
1	**PENDAPATAN**				
2	**Pendapatan Asli Daerah**				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx	xx	xxx
7	**Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
8					
9	**PENDAPATAN TRANSFER**				
10	**Transfer Pemerintah Pusat - Dana Perimbangan**				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
13	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xx	xxx
14	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
15	**Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
16					
17	**Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya**				
18	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
19	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xx	xxx
20	**Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya (18 s/d 19)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
21					
22	**Transfer Pemerintah Provinsi**				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
25	**Jumlah Transfer Pemerintah Provinsi (23 s/d 24)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
26	**Total Pendapatan Transfer (15+20+25)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
27					
28	**Lain-Lain Pendapatan yang Sah**:				
29	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
30	Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx	xx	xxx
31	Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
32	**Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s/d 31)**	xxx	xxx	xx	xxx

33	**Jumlah Pendapatan (7 + 26 + 32)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
34					
35	**BELANJA**				
36	**BELANJA OPERASI**				
37	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
38	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
39	Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
40	Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
41	Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
42	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
43	**Jumlah Belanja Operasi (37 s/d 42)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
44					
45	**BELANJA MODAL**				
46	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
47	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
48	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
49	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
50	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
51	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
52	**Jumlah Belanja Modal (46 s/d 51)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
53					
54	**Belanja Tak Terduga:**				
55	Belanja Tak Terduga	xxx	xxx	xx	xxx
56	**Jumlah Belanja Tak Terduga (55 s/d 55)**	xxx	xxx	xx	xxx
57	**Jumlah Belanja (43 + 52 + 56)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
58					
59	**TRANSFER**				
60	**Transfer/Bagi Hasil ke Desa**				
61	Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
62	Bagi Hasil Retribusi	xxx	xxx	xx	xxx
63	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
64	**Jumlah Transfer/Bagi Hasil ke Desa (61 s/d 63)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
65	**JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER (57 + 64)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
66					
67	**SURPLUS/DEFISIT (33 - 65)**	xxx	xxx	xxx	xxx
68					
69	**PEMBIAYAAN**				
70					
71	**Penerimaan Pembiayaan**				
72	Penggunaan SiLPA	xxx	xxx	xx	xxx
73	Pencairan Dana Cadangan	xxx	xxx	xx	xxx
74	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx

75	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	xxx	xxx	xx	xxx
76	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
77	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
78	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
79	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
80	Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
81	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
82	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
83	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
84	**Jumlah Penerimaan (72 s/d 83)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
85					
86	**PENGELUARAN PEMBIAYAAN**				
87	Pembentukan Dana Cadangan	xxx	xxx	xx	xxx
88	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
89	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	xxx	xxx	xx	xxx
90	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
91	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
92	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
93	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
88	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
89	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
90	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
91	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
92	**Jumlah Pengeluaran (87 s/d 91)**	xxx	xxx	xx	xxx
93	**Pembiayaan Neto (84 - 92)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
94					
95	**Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (67 + 93)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 03
LAPORAN ARUS KAS

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 7
Tujuan	1 - 2
Ruang Lingkup	3 – 4
Manfaat Informasi Arus Kas	5 – 7
Definisi	8
Kas Dan Setara Kas	9 - 11
Entitas Pelaporan Arus Kas	12 - 14
Penyajian Laporan Arus Kas	15 – 38
Aktivitas Operasi	21 - 26
Aktivitas Investasi	27 – 30
Aktivitas Pendanaan	31 – 34
Aktivitas Transitoris	35 – 38
Pelaporan Arus Kas Dari Aktivitas Operasi, Investasi, Pendanaan, dan Transitoris	39 – 41
Pelaporan Arus Kas Atas Dasar Arus Kas Bersih	42
Arus Kas Mata Uang Asing	43 – 45
Bunga dan Bagian Laba	46 – 49
Perolehan dan Pelepasan Investasi Pemerintah Dalam Perusahaan Negara/Daerah/Kemitraan dan Unit Operasi Lainnya	50 – 56
Transaksi Bukan Kas	57 – 58
Komponen Kas dan Setara Kas	59
Pengungkapan Lainnya	60 – 62
Tanggal Efektif	63 - 64

Lampiran :

Ilustrasi Lampiran PSAP 03.A	:	Contoh Format Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat
Ilustrasi Lampiran PSAP 03.B	:	Contoh Format Laporan Arus Kas Pemerintah Provinsi
Ilustrasi Lampiran PSAP 03.C	:	Contoh Format Laporan Arus Kas Pemerintah Kabupaten/Kota

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 03

LAPORAN ARUS KAS

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. ***Tujuan Pernyataan Standar Laporan Arus Kas adalah mengatur penyajian laporan arus kas yang memberikan informasi historis mengenai perubahan kas dan setara kas suatu entitas pelaporan dengan mengklasifikasikan arus kas berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris selama satu periode akuntansi.***

2. Tujuan pelaporan arus kas adalah memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Informasi ini disajikan untuk pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan.

Ruang Lingkup

3. ***Pemerintah pusat dan daerah yang menyusun dan menyajikan laporan keuangan dengan basis akuntansi akrual wajib menyusun laporan arus kas sesuai dengan standar ini untuk setiap periode penyajian laporan keuangan sebagai salah satu komponen laporan keuangan pokok.***

4. ***Pernyataan Standar ini berlaku untuk penyusunan laporan arus kas pemerintah pusat dan daerah, satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat dan daerah, atau organisasi lainnya jika menurut peraturan perundang-undangan atau menurut standar, satuan organisasi dimaksud wajib menyusun laporan arus kas, kecuali perusahaan negara/daerah.***

Manfaat Informasi Arus Kas

5. Informasi arus kas berguna sebagai indikator jumlah arus kas di masa yang akan datang, serta berguna untuk menilai kecermatan atas taksiran arus kas yang telah dibuat sebelumnya.

6. Laporan arus kas juga menjadi alat pertanggung-jawaban arus kas masuk dan arus kas keluar selama periode pelaporan.

7. Apabila dikaitkan dengan laporan keuangan lainnya, laporan arus kas memberikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi perubahan kekayaan bersih/ekuitas suatu entitas pelaporan dan struktur keuangan pemerintah (termasuk likuiditas dan solvabilitas).

DEFINISI

8. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

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

***Arus kas** adalah arus masuk dan arus keluar kas dan setara kas pada Bendahara Umum Negara/Daerah.*

***Aktivitas operasi** adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi.*

***Aktivitas investasi** adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas.*

***Aktivitas pendanaan** adalah aktivitas penerimaan kas yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran kas yang akan diterima kembali yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi utang dan piutang jangka panjang.*

***Aktivitas nonanggaran** adalah aktivitas penerimaan atau pengeluaran kas yang tidak mempengaruhi anggaran pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan pemerintah.*

***Aktivitas Transitoris** adalah aktivitas penerimaan atau pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.*

***Basis akrual** adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.*

***Beban** adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban.*

***Beban Transfer** adalah beban berupa pengeluaran uang atau kewajiban untuk mengeluarkan uang dari entitas pelaporan kepada suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.*

***Dana cadangan** adalah dana yang disisihkan untuk menampung kebutuhan yang memerlukan dana relatif cukup besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran*

***Ekuitas** adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.*

***Entitas pelaporan** adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.*

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

***Kas Daerah** adalah tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh Gubernur/Bupati/Walikota untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah.*

***Kas Daerah** adalah tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh Gubernur/Bupati/Walikota untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah.*

***Kas Negara** adalah tempat penyimpanan uang negara yang ditentukan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara untuk menampung seluruh penerimaan negara dan membayar seluruh pengeluaran negara.*

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

***Kurs** adalah rasio pertukaran dua mata uang.*
***Mata uang asing** adalah mata uang selain mata uang pelaporan entitas.*

***Mata uang pelaporan** adalah mata uang rupiah yang digunakan dalam menyajikan laporan keuangan.*

***Metode biaya** adalah suatu metode akuntansi yang mencatat nilai investasi berdasarkan harga perolehan.*

***Metode ekuitas** adalah suatu metode akuntansi yang mencatat nilai investasi awal berdasarkan harga perolehan. Nilai investasi tersebut kemudian disesuaikan dengan perubahan bagian investor atas kekayaan bersih/ekuitas dari badan usaha penerima investasi (*investee*) yang terjadi sesudah perolehan awal investasi.*

***Metode Langsung** adalah metode penyajian arus kas dimana pengelompokan utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto harus diungkapkan.*

***Metode Tidak Langsung** adalah metode penyajian laporan arus kas dimana surplus atau defisit disesuaikan dengan transaksi-transaksi operasional nonkas, penangguhan* (deferral) *atau pengakuan* (accrual) *penerimaan kas atau pembayaran yang lalu/yang akan datang, serta unsur penerimaan dan pengeluaran dalam bentuk kas yang berkaitan dengan aktivitas investasi dan pendanaan.*

Pendapatan-LO ***adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode pelaporan yang bersangkutan.***

Pendapatan Transfer ***adalah pendapatan berupa penerimaan uang atau hak untuk menerima uang oleh entitas pelaporan dari suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.***

Penerimaan kas ***adalah semua aliran kas yang masuk ke Bendahara Umum Negara/Daerah.***

Pengeluaran kas ***adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendahara Umum Negara/Daerah.***

Periode akuntansi ***adalah periode pertanggungjawaban keuangan entitas pelaporan yang periodenya sama dengan periode tahun anggaran.***

Perusahaan negara/daerah ***adalah badan usaha yang seluruh atau sebagian modalnya dimiliki oleh pemerintah pusat/daerah.***

Setara kas ***adalah investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dijabarkan menjadi kas serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan.***

Tanggal pelaporan ***adalah tanggal hari terakhir dari suatu periode pelaporan.***

Pos Luar Biasa ***adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.***

Kas dan Setara Kas

9. ***Kas dan setara kas harus disajikan dalam laporan arus kas.***

10. Setara kas pemerintah ditujukan untuk memenuhi kebutuhan kas jangka pendek atau untuk tujuan lainnya. Untuk memenuhi persyaratan setara kas, investasi jangka pendek harus segera dapat diubah menjadi kas dalam jumlah yang dapat diketahui tanpa ada risiko perubahan nilai yang signifikan. Oleh karena itu, suatu investasi disebut setara kas kalau investasi dimaksud mempunyai masa jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang dari tanggal perolehannya.

11. Mutasi antar pos-pos kas dan setara kas tidak diinformasikan dalam laporan keuangan karena kegiatan tersebut merupakan bagian dari manajemen kas dan bukan merupakan bagian aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.

ENTITAS PELAPORAN ARUS KAS

12. Entitas Pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Entitas pelaporan dimaksud terdiri dari:

(a) Pemerintah pusat;

(b) Pemerintah daerah;

(c) Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat; dan

(d) Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

13. ***Entitas pelaporan yang wajib menyusun dan menyajikan laporan arus kas adalah unit organisasi yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.***

14. Unit organisasi yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum adalah unit yang ditetapkan sebagai bendaharawan umum negara/daerah dan/atau kuasa bendaharawan umum negara/daerah.

PENYAJIAN LAPORAN ARUS KAS

15. ***Laporan arus kas adalah bagian dari laporan finansial yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.***

16. Klasifikasi arus kas menurut aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris memberikan informasi yang memungkinkan para pengguna laporan untuk menilai pengaruh dari aktivitas tersebut terhadap posisi kas dan setara kas pemerintah. Informasi tersebut juga dapat digunakan untuk mengevaluasi hubungan antar aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.

17. Satu transaksi tertentu dapat mempengaruhi arus kas dari beberapa aktivitas, misalnya transaksi pelunasan utang yang terdiri dari pelunasan pokok utang dan bunga utang. Pembayaran pokok utang akan diklasifikasikan ke dalam aktivitas pendanaan sedangkan pembayaran bunga utang pada umumnya akan diklasifikasikan ke dalam aktivitas operasi kecuali bunga yang dikapitalisasi akan diklasifikasikan ke dalam aktivitas investasi.

18. Contoh format laporan arus kas yang disusun atas dasar akun-akun finansial disajikan dalam ilustrasi PSAP 03.A, 03.B, dan 03.C standar ini. Ilustrasi hanya merupakan contoh untuk membantu pemahaman dan bukan bagian dari standar.

19. ***Dalam hal entitas bersangkutan masih membukukan penerimaan dan pengeluaran dalam buku kas berdasarkan akun pelaksanaan anggaran maka laporan arus kas dapat disajikan dengan mengacu pada akun-akun pelaksanaan anggaran tersebut.***

20. Yang dimaksud dengan akun-akun pelaksanaan anggaran adalah akun yang berhubungan dengan pendapatan, belanja, transfer, pembiayaan, dan

transaksi nonanggaran, yang dalam Laporan Arus Kas dikelompokkan menjadi aktivitas operasi, investasi aset nonkeuangan, pembiayaan, dan nonanggaran.

Aktivitas Operasi

21. ***Aktivitas operasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi.***

22. Arus kas bersih aktivitas operasi merupakan indikator yang menunjukkan kemampuan operasi pemerintah dalam menghasilkan kas yang cukup untuk membiayai aktivitas operasionalnya di masa yang akan datang tanpa mengandalkan sumber pendanaan dari luar.

23. Arus masuk kas dari aktivitas operasi terutama diperoleh dari:

(a) Penerimaan Perpajakan;
(b) Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP);
(c) Penerimaan Hibah;
(d) Penerimaan Bagian Laba perusahaan negara/daerah dan Investasi Lainnya;
(e) Penerimaan Lain-lain/penerimaan dari pendapatan Luar Biasa; dan
(f) Penerimaan Transfer.

24. Arus keluar kas untuk aktivitas operasi terutama digunakan untuk:

(a) Pembayaran Pegawai;
(b) Pembayaran Barang;
(c) Pembayaran Bunga;
(d) Pembayaran Subsidi;
(e) Pembayaran Hibah;
(f) Pembayaran Bantuan Sosial;
(g) Pembayaran Lain-lain/Kejadian Luar Biasa; dan
(h) Pembayaran Transfer.

25. ***Jika suatu entitas pelaporan mempunyai surat berharga yang sifatnya sama dengan persediaan, yang dibeli untuk dijual, maka perolehan dan penjualan surat berharga tersebut diklasifikasikan sebagai aktivitas operasi.***

26. ***Jika entitas pelaporan mengotorisasikan dana untuk kegiatan suatu entitas lain, yang peruntukannya belum jelas apakah sebagai modal kerja, penyertaan modal, atau untuk membiayai aktivitas periode berjalan, maka pemberian dana tersebut harus diklasifikasikan sebagai aktivitas operasi. Kejadian ini dijelaskan dalam catatan atas laporan keuangan.***

Aktivitas Investasi

27. ***Aktivitas investasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas.***

28. Arus kas dari aktivitas investasi mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto dalam rangka perolehan dan pelepasan sumber daya ekonomi yang bertujuan untuk meningkatkan dan mendukung pelayanan pemerintah kepada masyarakat di masa yang akan datang.

29. Arus masuk kas dari aktivitas investasi terdiri dari:

(a) Penjualan Aset Tetap;
(b) Penjualan Aset Lainnya;
(c) Pencairan Dana Cadangan;
(d) Penerimaan dari Divestasi;
(e) Penjualan Investasi dalam bentuk Sekuritas.

30. Arus keluar kas dari aktivitas investasi terdiri dari:

(a) Perolehan Aset Tetap;
(b) Perolehan Aset Lainnya;
(c) Pembentukan Dana Cadangan;
(d) Penyertaan Modal Pemerintah;
(e) Pembelian Investasi dalam bentuk Sekuritas.

Aktivitas Pendanaan

31. ***Aktivitas Pendanaan adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang yang berhubungan dengan pemberian piutang jangka panjang dan/atau pelunasan utang jangka panjang yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi piutang jangka panjang dan utang jangka panjang.***

32. Arus kas dari aktivitas pendanaan mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan perolehan atau pemberian pinjaman jangka panjang.

33. Arus masuk kas dari aktivitas pendanaan antara lain:

(a) Penerimaan utang luar negeri;
(b) Penerimaan dari utang obligasi;
(c) Penerimaan kembali pinjaman kepada pemerintah daerah;
(d) Penerimaan kembali pinjaman kepada perusahaan negara.

34. Arus keluar kas dari aktivitas pendanaan antara lain:

(a) Pembayaran pokok utang luar negeri;
(b) Pembayaran pokok utang obligasi;

(c) Pengeluaran kas untuk dipinjamkan kepada pemerintah daerah;

(d) Pengeluaran kas untuk dipinjamkan kepada perusahaan negara.

Aktivitas Transitoris

35. ***Aktivitas transitoris adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.***

36. Arus kas dari aktivitas transitoris mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, beban, dan pendanaan pemerintah. Arus kas dari aktivitas transitoris antara lain transaksi Perhitungan Fihak Ketiga (PFK), pemberian/penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran, serta kiriman uang. PFK menggambarkan kas yang berasal dari jumlah dana yang dipotong dari Surat Perintah Membayar atau diterima secara tunai untuk pihak ketiga misalnya potongan Taspen dan Askes. Kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar rekening kas umum negara/daerah.

37. Arus masuk kas dari aktivitas transitoris meliputi penerimaan PFK dan penerimaan transitoris seperti kiriman uang masuk dan penerimaan kembali uang persediaan dari bendahara pengeluaran.

38. Arus keluar kas dari aktivitas transitoris meliputi pengeluaran PFK dan pengeluaran transitoris seperti kiriman uang keluar dan pemberian uang persediaan kepada bendahara pengeluaran.

PELAPORAN ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI, INVESTASI, PENDANAAN, DAN TRANSITORIS

39. ***Entitas pelaporan melaporkan secara terpisah kelompok utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto dari aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris kecuali yang tersebut dalam paragraf 40.***

40. ***Entitas pelaporan dapat menyajikan arus kas dari aktivitas operasi dengan cara:***

(a) ***Metode Langsung***
Metode ini mengungkapkan pengelompokan utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto.

(b) ***Metode Tidak Langsung***
Dalam metode ini, surplus atau defisit disesuaikan dengan transaksi-transaksi operasional nonkas, penangguhan **(deferral)** ***atau pengakuan*** **(accrual)** ***penerimaan kas atau pembayaran yang lalu/yang akan datang, serta unsur penerimaan dan pengeluaran dalam bentuk kas yang berkaitan dengan aktivitas investasi dan pendanaan.***

41. Entitas pelaporan pemerintah pusat/daerah sebaiknya menggunakan metode langsung dalam melaporkan arus kas dari aktivitas operasi. Keuntungan penggunaan metode langsung adalah sebagai berikut:

(a) Menyediakan informasi yang lebih baik untuk mengestimasikan arus kas di masa yang akan datang;

(b) Lebih mudah dipahami oleh pengguna laporan; dan

(c) Data tentang kelompok penerimaan dan pengeluaran kas bruto dapat langsung diperoleh dari catatan akuntansi.

PELAPORAN ARUS KAS ATAS DASAR ARUS KAS BERSIH

42. ***Arus kas yang timbul dari aktivitas operasi dapat dilaporkan atas dasar arus kas bersih dalam hal:***

(a) ***Penerimaan dan pengeluaran kas untuk kepentingan penerima manfaat (*beneficiaries*) arus kas tersebut lebih mencerminkan aktivitas pihak lain daripada aktivitas pemerintah. Salah satu contohnya adalah hasil kerjasama operasional.***

(b) ***Penerimaan dan pengeluaran kas untuk transaksi-transaksi yang perputarannya cepat, volume transaksi banyak, dan jangka waktunya singkat.***

ARUS KAS MATA UANG ASING

43. ***Arus kas yang timbul dari transaksi mata uang asing harus dibukukan dengan menggunakan mata uang rupiah dengan menjabarkan mata uang asing tersebut ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs pada tanggal transaksi.***

44. ***Arus kas yang timbul dari aktivitas entitas pelaporan di luar negeri harus dijabarkan ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs pada tanggal transaksi.***

45. Keuntungan atau kerugian yang belum direalisasikan akibat perubahan kurs mata uang asing tidak akan mempengaruhi arus kas.

BUNGA DAN BAGIAN LABA

46. ***Arus kas dari transaksi penerimaan pendapatan bunga dan pengeluaran beban untuk pembayaran bunga pinjaman serta penerimaan pendapatan dari bagian laba perusahaan negara/daerah harus diungkapkan secara terpisah. Setiap akun yang terkait dengan transaksi tersebut harus diklasifikasikan kedalam aktivitas operasi secara konsisten dari tahun ke tahun.***

47. Jumlah penerimaan pendapatan bunga yang dilaporkan dalam arus kas aktivitas operasi adalah jumlah kas yang benar-benar diterima dari pendapatan bunga pada periode akuntansi yang bersangkutan.

48. Jumlah pengeluaran beban pembayaran bunga utang yang dilaporkan dalam arus kas aktivitas operasi adalah jumlah pengeluaran kas untuk pembayaran bunga dalam periode akuntansi yang bersangkutan.

49. Jumlah penerimaan pendapatan dari bagian laba perusahaan negara/daerah yang dilaporkan dalam arus kas aktivitas operasi adalah jumlah kas yang benar-benar diterima dari bagian laba perusahaan negara/daerah dalam periode akuntansi yang bersangkutan.

PEROLEHAN DAN PELEPASAN INVESTASI PEMERINTAH DALAM PERUSAHAAN NEGARA/DAERAH/KEMITRAAN DAN UNIT OPERASI LAINNYA

50. Pencatatan investasi pada perusahaan negara/daerah dan kemitraan dapat dilakukan dengan menggunakan dua metode yaitu metode ekuitas dan metode biaya.

51. ***Investasi pemerintah dalam perusahaan negara/daerah dan kemitraan dicatat sebesar nilai kas yang dikeluarkan.***

52. ***Entitas melaporkan pengeluaran investasi jangka panjang dalam perusahaan negara/daerah dan kemitraan dalam arus kas aktivitas investasi.***

53. ***Arus kas yang berasal dari perolehan dan pelepasan perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya harus disajikan secara terpisah dalam aktivitas investasi.***

54. ***Entitas mengungkapkan seluruh perolehan dan pelepasan perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya selama satu periode. Hal-hal yang diungkapkan adalah:***

(a) ***Jumlah harga pembelian atau pelepasan;***

(b) ***Bagian dari harga pembelian atau pelepasan yang dibayarkan dengan kas dan setara kas;***

(c) ***Jumlah kas dan setara kas pada perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya yang diperoleh atau dilepas; dan***

(d) ***Jumlah aset dan utang selain kas dan setara kas yang diakui oleh perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya yang diperoleh atau dilepas.***

55. Penyajian terpisah arus kas dari perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya sebagai suatu perkiraan tersendiri akan membantu untuk membedakan arus kas tersebut dari arus kas yang berasal dari aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Arus kas masuk dari pelepasan tersebut tidak dikurangkan dengan perolehan investasi lainnya.

56. ***Aset dan utang selain kas dan setara kas dari perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya yang diperoleh atau dilepaskan perlu diungkapkan hanya jika transaksi tersebut telah diakui sebelumnya sebagai aset atau utang oleh perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya.***

TRANSAKSI BUKAN KAS

57. ***Transaksi operasi, investasi, dan pendanaan yang tidak mengakibatkan penerimaan atau pengeluaran kas dan setara kas tidak dilaporkan dalam Laporan Arus Kas. Transaksi tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

58. Pengecualian transaksi bukan kas dari Laporan Arus Kas konsisten dengan tujuan laporan arus kas karena transaksi bukan kas tersebut tidak mempengaruhi kas periode yang bersangkutan. Contoh transaksi bukan kas yang tidak mempengaruhi laporan arus kas adalah perolehan aset melalui pertukaran atau hibah.

KOMPONEN KAS DAN SETARA KAS

59. ***Entitas pelaporan mengungkapkan komponen kas dan setara kas dalam Laporan Arus Kas yang jumlahnya sama dengan pos terkait di Neraca.***

PENGUNGKAPAN LAINNYA

60. ***Entitas pelaporan mengungkapkan jumlah saldo kas dan setara kas yang signifikan yang tidak boleh digunakan oleh entitas. Hal ini dijelaskan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

61. Informasi tambahan yang terkait dengan arus kas berguna bagi pengguna laporan dalam memahami posisi keuangan dan likuiditas suatu entitas pelaporan.

62. Contoh kas dan setara kas yang tidak boleh digunakan oleh entitas adalah kas yang ditempatkan sebagai jaminan, dan kas yang dikhususkan penggunannya untuk kegiatan tertentu.

TANGGAL EFEKTIF

63. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.***

64. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

(Ilustrasi 3.A)

PEMERINTAH PUSAT
LAPORAN ARUS KAS

Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0
Metode Langsung

(dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
1	**Arus Kas dari Aktivitas Operasi**		
2	**Arus Masuk Kas:**		
3	Penerimaan Pajak Penghasilan	xxx	xxx
4	Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx
5	Penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx
6	Penerimaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx
7	Penerimaan Cukai	xxx	xxx
8	Penerimaan Pajak Lainnya	xxx	xxx
9	Penerimaan Bea Masuk	xxx	xxx
10	Penerimaan Pajak Ekspor	xxx	xxx
11	Penerimaan Sumber Daya Alam	xxx	xxx
12	Penerimaan Bagian Pemerintah atas Laba BUMN	xxx	xxx
13	Penerimaan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx
14	Penerimaan Hibah	xxx	xxx
15	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx
16	**Jumlah Arus Masuk Kas (3 s/d 15)**	**xxx**	**xxx**
17	**Arus Keluar Kas**		
18	Pembayaran Pegawai	xxx	xxx
19	Pembayaran Barang	xxx	xxx
20	Pembayaran Bunga	xxx	xxx
21	Pembayaran Subsidi	xxx	xxx
22	Pembayaran Bantuan Sosial	xxx	xxx
23	Pembayaran Hibah	xxx	xxx
24	Pembayaran Lain-lain	xxx	xxx
25	Pembayaran Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
26	Pembayaran Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx
27	Pembayaran Dana Alokasi Umum	xxx	xxx
28	Pembayaran Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx
29	Pembayaran Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx
30	Pembayaran Dana Penyesuaian	xxx	xxx
31	Pembayaran Kejadian Luar Biasa	xxx	xxx
32	**Jumlah Arus Keluar Kas (18 s/d 31)**	**xxx**	**xxx**
33	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (16 - 32)**	**xxx**	**xxx**
34	**Arus Kas dari Aktivitas Investas**		
35	**Arus Masuk Kas**		
36	Penjualan atas Tanah	xxx	xxx
37	Penjualan atas Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
38	Penjualan atas Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
39	Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx
40	Penjualan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx

41	Penjualan Aset Lainnya	xxx	xxx
42	Penerimaan dari Divestasi	xxx	xxx
43	Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	xxx	xxx
44	**Jumlah Arus Masuk Kas (36 s/d 43)**	xxx	xxx
45	**Arus Keluar Kas**		
46	Perolehan Tanah	xxx	xxx
47	Perolehan Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
48	Perolehan Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
49	Perolehan Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx
50	Perolehan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
51	Perolehan Aset Lainnya	xxx	xxx
52	Pengeluaran Penyertaan Modal Negara	xxx	xxx
53	Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	xxx	xxx
54	**Jumlah Arus Keluar Kas (46 s/d 53)**	**xxx**	**xxx**
55	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi (44 - 54)**	**xxx**	**xxx**
56	**Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan**		
57	**Arus Masuk Kas:**		
58	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
59	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
60	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx
61	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx
62	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Daerah	xxx	xxx
63	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
64	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
65	**Jumlah Arus Masuk Kas (58 s/d 64)**	**xxx**	**xxx**
66	**Arus Keluar Kas:**		
67	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
68	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
69	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx
70	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx
71	Pemberian Pinjaman kepada Daerah	xxx	xxx
72	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
73	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
74	**Jumlah Arus Keluar Kas (67 s/d 73)**	**xxx**	**xxx**
75	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan (65 - 74)**	**xxx**	**xxx**
76	**Arus Kas dari Aktivitas Transitoris**		
77	**Arus Masuk Kas**		
78	Penerimaan Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
79	Kiriman Uang Masuk	xxx	xxx
80	**Jumlah Arus Masuk Kas (78 s/d 79)**	xxx	xxx
81	**Arus Keluar Kas**	xxx	xxx
82	Pengeluaran Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx

83	Kiriman Uang Keluar	xxx	xxx
84	**Jumlah Arus Keluar Kas (82 s/d 83)**	**xxx**	**xxx**
85	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Transitoris (80 - 84)**	**xxx**	**xxx**
86	**Kenaikan/Penurunan Kas (33+55+75+85)**	**xxx**	**xxx**
87	**Saldo Awal Kas di BUN & Kas di Bendahara Pengeluaran**	**xxx**	**xxx**
88	**Saldo Akhir Kas di BUN & Kas di Bendahara Pengeluaran**	**xxx**	**xxx**
89	**Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan**	**xxx**	**xxx**
90	**Saldo Akhir Kas (88+89))**	**xxx**	**xxx**

(Ilustrasi 3.B)

PEMERINTAH PROVINSI
LAPORAN ARUS KAS
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0
Metode Langsung

(dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
1	**Arus Kas dari Aktivitas Operasi**		
2	**Arus Masuk Kas**		
3	Penerimaan Pajak Daerah	xxx	Xxx
4	Penerimaan Retribusi Daerah	xxx	Xxx
5	Penerimaan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	Xxx
6	Penerimaan Lain-lain PAD yang sah	xxx	Xxx
7	Penerimaan Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	Xxx
8	Penerimaan Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	Xxx
9	Penerimaan Dana Alokasi Umum	xxx	Xxx
10	Penerimaan Dana Alokasi Khusus	xxx	Xxx
11	Penerimaan Dana Otonomi Khusus	xxx	Xxx
12	Penerimaan Dana Penyesuaian	xxx	Xxx
13	Penerimaan Hibah	xxx	Xxx
14	Penerimaan Dana Darurat	xxx	Xxx
15	Penerimaan Lainnya	xxx	Xxx
16	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa		
17	**Jumlah Arus Masuk Kas (3 s/d 16)**	**xxx**	**xxx**
18	**Arus Keluar Kas:**		
19	Pembayaran Pegawai	xxx	xxx
20	Pembayaran Barang	xxx	xxx
21	Pembayaran Bunga	xxx	xxx
22	Pembayaran Subsidi	xxx	xxx
23	Pembayaran Beban Hibah	xxx	xxx
24	Pembayaran Beban Bantuan Sosial	xxx	xxx
25	Pembayaran Tak Terduga	xxx	xxx
26	Pembayaran Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota	xxx	xxx
27	Pembayaran Bagi Hasil Retribusi ke Kabupaten/Kota	xxx	xxx
28	Pembayaran Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/Kota	xxx	xxx
29	Pembayaran Kejadian Luar Biasa	xxx	xxx
30	**Jumlah Arus Keluar Kas (19 s/d 29)**	**xxx**	**xxx**
31	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (17 - 30)**	**xxx**	**xxx**
32	**Arus Kas dari Aktivitas Investasi**		
33	**Arus Masuk Kas**		
34	Pencairan Dana Cadangan	xxx	xxx
35	Penjualan atas Tanah	xxx	xxx
36	Penjualan atas Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
37	Penjualan atas Gedung dan Bangunan	xxx	xxx

38	Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx
39	Penjualan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
40	Penjualan Aset Lainnya	xxx	xxx
41	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx
42	Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	xxx	xxx
43	**Jumlah Arus Masuk Kas (34 s/d 42**	**xxx**	**xxx**
44	**Arus Keluar Kas**		
45	Pembentukan Dana Cadangan	xxx	xxx
46	Perolehan Tanah	xxx	xxx
47	Perolehan Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
48	Perolehan Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
49	Perolehan Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx
50	Perolehan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
51	Perolehan Aset Lainnya	xxx	xxx
52	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	xxx
53	Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	xxx	xxx
54	**Jumlah Arus Keluar Kas (45 s/d 53)**	**xxx**	**xxx**
55	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi (43 - 54)**	**xxx**	**xxx**
56	**Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan**		
57	**Arus Masuk Kas**		
58	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	xxx	xxx
59	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx
60	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx
61	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx
62	Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	xxx	xxx
63	Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	xxx	xxx
64	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
65	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
66	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lain	xxx	xxx
67	**Jumlah Arus Masuk Kas (58 s/d 66))**	**xxx**	**xxx**
68	**Arus Keluar Kas**		
69	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	xxx	xxx
70	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Pemerintah Daerah Lain	xxx	xxx
71	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lembaga Keuangan Bank	xxx	Xxx
72	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx
73	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
74	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx
75	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
76	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
77	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx

78	**Jumlah Arus Keluar Kas (69 s/d 77)**	**xxx**	**xxx**
79	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan (67 - 78)**	**xxx**	**xxx**
80	**Arus Kas dari Aktivitas Transitoris**		
81	**Arus Masuk Kas**		
82	Penerimaan Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
83	**Jumlah Arus Masuk Kas (82)**	**xxx**	**xxx**
84	**Arus Keluar Kas**		
85	Pengeluaran Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
86	**Jumlah Arus Keluar Kas (85)**	xxx	xxx
87	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Transitoris (83 - 86)**	**xxx**	**xxx**
88	**Kenaikan/Penurunan Kas (31+55+79+87)**	**xxx**	**xxx**
89	**Saldo Awal Kas di BUD & Kas di Bendahara Pengeluaran**	**xxx**	**xxx**
90	**Saldo Akhir Kas di BUD & Kas di Bendahara Pengeluaran**	**xxx**	**xxx**
91	**Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan**	**xxx**	**xxx**
92	**Saldo Akhir Kas (90+91)**	**xxx**	**xxx**

(Ilustrasi 3.C)

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA
LAPORAN ARUS KAS
Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0
Metode Langsung

(dalam Rupiah)

No	Uraian	20X1	20X0
1	**Arus Kas dari Aktivitas Operasi**		
2	**Arus Masuk Kas:**		
3	Penerimaan Pajak Daerah	xxx	Xxx
4	Penerimaan Retribusi Daerah	xxx	Xxx
5	Penerimaan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	Xxx
6	Penerimaan Lain-lain PAD yang sah	xxx	Xxx
7	Penerimaan Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	Xxx
8	Penerimaan Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	Xxx
9	Penerimaan Dana Alokasi Umum	xxx	Xxx
10	Penerimaan Dana Alokasi Khusus	xxx	Xxx
11	Penerimaan Dana Otonomi Khusus	xxx	Xxx
12	Penerimaan Dana Penyesuaian	xxx	Xxx
13	Penerimaan Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	Xxx
14	Penerimaan Bagi Hasil Lainnya	xxx	Xxx
15	Penerimaan Hibah	xxx	Xxx
16	Penerimaan Dana Darurat	xxx	Xxx
17	Penerimaan Lainnya	xxx	Xxx
18	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa	xxx	Xxx
19	**Jumlah Arus Masuk Kas (3 s/d 18)**	**xxx**	**Xxx**
20	**Arus Keluar Kas:**		
21	Pembayaran Pegawai	xxx	xxx
22	Pembayaran Barang	xxx	xxx
23	Pembayaran Bunga	xxx	xxx
24	Pembayaran Subsidi	xxx	xxx
25	Pembayaran Hibah	xxx	xxx
26	Pembayaran Bantuan Sosial	xxx	xxx
27	Pembayaran Tak Terduga	xxx	xxx
28	Pembayaran Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
29	Pembayaran Bagi Hasil Retribusi	xxx	xxx
30	Pembayaran Bagi Hasil Pendapatan Lainnya	xxx	xxx
31	Pembayaran Kejadian Luar Biasa	xxx	xxx
32	**Jumlah Arus Keluar Kas (21 s/d 31)**	**xxx**	**xxx**
33	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (19 - 32)**		
34	**Arus Kas dari Aktivitas Investasi**		
35	**Arus Masuk Kas**		
36	Pencairan Dana Cadangan	xxx	xxx
37	Penjualan atas Tanah	xxx	xxx
38	Penjualan atas Peralatan dan Mesin	xxx	xxx

39	Penjualan atas Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
40	Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx
41	Penjualan Aset Tetap	xxx	xxx
42	Penjualan Aset Lainnya	xxx	xxx
43	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx
44	Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	xxx	xxx
45	**Jumlah Arus Masuk Kas (36 s/d 44)**	xxx	xxx
46	**Arus Keluar Kas**		
47	Pembentukan Dana Cadangan	xxx	xxx
48	Perolehan Tanah	xxx	xxx
49	Perolehan Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
50	Perolehan Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
51	Perolehan Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx
52	Perolehan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
53	Perolehan Aset Lainnya	xxx	xxx
54	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	xxx
55	Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	xxx	xxx
56	**Jumlah Arus Keluar Kas (47 s/d 55)**	**xxx**	**xxx**
57	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi (45 - 56)**	**xxx**	**xxx**
58	**Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan**		
59	**Arus Masuk Kas**		
60	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	xxx	xxx
61	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx
62	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx
63	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx
64	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
65	Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx
66	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
67	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
68	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx
69	**Jumlah Arus Masuk Kas (60 s/d 68)**	**xxx**	**xxx**
70	**Arus Keluar Kas**		
71	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat	xxx	xxx
72	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx
73	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx
74	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx
75	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
76	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx
77	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
78	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
79	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx

80	**Jumlah Arus Keluar Kas (71 s/d 79)**	**xxx**	**xxx**
81	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan (69 - 80)**	**xxx**	**xxx**
82	**Arus Kas dari Aktivitas Transitoris**		
83	**Arus Masuk Kas**		
84	Penerimaan Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
85	**Jumlah Arus Masuk Kas (84)**	xxx	xxx
86	**Arus Keluar Kas**		
87	Pengeluaran Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
88	**Jumlah Arus Keluar Kas (87)**	**xxx**	**xxx**
89	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas transitoris (84 - 87)**	**xxx**	**xxx**
90	**Kenaikan/Penurunan Kas (33+57+81+89)**	**xxx**	**xxx**
	Saldo Awal Kas di BUD & Kas di Bendahara Pengeluaran		
91	**Saldo Akhir Kas di BUD & Kas di Bendahara Pengeluaran (90+91)**	**xxx**	**xxx**
92	**Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan**	**xxx**	**xxx**
93	**Saldo Akhir Kas (92+93)**	**xxx**	**xxx**
94	**Kenaikan/Penurunan Kas (33+57+81+89)**	**xxx**	**xxx**

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 04
CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1-6
Tujuan	1-2
Ruang Lingkup	3-6
Definisi	7
Ketentuan Umum	8-11
Struktur dan Isi	12-64
Penyajian Informasi Umum Tentang Entitas Pelaporan Dan Entitas Akuntansi	17-18
Penyajian Informasi Tentang Kebijakan Fiskal/Keuangan Dan Ekonomi Makro	19-23
Penyajian Ikhtisar Pencapaian Target Keuangan Selama Tahun Pelaporan Berikut Kendala Dan Hambatan Yang Dihadapi Dalam Pencapaian Target	24-29
Dasar Penyajian Laporan Keuangan Dan Pengungkapan Kebijakan Akuntansi Keuangan	30-50
Asumsi Dasar Akuntansi	31-35
Pengguna Laporan Keuangan	36-38
Kebijakan Akuntansi	39-50
Penyajian Rincian Dan Penjelasan Masing-Masing Pos Yang Disajikan Pada Lembar Muka Laporan Keuangan	51-57
Pengungkapan Informasi Yang Diharuskan Oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Yang Belum Disajikan Dalam Lembar Muka Laporan Keuangan	58-60
Pengungkapan-Pengungkapan Lainnya	61-63
Susunan	64
Tanggal Efektif	65-66

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO.4

CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar Catatan atas Laporan Keuangan adalah mengatur penyajian dan pengungkapan yang diperlukan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

2. Tujuan penyajian Catatan atas Laporan Keuangan adalah untuk meningkatkan transparansi Laporan Keuangan dan penyediaan pemahaman yang lebih baik, atas informasi keuangan pemerintah.

Ruang Lingkup

3. ***Standar ini harus diterapkan pada:***

(a) ***Laporan Keuangan untuk tujuan umum untuk entitas pelaporan;***

(b) ***Laporan Keuangan yang diharapkan menjadi Laporan Keuangan untuk tujuan umum oleh entitas yang bukan merupakan entitas pelaporan.***

4. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan yang dimaksudkan untuk memenuhi kebutuhan pengguna akan informasi akuntansi keuangan yang lazim. Yang dimaksud dengan pengguna adalah masyarakat, legislatif, lembaga pengawas, pemeriksa, pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman, serta pemerintah. Laporan keuangan meliputi laporan keuangan yang disajikan terpisah atau bagian dari laporan keuangan yang disajikan dalam dokumen publik lainnya seperti laporan tahunan.

5. Pernyataan Standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan laporan keuangan konsolidasian, tidak termasuk badan usaha milik negara/daerah.

6. Suatu entitas yang bukan merupakan entitas pelaporan dapat menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum. Bila hal ini diinginkan, maka standar ini harus diterapkan oleh entitas tersebut walaupun tidak memenuhi kriteria satu entitas pelaporan sesuai dengan peraturan dan/atau standar akuntansi mengenai entitas pelaporan pemerintah.

DEFINISI

7. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

***Anggaran** merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode.*

***Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, selanjutnya disebut APBD,** adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah.*

***Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, selanjutnya disebut APBN,** adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat.*

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

***Basis akrual** adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan.*

***Basis kas** adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan.*

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

***Beban** adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban*

***Ekuitas** adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.*

***Entitas pelaporan** adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.*

Kebijakan akuntansi ***adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih oleh suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.***

Kewajiban ***adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.***

Materialitas ***adalah suatu kondisi jika tidak tersajikannya atau salah saji suatu informasi akan mempengaruhi keputusan atau penilaian pengguna yang dibuat atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada hakikat atau besarnya pos atau kesalahan yang dipertimbangkan dari keadaan khusus di mana kekurangan atau salah saji terjadi.***

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

Pendapatan-LRA ***adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.***

Pendapatan-LO ***adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode pelaporan yang bersangkutan.***

Pos ***adalah kumpulan akun sejenis yang ditampilkan pada lembar muka laporan keuangan.***

Saldo Anggaran Lebih ***adalah gunggungan Saldo Anggaran Lebih yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan***.

KETENTUAN UMUM

8. ***Setiap entitas pelaporan diharuskan untuk menyajikan Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan untuk tujuan umum.***

9. Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan. Laporan Keuangan mungkin mengandung informasi yang dapat mempunyai potensi kesalahpahaman di antara pembacanya. Oleh karena itu, untuk menghindari kesalahpahaman, atas sajian laporan keuangan harus dibuat Catatan atas Laporan Keuangan yang berisi informasi untuk memudahkan pengguna dalam memahami Laporan Keuangan.

10. Kesalahpahaman dapat saja disebabkan oleh persepsi dari pembaca laporan keuangan. Pembaca yang terbiasa dengan orientasi anggaran mempunyai potensi kesalahpahaman dalam memahami konsep akuntansi akrual. Pembaca yang terbiasa dengan laporan keuangan sektor komersial cenderung melihat laporan keuangan pemerintah seperti laporan keuangan perusahaan. Pembahasan umum dan referensi ke pos-pos laporan keuangan menjadi penting bagi pembaca laporan keuangan.

11. Selain itu, pengungkapan basis akuntansi dan kebijakan akuntansi yang diterapkan akan dapat membantu pembaca menghindari kesalahpahaman dalam memahami laporan keuangan***.***

STRUKTUR DAN ISI

12. ***Catatan atas Laporan Keuangan harus disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Operasional dan Laporan Arus Kas dapat mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

13. Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya.

14. ***Dalam rangka pengungkapan yang memadai, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:***

(a) ***Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;***

(b) ***Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;***

(c) ***Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;***

(d) ***Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;***

(e) ***Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;***

(f) ***Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan; dan***

(g) ***Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.***

15. Pengungkapan untuk masing-masing pos pada laporan keuangan mengikuti pernyataan standar akuntansi berlaku yang mengatur tentang pengungkapan untuk pos-pos yang terkait. Misalnya, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan tentang Persediaan mengharuskan pengungkapan kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan.

16. Untuk memudahkan pembaca dalam memahami laporan keuangan, pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan dapat disajikan secara narasi, bagan, grafik, daftar, dan skedul atau bentuk lain yang lazim yang mengikhtisarkan secara ringkas dan padat kondisi dan posisi keuangan entitas pelaporan dan hasil-hasilnya selama satu periode.

Penyajian Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi

17. ***Catatan atas Laporan Keuangan harus mengungkapkan informasi yang merupakan gambaran entitas secara umum.***

18. Untuk membantu pemahaman para pembaca laporan keuangan, perlu ada penjelasan awal mengenai baik entitas pelaporan maupun entitas akuntansi yang meliputi:

(a) domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta jurisdiksi tempat entitas tersebut berada;

(b) penjelasan mengenai sifat operasi entitas dan kegiatan pokoknya; dan

(c) ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya.

Penyajian Informasi tentang Kebijakan Fiskal/Keuangan dan Ekonomi Makro

19. ***Catatan atas Laporan Keuangan harus dapat membantu pembaca memahami realisasi dan posisi keuangan entitas pelaporan secara keseluruhan, termasuk kebijakan fiskal/keuangan dan kondisi ekonomi makro.***

20. Untuk membantu pembaca Laporan Keuangan, Catatan atas Laporan Keuangan harus menyajikan informasi yang dapat menjawab pertanyaan-pertanyaan seperti bagaimana perkembangan realisasi dan posisi keuangan/fiskal entitas pelaporan serta bagaimana hal tersebut tercapai.

21. Untuk dapat menjawab pertanyaan-pertanyaan di atas, entitas pelaporan harus menyajikan informasi mengenai perbedaan yang penting mengenai realisasi dan posisi keuangan/fiskal periode berjalan bila dibandingkan dengan periode sebelumnya, dibandingkan dengan anggaran, dan dengan rencana lainnya sehubungan dengan realisasi anggaran. Termasuk dalam penjelasan perbedaan adalah perbedaan asumsi ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan anggaran dibandingkan dengan realisasinya.

22. Kebijakan fiskal yang perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah kebijakan-kebijakan pemerintah dalam peningkatan pendapatan, efisiensi belanja dan penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan. Misalnya penjabaran rencana strategis dalam kebijakan penyusunan APBN/APBD, sasaran, program dan prioritas anggaran, kebijakan intensifikasi/ekstensifikasi perpajakan, pengembangan pasar surat utang negara.

23. Ekonomi makro yang perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah asumsi-asumsi indikator ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan APBN/APBD berikut tingkat capaiannya. Indikator ekonomi makro tersebut antara lain Produk Domestik Bruto/Produk Domestik Regional Bruto, pertumbuhan ekonomi, tingkat inflasi, nilai tukar, harga minyak, tingkat suku bunga dan neraca pembayaran.

Penyajian Ikhtisar Pencapaian Target Keuangan Selama Tahun Pelaporan Berikut Kendala dan Hambatan yang Dihadapi dalam Pencapaian Target

24. ***Catatan atas Laporan Keuangan harus dapat menjelaskan perubahan anggaran yang penting selama periode berjalan dibandingkan dengan anggaran yang pertama kali disetujui oleh DPR/DPRD, hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian target yang telah ditetapkan, serta masalah lainnya yang dianggap perlu oleh manajemen entitas pelaporan untuk diketahui pembaca laporan keuangan.***

25. Dalam satu periode pelaporan, dikarenakan alasan dan kondisi tertentu, entitas pelaporan mungkin melakukan perubahan anggaran dengan persetujuan DPR/DPRD. Agar pembaca laporan keuangan dapat mengikuti kondisi dan perkembangan anggaran, penjelasan atas perubahan-perubahan yang ada, yang disetujui oleh DPR/DPRD, dibandingkan dengan anggaran pertama kali disahkan akan membantu pembaca dalam memahami kondisi anggaran dan keuangan entitas pelaporan.

26. Ikhtisar pencapaian target keuangan merupakan perbandingan secara garis besar antara target sebagaimana yang tertuang dalam APBN/APBD dengan realisasinya.

27. Ikhtisar ini disajikan untuk memperoleh gambaran umum tentang kinerja keuangan pemerintah dalam merealisasikan potensi pendapatan-LRA dan alokasi belanja yang telah ditetapkan dalam APBN/APBD.

28. Ikhtisar ini disajikan baik untuk pendapatan-LRA, belanja, maupun pembiayaan dengan struktur sebagai berikut:

(a) nilai target total;

(b) nilai realisasi total;

(c) prosentase perbandingan antara target dan realisasi; dan

(d) alasan utama terjadinya perbedaan antara target dan realisasi.

29. Untuk membantu pembaca laporan keuangan, manajemen entitas pelaporan mungkin merasa perlu untuk memberikan informasi keuangan lainnya yang dianggap perlu untuk diketahui pembaca, misalnya kewajiban yang memerlukan ketersediaan dana dalam anggaran periode mendatang.

Dasar Penyajian Laporan Keuangan dan Pengungkapan Kebijakan Akuntansi Keuangan

30. ***Entitas pelaporan mengungkapkan dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan akuntansi dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

Asumsi Dasar Akuntansi

31. ***Asumsi dasar atau konsep dasar akuntansi tertentu yang mendasari penyusunan laporan keuangan, biasanya tidak perlu diungkapkan secara spesifik. Pengungkapan diperlukan jika entitas pelaporan tidak mengikuti asumsi atau konsep tersebut dan disertai alasan dan penjelasan.***

32. Sesuai dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, asumsi dasar dalam pelaporan keuangan di lingkungan pemerintah adalah anggapan yang diterima sebagai suatu kebenaran tanpa perlu dibuktikan agar standar akuntansi dapat diterapkan, yang terdiri dari:

(a) Asumsi kemandirian entitas;

(b) Asumsi kesinambungan entitas; dan

(c) Asumsi keterukuran dalam satuan uang (*monetary measurement*).

33. Asumsi kemandirian entitas berarti bahwa setiap unit organisasi dianggap sebagai unit yang mandiri dan mempunyai kewajiban untuk menyajikan laporan keuangan sehingga tidak terjadi kekacauan antar unit instansi pemerintah dalam pelaporan keuangan. Salah satu indikasi terpenuhinya asumsi ini adalah adanya kewenangan entitas untuk menyusun anggaran dan melaksanakannya dengan tanggung jawab penuh. Entitas bertanggung jawab atas pengelolaan aset dan sumber daya di luar neraca untuk kepentingan yurisdiksi tugas pokoknya, termasuk atas kehilangan atau kerusakan aset dan sumber daya dimaksud, utang-piutang yang terjadi akibat keputusan entitas, serta terlaksana tidaknya program yang telah ditetapkan.

34. Laporan keuangan disusun dengan asumsi bahwa entitas pelaporan akan berlanjut keberadaannya. Dengan demikian, pemerintah diasumsikan tidak bermaksud melakukan likuidasi atas entitas pelaporan dalam jangka pendek.

35. Laporan keuangan entitas pelaporan harus menyajikan setiap kegiatan yang diasumsikan dapat dinilai dengan satuan uang. Hal ini diperlukan agar memungkinkan dilakukannya analisis dan pengukuran dalam akuntansi.

Pengguna Laporan Keuangan

36. ***Pengguna/pemakai laporan keuangan pemerintah meliputi:***

(a) Masyarakat;

(b) Para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa;

(c) Pihak yang memberi atau yang berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan

(d) Pemerintah.

37. Para pemakai/pengguna laporan keuangan membutuhkan keterangan kebijakan akuntansi terpilih sebagai bagian dari informasi yang dibutuhkan, untuk membuat penilaian, dan keputusan keuangan dan keperluan lain. Mereka tidak dapat membuat penilaian secara andal jika laporan keuangan tidak mengungkapkan dengan jelas kebijakan akuntansi terpilih yang penting dalam penyusunan laporan keuangan.

38. Pengungkapan kebijakan akuntansi dalam laporan keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan tersebut dapat dimengerti. Pengungkapan kebijakan tersebut merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan yang sangat membantu pengguna/pemakai laporan keuangan, karena kadang-kadang perlakuan yang tidak tepat atau salah digunakan untuk suatu komponen laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, atau laporan perubahan ekuitas terbias dari pengungkapan kebijakan terpilih.

Kebijakan Akuntansi

39. ***Pertimbangan dan/atau pemilihan kebijakan akuntansi perlu disesuaikan dengan kondisi entitas pelaporan. Sasaran pilihan kebijakan yang paling tepat akan menggambarkan realitas ekonomi entitas pelaporan secara tepat dalam bentuk keadaan keuangan dan kegiatan.***

40. Empat pertimbangan pemilihan untuk penerapan kebijakan akuntansi yang paling tepat dan penyiapan laporan keuangan oleh manajemen:

(a) Pertimbangan sehat

(b) Ketidakpastian melingkupi banyak transaksi. Hal tersebut seharusnya diakui dalam penyusunan laporan keuangan. Sikap hati-hati tidak membenarkan penciptaan cadangan rahasia atau disembunyikan

(c) Substansi Mengungguli Bentuk
Transaksi dan kejadian lain harus dipertanggungjawabkan dan disajikan sesuai dengan hakekat transaksi dan realita kejadian, tidak semata-mata mengacu bentuk hukum transaksi atau kejadian.

(d) Materialitas
Laporan keuangan harus mengungkapkan semua komponen yang cukup material yang mempengaruhi evaluasi atau keputusan-keputusan.

41. ***Pengungkapan kebijakan akuntansi harus mengidentifikasikan dan menjelaskan prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan oleh entitas pelaporan dan metode-metode penerapannya yang secara material mempengaruhi penyajian Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran***

Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Pengungkapan juga harus meliputi pertimbangan-pertimbangan penting yang diambil dalam memilih prinsip-prinsip yang sesuai.

42. ***Secara umum, kebijakan akuntansi pada Catatan atas Laporan Keuangan menjelaskan hal-hal berikut ini:***

(a) ***Entitas pelaporan;***

(b) ***Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan;***

(c) ***Dasar pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan;***

(d) ***sampai sejauh mana kebijakan-kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan ini diterapkan oleh suatu entitas pelaporan pada masa transisi. Sebaliknya penerapan lebih dini disarankan berdasarkan kesiapan entitas.***

(e) ***setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.***

43. Diungkapkannya entitas pelaporan dalam kebijakan akuntansi adalah untuk menyatakan bahwa entitas yang berhak membuat kebijakan akuntansi hanyalah entitas pelaporan. Entitas akuntansi hanya mengikuti kebijakan akuntansi yang ditetapkan oleh entitas pelaporan di atasnya. Ketiadaan informasi mengenai entitas pelaporan dan komponennya mempunyai potensi kesalahpahaman pembaca dalam mengidentifikasi permasalahan yang ada.

44. Walaupun Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan telah menyarankan penggunaan basis akuntansi tertentu untuk penyusunan laporan keuangan pemerintah, pernyataan penggunaan basis akuntansi yang mendasari laporan keuangan pemerintah semestinya diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan. Pernyataan tersebut juga termasuk pernyataan kesesuaiannya dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan. Hal ini akan memudahkan pembaca laporan tanpa harus melihat kembali basis akuntansi yang tertera pada Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

45. Pengguna laporan keuangan perlu mengetahui dasar-dasar pengukuran yang digunakan sebagai landasan dalam penyajian laporan keuangan. Apabila lebih dari satu dasar pengukuran digunakan dalam penyusunan laporan keuangan, maka informasi yang disajikan harus cukup memadai untuk dapat mengindikasikan aset dan kewajiban yang menggunakan dasar pengukuran tersebut.

1. Dalam menentukan perlu tidaknya suatu kebijakan akuntansi diungkapkan, manajemen harus mempertimbangkan manfaat pengungkapan tersebut dalam membantu pengguna untuk memahami setiap transaksi yang tercermin dalam laporan keuangan. Pertimbangan dalam paragraf 40 dapat dijadikan pedoman dalam mempertimbangkan kebijakan akuntasi yang perlu diungkapkan. Kebijakan-kebijakan akuntansi yang perlu dipertimbangkan untuk disajikan antara lain:

(a) Pengakuan pendapatan-LRA;
(b) Pengakuan pendapatan-LO;
(c) Pengakuan belanja;
(d) Pengakuan beban;
(e) Prinsip-prinsip penyusunan laporan konsolidasian;
(f) Investasi;
(g) Pengakuan dan penghentian/penghapusan aset berwujud dan tidak berwujud;
(h) Kontrak-kontrak konstruksi;
(i) Kebijakan kapitalisasi pengeluaran;
(j) Kemitraan dengan pihak ketiga;
(k) Biaya penelitian dan pengembangan;
(l) Persediaan, baik yang untuk dijual maupun untuk dipakai sendiri;
(m) Pembentukan dana cadangan;
(n) Pembentukan dana kesejahteraan pegawai;
(o) Penjabaran mata uang asing dan lindung nilai.

2. Setiap entitas perlu mempertimbangkan jenis kegiatan-kegiatan dan kebijakan-kebijakan yang perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Sebagai contoh, pengungkapan informasi untuk pengakuan pendapatan pajak, retribusi dan bentuk-bentuk lainnya dari iuran wajib, penjabaran mata uang asing, dan perlakuan akuntansi terhadap selisih kurs.

3. ***Kebijakan akuntansi dapat menjadi signifikan walaupun nilai pos-pos yang disajikan dalam periode berjalan dan sebelumnya tidak material. Selain itu, perlu pula diungkapkan kebijakan akuntansi yang dipilih dan diterapkan yang tidak diatur dalam Standar ini.***

4. Laporan keuangan seharusnya menunjukkan hubungan angka-angka dengan periode sebelumnya. Jika perubahan kebijakan akuntansi berpengaruh material, perubahan kebijakan dan dampak perubahan secara kuantitatif harus diungkapkan.

5. ***Perubahan kebijakan akuntansi yang tidak mempunyai pengaruh material dalam tahun perubahan juga harus diungkapkan jika berpengaruh secara material terhadap tahun-tahun yang akan datang.***

PENYAJIAN RINCIAN DAN PENJELASAN MASING-MASING POS YANG DISAJIKAN PADA LEMBAR MUKA LAPORAN KEUANGAN

6. ***Catatan atas Laporan Keuangan harus menyajikan rincian dan penjelasan atas masing-masing pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas.***

7. Penjelasan atas Laporan Realisasi Anggaran disajikan untuk pos pendapatan-LRA, belanja, dan pembiayaan dengan struktur sebagai berikut:

(a) Anggaran;

(b) Realisasi;

(c) Prosentase pencapaian;

(d) Penjelasan atas perbedaan antara anggaran dan realisasi;

(e) Perbandingan dengan periode yang lalu;

(f) Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu;

(g) Rincian lebih lanjut pendapatan-LRA menurut sumber pendapatan;

(h) Rincian lebih lanjut belanja menurut klasifikasi ekonomi, organisasi, dan fungsi;

(i) Rincian lebih lanjut pembiayaan; dan

(j) Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

8. Penjelasan atas Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih disajikan untuk Saldo Anggaran Lebih awal periode, penggunaan Saldo Anggaran Lebih, Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA) tahun berjalan, koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya, dan SAL akhir periode dengan struktur sebagai berikut:

(a) Perbandingan dengan periode yang lalu;

(b) Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu;

(c) Rincian yang diperlukan; dan

(d) Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

9. Penjelasan atas Laporan Operasional disajikan untuk pos pendapatan-LO dan beban dengan struktur sebagai berikut:

(a) Perbandingan dengan periode yang lalu;

(b) Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu;

(c) Rincian lebih lanjut pendapatan-LO menurut sumber pendapatan;

(d) Rincian lebih lanjut beban menurut klasifikasi ekonomi, organisasi, dan fungsi; dan

(e) Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

10. Penjelasan atas Neraca disajikan untuk pos aset, kewajiban, dan ekuitas dengan struktur sebagai berikut:

(a) Perbandingan dengan periode yang lalu;

(b) Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu;

(c) Rincian lebih lanjut atas masing-masing akun dalam aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap, aset lainnya, kewajiban jangka pendek, kewajiban jangka panjang, dan ekuitas; dan

(d) Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

11. Penjelasan atas Laporan Arus Kas disajikan untuk pos arus kas dari aktivitas operasi, aktivitas investasi aset non keuangan, aktivitas pembiayaan, dan aktivitas nonanggaran dengan struktur sebagai berikut:

(a) Perbandingan dengan periode yang lalu;

(b) Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu;

(c) Rincian lebih lanjut atas atas masing-masing akun dalam masing-masing aktivitas; dan

(d) Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

12. Penjelasan atas Laporan Perubahan Ekuitas disajikan untuk ekuitas awal periode, surplus/defisit-LO, dampak kumulatif perubahan kebijakan/kesalahan mendasar, dan ekuitas akhir periode dengan struktur sebagai berikut:

(a) Perbandingan dengan periode yang lalu;

(b) Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu;

(c) Rincian yang diperlukan; dan

(d) Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

PENGUNGKAPAN INFORMASI YANG DIHARUSKAN OLEH PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN YANG BELUM DISAJIKAN DALAM LEMBAR MUKA LAPORAN KEUANGAN

13. ***Catatan atas Laporan Keuangan harus menyajikan informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan lainnya serta pengungkapan-pengungkapan lain yang diperlukan untuk penyajian wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lain. Pengungkapan informasi dalam Catatan atas Laporan Keuangan harus dapat memberikan informasi lain yang belum disajikan dalam bagian lain laporan keuangan.***

14. Karena keterbatasan asumsi dan metode pengukuran yang digunakan, beberapa transaksi atas peristiwa yang diyakini akan mempunyai dampak penting bagi entitas pelaporan tidak dapat disajikan dalam lembar muka laporan keuangan, seperti kewajiban kontijensi. Untuk dapat memberikan gambaran yang lebih lengkap, pembaca laporan perlu diingatkan kemungkinan akan terjadinya suatu peritiwa yang dapat mempengaruhi kondisi keuangan entitas pelaporan pada periode yang akan datang.

15. Pengungkapan informasi dalam catatan atas laporan keuangan harus menyajikan informasi yang tidak mengulang rincian (misalnya rincian persediaan, rincian aset tetap, atau rincian pengeluaran belanja) dari seperti yang telah ditampilkan pada lembar muka laporan keuangan. Dalam beberapa kasus, pengungkapan kebijakan akuntansi, untuk dapat meningkatkan pemahaman pembaca, harus merujuk ke rincian yang disajikan pada tempat lain di laporan keuangan. Dalam kebijakan akuntansi pos aset tetap disebutkan dasar pengukuran adalah harga perolehan. Penelitian terhadap akun-akun yang mendukung pos aset

tersebut menunjukkan ada salah satu akun aset dengan harga selain harga perolehan, karena aset dimaksud diperoleh dari donasi.

PENGUNGKAPAN-PENGUNGKAPAN LAINNYA

16. ***Catatan atas Laporan Keuangan juga harus mengungkapkan informasi yang bila tidak diungkapkan akan menyesatkan bagi pembaca laporan.***

17. Catatan atas Laporan Keuangan harus mengungkapkan kejadian-kejadian penting selama tahun pelaporan, seperti:

(a) Penggantian manajemen pemerintahan selama tahun berjalan;

(b) Kesalahan manajemen terdahulu yang telah dikoreksi oleh manajemen baru;

(c) Komitmen atau kontinjensi yang tidak dapat disajikan pada Neraca;

(d) Penggabungan atau pemekaran entitas tahun berjalan; dan

(e) Kejadian yang mempunyai dampak sosial, misalnya adanya pemogokan yang harus ditanggulangi pemerintah.

18. Pengungkapan yang diwajibkan dalam tiap standar berlaku sebagai pelengkap standar ini.

SUSUNAN

19. Agar dapat digunakan oleh pengguna dalam memahami dan membandingkannya dengan laporan keuangan entitas lainnya, Catatan atas Laporan Keuangan biasanya disajikan dengan susunan sebagai berikut:

(a) Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;

(b) Kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;

(c) Ikhtisar pencapaian target keuangan berikut hambatan dan kendalanya;

(d) Kebijakan akuntansi yang penting:

i. Entitas pelaporan;

ii. Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan;

iii. Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan;

iv. Kesesuaian kebijakan-kebijakan akuntansi yang diterapkan dengan ketentuan-ketentuan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan oleh suatu entitas pelaporan;

v. Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.

(e) Penjelasan pos-pos Laporan Keuangan:

i. Rincian dan penjelasan masing-masing pos Laporan Keuangan;

ii. Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan.

(f) Informasi tambahan lainnya yang diperlukan.

TANGGAL EFEKTIF

20. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.***

21. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 05
AKUNTANSI PERSEDIAAN

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1-3
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2-3
Definisi	4
Umum	5-12
Pengakuan	13-14
Pengukuran	15-21
Beban Persediaan	22-25
Pengungkapan	26
Tanggal Efektif	27-28

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 05

AKUNTANSI PERSEDIAAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi persediaan yang dianggap perlu disajikan dalam laporan keuangan.

Ruang Lingkup

2. ***Pernyataan Standar ini diterapkan dalam penyajian seluruh persediaan dalam laporan keuangan untuk tujuan umum. Standar ini diterapkan untuk seluruh entitas pemerintah pusat dan daerah tidak termasuk perusahaan negara/daerah.***

3. Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

(a) Persediaan bahan baku dan perlengkapan yang dimiliki proyek swakelola dan dibebankan ke suatu akun konstruksi dalam pengerjaan; dan

(b) Instrumen keuangan.

DEFINISI

4. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

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

<u>Nilai wajar</u> adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.

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

<u>Perusahaan negara/daerah</u> adalah badan usaha yang seluruh atau sebagian modalnya dimiliki oleh pemerintah pusat/daerah.

UMUM

5. ***Persediaan merupakan aset yang berupa:***

(a) ***Barang atau perlengkapan* (supplies) *yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah;***

(b) ***Bahan atau perlengkapan* (supplies) *yang akan digunakan dalam proses produksi;***

(c) ***Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;***

(d) ***Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan.***

6. Persediaan mencakup barang atau perlengkapan yang dibeli dan disimpan untuk digunakan, misalnya barang habis pakai seperti alat tulis kantor, barang tak habis pakai seperti komponen peralatan dan pipa, dan barang bekas pakai seperti komponen bekas.

7. Dalam hal pemerintah memproduksi sendiri, persediaan juga meliputi bahan yang digunakan dalam proses produksi seperti bahan baku pembuatan alat-alat pertanian.

8. Barang hasil proses produksi yang belum selesai dicatat sebagai persediaan, contohnya alat-alat pertanian setengah jadi.

9. Persediaan dapat terdiri dari:

(a) Barang konsumsi;

(b) Amunisi;

(c) Bahan untuk pemeliharaan;

(d) Suku cadang;

(e) Persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga;

(f) Pita cukai dan leges;

(g) Bahan baku;

(h) Barang dalam proses/setengah jadi;

(i) Tanah/bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat;

(j) Hewan dan tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

10. Dalam hal pemerintah menyimpan barang untuk tujuan cadangan strategis seperti cadangan energi (misalnya minyak) atau untuk tujuan berjaga-jaga seperti cadangan pangan (misalnya beras), barang-barang dimaksud diakui sebagai persediaan.

11. Persediaan hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat sebagaimana dimaksud pada paragraf 9 butir j, misalnya sapi, kuda, ikan, benih padi dan bibit tanaman.

12. Persediaan dalam kondisi rusak atau usang tidak dilaporkan dalam neraca, tetapi diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

PENGAKUAN

13. ***Persediaan diakui (a) pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal, (b) pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau kepenguasaan-nya berpindah.***

14. Pada akhir periode akuntansi catatan persediaan disesuaikan dengan hasil inventarisasi fisik.

PENGUKURAN

15. ***Persediaan disajikan sebesar:***

(a) ***Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian;***

(b) ***Harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri;***

(c) ***Nilai wajar, apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/ rampasan.***

16. Biaya perolehan persediaan meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya penanganan dan biaya lainnya yang secara langsung dapat dibebankan pada perolehan persediaan. Potongan harga, rabat, dan lainnya yang serupa mengurangi biaya perolehan.

17. ***Persediaan dapat dinilai dengan menggunakan:***

(a) ***Metode sistematis seperti FIFO atau rata-rata tertimbang***

(b) ***Harga pembelian terakhir apabila setiap unit persediaan nilainya tidak material dan bermacam-macam jenis.***

18. Barang persediaan yang memiliki nilai nominal yang dimaksudkan untuk dijual, seperti pita cukai, dinilai dengan biaya perolehan terakhir.

19. Harga pokok produksi persediaan meliputi biaya langsung yang terkait dengan persediaan yang diproduksi dan biaya tidak langsung yang dialokasikan secara sistematis.

20. Persediaan hewan dan tanaman yang dikembangbiakkan dinilai dengan menggunakan nilai wajar.

21. Harga/nilai wajar persediaan meliputi nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan melakukan transaksi wajar (*arm length transaction*).

BEBAN PERSEDIAAN

22. ***Beban persediaan dicatat sebesar pemakaian persediaan (use of goods).***

23. Penghitungan beban persediaan dilakukan dalam rangka penyajian Laporan Operasional.

24. Dalam hal persediaan dicatat secara perpetual, maka pengukuran pemakaian persediaan dihitung berdasarkan catatan jumlah unit yang dipakai dikalikan nilai per unit sesuai metode penilaian yang digunakan.

25. Dalam hal persediaan dicatat secara periodik, maka pengukuran pemakaian persediaan dihitung berdasarkan inventarisasi fisik, yaitu dengan cara saldo awal persediaan ditambah pembelian atau perolehan persediaan dikurangi dengan saldo akhir persediaan dikalikan nilai per unit sesuai dengan metode penilaian yang digunakan.

PENGUNGKAPAN

26. ***Laporan keuangan mengungkapkan:***

(a) ***Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan;***

(b) ***Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan***

(c) ***Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.***

TANGGAL EFEKTIF

27. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai tahun anggaran 2010.***

28. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 06
AKUNTANSI INVESTASI
(REVISI 2016)

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1–5
Tujuan	1
Ruang lingkup	2–5
Definisi	6
Bentuk Investasi	7–8
Klasifikasi Investasi	9–18
Pengakuan Investasi	19–21
Pengukuran Investasi	22–38
Metode Akuntansi Investasi	39–41
Pengakuan Hasil Investasi	42–51
Pelepasan Investasi	52–53
Pengungkapan	54
Tanggal Efektif	55

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 06

AKUNTANSI INVESTASI (REVISI 2016)

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur perlakuan akuntansi untuk investasi dan pengungkapan informasi penting lainnya yang harus disajikan dalam laporan keuangan.

Ruang Lingkup

2. ***Pernyataan Standar ini mengatur pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan investasi pemerintah dalam laporan keuangan untuk tujuan umum.***

3. Pernyataan Standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan laporan keuangan konsolidasian. Pernyataan Standar ini tidak berlaku untuk perusahaan negara/daerah.

4. ***Pernyataan Standar ini mengatur perlakuan akuntansi investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang yang meliputi pengakuan, klasifikasi, pengukuran dan metode akuntansi investasi, serta penyajian dan pengungkapannya pada laporan keuangan.***

5. Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

(a) Penempatan uang yang termasuk dalam lingkup setara kas;

(b) Pengaturan bersama (*joint arrangements*) yang mencakup operasi bersama (*joint operation*) atau ventura bersama (*joint venture*);

(c) Aset tetap yang dikerjasamakan; dan

(d) Properti investasi.

Akuntansi untuk pengaturan bersama (*joint arrangements*) dan aset tetap yang dikerjasamakan serta properti investasi diatur dalam pernyataan standar akuntansi pemerintahan tersendiri.

DEFINISI

6. ***Berikut ini adalah pengertian istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar ini:***

Biaya perolehan investasi *adalah seluruh biaya yang dikeluarkan investor (dhi. Pemerintah) berupa kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar suatu aset yang diserahkan berdasarkan pertimbangan tertentu dalam perolehan suatu aset investasi pada saat perolehannya.*

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

Investasi jangka pendek *adalah investasi yang dapat segera dicairkan dan dimaksudkan untuk dimiliki selama 12 (dua belas) bulan atau kurang.*

Investasi jangka panjang *adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 (dua belas) bulan.*

Investasi nonpermanen *adalah investasi jangka panjang yang tidak termasuk dalam investasi permanen, dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan.*

Investasi permanen *adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan.*

Manfaat sosial *adalah manfaat yang tidak dapat diukur langsung dengan satuan uang, dapat berupa barang, jasa dan manfaat lain, yang berpengaruh pada peningkatan pelayanan pemerintah misalnya dalam bidang kesehatan, pendidikan, perumahan dan transportasi, pada masyarakat luas maupun golongan masyarakat tertentu dalam rangka pencapaian tujuan kebijakan sosial pemerintah.*

Metode biaya *adalah suatu metode akuntansi yang mencatat nilai investasi berdasarkan biaya perolehan.*

Metode ekuitas *adalah suatu metode akuntansi yang mencatat nilai investasi awal berdasarkan biaya perolehan. Nilai investasi tersebut kemudian disesuaikan dengan perubahan bagian kepemilikan investor atas kekayaan bersih/ekuitas dari badan usaha penerima investasi (investee) yang terjadi setelah perolehan awal investasi.*

Nilai nominal *adalah nilai yang tertera dalam surat berharga seperti nilai yang tertera dalam lembar saham dan obligasi.*

Nilai pasar *adalah jumlah yang dapat diperoleh dari penjualan suatu investasi dalam pasar yang aktif antara pihak-pihak yang independen.*

Nilai wajar *adalah nilai di mana suatu aset dapat dipertukarkan atau suatu kewajiban diselesaikan antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar (arm's length transaction)*

Perusahaan negara/daerah *adalah badan usaha yang seluruh atau sebagian modalnya dimiliki oleh pemerintah pusat/daerah.*

BENTUK INVESTASI

7. Pemerintah melakukan investasi dimaksudkan antara lain untuk memperoleh pengendalian atas suatu badan usaha dalam rangka melaksanakan kebijakan fiskal/ publik, untuk memperoleh manfaat ekonomi seperti bunga, dividen dan royalti, dan/atau manfaat sosial dalam jangka panjang atau memanfaatkan dana untuk investasi jangka pendek dalam rangka manajemen kas.

8. Terdapat beberapa jenis investasi yang dapat dibuktikan dengan sertifikat atau dokumen lain yang dipersamakan. Hakikat suatu investasi dapat berupa pembelian surat utang baik jangka pendek maupun jangka panjang, instrumen ekuitas dan penyertaan saham/kepemilikan.

KLASIFIKASI INVESTASI

9. ***Investasi pemerintah diklasifikasi menjadi dua yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang. Investasi jangka pendek merupakan kelompok aset lancar sedangkan investasi jangka panjang merupakan kelompok aset nonlancar.***

10. Investasi jangka pendek harus memenuhi karakteristik sebagai berikut:

(a) Dapat segera diperjualbelikan secara bebas/dicairkan;

(b) Ditujukan dalam rangka manajemen kas, artinya pemerintah dapat menjual investasi tersebut apabila timbul kebutuhan kas dan membeli investasi tersebut apabila berlebih kas, untuk meningkatkan produktivitas aset; dan

(c) Berisiko rendah.

11. Jenis investasi yang tidak termasuk dalam kelompok investasi jangka pendek antara lain adalah:

(a) Investasi yang dibeli pemerintah dalam rangka mengendalikan suatu badan usaha, misalnya pembelian surat berharga saham untuk menambah kepemilikan modal saham pada suatu badan usaha;

(b) Investasi yang dibeli pemerintah untuk tujuan menjaga hubungan kelembagaan yang baik dengan pihak lain, misalnya pembelian surat berharga yang dikeluarkan oleh suatu lembaga baik dalam negeri maupun luar negeri untuk menunjukkan partisipasi pemerintah; atau

(c) Investasi yang tidak dimaksudkan untuk dicairkan dalam memenuhi kebutuhan kas jangka pendek.

12. Investasi yang dapat digolongkan sebagai investasi jangka pendek, antara lain:

(a) Deposito berjangka waktu lebih dari tiga sampai dengan dua belas bulan dan/atau dapat diperpanjang secara otomatis (*revolving deposits*);

(b) Surat Utang Negara (SUN) jangka pendek dan Sertifikat Bank Indonesia (SBI).

(c) Saham diperoleh dengan tujuan dijual kembali dalam tempo 12 bulan atau kurang setelah tanggal neraca;

(d) Reksa dana.

13. ***Investasi jangka panjang dibagi menurut maksud berinvestasi, yaitu permanen dan nonpermanen. Investasi Permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan, sedangkan Investasi Nonpermanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan.***

14. Pengertian istilah berkelanjutan adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki terus menerus tanpa ada niat untuk memperjualbelikan atau melepas investasi. Sedangkan pengertian istilah tidak berkelanjutan adalah kepemilikan investasi yang berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan, dimaksudkan untuk tidak dimiliki terus menerus atau ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali.

15. Investasi permanen yang dilakukan oleh pemerintah adalah investasi yang tidak dimaksudkan untuk diperjualbelikan, tetapi untuk mendapatkan dividen dan/atau pengaruh yang signifikan dalam jangka panjang dan/atau menjaga hubungan kelembagaan. Investasi permanen dapat berupa:

(a) Penyertaan Modal Pemerintah pada perusahaan negara/daerah, badan internasional dan badan usaha lain yang bukan milik negara;

(b) Investasi permanen lainnya yang dimiliki oleh pemerintah untuk menghasilkan pendapatan atau meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

16. Investasi nonpermanen yang dilakukan oleh pemerintah, antara lain berupa:

(a) Obligasi atau surat utang jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki sampai dengan tanggal jatuh temponya oleh pemerintah;

(b) Penanaman modal dalam proyek pembangunan yang dapat dialihkan kepada pihak ketiga;

(c) Dana yang disisihkan pemerintah dalam rangka pelayanan masyarakat seperti bantuan modal kerja secara bergulir kepada kelompok masyarakat;

(d) Investasi nonpermanen lainnya.

17. Penyertaan modal pemerintah dapat berupa surat berharga (saham) pada suatu perseroan terbatas atau non surat berharga. Penyertaan modal pemerintah berupa non surat berharga yaitu kepemilikan modal pada perusahaan bukan perseroan terbatas atau lembaga/organisasi tertentu.

18. Investasi permanen lainnya merupakan bentuk investasi permanen yang tidak dapat diklasifikasikan dalam penyertaan modal pemerintah pada perusahaan negara/daerah, badan internasional dan badan usaha lainnya yang bukan milik negara misalnya properti investasi yang tidak tercakup dalam pernyataan standar akuntansi pemerintahan ini.

PENGAKUAN INVESTASI

19. ***Pengeluaran kas untuk memperoleh investasi dan/atau konversi aset untuk memperoleh investasi, dan penerimaan hibah dalam bentuk investasi dapat diakui sebagai investasi apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:***

(a) Kemungkinan manfaat ekonomi dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah;

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

20. Dalam menentukan apakah suatu pengeluaran kas untuk memperoleh investasi dan/atau konversi aset untuk memperoleh investasi, dan penerimaan hibah dalam bentuk investasi memenuhi kriteria pengakuan investasi, entitas perlu mengkaji tingkat kepastian mengalirnya manfaat ekonomi dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang berdasarkan bukti-bukti yang tersedia pada saat pengakuan awal. Kepastian bahwa manfaat ekonomi yang akan datang atau jasa potensial yang akan diperoleh, memerlukan suatu keyakinan (*assurance*) bahwa suatu entitas akan memperoleh manfaat dari aset tersebut dan akan menanggung risiko yang mungkin timbul.

21. Kriteria pengakuan investasi sebagaimana dinyatakan pada paragraf 19 butir b, biasanya dapat dipenuhi karena adanya transaksi pertukaran atau pembelian yang didukung dengan bukti yang menyatakan/mengidentifikasikan biaya perolehannya. Dalam hal tertentu, suatu investasi mungkin diperoleh bukan berdasarkan biaya perolehannya, atau berdasarkan nilai wajar pada tanggal perolehan. Dalam kasus yang demikian, penggunaan nilai estimasi yang layak dapat digunakan.

PENGUKURAN INVESTASI

22. ***Untuk beberapa jenis investasi, terdapat pasar aktif yang dapat membentuk nilai pasar, dalam hal investasi yang demikian, nilai pasar dipergunakan sebagai dasar penerapan nilai wajar. Untuk investasi yang tidak memiliki pasar aktif dapat dipergunakan nilai nominal, nilai tercatat atau nilai wajar lainnya.***

23. ***Investasi jangka pendek dalam bentuk surat berharga, misalnya saham dan obligasi jangka pendek (efek), dicatat sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan investasi meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah komisi perantara jual beli, jasa bank, dan biaya lainnya yang timbul dalam rangka perolehan tersebut.***

24. ***Apabila investasi dalam bentuk surat berharga diperoleh tanpa biaya perolehan, maka investasi dinilai berdasarkan nilai wajar investasi pada tanggal perolehannya yaitu sebesar harga pasar. Apabila tidak ada nilai wajar, maka investasi dinilai berdasarkan nilai wajar aset lain yang diserahkan untuk memperoleh investasi tersebut.***

25. ***Investasi jangka pendek dalam bentuk non saham, misalnya dalam bentuk deposito jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal deposito tersebut.***

26. ***Investasi jangka panjang yang bersifat permanen misalnya penyertaan modal pemerintah, dicatat sebesar biaya perolehannya meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah biaya lain yang timbul dalam rangka perolehan investasi tersebut.***

27. ***Investasi nonpermanen dalam bentuk pembelian obligasi jangka panjang dan investasi yang dimaksudkan tidak untuk dimiliki berkelanjutan, dinilai sebesar nilai perolehannya.***

28. ***Investasi nonpermanen yang dimaksudkan untuk penyehatan/ penyelamatan perekonomian, dinilai sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan.***

29. Investasi nonpermanen untuk penyehatan/penyelamatan perekonomian misalnya dana talangan dalam rangka penyehatan perbankan.

30. ***Investasi nonpermanen dalam bentuk penanaman modal di proyek-proyek pembangunan pemerintah dinilai sebesar biaya pembangunan termasuk biaya yang dikeluarkan untuk perencanaan dan biaya lain yang dikeluarkan dalam rangka penyelesaian proyek sampai proyek tersebut diserahkan ke pihak ketiga.***

31. ***Investasi nonpermanen dicatat sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan, jika dan hanya jika investasi tersebut dalam rangka kebijakan nasional yang akan dilepas/dijual atau berupa investasi dalam bentuk tagihan.***

32. Dalam hal investasi dalam rangka kebijakan nasional yang akan dilepas/dijual, nilai investasi dicatat sebesar nilai pelepasan/penjualan dikurangi dengan biaya pelepasan. Dalam hal investasi berupa tagihan, nilai investasi dicatat sebesar nilai investasi dikurangi penyisihan tak tertagih.

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

34. Investasi dapat diperoleh melalui pertukaran dengan aset non moneter atau kombinasi aset moneter dan aset non moneter.

35. ***Nilai perolehan investasi dalam valuta asing yang dibayar dengan mata uang asing yang sama harus dinyatakan dalam rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah bank sentral) yang berlaku pada tanggal transaksi.***

36. ***Diskonto atau premium pada pembelian investasi diamortisasi selama periode dari pembelian sampai saat jatuh tempo sehingga hasil yang konstan diperoleh dari investasi tersebut.***

37. Diskonto atau premium merupakan penambahan atau pengurangan dari nilai tercatat (*carrying value*) investasi tersebut. Amortisasi diskonto atau premium akan mengurangi diskonto atau premium. Amortisasi diskonto atau premium akan diakui sebagai pengurang atau penambah pendapatan bunga dalam laporan operasional. Pendapatan bunga LRA tidak dipengaruhi oleh amortisasi diskonto atau premium.

38. Jika investasi pemerintah yang dicatat dengan nilai nominal atau biaya perolehan mengalami penurunan nilai, maka penurunannya harus diungkapkan dalam laporan keuangan. Penurunan nilai terjadi jika nilai tercatat investasi lebih besar dibandingkan dengan nilai wajar investasi tersebut.

METODE AKUNTANSI INVESTASI

39. ***Akuntansi investasi permanen pemerintah dilakukan dengan dua metode yaitu:***

(a) Metode biaya

Investasi dicatat sebesar biaya perolehan. Penghasilan atas investasi tersebut diakui sebesar bagian hasil yang diterima dan tidak mempengaruhi besarnya investasi pada badan usaha/badan hukum yang terkait.

(b) Metode ekuitas

Pengakuan awal aset investasi dicatat sebesar biaya perolehan dan ditambah bagian laba atau dikurangi bagian rugi pemerintah setelah tanggal perolehan. Bagian laba pemerintah dicatat sebagai pendapatan hasil investasi pada laporan operasional dan menambah nilai investasi pemerintah.

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

Penyesuaian terhadap nilai investasi juga diperlukan akibat perubahan ekuitas badan usaha penerima investasi (investee), misalnya adanya perubahan yang timbul akibat pengaruh valuta asing serta revaluasi aset tetap. Dampak penyesuaian tersebut akan diakui sebagai penambah atau pengurang ekuitas pemerintah.

40. ***Penggunaan metode pada paragraf 39 didasarkan pada kriteria berikut:***

(a) Kepemilikan kurang dari 20% menggunakan metode biaya;

(b) Kepemilikan 20% sampai dengan 50%, atau kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan menggunakan metode ekuitas;

(c) Kepemilikan lebih dari 50% menggunakan metode ekuitas;

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

(a) Kemampuan mempengaruhi komposisi dewan komisaris;

(b) Kemampuan untuk menunjuk atau mengganti direksi;

(c) Kemampuan untuk mengendalikan mayoritas suara dalam rapat umum pemegang saham (RUPS).

PENGAKUAN HASIL INVESTASI

42. ***Hasil investasi yang diperoleh dari investasi jangka pendek, antara lain berupa bunga deposito dan bunga obligasi, yang telah menjadi hak pemerintah diakui sebagai piutang hasil investasi pada neraca dan pendapatan hasil investasi pada laporan operasional. Penerimaan hasil investasi akan diakui sebagai pengurang piutang hasil investasi pada saat kas diterima. Hasil investasi yang diterima tunai akan diakui sebagai pendapatan hasil investasi pada laporan realisasi anggaran.***

43. ***Hasil investasi yang diperoleh dari investasi jangka pendek atau investasi jangka panjang non permanen berupa pendapatan dividen tunai (cash dividend) diakui sebagai piutang dividen pada neraca dan pendapatan hasil investasi pada laporan operasional pada saat dividen diumumkan dalam RUPS. Pendapatan dividen tunai (cash dividend) tersebut diakui sebagai pengurang piutang dividen pada neraca pada saat kas diterima. Penerimaan dividen tunai (cash dividend) tersebut akan diakui sebagai pendapatan hasil investasi pada laporan realisasi anggaran.***

44. ***Hasil investasi berupa dividen tunai yang diperoleh dari penyertaan modal pemerintah yang pencatatannya menggunakan metode biaya pada saat diumumkan dalam RUPS dicatat sebagai piutang dividen pada neraca dan pendapatan hasil investasi pada laporan operasional. Hasil investasi berupa dividen tunai akan diakui sebagai pengurang piutang dividen pada saat kas diterima. Penerimaan hasil investasi berupa dividen tunai tersebut akan diakui sebagai pendapatan hasil investasi pada laporan realisasi anggaran.***

45. ***Hasil investasi berupa bagian laba yang diperoleh dari penyertaan modal pemerintah yang pencatatannya menggunakan metode ekuitas, dicatat sebagai pendapatan hasil investasi pada laporan operasional dan penambah nilai investasi pemerintah pada neraca. Dividen tunai diakui sebagai piutang dividen dan pengurang investasi pemerintah pada saat diumumkan dalam***

RUPS. Dividen tunai yang telah diterima pemerintah akan mengurangi piutang dividen. Penerimaan dividen tunai tersebut akan dicatat sebagai pendapatan hasil investasi dalam laporan realisasi anggaran. Dividen dalam bentuk saham yang diterima tidak menambah nilai investasi pemerintah, sehingga tidak diakui sebagai pendapatan. Dividen dalam bentuk saham yang diterima akan diungkap dalam catatan atas laporan keuangan.

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

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

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

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

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

51. Pengakuan bagian laba pada saat bagian akumulasi rugi diakui sebagai kewajiban akan mengurangi nilai kewajiban tersebut. Hal ini diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

PELEPASAN INVESTASI

52. ***Pelepasan aset investasi pemerintah dapat berbentuk penjualan aset investasi, pertukaran dengan aset lain, kompensasi utang pemerintah, hibah dan donasi, pembebasan utang bagi penerbit efek obligasi, dan lain sebagainya.***

53. ***Perbedaan antara hasil pelepasan investasi dengan nilai tercatatnya diakui sebagai surplus/defisit pelepasan investasi. Surplus/defisit pelepasan investasi disajikan dalam laporan operasional.***

PENGUNGKAPAN

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

(a) Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi;

(b) Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen;

(c) Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang yang memiliki harga pasar;

(d) Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;

(e) Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya;

(f) Rekonsiliasi nilai investasi awal dan akhir atas investasi dengan metode ekuitas;

(g) Investasi yang disajikan dengan nilai nihil dan bagian akumulasi rugi yang melebihi nilai investasi;

(h) Kewajiban yang timbul dari bagian akumulasi rugi yang melebihi nilai investasi dalam hal pemerintah memiliki tanggung jawab hukum;

(i) Perubahan klasifikasi pos investasi;

(j) Perubahan porsi kepemilikan atau pengaruh signifikan yang mengakibatkan perubahan metode akuntansi.

TANGGAL EFEKTIF

55. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2017.***

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 07
AKUNTANSI ASET TETAP

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1-3
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2-3
Definisi	4
Umum	5-6
Klasifikasi Aset Tetap	7-14
Pengakuan Aset Tetap	15-19
Pengukuran Aset Tetap	20-22
Penilaian Awal Aset Tetap	23-48
Komponen Biaya	28-37
Konstruksi Dalam Pengerjaan	38-40
Perolehan Secara Gabungan	41
Pertukaran Aset (*Exchanges Of Assets*)	42-44
Aset Donasi	45-48
Pengeluaran Setelah Perolehan (*Subsequent Expenditures*)	49-51
Pengukuran Berikutnya (*Subsequent Measurement*) Terhadap Pengakuan Awal	52-60
Penyusutan	53-58
Penilaian Kembali Aset Tetap *(Revaluation)*	59-60
Akuntansi Tanah	61-64
Aset Bersejarah (*Heritage Assets*)	65-72
Aset Infrastruktur (*Infrastructure Assets*)	73-75
Aset Militer (*Military Assets*)	76
Penghentian dan Pelepasan (*Retirement And Disposal*)	77-79
Pengungkapan	80-83
Tanggal Efektif	84-85

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 07

AKUNTANSI ASET TETAP

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. ***Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur perlakuan akuntansi untuk aset tetap meliputi pengakuan, penentuan nilai tercatat, serta penentuan dan perlakuan akuntansi atas penilaian kembali dan penurunan nilai tercatat (carrying value) aset tetap.***

Ruang Lingkup

2. ***Pernyataan Standar ini diterapkan untuk seluruh unit pemerintah yang menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum dan mengatur tentang perlakuan akuntansinya, termasuk pengakuan, penilaian, penyajian, dan pengungkapan yang diperlukan.***

3. Pernyataan Standar ini tidak diterapkan untuk:

(a) Hutan dan sumber daya alam yang dapat diperbaharui (*regenerative natural resources*); dan

(b) Kuasa pertambangan, eksplorasi dan penggalian mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya alam serupa yang tidak dapat diperbaharui (*non-regenerative natural resources*).

Namun demikian, Pernyataan ini berlaku untuk aset tetap yang digunakan untuk mengembangkan atau memelihara aktivitas atau aset yang tercakup dalam (a) dan (b) di atas dan dapat dipisahkan dari aktivitas atau aset tersebut.

DEFINISI

4. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

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

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

<u>Biaya perolehan</u> adalah jumlah kas atau setara kas yang telah dan yang masih wajib dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang telah dan yang masih wajib diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aset tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk dipergunakan.

<u>Masa manfaat</u> adalah:

(a) ***Periode suatu aset diharapkan digunakan untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik; atau***

(b) ***Jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan diperoleh dari aset untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik.***

<u>Nilai sisa</u> adalah jumlah neto yang diharapkan dapat diperoleh pada akhir masa manfaat suatu aset setelah dikurangi taksiran biaya pelepasan.

<u>Nilai tercatat (carrying amount) aset</u> adalah nilai buku aset, yang dihitung dari biaya perolehan suatu aset setelah dikurangi akumulasi penyusutan.

<u>Nilai wajar</u> adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.

<u>Penyusutan</u> adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) selama masa manfaat aset yang bersangkutan.

UMUM

5. Aset tetap sering merupakan suatu bagian utama aset pemerintah, dan karenanya signifikan dalam penyajian neraca. Termasuk dalam aset tetap pemerintah adalah:

(a) Aset tetap yang dimiliki oleh entitas pelaporan namun dimanfaatkan oleh entitas lainnya, misalnya instansi pemerintah lainnya, universitas, dan kontraktor;

(b) Hak atas tanah.

6. Tidak termasuk dalam definisi aset tetap adalah aset yang dikuasai untuk dikonsumsi dalam operasi pemerintah, seperti bahan (materials) dan perlengkapan (*supplies*).

KLASIFIKASI ASET TETAP

7. ***Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Klasifikasi aset tetap adalah sebagai berikut:***

(a) ***Tanah;***

(b) ***Peralatan dan Mesin;***

(c) ***Gedung dan Bangunan;***

(d) ***Jalan, Irigasi, dan Jaringan;***

(e) ***Aset Tetap Lainnya; dan***

(f) ***Konstruksi dalam Pengerjaan.***

8. Tanah yang dikelompokkan sebagai aset tetap ialah tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

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

10. Peralatan dan mesin mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektonik, inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai.

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

12. Aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap di atas, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

13. Konstruksi dalam pengerjaan mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan namun pada tanggal laporan keuangan belum selesai seluruhnya.

14. Aset tetap yang tidak digunakan untuk keperluan operasional pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus disajikan di pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

PENGAKUAN ASET TETAP

15. ***Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur dengan handal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus dipenuhi kriteria sebagai berikut :***

(a) ***Berwujud;***

(b) ***Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;***

(c) ***Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;***

(d) ***Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan***

(e) ***Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.***

16. Dalam menentukan apakah suatu aset tetap mempunyai manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, suatu entitas harus menilai manfaat ekonomi masa depan yang dapat diberikan oleh aset tetap tersebut, baik langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan operasional pemerintah. Manfaat tersebut dapat berupa

aliran pendapatan atau penghematan belanja bagi pemerintah. Manfaat ekonomi masa depan akan mengalir ke suatu entitas dapat dipastikan bila entitas tersebut akan menerima manfaat dan menerima risiko terkait. Kepastian ini biasanya hanya tersedia jika manfaat dan risiko telah diterima entitas tersebut. Sebelum hal ini terjadi, perolehan aset tidak dapat diakui.

17. Tujuan utama dari perolehan aset tetap adalah untuk digunakan oleh pemerintah dalam mendukung kegiatan operasionalnya dan bukan dimaksudkan untuk dijual.

18. Pengakuan aset tetap akan andal bila aset tetap telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah.

19. Saat pengakuan aset akan dapat diandalkan apabila terdapat bukti bahwa telah terjadi perpindahan hak kepemilikan dan/atau penguasaan secara hukum, misalnya sertifikat tanah dan bukti kepemilikan kendaraan bermotor. Apabila perolehan aset tetap belum didukung dengan bukti secara hukum dikarenakan masih adanya suatu proses administrasi yang diharuskan, seperti pembelian tanah yang masih harus diselesaikan proses jual beli (akta) dan sertifikat kepemilikannya di instansi berwenang, maka aset tetap tersebut harus diakui pada saat terdapat bukti bahwa penguasaan atas aset tetap tersebut telah berpindah, misalnya telah terjadi pembayaran dan penguasaan atas sertifikat tanah atas nama pemilik sebelumnya.

PENGUKURAN ASET TETAP

20. ***Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.***

21. Pengukuran dapat dipertimbangkan andal bila terdapat transaksi pertukaran dengan bukti pembelian aset tetap yang mengidentifikasikan biayanya. Dalam keadaan suatu aset yang dikonstruksi/dibangun sendiri, suatu pengukuran yang dapat diandalkan atas biaya dapat diperoleh dari transaksi pihak eksternal dengan entitas tersebut untuk perolehan bahan baku, tenaga kerja dan biaya lain yang digunakan dalam proses konstruksi.

22. Biaya perolehan aset tetap yang dibangun dengan cara swakelola meliputi biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, dan biaya tidak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut.

PENILAIAN AWAL ASET TETAP

23. ***Barang berwujud yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aset dan dikelompokkan sebagai aset tetap, pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan.***

24. ***Bila aset tetap diperoleh dengan tanpa nilai, biaya aset tersebut adalah sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diperoleh.***

25. Suatu aset tetap mungkin diterima pemerintah sebagai hadiah atau donasi. Sebagai contoh, tanah mungkin dihadiahkan ke pemerintah daerah oleh pengembang (developer) dengan tanpa nilai yang memungkinkan pemerintah daerah untuk membangun tempat parkir, jalan, ataupun untuk tempat pejalan kaki. Suatu aset juga mungkin diperoleh tanpa nilai melalui pengimplementasian wewenang yang dimiliki pemerintah. Sebagai contoh, dikarenakan wewenang dan peraturan yang ada, pemerintah daerah melakukan penyitaan atas sebidang tanah dan bangunan yang kemudian akan digunakan sebagai tempat operasi pemerintahan. Untuk kedua hal di atas aset tetap yang diperoleh harus dinilai berdasarkan nilai wajar pada saat aset tetap tersebut diperoleh.

26. Untuk tujuan pernyataan ini, penggunaan nilai wajar pada saat perolehan untuk kondisi pada paragraf 24 bukan merupakan suatu proses penilaian kembali (revaluasi) dan tetap konsisten dengan biaya perolehan seperti pada paragraf 23. Penilaian kembali yang dimaksud pada paragraf 59 dan paragraf yang berhubungan lainnya hanya diterapkan pada penilaian untuk periode pelaporan selanjutnya, bukan pada saat perolehan awal.

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

Komponen Biaya

28. ***Biaya perolehan suatu aset tetap terdiri dari harga belinya atau konstruksinya, termasuk bea impor dan setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan.***

29. Contoh biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

(a) biaya persiapan tempat;

(b) biaya pengiriman awal (*initial delivery*) dan biaya simpan dan bongkar muat (*handling cost*);

(c) biaya pemasangan (*installation cost*);

(d) biaya profesional seperti arsitek dan insinyur; dan

(e) biaya konstruksi.

30. Tanah diakui pertama kali sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan mencakup harga pembelian atau biaya pembebasan tanah, biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh hak, biaya pematangan, pengukuran, penimbunan, dan biaya lainnya yang dikeluarkan maupun yang masih harus dikeluarkan sampai tanah tersebut siap pakai. Nilai tanah juga meliputi nilai bangunan tua yang terletak

pada tanah yang dibeli tersebut jika bangunan tua tersebut dimaksudkan untuk dimusnahkan.

31. Biaya perolehan peralatan dan mesin menggambarkan jumlah pengeluaran yang telah dan yang masih harus dilakukan untuk memperoleh peralatan dan mesin tersebut sampai siap pakai. Biaya ini antara lain meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya instalasi, serta biaya langsung lainnya untuk memperoleh dan mempersiapkan sampai peralatan dan mesin tersebut siap digunakan.

32. Biaya perolehan gedung dan bangunan menggambarkan seluruh biaya yang dikeluarkan dan yang masih harus dikeluarkan untuk memperoleh gedung dan bangunan sampai siap pakai. Biaya ini antara lain meliputi harga pembelian atau biaya konstruksi, termasuk biaya pengurusan IMB, notaris, dan pajak.

33. Biaya perolehan jalan, irigasi, dan jaringan menggambarkan seluruh biaya yang dikeluarkan dan yang masih harus dikeluarkan untuk memperoleh jalan, irigasi, dan jaringan sampai siap pakai. Biaya ini meliputi biaya perolehan atau biaya konstruksi dan biaya-biaya lain yang dikeluarkan sampai jalan, irigasi dan jaringan tersebut siap pakai.

34. Biaya perolehan aset tetap lainnya menggambarkan seluruh biaya yang dikeluarkan dan yang masih harus dikeluarkan untuk memperoleh aset tersebut sampai siap pakai.

35. Biaya administrasi dan biaya umum lainnya bukan merupakan suatu komponen biaya aset tetap sepanjang biaya tersebut tidak dapat diatribusikan secara langsung pada biaya perolehan aset atau membawa aset ke kondisi kerjanya. Demikian pula biaya permulaan (start-up cost) dan pra-produksi serupa tidak merupakan bagian biaya suatu aset kecuali biaya tersebut perlu untuk membawa aset ke kondisi kerjanya.

36. Biaya perolehan suatu aset yang dibangun dengan cara swakelola ditentukan menggunakan prinsip yang sama seperti aset yang dibeli.

37. Setiap potongan dagang dan rabat dikurangkan dari harga pembelian.

Konstruksi Dalam Pengerjaan

38. ***Jika penyelesaian pengerjaan suatu aset tetap melebihi dan atau melewati satu periode tahun anggaran, maka aset tetap yang belum selesai tersebut digolongkan dan dilaporkan sebagai konstruksi dalam pengerjaan sampai dengan aset tersebut selesai dan siap dipakai.***

39. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 08 mengenai Konstruksi Dalam Pengerjaan mengatur secara rinci mengenai perlakuan aset dalam pengerjaan, termasuk di dalamnya adalah rincian biaya konstruksi aset tetap baik yang dikerjakan secara swakelola maupun yang dikerjakan oleh kontraktor. Apabila tidak disebutkan lain dalam PSAP ini maka berlaku prinsip dan rincian yang ada pada PSAP 08.

40. Konstruksi Dalam Pengerjaan yang sudah selesai dibuat atau dibangun dan telah siap dipakai harus segera direklasifikasikan ke salah satu akun yang sesuai dalam pos aset tetap.

Perolehan Secara Gabungan

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

Pertukaran Aset (*Exchanges of Assets*)

42. ***Suatu aset tetap dapat diperoleh melalui pertukaran atau pertukaran sebagian aset tetap yang tidak serupa atau aset lainnya. Biaya dari pos semacam itu diukur berdasarkan nilai wajar aset yang diperoleh yaitu nilai ekuivalen atas nilai tercatat aset yang dilepas setelah disesuaikan dengan jumlah setiap kas atau setara kas dan kewajiban lain yang ditransfer/diserahkan.***

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

44. Nilai wajar atas aset yang diterima tersebut dapat memberikan bukti adanya suatu pengurangan (impairment) nilai atas aset yang dilepas. Dalam kondisi seperti ini, aset yang dilepas harus diturun-nilai-bukukan (written down) dan nilai setelah diturun-nilai-bukukan (written down) tersebut merupakan nilai aset yang diterima. Contoh dari pertukaran atas aset yang serupa termasuk pertukaran bangunan, mesin, peralatan khusus, dan kapal terbang. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas atau kewajiban lainnya, maka hal ini mengindikasikan bahwa pos yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama.

Aset Donasi

45. ***Aset tetap yang diperoleh dari sumbangan (donasi) harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan.***

46. Sumbangan aset tetap didefinisikan sebagai transfer tanpa persyaratan suatu aset tetap ke satu entitas, misalnya perusahaan nonpemerintah memberikan bangunan yang dimilikinya untuk digunakan oleh satu unit pemerintah tanpa persyaratan apapun. Penyerahan aset tetap tersebut akan sangat andal bila didukung dengan bukti perpindahan kepemilikannya secara hukum, seperti adanya akta hibah.

47. Tidak termasuk perolehan aset donasi, apabila penyerahan aset tetap tersebut dihubungkan dengan kewajiban entitas lain kepada pemerintah. Sebagai contoh, satu perusahaan swasta membangun aset tetap untuk pemerintah dengan persyaratan kewajibannya kepada pemerintah telah dianggap selesai. Perolehan aset tetap tersebut harus diperlakukan seperti perolehan aset tetap dengan pertukaran.

48. Apabila perolehan aset tetap memenuhi kriteria perolehan aset donasi, maka perolehan tersebut diakui sebagai pendapatan operasional.

PENGELUARAN SETELAH PEROLEHAN (*SUBSEQUENT EXPENDITURES*)

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

50. Kapitalisasi biaya dimaksud pada paragraf 49 harus ditetapkan dalam kebijakan akuntansi suatu entitas berupa kriteria seperti pada paragraf 49 dan/atau suatu batasan jumlah biaya (*capitalization thresholds*) tertentu untuk dapat digunakan dalam penentuan apakah suatu pengeluaran harus dikapitalisasi atau tidak.

51. Dikarenakan organisasi pemerintah sangatlah beragam dalam jumlah dan penggunan aset tetap, maka suatu batasan jumlah biaya kapitalisasi (*capitalization thresholds*) tidak dapat diseragamkan untuk seluruh entitas yang ada. Masing-masing entitas harus menetapkan batasan jumlah tersebut dengan mempertimbangkan kondisi keuangan dan operasionalnya. Bila telah terbentuk maka batasan jumlah biaya kapitalisasi (*capitalization thresholds*) harus diterapkan secara konsisten dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan***.***

PENGUKURAN BERIKUTNYA (*SUBSEQUENT MEASUREMENT*) TERHADAP PENGAKUAN AWAL

52. ***Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun ekuitas.***

Penyusutan

53. ***Penyusutan adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (depreciable assets) selama masa manfaat aset yang bersangkutan.***

54. ***Nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap dalam neraca dan beban penyusutan dalam laporan operasional.***

55. Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomi atau kemungkinan jasa (service potential) yang akan mengalir ke pemerintah.

56. Masa manfaat aset tetap yang dapat disusutkan harus ditinjau secara periodik dan jika terdapat perbedaan besar dari estimasi sebelumnya, penyusutan periode sekarang dan yang akan datang harus dilakukan penyesuaian.

57. Metode penyusutan yang dapat dipergunakan antara lain:

(a) Metode garis lurus (*straight line method*); atau

(b) Metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*)

(c) Metode unit produksi (*unit of production method*)

58. ***Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.***

Penilaian Kembali Aset Tetap (*Revaluation*)

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

60. Dalam hal ini laporan keuangan harus menjelaskan mengenai penyimpangan dari konsep biaya perolehan di dalam penyajian aset tetap serta pengaruh penyimpangan tersebut terhadap gambaran keuangan suatu entitas. Selisih antara nilai revaluasi dengan nilai tercatat aset tetap dibukukan dalam akun ekuitas.

AKUNTANSI TANAH

61. ***Tanah yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah tidak diperlakukan secara khusus, dan pada prinsipnya mengikuti ketentuan seperti yang diatur pada pernyataan tentang akuntansi aset tetap.***

62. Tidak seperti institusi nonpemerintah, pemerintah tidak dibatasi satu periode tertentu untuk kepemilikan dan/atau penguasaan tanah yang dapat berbentuk hak pakai, hak pengelolaan, dan hak atas tanah lainnya yang dimungkinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, setelah perolehan awal tanah, pemerintah tidak memerlukan biaya untuk mempertahankan hak atas tanah tersebut. Tanah memenuhi definisi aset tetap dan harus diperlakukan sesuai dengan prinsip-prinsip yang ada pada Pernyataan ini.

63. ***Pengakuan tanah di luar negeri sebagai aset tetap hanya dimungkinkan apabila perjanjian penguasaan dan hukum serta perundang-undangan yang berlaku di negara tempat Perwakilan Republik Indonesia berada mengindikasikan adanya penguasaan yang bersifat permanen.***

64. Tanah yang dimiliki atau dikuasai oleh instansi pemerintah di luar negeri, misalnya tanah yang digunakan Perwakilan Republik Indonesia di luar negeri, harus memperhatikan isi perjanjian penguasaan dan hukum serta perundang-undangan yang berlaku di negara tempat Perwakilan Republik Indonesia berada. Hal ini diperlukan untuk menentukan apakah penguasaan atas tanah tersebut bersifat permanen atau sementara. Penguasaan atas tanah dianggap permanen apabila hak atas tanah tersebut merupakan hak yang kuat diantara hak-hak atas tanah yang ada di negara tersebut dengan tanpa batas waktu.

ASET BERSEJARAH (*HERITAGE ASSETS*)

65. ***Pernyataan ini tidak mengharuskan pemerintah untuk menyajikan aset bersejarah (heritage assets) di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

66. Beberapa aset tetap dijelaskan sebagai aset bersejarah dikarenakan kepentingan budaya, lingkungan, dan sejarah. Contoh dari aset bersejarah adalah bangunan bersejarah, monumen, tempat-tempat purbakala (*archaeological sites*) seperti candi, dan karya seni (*works of art*). Beberapa karakteristik di bawah ini sering dianggap sebagai ciri khas suatu aset bersejarah:

(a) Nilai kultural, lingkungan, pendidikan, dan sejarahnya tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar;

(b) Peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual;

(c) Tidak mudah untuk diganti dan nilainya akan terus meningkat selama waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun;

(d) Sulit untuk mengestimasikan masa manfaatnya. Untuk beberapa kasus dapat mencapai ratusan tahun.

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

68. Pemerintah mungkin mempunyai banyak aset bersejarah yang diperoleh selama bertahun-tahun dan dengan cara perolehan beragam termasuk pembelian, donasi, warisan, rampasan, ataupun sitaan. Aset ini jarang dikuasai dikarenakan alasan kemampuannya untuk menghasilkan aliran kas masuk, dan akan mempunyai masalah sosial dan hukum bila memanfaatkannya untuk tujuan tersebut.

69. Aset bersejarah harus disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan tanpa nilai.

70. Biaya untuk perolehan, konstruksi, peningkatan, rekonstruksi harus dibebankan dalam laporan operasional sebagai beban tahun terjadinya pengeluaran tersebut. Beban tersebut termasuk seluruh beban yang berlangsung

untuk menjadikan aset bersejarah tersebut dalam kondisi dan lokasi yang ada pada periode berjalan.

71. ***Beberapa aset bersejarah juga memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, sebagai contoh bangunan bersejarah digunakan untuk ruang perkantoran. Untuk kasus tersebut, aset ini akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya.***

72. Untuk aset bersejarah lainnya, potensi manfaatnya terbatas pada karakteristik sejarahnya, sebagai contoh monumen dan reruntuhan ***(ruins).***

ASET INFRASTRUKTUR (*INFRASTRUCTURE ASSETS*)

73. Beberapa aset biasanya dianggap sebagai aset infrastruktur. Walaupun tidak ada definisi yang universal digunakan, aset ini biasanya mempunyai karakteristik sebagai berikut:

(a) Merupakan bagian dari satu sistem atau jaringan;

(b) Sifatnya khusus dan tidak ada alternatif lain penggunaannya;

(c) Tidak dapat dipindah-pindahkan; dan

(d) Terdapat batasan-batasan untuk pelepasannya.

74. ***Walaupun kepemilikan dari aset infrastruktur tidak hanya oleh pemerintah, aset infrastruktur secara signifikan sering dijumpai sebagai aset pemerintah. Aset infrastruktur memenuhi definisi aset tetap dan harus diperlakukan sesuai dengan prinsip-prinsip yang ada pada Pernyataan ini.***

75. Contoh dari aset infrastruktur adalah jaringan, jalan dan jembatan, sistem pembuangan, dan jaringan komunikasi.

ASET MILITER (*MILITARY ASSETS*)

76. ***Peralatan militer, baik yang umum maupun khusus, memenuhi definisi aset tetap dan harus diperlakukan sesuai dengan prinsip-prinsip yang ada pada Pernyataan ini.***

PENGHENTIAN DAN PELEPASAN (*RETIREMENT AND DISPOSAL*)

77. ***Suatu aset tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau bila aset secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada manfaat ekonomi masa yang akan datang.***

78. ***Aset tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

79. ***Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.***

PENGUNGKAPAN

80. ***Laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing-masing jenis aset tetap sebagai berikut:***

(a) ***Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat* (carrying amount)*;***

(b) ***Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:***

i. ***Penambahan;***

ii. ***Pelepasan;***

iii. ***Akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada;***

iv. ***Mutasi aset tetap lainnya.***

(c) ***Informasi penyusutan, meliputi:***

i. ***Nilai penyusutan;***

ii. ***Metode penyusutan yang digunakan;***

iii. ***Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;***

iv. ***Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode;***

81. ***Laporan keuangan juga harus mengungkapkan:***

(a) ***Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;***

(b) ***Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;***

(c) ***Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; dan***

(d) ***Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.***

82. Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, maka hal-hal berikut harus diungkapkan:

(a) Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap;

(b) Tanggal efektif penilaian kembali;

(c) Jika ada, nama penilai independen;

(d) Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti;

(e) Nilai tercatat setiap jenis aset tetap.

83. ***Aset bersejarah diungkapkan secara rinci, antara lain nama, jenis, kondisi dan lokasi aset dimaksud.***

TANGGAL EFEKTIF

84. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.***

85. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 5
Tujuan	1 - 2
Ruang Lingkup	3 - 5
Definisi	6
Konstruksi Dalam Pengerjaan	7 - 8
Kontrak Konstruksi	9 - 10
Penyatuan dan Segmentasi Kontrak Konstruksi	11-13
Pengakuan Konstruksi Dalam Pengerjaan	14-17
Pengukuran	18-33
Biaya Konstruksi	19-33
Pengungkapan	34-36
Tanggal Efektif	37-38

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 08

AKUNTANSI KONSTRUKSI DALAM PENGERJAAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar Konstruksi Dalam Pengerjaan adalah mengatur perlakuan akuntansi untuk konstruksi dalam pengerjaan.

2. Pernyataan Standar ini memberikan panduan untuk:

(a) identifikasi pekerjaan yang dapat diklasifikasikan sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan;

(b) penetapan besarnya biaya yang dikapitalisasi dan disajikan di neraca;

(c) penetapan basis pengakuan dan pengungkapan biaya konstruksi.

Ruang Lingkup

3. ***Suatu entitas akuntansi yang melaksanakan pembangunan aset tetap untuk dipakai dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan dan/atau masyarakat dalam suatu jangka waktu tertentu, baik pelaksanaan pembangunannya dilakukan secara swakelola atau oleh pihak ketiga, wajib menerapkan standar ini.***

4. Sifat aktivitas yang dilaksanakan untuk konstruksi pada umumnya berjangka panjang sehingga tanggal mulai pelaksanaan aktivitas dan tanggal selesainya aktivitas tersebut biasanya jatuh pada periode akuntansi yang berlainan.

5. Masalah utama akuntansi untuk Konstruksi Dalam Pengerjaan adalah jumlah biaya yang diakui sebagai aset tetap yang harus dicatat sampai dengan konstruksi tersebut selesai dikerjakan.

DEFINISI

6. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

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

bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

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

***Konstruksi dalam pengerjaan** adalah aset-aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan.*

***Kontrak konstruksi** adalah perikatan yang dilakukan secara khusus untuk konstruksi suatu aset atau suatu kombinasi yang berhubungan erat satu sama lain atau saling tergantung dalam hal rancangan, teknologi, dan fungsi atau tujuan atau penggunaan utama.*

***Kontraktor** adalah suatu entitas yang mengadakan kontrak untuk membangun aset atau memberikan jasa konstruksi untuk kepentingan entitas lain sesuai dengan spesifikasi yang ditetapkan dalam kontrak konstruksi.*

***Uang muka kerja** adalah jumlah yang diterima oleh kontraktor sebelum pekerjaan dilakukan dalam rangka kontrak konstruksi.*

***Klaim** adalah jumlah yang diminta kontraktor kepada pemberi kerja sebagai penggantian biaya-biaya yang tidak termasuk dalam nilai kontrak.*

***Pemberi kerja** adalah entitas yang mengadakan kontrak konstruksi dengan pihak ketiga untuk membangun atau memberikan jasa konstruksi.*

***Retensi** adalah jumlah termin* **(progress billing)** *yang belum dibayar hingga pemenuhan kondisi yang ditentukan dalam kontrak untuk pembayaran jumlah tersebut.*

***Termin* (progress billing)** *adalah jumlah yang ditagih untuk pekerjaan yang dilakukan dalam suatu kontrak baik yang telah dibayar ataupun yang belum dibayar oleh pemberi kerja.*

KONSTRUKSI DALAM PENGERJAAN

7. Konstruksi Dalam Pengerjaan mencakup tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, serta aset tetap lainnya yang proses perolehannya dan/atau pembangunannya membutuhkan suatu periode waktu tertentu dan belum selesai. Perolehan melalui kontrak konstruksi pada umumnya memerlukan suatu periode waktu tertentu. Periode waktu perolehan tersebut bisa kurang atau lebih dari satu periode akuntansi.

8. Perolehan aset dapat dilakukan dengan membangun sendiri (swakelola) atau melalui pihak ketiga dengan kontrak konstruksi.

KONTRAK KONSTRUKSI

9. Kontrak konstruksi dapat berkaitan dengan perolehan sejumlah aset yang berhubungan erat atau saling tergantung satu sama lain dalam hal rancangan,

teknologi, fungsi atau tujuan, dan penggunaan utama. Kontrak seperti ini misalnya konstruksi jaringan irigasi.

10. Kontrak konstruksi dapat meliputi:

(a) kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan perencanaan konstruksi aset, seperti jasa arsitektur;

(b) kontrak untuk perolehan atau konstruksi aset;

(c) kontrak untuk perolehan jasa yang berhubungan langsung dengan pengawasan konstruksi aset yang meliputi manajemen konstruksi dan *value engineering*;

(d) kontrak untuk membongkar atau merestorasi aset dan restorasi lingkungan.

PENYATUAN DAN SEGMENTASI KONTRAK KONSTRUKSI

11. Ketentuan-ketentuan dalam standar ini diterapkan secara terpisah untuk setiap kontrak konstruksi. Namun, dalam keadaan tertentu, adalah perlu untuk menerapkan pernyataan ini pada suatu komponen kontrak konstruksi tunggal yang dapat diidentifikasi secara terpisah atau suatu kelompok kontrak konstruksi secara bersama agar mencerminkan hakikat suatu kontrak konstruksi atau kelompok kontrak konstruksi.

12. ***Jika suatu kontrak konstruksi mencakup sejumlah aset, konstruksi dari setiap aset diperlakukan sebagai suatu kontrak konstruksi yang terpisah apabila semua syarat di bawah ini terpenuhi:***

(a) ***Proposal terpisah telah diajukan untuk setiap aset;***

(b) ***Setiap aset telah dinegosiasikan secara terpisah dan kontraktor serta pemberi kerja dapat menerima atau menolak bagian kontrak yang berhubungan dengan masing-masing aset tersebut;***

(c) ***Biaya masing-masing aset dapat diidentifikasikan.***

13. ***Suatu kontrak dapat berisi klausul yang memungkinkan konstruksi aset tambahan atas permintaan pemberi kerja atau dapat diubah sehingga konstruksi aset tambahan dapat dimasukkan ke dalam kontrak tersebut. Konstruksi tambahan diperlakukan sebagai suatu kontrak konstruksi terpisah jika:***

(a) ***aset tambahan tersebut berbeda secara signifikan dalam rancangan, teknologi, atau fungsi dengan aset yang tercakup dalam kontrak semula; atau***

(b) ***harga aset tambahan tersebut ditetapkan tanpa memperhatikan harga kontrak semula.***

PENGAKUAN KONSTRUKSI DALAM PENGERJAAN

14. ***Suatu benda berwujud harus diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan jika:***

(a) ***besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh;***

(b) ***biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan***

(c) ***aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.***

15. ***Konstruksi Dalam Pengerjaan biasanya merupakan aset yang dimaksudkan digunakan untuk operasional pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat dalam jangka panjang dan oleh karenanya diklasifikasikan dalam aset tetap.***

16. ***Konstruksi Dalam Pengerjaan dipindahkan ke pos aset tetap yang bersangkutan jika kriteria berikut ini terpenuhi:***

(a) ***Konstruksi secara substansi telah selesai dikerjakan; dan***

(b) ***Dapat memberikan manfaat/jasa sesuai dengan tujuan perolehan;***

17. Suatu Konstruksi Dalam Pengerjaan dipindahkan ke aset tetap yang bersangkutan (tanah; peralatan dan mesin; gedung dan bangunan; jalan, irigasi, dan jaringan; aset tetap lainnya) setelah pekerjaan konstruksi tersebut dinyatakan selesai dan siap digunakan sesuai dengan tujuan perolehannya.

PENGUKURAN

18. ***Konstruksi Dalam Pengerjaan dicatat dengan biaya perolehan.***

Biaya Konstruksi

19. ***Nilai konstruksi yang dikerjakan secara swakelola:***

(a) ***biaya yang berhubungan langsung dengan kegiatan konstruksi;***

(b) ***biaya yang dapat diatribusikan pada kegiatan pada umumnya dan dapat dialokasikan ke konstruksi tersebut; dan***

(c) ***biaya lain yang secara khusus dibebankan sehubungan konstruksi yang bersangkutan.***

20. Biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan suatu kegiatan konstruksi antara lain meliputi:

(a) Biaya pekerja lapangan termasuk penyelia;

(b) Biaya bahan yang digunakan dalam konstruksi;

(c) Biaya pemindahan sarana, peralatan, dan bahan-bahan dari dan ke lokasi pelaksanaan konstruksi;

(d) Biaya penyewaan sarana dan peralatan;

(e) Biaya rancangan dan bantuan teknis yang secara langsung berhubungan dengan konstruksi.

21. Biaya-biaya yang dapat diatribusikan ke kegiatan konstruksi pada umumnya dan dapat dialokasikan ke konstruksi tertentu meliputi:

(a) Asuransi;

(b) Biaya rancangan dan bantuan teknis yang tidak secara langsung berhubungan dengan konstruksi tertentu;

(c) Biaya-biaya lain yang dapat diidentifikasikan untuk kegiatan konstruksi yang bersangkutan seperti biaya inspeksi.

Biaya semacam itu dialokasikan dengan menggunakan metode yang sistematis dan rasional dan diterapkan secara konsisten pada semua biaya yang mempunyai karakteristik yang sama. Metode alokasi biaya yang dianjurkan adalah metode rata-rata tertimbang atas dasar proporsi biaya langsung.

22. ***Nilai konstruksi yang dikerjakan oleh kontraktor melalui kontrak konstruksi meliputi:***

(a) ***Termin yang telah dibayarkan kepada kontraktor sehubungan dengan tingkat penyelesaian pekerjaan;***

(b) ***Kewajiban yang masih harus dibayar kepada kontraktor berhubung dengan pekerjaan yang telah diterima tetapi belum dibayar pada tanggal pelaporan;***

(c) ***Pembayaran klaim kepada kontraktor atau pihak ketiga sehubungan dengan pelaksanaan kontrak konstruksi.***

23. Kontraktor meliputi kontraktor utama dan kontraktor lainnya.

24. Pembayaran atas kontrak konstruksi pada umumnya dilakukan secara bertahap (termin) berdasarkan tingkat penyelesaian yang ditetapkan dalam kontrak konstruksi. Setiap pembayaran yang dilakukan dicatat sebagai penambah nilai Konstruksi Dalam Pengerjaan.

25. Klaim dapat timbul, umpamanya, dari keterlambatan yang disebabkan oleh pemberi kerja, kesalahan dalam spesifikasi atau rancangan dan perselisihan penyimpangan dalam pengerjaan kontrak.

26. ***Jika konstruksi dibiayai dari pinjaman maka biaya pinjaman yang timbul selama masa konstruksi dikapitalisasi dan menambah biaya konstruksi, sepanjang biaya tersebut dapat diidentifikasikan dan ditetapkan secara andal.***

27. Biaya pinjaman mencakup biaya bunga dan biaya lainnya yang timbul sehubungan dengan pinjaman yang digunakan untuk membiayai konstruksi.

28. ***Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi tidak boleh melebihi jumlah biaya bunga yang dibayar dan yang masih harus dibayar pada periode yang bersangkutan.***

29. ***Apabila pinjaman digunakan untuk membiayai beberapa jenis aset yang diperoleh dalam suatu periode tertentu, biaya pinjaman periode yang bersangkutan dialokasikan ke masing-masing konstruksi dengan metode rata-rata tertimbang atas total pengeluaran biaya konstruksi.***

30. ***Apabila kegiatan pembangunan konstruksi dihentikan sementara tidak disebabkan oleh hal-hal yang bersifat force majeur maka biaya pinjaman yang dibayarkan selama masa pemberhentian sementara pembangunan konstruksi dikapitalisasi.***

31. Pemberhentian sementara`pekerjaan kontrak konstruksi dapat terjadi karena beberapa hal seperti kondisi force majeur atau adanya campur tangan dari pemberi kerja atau pihak yang berwenang karena berbagai hal. Jika pemberhentian tersebut dikarenakan adanya campur tangan dari pemberi kerja atau pihak yang berwenang, biaya pinjaman selama pemberhentian sementara dikapitalisasi. Sebaliknya jika pemberhentian sementara karena kondisi force majeur, biaya pinjaman tidak dikapitalisasi tetapi dicatat sebagai biaya bunga pada periode yang bersangkutan.

32. ***Kontrak konstruksi yang mencakup beberapa jenis pekerjaan yang penyelesaiannya jatuh pada waktu yang berbeda-beda, maka jenis pekerjaan yang sudah selesai tidak diperhitungkan biaya pinjaman. Biaya pinjaman hanya dikapitalisasi untuk jenis pekerjaan yang masih dalam proses pengerjaan.***

33. Suatu kontrak konstruksi dapat mencakup beberapa jenis aset yang masing-masing dapat diidentifikasi sebagaimana dimaksud dalam paragraf 12. Jika jenis-jenis pekerjaan tersebut diselesaikan pada titik waktu yang berlainan maka biaya pinjaman yang dikapitalisasi hanya biaya pinjaman untuk bagian kontrak konstruksi atau jenis pekerjaan yang belum selesai. Bagian pekerjaan yang telah diselesaikan tidak diperhitungkan lagi biaya pinjaman.

PENGUNGKAPAN

34. ***Suatu entitas harus mengungkapkan informasi mengenai Konstruksi Dalam Pengerjaan pada akhir periode akuntansi:***

(a) ***Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya;***

(b) ***Nilai kontrak konstruksi dan sumber pendanaannya.***

(c) ***Jumlah biaya yang telah dikeluarkan dan yang masih harus dibayar;***

(d) ***Uang muka kerja yang diberikan;***

(e) ***Retensi.***

35. Kontrak konstruksi pada umumnya memuat ketentuan tentang retensi, misalnya termin pembayaran terakhir yang masih ditahan oleh pemberi kerja selama masa pemeliharaan. Jumlah retensi diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

36. Aset dapat dibiayai dari sumber dana tertentu. Pencantuman sumber dana dimaksudkan memberi gambaran sumber dana dan penyerapannya sampai tanggal tertentu.

TANGGAL EFEKTIF

37. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.***

38. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 4
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2 - 4
Definisi	5
Umum	6 - 8
Klasifikasi Kewajiban	9 - 17
Pengakuan Kewajiban	18 - 31
Pengukuran Kewajiban	32 - 55
Utang Kepada Pihak Ketiga *(Account Payable)*	35 - 37
Utang Transfer	38 - 39
Utang Bunga *(Accrued Interest)*	40 - 41
Utang Perhitungan Fihak Ketiga (Pfk)	42 - 43
Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	44 - 45
Kewajiban Lancar Lainnya *(Other Current Liabilities)*	46
Utang Pemerintah yang tidak diperjualbelikan dan yang Diperjualbelikan	47 - 55
Utang Pemerintah yang tidak diperjualbelikan (*Non-Traded Debt*)	48 - 50
Utang Pemerintah yang diperjualbelikan (*Traded Debt*)	51 - 55
Perubahan Valuta Asing	56 - 61
Penyelesaian Kewajiban Sebelum Jatuh Tempo	62 - 64
Tunggakan	65 - 68
Restrukturisasi Utang	69 - 75
Penghapusan Utang	76 - 81
Biaya-Biaya yang Berhubungan dengan Utang Pemerintah	82 - 86
Penyajian dan Pengungkapan	87 - 88
Tanggal Efektif	89 - 90

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 09

KEWAJIBAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur perlakuan akuntansi kewajiban meliputi saat pengakuan, penentuan nilai tercatat, amortisasi, dan biaya pinjaman yang dibebankan terhadap kewajiban tersebut.

Ruang Lingkup

2. ***Pernyataan Standar ini diterapkan untuk seluruh unit pemerintahan yang menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum dan mengatur tentang perlakuan akuntansinya, termasuk pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan yang diperlukan.***

3. ***Pernyataan Standar ini mengatur:***

(a) ***Akuntansi Kewajiban Pemerintah termasuk kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang yang ditimbulkan dari Utang Dalam Negeri dan Utang Luar Negeri.***

(b) ***Perlakuan akuntansi untuk transaksi pinjaman dalam mata uang asing.***

(c) ***Perlakuan akuntansi untuk transaksi yang timbul dari restrukturisasi pinjaman.***

(d) ***Perlakuan akuntansi untuk biaya yang timbul dari utang pemerintah.***

Huruf (b), (c), dan (d) diatas berlaku sepanjang belum ada pengaturan khusus dalam pernyataan tersendiri mengenai hal-hal tersebut.

4. Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

(a) Akuntansi Kewajiban Diestimasi dan Kewajiban Kontinjensi.

(b) Akuntansi Instrumen Derivatif dan Aktivitas Lindung Nilai.

(c) Transaksi dalam mata uang asing yang timbul atas transaksi selain dari transaksi pinjaman yang didenominasi dalam suatu mata uang asing seperti pada paragraf 3(b).

Huruf (a) dan (b) diatur dalam pernyataan standar tersendiri.

DEFINISI

5. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

Amortisasi utang ***adalah alokasi sistematis dari premium atau diskonto selama umur utang pemerintah.***

Aset Tertentu yang memenuhi syarat **(Qualifying Asset)**, ***selanjutnya disebut Aset Tertentu*** ***adalah aset yang membutuhkan waktu yang cukup lama agar siap untuk dipergunakan atau dijual sesuai dengan tujuannya.***

Biaya Pinjaman ***adalah bunga dan biaya lainnya yang harus ditanggung oleh pemerintah sehubungan dengan peminjaman dana.***

Debitur ***adalah pihak yang menerima utang dari kreditur.***

Diskonto ***adalah jumlah selisih kurang antara nilai kini kewajiban*** **(present value)** ***dengan nilai jatuh tempo kewajiban*** **(maturity value)** ***dari suatu utang karena tingkat bunga nominal lebih rendah dari tingkat bunga efektif.***

Entitas pelaporan ***adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.***

Kewajiban ***adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.***

Kreditur ***adalah pihak yang memberikan utang kepada debitur.***

Kewajiban diestimasi ***adalah kewajiban yang waktu dan jumlahnya belum pasti.***

Kewajiban kontinjensi ***adalah:***

(a) ***kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadinya atau tidak terjadinya suatu peristiwa atau lebih pada masa datang yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali suatu entitas; atau***

(b) ***kewajiban kini yang timbul sebagai akibat masa lalu, tetapi tidak diakui karena:***

   i. ***tidak terdapat kemungkinan besar*** **(not probable)** ***bahwa suatu entitas mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomi untuk menyelesaikan kewajibannya; atau***

   ii. ***jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.***

Kurs ***adalah rasio pertukaran dua mata uang.***

Metode garis lurus ***adalah metode alokasi premium atau diskonto dengan jumlah yang sama sepanjang periode sekuritas utang pemerintah.***

Nilai nominal ***adalah nilai kewajiban pemerintah pada saat pertama kali transaksi berlangsung seperti nilai yang tertera pada lembar surat utang pemerintah.***

***Nilai tercatat* (carrying amount) *kewajiban* adalah nilai buku kewajiban yang dihitung dari nilai nominal setelah dikurangi atau ditambah diskonto atau premium yang belum diamortisasi.**

***Obligasi Negara* adalah Surat Utang Negara yang berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan dengan kupon dan/atau dengan pembayaran bunga secara diskonto.**

***Perhitungan Fihak Ketiga, selanjutnya disebut PFK,* merupakan utang pemerintah kepada pihak lain yang disebabkan kedudukan pemerintah sebagai pemotong pajak atau pungutan lainnya, seperti Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), iuran Askes, Taspen, dan Taperum.**

***Premium* adalah jumlah selisih lebih antara nilai kini kewajiban (present value) dengan nilai jatuh tempo kewajiban (maturity value) karena tingkat bunga nominal lebih tinggi dari tingkat bunga efektif.**

***Restrukturisasi Utang* adalah kesepakatan antara kreditur dan debitur untuk memodifikasi syarat-syarat perjanjian utang dengan atau tanpa pengurangan jumlah utang.**

***Sekuritas utang pemerintah* adalah surat berharga berupa surat pengakuan utang oleh pemerintah yang dapat diperjualbelikan dan mempunyai nilai jatuh tempo atau nilai pelunasan pada saat diterbitkan, misalnya Surat Utang Negara (SUN).**

***Surat Perbendaharaan Negara* adalah Surat Utang Negara yang berjangka waktu sampai dengan 12 (dua belas) bulan dengan pembayaran bunga secara diskonto.**

***Surat Utang Negara* adalah surat berharga yang berupa surat pengakuan utang dalam mata uang rupiah maupun valuta asing yang dijamin pembayaran pokok utang dan bunganya oleh Negara Republik Indonesia, sesuai dengan masa berlakunya.**

***Tunggakan* adalah jumlah kewajiban terutang karena ketidakmampuan entitas membayar pokok utang dan/atau bunganya sesuai jadwal.**

UMUM

6. Karakteristik utama kewajiban adalah bahwa pemerintah mempunyai kewajiban sampai saat ini yang dalam penyelesaiannya mengakibatkan pengorbanan sumber daya ekonomi di masa yang akan datang.

7. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggung jawab untuk bertindak di masa lalu. Dalam konteks pemerintahan, kewajiban muncul antara lain karena penggunaan sumber pendanaan pinjaman dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintahan lain, atau lembaga internasional. Kewajiban pemerintah dapat juga terjadi karena perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah, kewajiban kepada masyarakat luas yaitu kewajiban tunjangan, kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran pajak dari wajib

pajak, alokasi/realokasi pendapatan ke entitas lainnya, atau kewajiban dengan pemberi jasa lainnya.

8. Setiap kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak yang mengikat atau peraturan perundang-undangan.

KLASIFIKASI KEWAJIBAN

9. ***Setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos kewajiban yang mencakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan diselesaikan setelah tanggal pelaporan.***

10. Informasi tentang tanggal jatuh tempo kewajiban keuangan bermanfaat untuk menilai likuiditas dan solvabilitas suatu entitas pelaporan. Informasi tentang tanggal penyelesaian kewajiban seperti utang ke pihak ketiga dan utang bunga juga bermanfaat untuk mengetahui kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek atau jangka panjang.

11. ***Suatu kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek jika diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Semua kewajiban lainnya diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang.***

12. Kewajiban jangka pendek dapat dikategorikan dengan cara yang sama seperti aset lancar. Kewajiban jangka pendek, seperti utang transfer pemerintah atau utang kepada pegawai merupakan suatu bagian yang akan menyerap aset lancar dalam tahun pelaporan berikutnya.

13. Kewajiban jangka pendek lainnya adalah kewajiban yang jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan, misalnya bunga pinjaman, utang jangka pendek dari pihak ketiga, utang Perhitungan Fihak Ketiga (PFK), dan bagian lancar utang jangka panjang.

14. ***Suatu entitas pelaporan tetap mengklasifikasikan kewajiban jangka panjangnya, meskipun kewajiban tersebut jatuh tempo dan akan diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan jika:***

(a) ***jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 (dua belas) bulan; dan***

(b) ***entitas bermaksud untuk mendanai kembali* (refinance) *kewajiban tersebut atas dasar jangka panjang; dan***

(c) ***maksud tersebut didukung dengan adanya suatu perjanjian pendanaan kembali* (refinancing)*, atau adanya penjadwalan kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum laporan keuangan disetujui.***

15. Jumlah setiap kewajiban yang dikeluarkan dari kewajiban jangka pendek sesuai dengan paragraf di atas, bersama-sama dengan informasi yang mendukung penyajian ini, diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

16. Beberapa kewajiban yang jatuh tempo untuk dilunasi pada tahun berikutnya mungkin diharapkan dapat didanai kembali (*refinancing*) atau digulirkan

(*roll over*) berdasarkan kebijakan entitas pelaporan dan diharapkan tidak akan segera menyerap dana entitas. Kewajiban yang demikian dipertimbangkan untuk menjadi suatu bagian dari pendanaan jangka panjang dan diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang. Namun dalam situasi di mana kebijakan pendanaan kembali tidak berada pada entitas (seperti dalam kasus tidak adanya persetujuan pendanaan kembali), pendanaan kembali ini tidak dapat dipertimbangkan secara otomatis dan kewajiban ini diklasifikasikan sebagai pos jangka pendek kecuali penyelesaian atas perjanjian pendanaan kembali sebelum persetujuan laporan keuangan membuktikan bahwa substansi kewajiban pada tanggal pelaporan adalah jangka panjang.

17. Beberapa perjanjian pinjaman menyertakan persyaratan tertentu (*covenant*) yang menyebabkan kewajiban jangka panjang menjadi kewajiban jangka pendek (*payable on demand*) jika persyaratan tertentu yang terkait dengan posisi keuangan peminjam dilanggar. Dalam keadaan demikian, kewajiban dapat diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang hanya jika:

(a) pemberi pinjaman telah menyetujui untuk tidak meminta pelunasan sebagai konsekuensi adanya pelanggaran, dan

(b) terdapat jaminan bahwa tidak akan terjadi pelanggaran berikutnya dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

PENGAKUAN KEWAJIBAN

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

19. Keberadaan peristiwa masa lalu (dalam hal ini meliputi transaksi) sangat penting dalam pengakuan kewajiban. Suatu peristiwa adalah terjadinya suatu konsekuensi keuangan terhadap suatu entitas. Suatu peristiwa mungkin dapat berupa suatu kejadian internal dalam suatu entitas seperti perubahan bahan baku menjadi suatu produk, ataupun dapat berupa kejadian eksternal yang melibatkan interaksi antara suatu entitas dengan lingkungannya seperti transaksi dengan entitas lain, bencana alam, pencurian, perusakan, kerusakan karena ketidaksengajaan.

20. Suatu transaksi melibatkan transfer sesuatu yang mempunyai nilai. Transaksi mungkin berupa transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran. Pembedaan antara transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran sangat penting untuk menentukan saat pengakuan kewajiban.

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

22. Kewajiban dapat timbul dari:

(a) transaksi dengan pertukaran (*exchange transactions*);

(b) transaksi tanpa pertukaran (*non-exchange transactions*), sesuai hukum yang berlaku dan kebijakan yang diterapkan, yang belum dibayar lunas sampai dengan saat tanggal pelaporan;

(c) kejadian yang berkaitan dengan pemerintah (*government-related events*);

(d) kejadian yang diakui pemerintah (*government-acknowledged events*).

23. ***Suatu transaksi dengan pertukaran timbul ketika masing-masing pihak dalam transaksi tersebut mengorbankan dan menerima suatu nilai sebagai gantinya. Terdapat dua arus timbal balik atas sumber daya atau janji untuk menyediakan sumber daya. Dalam transaksi dengan pertukaran, kewajiban diakui ketika satu pihak menerima barang atau jasa sebagai ganti janji untuk memberikan uang atau sumber daya lain di masa depan.***

24. Satu contoh dari transaksi dengan pertukaran adalah saat pegawai pemerintah memberikan jasa sebagai penukar/ganti dari kompensasi yang diperolehnya yang terdiri dari gaji dan manfaat pegawai lainnya. Suatu transaksi pertukaran timbul karena kedua belah pihak (pemberi kerja dan penerima kerja) menerima dan mengorbankan suatu nilai. Kewajiban kompensasi meliputi gaji yang belum dibayar dan jasa telah diserahkan dan biaya manfaat pegawai lainnya yang berhubungan dengan jasa periode berjalan.

25. ***Suatu transaksi tanpa pertukaran timbul ketika satu pihak dalam suatu transaksi menerima nilai tanpa secara langsung memberikan atau menjanjikan nilai sebagai gantinya. Dalam hal ini, hanya ada satu arah arus sumber daya atau janji. Untuk transaksi tanpa pertukaran, suatu kewajiban harus diakui atas jumlah terutang yang belum dibayar pada tanggal pelaporan.***

26. Beberapa jenis hibah dan program bantuan umum dan khusus kepada entitas pelaporan lainnya merupakan transaksi tanpa pertukaran. Ketika pemerintah pusat membuat program pemindahan kepemilikan atau memberikan hibah atau mengalokasikan dananya ke pemerintah daerah, persyaratan pembayaran ditentukan oleh peraturan dan hukum yang ada dan bukan melalui transaksi dengan pertukaran.

27. ***Kejadian yang berkaitan dengan Pemerintah adalah kejadian yang tidak didasari transaksi namun berdasarkan adanya interaksi antara pemerintah dan lingkungannya. Kejadian tersebut mungkin berada di luar kendali pemerintah. Secara umum suatu kewajiban diakui, dalam hubungannya dengan kejadian yang berkaitan dengan Pemerintah, dengan basis yang sama dengan kejadian yang timbul dari transaksi dengan pertukaran.***

28. Pada saat pemerintah secara tidak sengaja menyebabkan kerusakan pada kepemilikan pribadi maka kejadian tersebut menciptakan kewajiban, sepanjang hukum yang berlaku dan kebijakan yang ada memungkinkan bahwa pemerintah akan membayar kerusakan, dan sepanjang jumlah pembayarannya dapat diestimasi dengan andal. Contoh kejadian ini adalah kerusakan tak sengaja

terhadap kepemilikan pribadi yang disebabkan pelaksanaan kegiatan yang dilakukan pemerintah.

29. ***Kejadian yang diakui Pemerintah adalah kejadian-kejadian yang tidak didasarkan pada transaksi namun kejadian tersebut mempunyai konsekuensi keuangan bagi pemerintah karena pemerintah memutuskan untuk merespon kejadian tersebut. Pemerintah mempunyai tanggung jawab luas untuk menyediakan kesejahteraan publik. Untuk itu, Pemerintah sering diasumsikan bertanggung jawab terhadap satu kejadian yang sebelumnya tidak diatur dalam peraturan formal yang ada. Konsekuensinya, biaya yang timbul dari berbagai kejadian, yang disebabkan oleh entitas nonpemerintah dan bencana alam, pada akhirnya menjadi tanggung jawab pemerintah. Namun biaya-biaya tersebut belum dapat memenuhi definisi kewajiban sampai pemerintah secara formal mengakuinya sebagai tanggung jawab keuangan pemerintah, dan atas biaya yang timbul sehubungan dengan kejadian tersebut telah terjadi transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran.***

30. Dengan kata lain pemerintah seharusnya mengakui kewajiban dan biaya untuk kondisi pada paragraf 29 ketika keduanya memenuhi dua kriteria berikut: (1) Badan Legislatif telah menyetujui atau mengotorisasi sumber daya yang akan digunakan, (2) transaksi dengan pertukaran timbul (misalnya saat kontraktor melakukan perbaikan) atau jumlah transaksi tanpa pertukaran belum dibayar pada tanggal pelaporan (misalnya pembayaran langsung ke korban bencana).

31. Contoh berikut mengilustrasikan pengakuan kewajiban dari kejadian yang diakui pemerintah. Suatu kerusakan akibat bencana alam di kota-kota Indonesia dan DPR mengotorisasi pengeluaran untuk menanggulangi bencana tersebut. Kejadian ini merupakan konsekuensi keuangan dari pemerintah karena memutuskan untuk menyediakan bantuan bencana bagi kota-kota tersebut. Transaksi yang berhubungan dengan hal tersebut, meliputi sumbangan pemerintah ke masing-masing individu dan pekerjaan kontraktor yang dibayar oleh pemeritah, diakui sebagai transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran. Dalam kasus transaksi dengan pertukaran, jumlah terutang untuk barang dan jasa yang disediakan untuk pemerintah diakui saat barang diserahkan atau pekerjaan diselesaikan. Dalam kasus transaksi tanpa pertukaran, suatu kewajiban harus diakui sebesar jumlah terutang yang belum dibayar pada tanggal pelaporan. Kewajiban tersebut meliputi jumlah tagihan ke pemerintah untuk membayar manfaat, barang atau jasa yang telah disediakan sesuai persyaratan program yang ada pada tanggal pelaporan pemerintah.

PENGUKURAN KEWAJIBAN

32. ***Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal. Kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.***

33. Nilai nominal atas kewajiban mencerminkan nilai kewajiban pemerintah pada saat pertama kali transaksi berlangsung seperti nilai yang tertera pada lembar

surat utang pemerintah. Aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran, perubahan penilaian dikarenakan perubahan kurs valuta asing, dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat kewajiban tersebut.

34. Penggunaan nilai nominal dalam menilai kewajiban mengikuti karakteristik dari masing-masing pos. Paragraf berikut menguraikan penerapan nilai nominal untuk masing-masing pos kewajiban pada laporan keuangan.

Utang Kepada Pihak Ketiga (Account Payable)

35. ***Pada saat pemerintah menerima hak atas barang, termasuk barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya, pemerintah harus mengakui kewajiban atas jumlah yang belum dibayarkan untuk barang tersebut.***

36. Bila kontraktor membangun fasilitas atau peralatan sesuai dengan spesifikasi yang ada pada kontrak perjanjian dengan pemerintah, jumlah yang dicatat harus berdasarkan realisasi fisik kemajuan pekerjaan sesuai dengan berita acara kemajuan pekerjaan.

37. ***Jumlah kewajiban yang disebabkan transaksi antar unit pemerintahan harus dipisahkan dengan kewajiban kepada unit nonpemerintahan.***

Utang Transfer

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

39. Utang transfer diakui dan dinilai sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Utang Bunga (*Accrued Interest*)

40. ***Utang bunga atas utang pemerintah harus dicatat sebesar biaya bunga yang telah terjadi dan belum dibayar. Bunga dimaksud dapat berasal dari utang pemerintah baik dari dalam maupun luar negeri. Utang bunga atas utang pemerintah yang belum dibayar harus diakui pada setiap akhir periode pelaporan sebagai bagian dari kewajiban yang berkaitan.***

41. Pengukuran dan penyajian utang bunga di atas juga berlaku untuk sekuritas pemerintah yang diterbitkan pemerintah pusat dalam bentuk Surat Utang Negara (SUN) dan yang diterbitkan oleh pemerintah daerah (provinsi, kota, dan kabupaten) dalam bentuk dan substansi yang sama dengan SUN.

Utang Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)

42. ***Pada akhir periode pelaporan, saldo pungutan/potongan berupa PFK yang belum disetorkan kepada pihak lain harus dicatat pada laporan keuangan sebesar jumlah yang masih harus disetorkan.***

43. Jumlah pungutan/potongan PFK yang dilakukan pemerintah harus diserahkan kepada pihak lain sejumlah yang sama dengan jumlah yang

dipungut/dipotong. Pada akhir periode pelaporan biasanya masih terdapat saldo pungutan/potongan yang belum disetorkan kepada pihak lain. Jumlah saldo pungutan/potongan tersebut harus dicatat pada laporan keuangan sebesar jumlah yang masih harus disetorkan.

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

44. ***Nilai yang dicantumkan dalam laporan keuangan untuk bagian lancar utang jangka panjang adalah jumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.***

45. Termasuk dalam kategori Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah jumlah bagian utang jangka panjang yang akan jatuh tempo dan harus dibayarkan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

Kewajiban Lancar Lainnya (*Other Current Liabilities*)

46. Kewajiban lancar lainnya merupakan kewajiban lancar yang tidak termasuk dalam kategori yang ada. Termasuk dalam kewajiban lancar lainnya tersebut adalah biaya yang masih harus dibayar pada saat laporan keuangan disusun. Pengukuran untuk masing-masing item disesuaikan dengan karakteristik masing-masing pos tersebut, misalnya utang pembayaran gaji kepada pegawai dinilai berdasarkan jumlah gaji yang masih harus dibayarkan atas jasa yang telah diserahkan oleh pegawai tersebut. Contoh lainnya adalah penerimaan pembayaran di muka atas penyerahan barang atau jasa oleh pemerintah kepada pihak lain.

Utang Pemerintah yang tidak Diperjualbelikan dan yang Diperjualbelikan

47. Penilaian utang pemerintah disesuaikan dengan karakteristik utang tersebut yang dapat berbentuk:

(a) Utang Pemerintah yang tidak diperjualbelikan (*Non-traded Debt*)

(b) Utang Pemerintah yang diperjualbelikan (*Traded Debt*)

Utang Pemerintah yang tidak Diperjualbelikan (*Non-Traded Debt*)

48. ***Nilai nominal atas utang pemerintah yang tidak diperjualbelikan (non-traded debt) merupakan kewajiban entitas kepada pemberi utang sebesar pokok utang dan bunga sesuai yang diatur dalam kontrak perjanjian dan belum diselesaikan pada tanggal pelaporan.***

49. Contoh dari utang pemerintah yang tidak dapat diperjualbelikan adalah pinjaman bilateral, multilateral, dan lembaga keuangan international seperti IMF, World Bank, ADB dan lainnya. Bentuk hukum dari pinjaman ini biasanya dalam bentuk perjanjian pinjaman (*loan agreement*).

50. Untuk utang pemerintah dengan tarif bunga tetap, penilaian dapat mengacu pada skedul pembayaran (*payment schedule*) yang menggunakan tarif bunga tetap. Untuk utang pemerintah dengan tarif bunga variabel, misalnya tarif bunga dihubungkan dengan satu instrumen keuangan atau dengan satu indeks lainnya, penilaian utang pemerintah menggunakan prinsip yang sama dengan tarif

bunga tetap, kecuali tarif bunganya diestimasikan secara wajar berdasarkan data-data sebelumnya dan observasi atas instrumen keuangan yang ada.

Utang Pemerintah Yang Diperjualbelikan (*Traded Debt*)

51. Akuntansi untuk utang pemerintah dalam bentuk yang dapat diperjualbelikan seharusnya dapat mengidentifikasi jumlah sisa kewajiban dari pemerintah pada suatu waktu tertentu beserta bunganya untuk setiap periode akuntansi. Hal ini membutuhkan penilaian awal sekuritas pada harga jual atau hasil penjualan, penilaian pada saat jatuh tempo atas jumlah yang akan dibayarkan ke pemegangnya, dan penilaian pada periode diantaranya untuk menggambarkan secara wajar kewajiban pemerintah.

52. Utang pemerintah yang dapat diperjualbelikan biasanya dalam bentuk sekuritas utang pemerintah (*government debt securities*) yang dapat memuat ketentuan mengenai nilai utang pada saat jatuh tempo.

53. ***Jenis sekuritas utang pemerintah harus dinilai sebesar nilai pari (*original face value*) dengan memperhitungkan diskonto atau premium yang belum diamortisasi. Sekuritas utang pemerintah yang dijual sebesar nilai pari tanpa diskonto ataupun premium harus dinilai sebesar nilai pari. Sekuritas yang dijual dengan harga diskonto akan bertambah nilainya selama periode penjualan dan jatuh tempo, sedangkan sekuritas yang dijual dengan harga premium nilainya akan berkurang.***

54. Sekuritas utang pemerintah yang mempunyai nilai pada saat jatuh tempo atau pelunasan, misalnya Surat Utang Negara (SUN) baik dalam bentuk Surat Perbendaharaan Negara maupun Obligasi Negara, harus dinilai berdasarkan nilai yang harus dibayarkan pada saat jatuh tempo bila dijual dengan nilai pari. Bila pada saat transaksi awal, instrumen pinjaman pemerintah yang dapat diperjualbelikan tersebut dijual di atas atau di bawah pari, maka penilaian selanjutnya memperhitungkan amortisasi atas diskonto atau premium yang ada.

55. Amortisasi atas diskonto atau premium dapat menggunakan metode garis lurus.

PERUBAHAN VALUTA ASING

56. ***Utang pemerintah dalam mata uang asing dicatat dengan menggunakan kurs tengah bank sentral saat terjadinya transaksi.***

57. Kurs tunai yang berlaku pada tanggal transaksi sering disebut kurs spot (*spot rate*). Untuk alasan praktis, suatu kurs yang mendekati kurs tanggal transaksi sering digunakan, misalnya rata-rata kurs tengah bank sentral selama seminggu atau sebulan digunakan untuk seluruh transaksi pada periode tersebut. Namun, jika kurs berfluktuasi secara signifikan, penggunaan kurs rata-rata untuk suatu periode tidak dapat diandalkan.

58. ***Pada setiap tanggal neraca pos utang pemerintah dalam mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.***

59. ***Selisih penjabaran pos utang pemerintah dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal neraca dicatat sebagai kenaikan atau penurunan ekuitas periode berjalan.***

60. Konsekuensi atas pencatatan dan pelaporan kewajiban dalam mata uang asing akan mempengaruhi pos pada Neraca untuk kewajiban yang berhubungan dan ekuitas pada entitas pelaporan.

61. Apabila suatu transaksi dalam mata uang asing timbul dan diselesaikan dalam periode yang sama, maka seluruh selisih kurs tersebut diakui pada periode tersebut. Namun jika timbul dan diselesaikannya suatu transaksi berada dalam beberapa periode akuntansi yang berbeda, maka selisih kurs harus diakui untuk setiap periode akuntansi dengan memperhitungkan perubahan kurs untuk masing-masing periode.

PENYELESAIAN KEWAJIBAN SEBELUM JATUH TEMPO

62. ***Untuk sekuritas utang pemerintah yang diselesaikan sebelum jatuh tempo karena adanya fitur untuk ditarik (*call feature*) oleh penerbit dari sekuritas tersebut atau karena memenuhi persyaratan untuk penyelesaian oleh permintaan pemegangnya maka selisih antara harga perolehan kembali dan nilai tercatat netonya harus disajikan pada Laporan Operasional dan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian dari pos kewajiban yang berkaitan.***

63. Apabila harga perolehan kembali adalah sama dengan nilai tercatat (*carrying value*) maka penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo dianggap sebagai penyelesaian utang secara normal, yaitu dengan menyesuaikan jumlah kewajiban dan aset yang berhubungan.

64. Apabila harga perolehan kembali tidak sama dengan nilai tercatat (*carrying value*) maka, selain penyesuaian jumlah kewajiban dan aset yang terkait, jumlah perbedaan yang ada juga disajikan dalam Laporan Operasional pada pos Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional dan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

TUNGGAKAN

65. ***Jumlah tunggakan atas pinjaman pemerintah harus disajikan dalam bentuk Daftar Umur (aging schedule) Kreditur pada Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian pengungkapan kewajiban.***

66. Tunggakan didefinisikan sebagai jumlah tagihan yang telah jatuh tempo namun pemerintah tidak mampu untuk membayar jumlah pokok dan/atau bunganya sesuai jadwal. Beberapa jenis utang pemerintah mungkin mempunyai saat jatuh

tempo sesuai jadwal pada satu tanggal atau serial tanggal saat debitur diwajibkan untuk melakukan pembayaran kepada kreditur.

67. Praktik akuntansi biasanya tidak memisahkan jumlah tunggakan dari jumlah utang yang terkait dalam lembar muka (*face*) laporan keuangan. Namun informasi tunggakan pemerintah menjadi salah satu informasi yang menarik perhatian pembaca laporan keuangan sebagai bahan analisis kebijakan dan solvabilitas satu entitas.

68. Untuk keperluan tersebut, informasi tunggakan harus diungkapkan di dalam Catatan atas Laporan Keuangan dalam bentuk Daftar Umur Utang.

RESTRUKTURISASI UTANG

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

70. Restrukturisasi dapat berupa:

(a) Pembiayaan kembali yaitu mengganti utang lama termasuk tunggakan dengan utang baru; atau

(b) Penjadwalan ulang atau modifikasi persyaratan utang yaitu mengubah persyaratan dan kondisi kontrak perjanjian yang ada. Penjadwalan utang dapat berbentuk:

   i. Perubahan jadwal pembayaran,

   ii. Penambahan masa tenggang, atau

   iii. Menjadwalkan kembali rencana pembayaran pokok dan bunga yang jatuh tempo dan/atau tertunggak.

71. Jumlah bunga harus dihitung dengan menggunakan tingkat bunga efektif konstan dikalikan dengan nilai tercatat utang pada awal setiap periode antara saat restrukturisasi sampai dengan saat jatuh tempo. Tingkat bunga efektif yang baru adalah sebesar tingkat diskonto yang dapat menyamakan nilai tunai jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana ditetapkan dalam persyaratan baru (tidak temasuk utang kontinjen) dengan nilai tercatat. Berdasarkan tingkat bunga efektif yang baru akan dapat menghasilkan jadwal pembayaran yang baru dimulai dari saat restrukturisasi sampai dengan jatuh tempo.

72. Informasi mengenai tingkat bunga efektif yang lama dan yang baru harus disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

73. ***Jika jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana ditetapkan dalam persyaratan baru utang termasuk pembayaran untuk bunga maupun untuk pokok utang lebih rendah dari nilai tercatat, maka debitur harus mengurangi nilai tercatat utang ke jumlah yang sama dengan jumlah***

pembayaran kas masa depan sebagaimana yang ditentukan dalam persyaratan baru. Hal tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian pengungkapan dari pos kewajiban yang berkaitan.

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

75. Jumlah bunga atau pokok utang menurut persyaratan baru dapat merupakan kontinjen, tergantung peristiwa atau keadaan tertentu. Sebagai contoh, debitur mungkin dituntut untuk membayar jumlah tertentu jika kondisi keuangannya membaik sampai tingkat tertentu dalam periode tertentu. Untuk menentukan jumlah tersebut maka harus mengikuti prinsip-prinsip yang diatur pada akuntansi kontinjensi yang tidak diatur dalam pernyataan ini. Prinsip yang sama berlaku untuk pembayaran kas masa depan yang seringkali harus diestimasi.

PENGHAPUSAN UTANG

76. Penghapusan utang adalah pembatalan tagihan oleh kreditur kepada debitur, baik sebagian maupun seluruh jumlah utang debitur dalam bentuk perjanjian formal diantara keduanya.

77. Atas penghapusan utang mungkin diselesaikan oleh debitur ke kreditur melalui penyerahan aset kas maupun nonkas dengan nilai utang di bawah nilai tercatatnya.

78. ***Jika penyelesaian satu utang yang nilai penyelesaiannya di bawah nilai tercatatnya dilakukan dengan aset kas, maka ketentuan pada paragraf 73 berlaku.***

79. ***Jika penyelesaian suatu utang yang nilai penyelesaiannya di bawah nilai tercatatnya dilakukan dengan aset nonkas maka entitas sebagai debitur harus melakukan penilaian kembali atas aset nonkas ke nilai wajarnya dan kemudian menerapkan paragraf 73, serta mengungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian dari pos kewajiban dan aset nonkas yang berhubungan.***

80. Informasi dalam Catatan atas Laporan Keuangan harus mengungkapkan jumlah perbedaan yang timbul sebagai akibat restrukturisasi kewajiban tersebut yang merupakan selisih lebih antara:

(a) Nilai tercatat utang yang diselesaikan (jumlah nominal dikurangi atau ditambah dengan bunga terutang dan premi, diskonto, biaya keuangan atau biaya penerbitan yang belum diamortisasi), dengan

(b) Nilai wajar aset yang dialihkan ke kreditur.

81. Penilaian kembali aset pada paragraf 80 akan menghasilkan perbedaan antara nilai wajar dan nilai aset yang dialihkan kepada kreditur untuk penyelesaian

utang. Perbedaan tersebut harus diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

BIAYA-BIAYA YANG BERHUBUNGAN DENGAN UTANG PEMERINTAH

82. Biaya-biaya yang berhubungan dengan utang pemerintah adalah biaya bunga dan biaya lainnya yang timbul dalam kaitan dengan peminjaman dana. Biaya-biaya dimaksud meliputi:

(a) Bunga dan provisi atas penggunaan dana pinjaman, baik pinjaman jangka pendek maupun jangka panjang;

(b) *Commitment fee* atas dana pinjaman yang belum ditarik;

(c) Amortisasi diskonto atau premium yang terkait dengan pinjaman,

(d) Amortisasi kapitalisasi biaya yang terkait dengan perolehan pinjaman seperti biaya konsultan, ahli hukum, dan sebagainya.

(e) Perbedaan nilai tukar pada pinjaman dengan mata uang asing sejauh hal tersebut diperlakukan sebagai penyesuaian atas biaya bunga.

83. ***Biaya pinjaman yang secara langsung dapat diatribusikan dengan perolehan atau produksi suatu aset tertentu (qualifying asset) harus dikapitalisasi sebagai bagian dari biaya perolehan aset tertentu tersebut.***

84. Apabila bunga pinjaman dapat diatribusikan secara langsung dengan aset tertentu, maka biaya pinjaman tersebut harus dikapitalisasi terhadap aset tertentu tersebut. Apabila biaya pinjaman terebut tidak dapat diatribusikan secara langsung dengan aset tertentu, maka kapitalisasi biaya pinjaman ditentukan berdasarkan penjelasan pada paragraf 86.

85. Dalam keadaan tertentu, sulit untuk mengidentifikasikan adanya hubungan langsung antara pinjaman tertentu dengan perolehan suatu aset tertentu dan untuk menentukan bahwa pinjaman tertentu tidak perlu ada apabila perolehan aset tertentu tidak terjadi. Misalnya, apabila terjadi sentralisasi pendanaan lebih dari satu kegiatan/proyek pemerintah. Kesulitan juga dapat terjadi bila suatu entitas menggunakan beberapa jenis sumber pembiayaan dengan tingkat bunga yang berbeda-beda. Dalam hal ini, sulit untuk menentukan jumlah biaya pinjaman yang dapat secara langsung diatribusikan, sehingga diperlukan pertimbangan profesional (*professional judgement*) untuk menentukan hal tersebut.

86. ***Apabila suatu dana dari pinjaman yang tidak secara khusus digunakan untuk perolehan aset maka biaya pinjaman yang harus dikapitalisasi ke aset tertentu harus dihitung berdasarkan rata-rata tertimbang (*weighted average*) atas akumulasi biaya seluruh aset tertentu yang berkaitan selama periode pelaporan.***

PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN

87. ***Utang pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang untuk memberikan informasi yang lebih baik kepada pemakainya.***

88. ***Untuk meningkatkan kegunaan analisis, informasi-informasi yang harus disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah:***

(a) ***Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;***

(b) ***Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;***

(c) ***Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;***

(d) ***Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;***

(e) ***Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:***

i. ***Pengurangan pinjaman;***

ii. ***Modifikasi persyaratan utang;***

iii. ***Pengurangan tingkat bunga pinjaman;***

iv. ***Pengunduran jatuh tempo pinjaman;***

v. ***Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman; dan***

vi. ***Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan.***

(f) ***Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.***

(g) ***Biaya pinjaman:***

i. ***Perlakuan biaya pinjaman;***

ii. ***Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan; dan***

iii. ***Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan.***

TANGGAL EFEKTIF

89. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.***

90. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 3
Tujuan	1 - 2
Ruang Lingkup	3
Definisi	4
Materialitas	5
Kebijakan Akuntansi	6 - 9
Konsistensi Kebijakan Akuntansi	10
Perubahan Kebijakan Akuntansi	11 - 15
Penerapan Perubahan Kebijakan Akuntansi	16 - 23
Pengungkapan	24
Kesalahan	25 - 36
Pengembalian Kelebihan Penerimaan Pendapatan	37 - 38
Perubahan Estimasi Akuntansi	39 - 48
Operasi Yang Dihentikan	49 - 54
Tanggal Efektif	55

1 STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

PERNYATAAN NO. 10

KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI, KESALAHAN, PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI, DAN OPERASI YANG DIHENTIKAN

Paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah untuk menentukan kriteria dalam pemilihan dan perubahan kebijakan akuntansi, bersama dengan perlakuan akuntansi dan pengungkapan atas perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, koreksi kesalahan serta operasi yang dihentikan.

2. Pernyataan standar ini ditujukan untuk meningkatkan relevansi dan keandalan laporan keuangan entitas, dan keterbandingan laporan keuangan tersebut antar waktu dan dengan laporan keuangan entitas lain.

Ruang Lingkup

3. ***Standar ini diterapkan dalam rangka memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi, perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, koreksi kesalahan periode sebelumnya dan operasi yang dihentikan.***

DEFINISI

4. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

Kebijakan akuntansi** **adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

Perubahan kebijakan akuntansi** **adalah perubahan pilihan dari berbagai kebijakan akuntansi yang tersedia dalam SAP umumnya dan PSAP khususnya menjadi sebuah kebijakan akuntansi yang lain dibanding kebijakan akuntansi periode lalu bagi entitas.

***Tidak praktis,** **Penerapan suatu pengaturan menjadi tidak praktis ketika entitas tidak dapat menerapkannya setelah seluruh usaha yang rasional dilaksanakan. Untuk suatu periode sebelumnya, tidak praktis untuk menerapkan perubahan kebijakan akuntansi dan mengoreksi kesalahan secara retrospektif, jika:*

(a) ***Dampak penerapan retrospektif tidak dapat ditentukan;***

(b) ***Penerapan retrospektif membutuhkan asumsi tentang apa yang***

diinginkan oleh pemerintah pada periode tersebut; atau

(c) ***Penerapan retrospektif membutuhkan estimasi yang signifikan atas suatu jumlah dan tidak mungkin untuk membedakan secara obyektif informasi mengenai estimasi yang:***

i. Menyediakan bukti atas suatu kondisi yang ada pada tanggal di saat jumlah tersebut diakui, diukur atau diungkapkan; dan

ii. Tersedia ketika laporan keuangan periode sebelumnya telah diotorisasi untuk terbit.

***Kesalahan periode sebelumnya** adalah pencatatan atau penyajian yang tidak sesuai dengan seharusnya dan dikoreksi dalam laporan keuangan tahun berjalan yang timbul dari kegagalan untuk menggunakan atau kesalahan penggunaan informasi andal yang:*

(a) ***Tersedia pada saat laporan keuangan periode tersebut diotorisasi untuk terbit; dan***

(b) ***Secara rasional dapat diperoleh dan digunakan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan tersebut.***

Kesalahan tersebut termasuk dampak kesalahan perhitungan matematis, kesalahan penerapan kebijakan akuntansi, kekeliruan atau kesalahan interpretasi fakta serta kecurangan.

***Koreksi** adalah tindakan pembetulan laporan keuangan agar akun/pos yang tersaji dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang seharusnya.*

***Operasi yang dihentikan** adalah penghentian sebagian atau seluruh tugas dan fungsi suatu entitas tertentu yang dapat mengakibatkan beralihnya aset, dan kewajiban, serta berhentinya operasi.*

***Estimasi akuntansi** adalah perkiraan elemen laporan keuangan, item atau akun karena tidak adanya pengukuran yang tepat dan mempunyai dampak terhadap laporan keuangan.*

***Perubahan estimasi akuntansi** adalah revisi estimasi karena terdapat informasi baru, tambahan pengalaman dalam mengestimasi, atau perkembangan lain.*

***Pos** adalah kumpulan akun sejenis yang ditampilkan pada lembar muka laporan keuangan.*

***Retrospektif** adalah penerapan kebijakan akuntansi baru yang berdampak pada laporan keuangan pada periode sebelumnya.*

***Prospektif** adalah penerapan kebijakan akuntansi baru yang hanya berdampak pada periode berjalan dan periode selanjutnya.*

MATERIALITAS

5. Kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat pos-pos laporan keuangan adalah material jika, baik secara sendiri atau bersama, dapat mempengaruhi pengambilan keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Materialitas tergantung pada ukuran dan sifat dari kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat tersebut dengan memperhatikan kondisi terkait. Ukuran atau sifat dari pos laporan keuangan atau gabungan keduanya dapat menjadi faktor penentu.

KEBIJAKAN AKUNTANSI

Pemilihan dan Penerapan kebijakan akuntansi

6. ***Ketika suatu PSAP secara spesifik mengatur suatu transaksi, peristiwa atau kondisi tertentu, maka kebijakan akuntansi yang diterapkan menggunakan PSAP dimaksud.***

7. Standar Akuntansi Pemerintahan menentukan kebijakan akuntansi untuk menghasilkan laporan keuangan yang berisi informasi relevan dan andal atas traksaksi, peristiwa dan kondisi lain. Kebijakan akuntansi tersebut tidak perlu diterapkan ketika dampak penerapannya tidak material. Akan tetapi, adalah tidak tepat untuk membuat, atau membiarkan ketidaktepatan, penyimpangan dari SAP untuk mencapai suatu penyajian tertentu atas posisi keuangan, kinerja keuangan dan arus kas.

8. ***Dalam hal tidak ada PSAP yang secara spesifik mengatur transaksi, peristiwa atau kondisi tertentu, entitas menggunakan pertimbangan dalam mengembangkan dan menerapkan suatu kebijakan akuntansi, dengan mengacu pada sumber-sumber berikut ini, dengan hierarki:***

(a) ***Ketentuan dalam PSAP yang mengatur hal serupa dan berhubungan dengan kondisi, situasi atau transaksi terkait;***

(b) ***Definisi, kriteria pengakuan dan pengukuran untuk aset, kewajiban, pendapatan-LO, beban, pendapatan-LRA, belanja, pembiayaan, arus kas dan perubahan ekuitas yang dijelaskan dalam Kerangka Konseptual.***

9. ***Dalam melakukan penilaian sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 8, entitas juga dapat mempertimbangkan (a) pernyataan standar terkini yang diterbitkan oleh penyusun standar dan (b) praktik akuntansi yang sehat dan berterima umum baik di sektor pemerintah maupun sektor swasta, tetapi hanya sebatas yang tidak bertentangan dengan sumber-sumber sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 8. Contoh pernyataan standar terkini diantaranya adalah pernyataan yang diterbitkan oleh International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).***

KONSISTENSI KEBIJAKAN AKUNTANSI

10. ***Entitas memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi secara konsisten untuk transaksi, peristiwa lainnya, dan kondisi yang sejenis,***

kecuali suatu PSAP secara spesifik mengizinkan pengelompokan pos-pos dengan kebijakan akuntansi yang berbeda merupakan hal yang tepat. Jika suatu PSAP mengizinkan pengelompokan tersebut, maka suatu kebijakan akuntansi yang tepat harus dipilih dan diterapkan secara konsisten untuk setiap kelompok tersebut.

PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

11. ***Suatu entitas mengubah kebijakan akuntansi hanya apabila:***

(a) ***Disyaratkan oleh suatu PSAP, atau***

(b) ***Perubahan kebijakan akuntansi tersebut akan menghasilkan informasi yang lebih andal dan relevan terkait dengan pengaruh transaksi, peristiwa serta kondisi lain dalam penyajian laporan keuangan entitas.***

12. Pengguna laporan keuangan diharapkan mampu membandingkan laporan keuangan suatu entitas antarperiode untuk mengidentifikasi perubahan posisi keuangan, kinerja dan arus kasnya. Selanjutnya, kebijakan akuntansi yang sama diterapkan untuk setiap periode dan dari satu periode ke periode berikutnya, kecuali perubahan dalam kebijakan akuntansi tersebut memenuhi kriteria sebagaimana paragraf 11.

13. ***Suatu perubahan dari satu basis akuntansi ke basis akuntansi lainnya termasuk dalam perubahan kebijakan akuntansi.***

14. ***Suatu perubahan dalam perlakuan akuntansi, pengakuan, atau pengukuran suatu transaksi, peristiwa, atau kondisi dalam satu basis akuntansi dianggap sebagai perubahan kebijakan akuntansi.***

15. ***Tidak termasuk dalam perubahan kebijakan akuntansi:***

(a) ***Penerapan suatu kebijakan akuntansi untuk transaksi, peristiwa atau kondisi lain yang berbeda secara substansi dari penerapan sebelumnya; dan***

(b) ***Penerapan suatu kebijakan akuntansi baru untuk transaksi, peristiwa atau kondisi lain yang tidak terjadi sebelumnya.***

PENERAPAN PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI

16. ***Bergantung pada paragraf 20:***

(a) ***Entitas mencatat perubahan kebijakan akuntansi akibat penerapan awal suatu PSAP sebagaimana yang diatur dalam ketentuan transisi dalam PSAP tersebut, jika ada, dan***

(b) ***Jika entitas mengubah kebijakan akuntansi untuk penerapan awal suatu PSAP yang tidak mengatur ketentuan transisi untuk perubahan tersebut atau perubahan kebijakan akuntansi secara sukarela, maka entitas menerapkan perubahan tersebut secara retrospektif.***

17. ***Ketika perubahan kebijakan akuntansi diterapkan secara retrospektif sesuai paragraph (16), maka entitas menyesuaikan saldo awal ekuitas dan***

setiap komponen yang terpengaruh untuk periode penyajian tahun berjalan seolah-olah kebijakan akuntansi baru tersebut sudah diterapkan sebelumnya.

18. ***Dalam hal terjadi perubahan kebijakan akuntansi, penerapan retrospektif disyaratkan tanpa melakukan penyajian kembali laporan keuangan yang telah diotorisasi untuk terbit.***

19. ***Dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi yang berpengaruh pada laporan keuangan periode sebelumnya disajikan pada Neraca, dan/atau Laporan Perubahan Ekuitas serta diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

20. ***Apabila entitas tidak dapat menentukan dampak kumulatif penerapan kebijakan tersebut untuk seluruh periode sebelumnya, entitas dapat menentukan dampak kumulatif mulai periode yang paling memungkinkan dalam menerapkan kebijakan baru.***

21. ***Dalam hal penerapan retrospektif tidak praktis dilakukan, maka entitas dapat menerapkan secara prospektif atas dampak perubahan kebijakan akuntansi sejak tanggal praktis paling awal.***

22. Penerapan *retrospektif* tidak praktis jika dampak kumulatif atas penerapan perubahan kebijakan tidak dapat ditentukan secara obyektif untuk seluruh periode sebelumnya atau membutuhkan biaya dan tenaga yang besar.

23. Dalam hal terjadi perubahan kebijakan akuntansi atau basis akuntansi, entitas tidak menyajikan kembali laporan keuangan periode terakhir dengan kebijakan akuntansi atau basis akuntansi yang baru. Laporan keuangan periode sebelumnya disandingkan dengan laporan periode berjalan dengan kebijakan akuntansi atau basis standar akuntansi masing-masing.

PENGUNGKAPAN

24. ***Bila entitas melakukan perubahan kebijakan akuntansi, entitas mengungkapkan:***

(a) ***sifat perubahan kebijakan akuntansi;***

(b) ***alasan penerapan kebijakan akuntansi baru memberikan informasi yang lebih andal dan relevan;***

(c) ***nilai penyesuaian untuk setiap item laporan keuangan yang terdampak perubahan kebijakan akuntansi untuk periode berjalan dan setiap periode sebelumnya yang disajikan, sepanjang memungkinkan;***

(d) ***laporan keuangan periode berikutnya tidak perlu mengulangi pengungkapan yang sama; dan***

(e) ***dalam hal perubahan kebijakan akuntansi disebabkan adanya penerapan pernyataan standar akuntansi pemerintahan yang baru, maka pengungkapan ditambahkan dengan judul standar yang baru dan tanggal efektif penerapan standar tersebut.***

KESALAHAN

25. Kesalahan mungkin timbul dalam pengakuan, pengukuran atau pengungkapan unsur-unsur laporan keuangan yang disebabkan antara lain karena:

(a) keterlambatan bukti transaksi;

(b) kesalahan perhitungan matematis;

(c) kesalahan penerapan kebijakan akuntansi;

(d) kekeliruan atau kesalahan interpretasi fakta; serta

(e) kecurangan.

26. Laporan keuangan tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan apabila terdapat kesalahan material, atau kesalahan tidak material yang disengaja untuk menyajikan nilai tertentu dalam laporan keuangan.

27. ***Kesalahan yang ditemukan pada periode tahun berjalan dan kesalahan yang ditemukan setelah tanggal neraca, sebelum laporan keuangan diotorisasi untuk terbit, dilakukan penyesuaian dalam laporan keuangan tahun berjalan.***

28. Setiap kesalahan harus dilakukan penyesuaian/dikoreksi segera setelah diketahui.

29. ***Kesalahan atas pencatatan aset yang terjadi pada periode-periode sebelumnya apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, koreksi dilakukan dengan pembetulan pada akun aset bersangkutan dan akun lain yang terkait.***

30. Contoh kesalahan pencatatan perolehan aset selain kas antara lain adanya kemahalan harga atas perolehan aset tetap, kekurangan volume pekerjaan yang diketahui setelah laporan keuangan diotorisasi untuk terbit, kesalahan tersebut dilakukan pembetulan pada akun aset yang bersangkutan dan ekuitas.

31. ***Kesalahan atas pencatatan pendapatan-LRA dan belanja yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, dilakukan koreksi dengan pembetulan pada akun LP SAL dan akun Neraca terkait.***

32. ***Kesalahan atas pencatatan pendapatan-LO dan beban yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, dilakukan koreksi pada akun ekuitas dan akun neraca terkait.***

33. ***Kesalahan atas pencatatan penerimaan dan pengeluaran pembiayaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diotorisasi untuk terbit, dilakukan dengan pembetulan pada akun LP SAL dan akun Neraca terkait.***

34. ***Kesalahan atas pencatatan kewajiban yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah***

diotorisasi untuk terbit, dilakukan dengan pembetulan pada akun kewajiban yang bersangkutan dan akun terkait.

35. ***Koreksi atas kesalahan yang terjadi setelah laporan keuangan diotorisasi untuk terbit diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.***

36. Tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit adalah tanggal saat audit laporan keuangan telah selesai sebagaimana yang dinyatakan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan auditor eksternal atau tanggal saat pemerintah menyatakan bertanggung jawab atas laporan keuangan, apabila laporan keuangan tersebut tidak diaudit.

PENGEMBALIAN KELEBIHAN PENERIMAAN PENDAPATAN

37. Pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan yang terjadi pada periode sebelumnya diakui sebagai pengurang realisasi pendapatan pada tahun berjalan.

38. Dalam suatu operasi normal pemerintah dapat terjadi pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan, baik pada tahun berjalan maupun pada saat laporan keuangan telah diotorisasi terbit. Pengembalian penerimaan pendapatan setelah laporan keuangan diotorisasi bukan merupakan kesalahan periode sebelumnya, sehingga pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan tersebut tidak diperlakukan sebagai koreksi kesalahan sebagaimana diatur dalam paragraf 31 dan 32, namun sebagai pengurang realisasi pendapatan LRA maupun pendapatan LO tahun berjalan.

PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI

39. Tidak semua akun dalam laporan keuangan dapat diukur dengan tepat, sebagian pos atau akun dilaporkan dengan dasar estimasi umur ekonomis, estimasi ketertagihan, dan estimasi akuntansi yang lain. Estimasi mencakup pertimbangan berdasarkan informasi yang andal dan mutakhir. Estimasi diperlukan antara lain dalam menentukan:

(a) Persediaan usang.

(b) Penyisihan piutang pajak yang berisiko tidak tertagih.

(c) Masa manfaat atau pola penggunaan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan atau potensi jasa yang berasal dari aset yang disusutkan/diamortisasi.

(d) Pendapatan pajak;

(e) Kewajiban garansi.

40. Metode estimasi terpilih dan alasan pilihan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

41. Estimasi perlu direvisi jika terjadi perubahan terhadap pertimbangan yang menjadi dasar estimasi dibuat atau terdapat informasi baru atau berdasarkan

pengalaman yang relevan. Berdasarkan karakteristiknya, perubahan estimasi tidak terkait dengan periode sebelumnya dan bukan merupakan koreksi kesalahan.

42. Perubahan estimasi dan alasan perubahan harus diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

43. ***Perubahan dasar pengukuran merupakan perubahan kebijakan akuntansi dan bukan merupakan perubahan estimasi akuntansi. Ketika perubahan kebijakan akuntansi dengan perubahan estimasi akuntansi tidak dapat dibedakan secara andal, perubahan diperlakukan sebagai perubahan estimasi akuntansi.***

44. Agar memperoleh Laporan Keuangan yang lebih andal, maka estimasi akuntansi perlu disesuaikan antara lain dengan pola penggunaan, tujuan penggunaan aset dan kondisi lingkungan entitas yang berubah.

45. ***Pengaruh atau dampak perubahan estimasi akuntansi disajikan secara prospektif pada pada laporan keuangan pada periode perubahan dan periode selanjutnya yang terpengaruh.***

46. ***Sepanjang perubahan estimasi akuntansi mengakibatkan perubahan aset dan kewajiban, atau terkait dengan suatu pos ekuitas, perubahan estimasi akuntansi tersebut diakui dengan menyesuaikan jumlah tercatat pos aset, kewajiban atau ekuitas yang terkait pada perode perubahan.***

47. Sebagai contoh, perubahan estimasi masa manfaat aset tetap berpengaruh pada Laporan Operasional pada tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya selama masa manfaat aset tetap tersebut.

48. ***Pengaruh perubahan terhadap Laporan Operasional periode berjalan dan yang akan datang diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Apabila tidak memungkinkan, harus diungkapkan alasan tidak mengungkapkan pengaruh perubahan itu.***

OPERASI YANG DIHENTIKAN

49. ***Operasi* yang dihentikan antara lain berupa:**

(a) ***Entitas pelaporan/entitas akuntansi yang dihentikan operasinya berdasarkan ketentuan perundangan atau penetapan pemerintah.***

(b) ***Penghentian tugas dan fungsi, kegiatan, program, proyek yang signifikan mempengaruhi laporan keuangan entitas pelaporan/entitas akuntansi.***

50. ***Informasi penting dalam operasi yang dihentikan harus diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.***

51. Informasi penting terkait operasi yang dihentikan mengungkapkan dasar peraturan atau ketetapan penghentian operasi entitas pemerintah, tugas dan fungsi, kegiatan, program, proyek, tanggal pasti penghentian, pengalihan aset atau kewajiban, dan pengalihan pendapatan dan beban.

52. ***Agar Laporan Keuangan disajikan secara komparatif, suatu segmen yang dihentikan disajikan dalam laporan keuangan komparatif walaupun bersaldo nol.***

53. ***Pendapatan dan beban atas operasi yang dihentikan dalam periode tahun berjalan sampai dengan tanggal penghentian, diakuntansikan dan dilaporkan seperti biasa, seolah-olah operasi itu berjalan sampai akhir tahun Laporan Keuangan.***

54. Bukan merupakan penghentian operasi apabila:

(a) Penghentian suatu program, kegiatan, proyek, segmen secara evolusioner/alamiah. Hal ini dapat diakibatkan oleh *demand* (permintaan publik yang dilayani) yang terus merosot atau pergantian kebutuhan lain.

(b) Fungsi tersebut tetap ada.

(c) Beberapa jenis subkegiatan dalam suatu fungsi pokok dihapus, selebihnya berjalan seperti biasa. Relokasi suatu program, proyek, kegiatan ke wilayah lain.

(d) Menutup suatu fasilitas yang pemanfaatannya amat rendah, dalam rangka menghemat biaya, menjual sarana operasi tanpa mengganggu operasi tersebut.

TANGGAL EFEKTIF

55. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2021. Penerapan lebih dini disarankan berdasarkan kesiapan entitas.***

Dasar Kesimpulan (*Basis for Conclusions)*

(Dasar Kesimpulan ini melengkapi PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan, namun bukan bagian dari PSAP)

Latar Belakang

DK 1 KSAP menyusun PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimati dan Operasi yang Dihentikan untuk menggantikan PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Esimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan.

DK 2 PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Esimati dan Operasi yang Dihentikan akan menyelaraskan dengan IPSAS 3 *Accounting Policies, Change in Accounting Estimates and Errors*.

DK 3 Diperlukan pengaturan terkait dengan hirarki yang mengatur sumber-sumber yang dapat digunakan dalam mempertimbangkan pengembangan dan penerapan suatu kebijakan akuntansi yang tidak diatur sebelumnya dalam pengaturan PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Esimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan. Dengan terbitnya PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Esimati dan Operasi yang Dihentikan ini, maka PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Esimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan dihentikan penggunaannya.

Ketidakpraktisan Penerapan

DK 4 Ketidakpraktisan penerapan suatu pengaturan terjadi ketika entitas tidak dapat menerapkan seluruh usaha yang rasional. Untuk suatu periode sebelumnya, ketidakpraktisan terjadi atas penerapan perubahan kebijakan akuntansi secara retrospektif untuk mengoreksi suatu kesalahan jika:

(a) Dampak penerapan retrospektif tersebut tidak dapat ditentukan;

(b) Penerapan retrospektif membutuhkan asumsi tentang apa yang diinginkan oleh entitas yang tersedia pada periode sebelumnya tersebut; atau

(c) Penerapan retrospektif membutuhkan estimasi yang signifikan atas jumlah dan tidak memungkinkan untuk membedakan informasi mengenai estimasi yang:

i. Menyediakan bukti atas suatu kondisi yang ada pada tanggal di saat mana jumlah tersebut diakui, diukur atau diungkapkan; dan

ii. Tersedia ketika laporan keuangan periode sebelumnya telah diotorisasi untuk terbit.

Penyajian Kembali Laporan Keuangan

DK 5 KSAP berpendapat bahwa penyajian kembali (*restatement*) laporan keuangan secara retrospektif tidak praktis untuk diterapkan mengingat bahwa laporan keuangan yang telah diotorisasi untuk terbit dipertanggungjawabkan dalam UU/Perda serta perlunya pemeriksaan ulang atas unsur-unsur laporan keuangan yang berubah. Dengan demikian sesuai dengan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 4 tentang Perubahan Kebijakan Akuntansi dan Koreksi Kesalahan tanpa Penyajian Kembali, maka penerapan retrospektif dengan penyajian kembali laporan keuangan tidak diterapkan dalam pengaturan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Materialitas

DK 6 Kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat pos-pos laporan keuangan adalah material jika, baik secara sendiri atau bersama, dapat mempengaruhi pengambilan keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Materialitas tergantung pada ukuran dan sifat dari kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat tersebut dengan memperhatikan kondisi terkait. Ukuran atau sifat dari pos laporan keuangan atau gabungan keduanya dapat menjadi faktor penentu.

Pemilihan dan Penerapan Kebijakan Akuntansi

DK 7 Pengaturan mengenai ketentuan penggunaan sumber-sumber secara hirarki ketika tidak ada PSAP yang secara spesifik mengatur transansi, peristiwa atau kondisi tertentu, belum diatur dalam PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Esimasi Akuntansi dan Operasi yang tidak Dilanjutkan. Karena itu, dengan diterbitkannya PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Esimati dan Operasi yang Dihentikan ini, kekosongan pengaturan tersebut menjadi tidak ada lagi.

Koreksi Kesalahan

DK 8 Standar ini melengkapi pengaturan tentang kesalahan dan bagaimana entitas melakukan koreksi atas kesalahan tersebut. Pengaturan tentang jenis kesalahan yang terbagi menjadi kesalahan berulang, tidak berulang serta sistemik, tidak sistemik dihilangkan, sehingga pengaturan tentang koreksi kesalahan juga tidak dilakukan atas kesalahan berulang, tidak berulang, sistemis dan tidak sistemis, namun koreksi kesalahan dilakukan atas kesalahan pencatatan aset, kewajiban, pendapatan-LRA, pendapatan-LO, belanja dan beban. Selanjutnya, standar ini juga menambahkan pengaturan mengenai perlakuan atas transaksi pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan-LRA yang diterima pada periode sebelumnya, sebagai panduan bagi entitas dalam melaksanakan ketentuan perundang-

undangan mengenai pengembalian penerimaan pendapatan-LRA (restitusi).

Perubahan Estimasi Akuntansi

DK 9 Standar ini melengkapi contoh tentang perubahan estimasi akuntansi diantaranya terkait dengan (a) persediaan usang, (b) penyisihan piutang pajak yang berisiko tidak tertagih, (c) masa manfaat atau pola penggunaan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan atau potensi jasa yang berasal dari aset yang disusutkan/diamortisasi, (d) pendapatan pajak dan (e) kewajiban garansi.

Operasi yang Dihentikan

DK 10 Terdapat perubahan judul pengaturan dari Operasi yang dihentikan menjadi Operasi yang tidak Dilanjutkan.

Panduan Implementasi

(Panduan Implementasi ini melengkapi PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan, namun bukan bagian dari PSAP)

Perubahan Kebijakan Akuntansi dengan Penerapan Retrospektif

PI 1 Pada tahun 20x5, pemerintah mulai menggunakan basis akrual dalam pelaporan keuangannya. Sampai dengan tahun 20x5, pemerintah belum melakukan penyusutan atas aset tetap yang dimilikinya. Laporan keuangan periode sebelum tahun 20x5 telah diotorisasi untuk terbit. Pemerintah berpendapat bahwa dengan penggunaan basis akrual ini akan menghasilkan informasi yang lebih baik, karena menggambarkan nilai aset yang sebenarnya.

Pemerintah telah menetapkan masa manfaat masing-masing jenis aset dan melakukan penghitungan akumulasi penyusutan sampai dengan tahun 20x5 sebesar Rp125.000. Aset tetap menurut saldo awal tahun 20x5 sebelum akumulasi penyusutan adalah sebesar Rp750.000, dan beban penyusutan tahunan sebesar Rp75.000. Ekuitas pada awal tahun 20x5 sebesar Rp500.000

Laporan Operasional	20x5
……	……..
Beban penyusutan aset tetap	(75.000)
…….	……..
Surplus/Defisit (dari beban penyusutan)	(75.000)

Laporan Perubahan Ekuitas	20x5
Ekuitas (1 Januari 20x5)	500.000
Perubahan basis akuntansi akrual (Akumulasi penyusutan sd tahun 20x5	(125.000)
Ekuitas (1 Januari 20x5 setelah perubahan basis - retrospektif)	375.000
Surplus/Defisit LO (dari beban penyusutan)	(75.000)
Ekuitas (31 Desember 20x5)	300.000

Ringkasan dari Catatan atas Laporan Keuangan

Mulai tahun 20x5, pemerintah menggunakan basis akuntansi akrual setelah sebelumnya selama kurang lebih 10 tahun menggunakan basis kas menuju akrual. Dengan penggunaan basis akrual ini diharapkan informasi yang tersaji dalam laporan keuangan menjadi lebih andal dan bisa menambah manfaat dalam pengambilan keputusan. Penggunaan basis akrual ini diterapkan secara retrospektif dari awal perolehan aset tanpa penyajian kembali. Penerapan basis akuntansi baru ini tidak memiliki pengaruh pada periode sebelumnya. Pengaruh pada periode berjalan adalah pengurangan

nilai tercatat aset pada awal tahun 20x5 sebesar menjadi Rp375.000 (500.000-125.000).

Penerapan Prospektif atas Perubahan Kebijakan Akuntansi jika Penerapan Retrospektif tidak Praktis dilaksanakan

PI 2 Pada tahun 20x2, pemerintah merubah kebijakan akuntansi penyusutan aset tetap sehingga dapat menerapkan pendekatan per jenis aset yang lebih lengkap, sementara pada yang sama juga menerapkan revaluasi aset tetap.

Sebelum tahun 20x2, catatan aset tidak menyajikan secara rinci masing-masing jenis aset. Pada akhir tahun 20x1, pemerintah melakukan inventarisasi dan penilaian aset per jenis aset dan nilai wajarnya, masa manfaat, estimasi nilai sisa, dan jumlah yang disusutkan pada tahun 20x2. Bagaimanapun, hasil inventarisasi dan penilaian kembali tersebut tidak memberikan dasar yang cukup untuk mengestimasi harga perolehan masing-masing jenis aset tersebut yang sebelumnya tidak dilaporkan secara terpisah dan catatan yang ada sebelum inventarisasi dan penilaian tidak memberikan informasi masing-masing jenis aset tersebut.

Pemerintah mempertimbangkan bagaimana pertanggungjawaban dari dua aspek atas perubahan tersebut. Pemerintah menetapkan bahwa terdapat ketidakpraktisan untuk mempertanggungjawabkan perubahan tersebut secara keseluruhan dengan pendekatan retrospektif atau mempertanggungjawabkan perubahan secara prospektif dari setiap tanggal yang lebih awal dibandingkan dengan jika dimulai pada tahun 20x2. Disamping itu, perubahan dari pencatatan aset dari nilai perolehan menjadi nilai revaluasi pertanggungjawabannya dilakukan secara prospektif. Selanjutnya pemerintah menyimpulkan bahwa pertanggungjawaban kebijakan akuntansi baru tersebut mulai dilakukan pada tahun 20x2.

Tambahan informasi:

Gedung dan bangunan	
Biaya perolehan	25.000
Akumulasi penyusutan	(14.000)
Nilai buku	11.000
Beban penyusutan-prospektif (basis lama)	1.500
Nilai revaluasi	17.000
Perkiraan nilai sisa	3.000
Sisa manfaat	7
Beban penyusutan tahunan (17.000-3.000)/7	2.000

Ringkasan dari Catatan atas Laporan Keuangan

Mulai tahun 20x2, pemerintah merubah kebijakan akuntansi untuk penyusutan aset tetap yang dapat diterapkan secara lebih menyeluruh atas beberapa kelompok aset dan pada saat yang bersamaan melaksanakan

kegiatan inventarisasi dan penilaian kembali. Pemerintah melihat bahwa kebijakan tersebut akan memberikan penyajian laporan keuangan yang lebih andal dan relevan karena akan memberikan informasi yang lebih akurat atas masing-masing kelompok aset dan menyajikan nilai terkini aset tersebut. Kebijakan tersebut diterapkan secara prospektif mulai tahun 20x2 karena kebijakan tersebut tidak praktis diterapkan untuk memperkirakan pengaruh dari penerapan kebijakan secara retrospektif atau prospektif dari awal perolehan aset. Penerapan kebijakan baru tidak memiliki pengaruh pada periode sebelumnya. Pengaruh pada periode berjalan adalah untuk (a) meningkatkan nilai tercatat aset sebesar Rp6.000 (17.000-11.000), (b) membuat suatu pencadangan revaluasi sebesar Rp6.000 dan (c) menaikkan beban depresiasi sebesar Rp500 (2.000-1.500).

Contoh Ilustrasi

(*Contoh Ilustrasi ini melengkapi PSAP Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimasi dan Operasi yang Dihentikan, namun bukan bagian dari PSAP*)

Kesalahan atas Pencatatan Aset yang terjadi pada Periode Sebelumnya

CI 1 Pada tahun 20x2, pemerintah melakukan kegiatan inventarisasi dan penilaian (IP) kembali aset tetap. Pada saat melakukan inventarisasi ditemukan aset jenis peralatan dan mesin yang salah catat dimana pada harga perolehan disebutkan sebesar Rp100.000, namun bukti transaksi menunjukkan aset peralatan dan mesin yang dibeli pada 20x0 tersebut dibeli dengan harga Rp80.000. Peralatan dan mesin telah disusutkan selama dua tahun sebesar Rp40.000, sehingga nilai buku pada awal tahun 20x2 sebesar Rp60.000.

CI 2 Neraca

Peralatan dan mesin

Biaya perolehan	100.000
Akumulasi penyusutan	(40.000)
Nilai buku	60.000
Koreksi pencatatan aset (ekuitas)	(20.000)
Nilai peralatan dan mesin awal tahun 20x2	40.000

Jurnal penyesuaian:

Ekuitas	Rp20.000	
Peralatan dan Mesin		Rp.20.000

Kesalahan atas Pencatatan Aset yang terjadi pada Periode Sebelumnya

CI 3 Pada tahun 20x1, pemerintah melaksanakan pembangunan gedung senilai Rp100.000. Berdasarkan hasil pemeriksaan, ditemukan terdapat kekurangan volume pekerjaan sebesar Rp5.000 setelah laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Gedung telah dilakukan penyusutan sebesar Rp4.000 pada tahun 20x1. Entitas selanjutnya melakukan koreksi nilai perolehan gedung pada tahun 20x2 sebesar Rp5.000.

CI 4 Neraca

Gedung dan bangunan

Biaya perolehan	100.000
Akumulasi penyusutan	(4.000)
Nilai buku	96.000
Koreksi pencatatan aset (ekuitas)	(5.000)
Nilai buku awal tahun 20x2	91.000

Jurnal penyesuaian:

Ekuitas	Rp5.000	
Gedung dan bangunan		Rp.5.000

Kesalahan atas Pencatatan Pendapatan LRA dan Belanja pada Periode Sebelumnya

CI 5 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan pendapatan LRA sebesar Rp7.500 yang terjadi pada tahun 20x1. Kelebihan pencatatan pendapatan LRA tersebut mengakibatkan selisih antara catatan menurut buku dan catatan menurut rekening. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Pemerintah melakukan koreksi atas selisih tersebut pada saldo awal SAL tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Koreksi SAL	Rp7.500	
Saldo SAL menurut buku		Rp.7.500

CI 6 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan belanja sebesar Rp3.500 yang terjadi pada tahun 20x1. Kelebihan pencatatan belanja tersebut mengakibatkan selisih antara catatan menurut buku dan catatan menurut rekening. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Pemerintah melakukan koreksi atas selisih tersebut pada saldo awal SAL tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Saldo SAL menurut buku	Rp3.500	
Koreksi SAL		Rp.3.500

Kesalahan atas Pencatatan Penerimaan atau Pengeluaran Pembiayaan pada Periode Sebelumnya

CI 7 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan penerimaan pembiayaan sebesar Rp3.250 yang terjadi pada tahun 20x1. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Koreksi SAL	Rp3.250	
Saldo SAL menurut buku		Rp.3.250

CI 8 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan pengeluaran pembiayaan sebesar Rp4.250 yang terjadi pada tahun 20x1. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Saldo SAL menurut buku	Rp4.250

Koreksi SAL		Rp.4.250

Kesalahan atas Pencatatan Kewajiban pada Periode Sebelumnya

CI 9 Pada tahun 20x2, pemerintah menemukan kelebihan pencatatan kewajiban sebesar Rp1.650 pada laporan keuangan tahun 20x1. Laporan keuangan tahun 20x1 sudah diotorisasi untuk terbit. Entitas melakukan koreksi di tahun 20x2.

Jurnal penyesuaian:

Kewajiban	Rp1.650	
Ekuitas		Rp.1.650

Pengembalian Kelebihan Penerimaan Pendapatan

CI 10 Pengembalian atas kelebihan penerimaan pendapatan baik yang berasal dari penerimaan tahun sebelumnya maupun tahun berjalan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan diakui sebagai pengurang pendapatan. Contoh dari pengembalian tersebut adalah restitusi pendapatan pajak atau pendapatan bukan pajak yang akan mengurangi pendapatan pemerintah tahun berjalan. Jika pada tahun berjalan tidak terdapat penerimaan pendapatan atau jika pengembalian penerimaan akan mengakibatkan saldo minus pada akun pendapatan yang bersangkutan, maka entitas dapat mencatat pengembalian kelebihan penerimaan tersebut ke akun Saldo Anggaran Lebih.

Jurnal:

Pendapatan pajak/pendapatan bukan pajak	xxx	
Ekuitas		xxx

Catatan:

Pengembalian kelebihan penerimaan pendapatan dilakukan atas pendapatan yang telah diterima setorannya oleh negara. Pengembalian kelebihan penerimaan tidak dilakukan atas pendapatan-LO yang berasal dari penyesuaian pendapatan yang belum diterima setorannya oleh entitas.

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 11
LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1-5
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2-5
Definisi	6
Penyajian Laporan Keuangan Konsolidasian	7-13
Entitas Pelaporan	14
Entitas Akuntansi	15-17
Badan Layanan Umum	18-21
Prosedur Konsolidasi	22-23
Pengungkapan	24-25
Tanggal Efektif	26-27

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 11

LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah untuk mengatur penyusunan laporan keuangan konsolidasian pada unit-unit pemerintahan dalam rangka menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum (general purpose financial statements) demi meningkatkan kualitas dan kelengkapan laporan keuangan dimaksud. Dalam standar ini, yang dimaksud dengan laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan termasuk lembaga legislatif sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan.

Ruang Lingkup

2. ***Laporan keuangan untuk tujuan umum dari unit pemerintahan yang ditetapkan sebagai entitas pelaporan disajikan secara terkonsolidasi menurut Pernyataan Standar ini agar mencerminkan satu kesatuan entitas.***

3. ***Laporan keuangan konsolidasian pada pemerintah pusat sebagai entitas pelaporan mencakup laporan keuangan semua entitas pelaporan, termasuk laporan keuangan badan layanan umum.***

4. ***Laporan keuangan konsolidasian pada kementerian/lembaga/ pemerintah daerah sebagai entitas pelaporan mencakup laporan keuangan semua entitas akuntansi termasuk laporan keuangan Badan Layanan Umum/ Badan Layanan Umum Daerah.***

5. Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

(a) Laporan keuangan konsolidasian perusahaan negara/ daerah;

(b) Akuntansi untuk investasi dalam perusahaan asosiasi;

(c) Akuntansi untuk investasi dalam usaha patungan (*joint venture*); dan

(d) Laporan statistik gabungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

DEFINISI

6. Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:

Badan Layanan Umum (BLU)/Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) adalah

instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

***Entitas akuntansi** adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/pengguna barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.*

***Entitas pelaporan** adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.*

***Konsolidasi** adalah proses penggabungan antara akun-akun yang diselenggarakan oleh suatu entitas pelaporan dengan entitas pelaporan lainnya, entitas akuntansi dengan entitas akuntansi lainnya, dengan mengeliminasi akun-akun timbal balik agar dapat disajikan sebagai satu entitas pelaporan konsolidasian.*

***Laporan keuangan konsolidasian** adalah suatu laporan keuangan yang merupakan gabungan keseluruhan laporan keuangan entitas pelaporan, atau entitas akuntansi, sehingga tersaji sebagai satu entitas tunggal.*

PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN

7. ***Laporan keuangan konsolidasian terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.***

8. Laporan keuangan konsolidasian sebagaimana dimaksud pada paragraf 7, disajikan oleh entitas pelaporan, kecuali:

(a) Laporan keuangan konsolidasian arus kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum;

(b) Laporan keuangan konsolidasian perubahan saldo anggaran lebih yang hanya disusun dan disajikan oleh Pemerintah Pusat

9. ***Laporan keuangan konsolidasian disajikan untuk periode pelaporan yang sama dengan periode pelaporan keuangan entitas pelaporan dan berisi jumlah komparatif dengan periode sebelumnya.***

10. Pemerintah Pusat menyampaikan laporan keuangan konsolidasian dari semua kementerian negara/lembaga kepada lembaga legislatif.

11. Pemerintah daerah menyampaikan laporan keuangan konsolidasian dari semua entitas akuntansi dibawahnya kepada lembaga legislatif.

12. ***Dalam standar ini proses konsolidasi diikuti dengan eliminasi akun-akun timbal balik (*reciprocal accounts*). Namun demikian, apabila eliminasi dimaksud belum dimungkinkan, maka hal tersebut diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

13. Contoh akun timbal balik (*reciprocal accounts*) antara lain sisa uang persediaan yang belum dipertanggungjawabkan oleh bendahara pengeluaran sampai dengan akhir periode akuntansi.

ENTITAS PELAPORAN

14. Suatu entitas pelaporan ditetapkan di dalam peraturan perundang-undangan, yang umumnya bercirikan:

(a) Entitas tersebut dibiayai oleh APBN atau dibiayai oleh APBD atau mendapat pemisahan kekayaan dari anggaran,

(b) Entitas tersebut dibentuk dengan peraturan perundang-undangan,

(c) Pimpinan entitas tersebut adalah pejabat pemerintah yang diangkat atau pejabat negara yang ditunjuk atau yang dipilih oleh rakyat,

(d) Entitas tersebut membuat pertanggungjawaban baik langsung maupun tidak langsung kepada wakil rakyat sebagai pihak yang menyetujui anggaran

ENTITAS AKUNTANSI

15. ***Entitas akuntansi menyelenggarakan akuntansi dan menyampaikan laporan keuangan sehubungan dengan anggaran/barang yang dikelolanya yang ditujukan kepada entitas pelaporan.***

16. Setiap unit pemerintahan yang menerima anggaran belanja atau mengelola barang adalah entitas akuntansi yang wajib menyelenggarakan akuntansi, dan secara periodik menyiapkan laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Pemerintahan. Laporan keuangan tersebut disampaikan secara intern dan berjenjang kepada unit yang lebih tinggi dalam rangka penggabungan laporan keuangan oleh entitas pelaporan.

17. Dengan penetapan menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku suatu entitas akuntansi tertentu yang dianggap mempunyai pengaruh signifikan dalam pencapaian program pemerintah dapat ditetapkan sebagai entitas pelaporan.

BADAN LAYANAN UMUM/BADAN LAYANAN UMUM DAERAH

18. Badan Layanan Umum (BLU) menyelenggarakan pelayanan umum, memungut dan menerima, serta membelanjakan dana masyarakat yang diterima berkaitan dengan pelayanan yang diberikan, tetapi tidak berbentuk badan hukum sebagaimana kekayaan negara yang dipisahkan. Termasuk dalam BLU antara lain adalah rumah sakit, universitas negeri, dan otorita.

19. ***Selaku penerima anggaran belanja pemerintah (APBN/APBD) BLU/ BLUD adalah entitas akuntansi, yang laporan keuangannya dikonsolidasikan pada entitas pelaporan yang secara organisatoris membawahinya.***

20. ***Selaku satuan kerja pelayanan berupa Badan, walaupun bukan berbentuk badan hukum yang mengelola kekayaan Negara yang dipisahkan, BLU/BLUD adalah entitas pelaporan.***

21. Konsolidasi laporan keuangan BLU/BLUD pada kementerian/lembaga/ pemerintah daerah yang secara organisatoris membawahinya dilaksanakan setelah laporan keuangan BLU/BLUD disusun menggunakan standar akuntansi yang sama dengan standar akuntansi yang dipakai oleh organisasi yang membawahinya.

PROSEDUR KONSOLIDASI

22. ***Konsolidasi yang dimaksud oleh Pernyataan Standar ini dilaksanakan dengan cara menggabungkan dan menjumlahkan akun yang diselenggarakan oleh entitas pelaporan dengan entitas pelaporan lainnya, atau yang diselenggarakan oleh entitas akuntansi dengan entitas akuntansi lainnya, dengan mengeliminasi akun timbal balik.***

23. Entitas pelaporan menyusun laporan keuangan dengan menggabungkan laporan keuangan seluruh entitas akuntansi yang secara organisatoris berada di bawahnya.

PENGUNGKAPAN

24. ***Dalam Catatan atas Laporan Keuangan perlu diungkapkan nama-nama entitas yang dikonsolidasikan atau digabungkan beserta status masing-masing, apakah entitas pelaporan atau entitas akuntansi.***

25. Dalam hal konsolidasi tidak diikuti dengan eliminasi akun timbal balik sebagaimana disebut pada paragraf 12, maka perlu diungkapkan nama-nama dan besaran saldo akun timbal balik tersebut, dan disebutkan pula alasan belum dilaksanakannya eliminasi.

TANGGAL EFEKTIF

26. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.***

27. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1-4
Tujuan	1-2
Ruang Lingkup	3-4
Manfaat Informasi Laporan Operasional	5-7
Definisi	8
Periode Pelaporan	9-10
Struktur dan Isi Laporan Operasional	11-15
Informasi yang disajikan dalam Laporan Operasional atau dalam Catatan Atas Laporan Keuangan	16-18
Akuntansi Pendapatan-LO	19-31
Akuntansi Beban	32-41
Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional	42-44
Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional	45-47
Pos Luar Biasa	48-50
Surplus/Defisit-LO	51-52
Transaksi Dalam Mata Uang Asing	53-56
Transaksi Pendapatan-LO dan Beban Berbentuk Barang dan Jasa	57-58
Tanggal Efektif	59-60

Lampiran :

Ilustrasi Lampiran Psap 12.A : Contoh Format Laporan Operasional Pemerintah Pusat

Ilustrasi Lampiran Psap 12.B : Contoh Format Laporan Operasional Pemerintah Provinsi

Ilustrasi Lampiran Psap 12.C : Contoh Format Laporan Operasional Pemerintah Kabupaten/Kota

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 12

LAPORAN OPERASIONAL

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan pernyataan standar Laporan Operasional adalah menetapkan dasar-dasar penyajian Laporan Operasional untuk pemerintah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan sebagaimana ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan.

2. Tujuan pelaporan operasi adalah memberikan informasi tentang kegiatan operasional keuangan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan.

Ruang Lingkup

3. ***Pernyataan Standar ini diterapkan dalam penyajian Laporan Operasional.***

4. ***Pernyataan Standar ini berlaku untuk setiap entitas pelaporan dan entitas akuntansi, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, dalam menyusun laporan operasional yang menggambarkan pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dalam suatu periode pelaporan tertentu, tidak termasuk perusahaan negara/daerah.***

MANFAAT INFORMASI LAPORAN OPERASIONAL

5. ***Laporan Operasional menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya.***

6. Pengguna laporan membutuhkan Laporan Operasional dalam mengevaluasi pendapatan-LO dan beban untuk menjalankan suatu unit atau seluruh entitas pemerintahan, sehingga Laporan Operasional menyediakan informasi:

(a) mengenai besarnya beban yang harus ditanggung oleh pemerintah untuk menjalankan pelayanan;

(b) mengenai operasi keuangan secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, efektivitas, dan kehematan perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi;

(c) yang berguna dalam memprediksi pendapatan-LO yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif;

(d) mengenai penurunan ekuitas (bila defisit operasional), dan peningkatan ekuitas (bila surplus operasional).

7. Laporan Operasional disusun untuk melengkapi pelaporan dari siklus akuntansi berbasis akrual (*full accrual accounting cycle*) sehingga penyusunan Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan.

DEFINISI

8. ***Berikut ini adalah istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

***Azas Bruto** adalah suatu prinsip tidak diperkenankannya pencatatan penerimaan setelah dikurangi pengeluaran pada suatu unit organisasi atau tidak diperkenankannya pencatatan pengeluaran setelah dilakukan kompensasi antara penerimaan dan pengeluaran.*

***Bantuan Keuangan** adalah beban pemerintah dalam bentuk bantuan uang kepada pemerintah lainnya yang digunakan untuk pemerataan dan/atau peningkatan kemampuan keuangan.*

***Bantuan Sosial** adalah transfer uang atau barang yang diberikan kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial.*

***Basis Akrual** adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat hak dan/atau kewajiban timbul.*

***Beban** adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban.*

***Beban Hibah** adalah beban pemerintah dalam bentuk uang/barang atau jasa kepada pemerintah lainnya, perusahaan negara/daerah, masyarakat dan organisasi kemasyarakatan, bersifat tidak wajib dan tidak mengikat.*

Beban Penyusutan** adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (depreciable assets***) selama masa manfaat aset yang bersangkutan.*

***Beban Transfer** adalah beban berupa pengeluaran uang atau kewajiban untuk mengeluarkan uang dari entitas pelaporan kepada suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.*

***Entitas Akuntansi** adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/pengguna barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.*

<u>Entitas Pelaporan</u> adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.

<u>Pendapatan Hibah</u> adalah pendapatan pemerintah dalam bentuk uang/barang atau jasa dari pemerintah lainnya, perusahaan negara/daerah, masyarakat dan organisasi kemasyarakatan, bersifat tidak wajib dan tidak mengikat serta tidak secara terus-menerus.

<u>Pendapatan-LO</u> adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.

<u>Pendapatan Transfer</u> adalah pendapatan berupa penerimaan uang atau hak untuk menerima uang oleh entitas pelaporan dari suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

<u>Pos Luar Biasa</u> adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.

<u>Subsidi</u> adalah beban pemerintah yang diberikan kepada perusahaan/lembaga tertentu yang bertujuan untuk membantu biaya produksi agar harga jual produk/jasa yang dihasilkan dapat dijangkau oleh masyarakat.

<u>Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional</u> adalah selisih lebih/kurang antara pendapatan-operasional dan beban selama satu periode pelaporan.

<u>Surplus/Defisit-LO</u> adalah selisih antara pendapatan-LO dan beban selama satu periode pelaporan, setelah diperhitungkan surplus/defisit dari kegiatan non operasional dan pos luar biasa.

<u>Untung/Rugi Penjualan Aset</u> merupakan selisih antara nilai buku aset dengan harga jual aset.

PERIODE PELAPORAN

9. ***Laporan Operasional disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Dalam situasi tertentu, apabila tanggal laporan suatu entitas berubah dan Laporan Operasional tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih pendek dari satu tahun, entitas harus mengungkapkan informasi sebagai berikut:***

(a) ***alasan penggunaan periode pelaporan tidak satu tahun;***

(b) ***fakta bahwa jumlah-jumlah komparatif dalam Laporan Operasional dan catatan-catatan terkait tidak dapat diperbandingkan.***

10. Manfaat Laporan Operasional berkurang jika laporan tersebut tidak tersedia tepat pada waktunya. Faktor-faktor seperti kompleksitas operasi

pemerintah tidak dapat dijadikan pembenaran atas ketidakmampuan entitas pelaporan untuk menyajikan laporan keuangan tepat waktu.

STRUKTUR DAN ISI LAPORAN OPERASIONAL

11. ***Laporan Operasional menyajikan berbagai unsur pendapatan-LO, beban, surplus/defisit dari operasi, surplus/defisit dari kegiatan non operasional, surplus/defisit sebelum pos luar biasa, pos luar biasa, dan surplus/defisit-LO, yang diperlukan untuk penyajian yang wajar secara komparatif. Laporan Operasional dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan yang memuat hal-hal yang berhubungan dengan aktivitas keuangan selama satu tahun seperti kebijakan fiskal dan moneter, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.***

12. ***Dalam Laporan Operasional harus diidentifikasikan secara jelas, dan, jika dianggap perlu, diulang pada setiap halaman laporan, informasi berikut:***

(a) ***nama entitas pelaporan atau sarana identifikasi lainnya;***

(b) ***cakupan entitas pelaporan;***

(c) ***periode yang dicakup;***

(d) ***mata uang pelaporan; dan***

(e) ***satuan angka yang digunakan.***

13. ***Struktur Laporan Operasional mencakup pos-pos sebagai berikut:***

(a) ***Pendapatan-LO***

(b) ***Beban***

(c) ***Surplus/Defisit dari operasi***

(d) ***Kegiatan non operasional***

(e) ***Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa***

(f) ***Pos Luar Biasa***

(g) ***Surplus/Defisit-LO***

14. ***Dalam Laporan Operasional ditambahkan pos, judul, dan sub jumlah lainnya apabila diwajibkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, atau apabila penyajian tersebut diperlukan untuk menyajikan Laporan Operasional secara wajar.***

15. Contoh format Laporan Operasional disajikan dalam ilustrasi PSAP 12.A, PSAP 12.B, dan PSAP 12.C standar ini. Ilustrasi merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam klarifikasi artinya.

INFORMASI YANG DISAJIKAN DALAM LAPORAN OPERASIONAL ATAU DALAM CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

16. ***Entitas pelaporan menyajikan pendapatan-LO yang diklasifikasikan menurut sumber pendapatan. Rincian lebih lanjut sumber pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.***

17. ***Entitas pelaporan menyajikan beban yang diklasifikasikan menurut klasifikasi jenis beban. Beban berdasarkan klasifikasi organisasi dan klasifikasi lain yang dipersyaratkan menurut ketentuan perundangan yang berlaku, disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

18. Klasifikasi pendapatan-LO menurut sumber pendapatan maupun klasifikasi beban menurut ekonomi, pada prinsipnya merupakan klasifikasi yang menggunakan dasar klasifikasi yang sama yaitu berdasarkan jenis.

AKUNTANSI PENDAPATAN-LO

19. ***Pendapatan-LO diakui pada saat:***

(a) ***Timbulnya hak atas pendapatan;***

(b) ***Pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.***

20. Pendapatan-LO yang diperoleh berdasarkan peraturan perundang-undangan diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan.

21. Pendapatan-LO yang diperoleh sebagai imbalan atas suatu pelayanan yang telah selesai diberikan berdasarkan peraturan perundang-undangan, diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih imbalan.

22. Pendapatan-LO yang diakui pada saat direalisasi adalah hak yang telah diterima oleh pemerintah tanpa terlebih dahulu adanya penagihan.

23. ***Pendapatan-LO diklasifikasikan menurut sumber pendapatan.***

24. Klasifikasi menurut sumber pendapatan untuk pemerintah pusat dikelompokkan berdasarkan jenis pendapatan, yaitu pendapatan perpajakan, pendapatan bukan pajak, dan pendapatan hibah.

25. Klasifikasi menurut sumber pendapatan untuk pemerintah daerah dikelompokkan menurut asal dan jenis pendapatan, yaitu pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang sah. Masing-masing pendapatan tersebut diklasifikasikan menurut jenis pendapatan.

26. ***Akuntansi pendapatan-LO dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan pendapatan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).***

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

28. ***Dalam hal badan layanan umum, pendapatan diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.***

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

30. ***Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (non-recurring) atas pendapatan-LO yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode yang sama.***

31. ***Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (non-recurring) atas pendapatan-LO yang terjadi pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang ekuitas pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.***

AKUNTANSI BEBAN

32. ***Beban diakui pada saat:***

(a) ***timbulnya kewajiban;***

(b) ***terjadinya konsumsi aset;***

(c) ***terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.***

33. Saat timbulnya kewajiban adalah saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain ke pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari kas umum negara/daerah. Contohnya tagihan rekening telepon dan rekening listrik yang belum dibayar pemerintah.

34. Yang dimaksud dengan terjadinya konsumsi aset adalah saat pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban dan/atau konsumsi aset nonkas dalam kegiatan operasional pemerintah.

35. Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlalunya waktu. Contoh penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa adalah penyusutan atau amortisasi.

36. ***Dalam hal badan layanan umum, beban diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.***

37. ***Beban diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi.***

38. Klasifikasi ekonomi pada prinsipnya mengelompokkan berdasarkan jenis beban. Klasifikasi ekonomi untuk pemerintah pusat yaitu beban pegawai, beban barang, beban bunga, beban subsidi, beban hibah, beban bantuan sosial, beban penyusutan aset tetap/amortisasi, beban transfer, dan beban lain-lain. Klasifikasi ekonomi untuk pemerintah daerah terdiri dari beban pegawai, beban barang, beban

bunga, beban subsidi, beban hibah, beban bantuan sosial, beban penyusutan aset tetap/amortisasi, beban transfer, dan beban tak terduga.

39. Penyusutan/amortisasi dapat dilakukan dengan berbagai metode yang dapat dikelompokkan menjadi:

(a) Metode garis lurus (*straight line method*);

(b) Metode saldo menurun ganda (*double declining balance method*);

(c) Metode unit produksi (*unit of production method*).

40. ***Beban Transfer adalah beban berupa pengeluaran uang atau kewajiban untuk mengeluarkan uang dari entitas pelaporan kepada suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.***

41. ***Koreksi atas beban, termasuk penerimaan kembali beban, yang terjadi pada periode beban dibukukan sebagai pengurang beban pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi atas beban dibukukan dalam pendapatan lain-lain. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan pada akun ekuitas.***

SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN OPERASIONAL

42. ***Surplus dari kegiatan operasional adalah selisih lebih antara pendapatan dan beban selama satu periode pelaporan.***

43. ***Defisit dari kegiatan operasional adalah selisih kurang antara pendapatan dan beban selama satu periode pelaporan.***

44. ***Selisih lebih/kurang antara pendapatan dan beban selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional.***

SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN NON OPERASIONAL

45. ***Pendapatan dan beban yang sifatnya tidak rutin perlu dikelompokkan tersendiri dalam kegiatan non operasional.***

46. Termasuk dalam pendapatan/beban dari kegiatan non operasional antara lain surplus/defisit penjualan aset non lancar, surplus/defisit penyelesaian kewajiban jangka panjang, dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional lainnya.

47. ***Selisih lebih/kurang antara surplus/defisit dari kegiatan operasional dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional merupakan surplus/defisit sebelum pos luar biasa.***

POS LUAR BIASA

48. ***Pos Luar Biasa disajikan terpisah dari pos-pos lainnya dalam Laporan Operasional dan disajikan sesudah Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa.***

49. Pos Luar Biasa memuat kejadian luar biasa yang mempunyai karakteristik sebagai berikut:

(a) kejadian yang tidak dapat diramalkan terjadi pada awal tahun anggaran;

(b) tidak diharapkan terjadi berulang-ulang; dan

(c) kejadian diluar kendali entitas pemerintah.

50. ***Sifat dan jumlah rupiah kejadian luar biasa harus diungkapkan pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

SURPLUS/DEFISIT-LO

51. ***Surplus/Defisit-LO adalah penjumlahan selisih lebih/kurang antara surplus/defisit kegiatan operasional, kegiatan non operasional, dan kejadian luar biasa.***

52. Saldo Surplus/Defisit-LO pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke Laporan Perubahan Ekuitas.

TRANSAKSI DALAM MATA UANG ASING

53. ***Transaksi dalam mata uang asing harus dibukukan dalam mata uang rupiah.***

54. ***Dalam hal tersedia dana dalam mata uang asing yang sama dengan yang digunakan dalam transaksi, maka transaksi dalam mata uang asing tersebut dicatat dengan menjabarkannya ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.***

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

56. ***Dalam hal tidak tersedia dana dalam mata uang asing yang digunakan untuk bertransaksi dan mata uang asing tersebut dibeli dengan mata uang asing lainnya, maka:***

(a) Transaksi mata uang asing ke mata uang asing lainnya dijabarkan dengan menggunakan kurs transaksi

(b) Transaksi dalam mata uang asing lainnya tersebut dicatat dalam rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

TRANSAKSI PENDAPATAN-LO DAN BEBAN BERBENTUK BARANG/ JASA

57. ***Transaksi pendapatan-LO dan beban dalam bentuk barang/jasa harus dilaporkan dalam Laporan Operasional dengan cara menaksir nilai wajar barang/jasa tersebut pada tanggal transaksi. Di samping itu, transaksi semacam ini juga harus diungkapkan sedemikian rupa pada Catatan atas***

Laporan Keuangan sehingga dapat memberikan semua informasi yang relevan mengenai bentuk dari pendapatan dan beban.

58. Transaksi pendapatan dan beban dalam bentuk barang/jasa antara lain hibah dalam wujud barang, barang rampasan, dan jasa konsultansi.

TANGGAL EFEKTIF

59. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.***

60. ***Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.***

PEMERINTAH PUSAT
LAPORAN OPERASIONAL

UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(dalam Rupiah)

No	Uraian	20x1	20x1	Kenaikan/ penurunan	%
	KEGIATAN OPERASIONAL				
1	**PENDAPATAN**				
2	**PENDAPATAN PERPAJAKAN**				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xxx	xx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xxx	xx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xxx	xx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xxx	xx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xxx	xx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
11	**Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 10)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
12					
13	**PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK**				
14	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xxx	xx
15	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xxx	xx
16	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
17	**Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
18					
19	**PENDAPATAN HIBAH**				
20	Pendapatan Hibah				
21	**Jumlah Pendapatan Hibah (20)**	xxx	xxx	xxx	xx
22	**JUMLAH PENDAPATAN (11 + 17 + 21)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
23					
24	**BEBAN**				
25	Beban Pegawai				
26	Beban Persediaan	xxx	xxx	xxx	xx
27	Beban Jasa	xxx	xxx	xxx	xx
28	Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx	xx
29	Beban Perjalanan Dinas	xxx	xxx	xxx	xx
30	Beban Bunga	xxx	xxx	xxx	xx
31	Beban Subsid	xxx	xxx	xxx	xx
32	Beban Hibah	xxx	xxx	xxx	xx

33	Beban Bantuan Sosial	xxx	xxx	xxx	xx
34	Beban Penyusutan	xxx	xxx	xxx	xx
35	Beban Transfer	xxx	xxx	xxx	xx
36	Beban Lain-lain	xxx	xxx	xxx	xx
37	**JUMLAH BEBAN (25 s/d 36)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
38					
39	**SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN OPERASIONAL (22-37)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
40					
41	**KEGIATAN NON OPERASIONAL**				
42	Surplus Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xx
43	Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxx	xxx	xxx	xx
44	Defisit Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xx
45	Defisit Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxx	xxx	xxx	xx
46	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
47	**JUMLAH SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN NON OPERASIONAL (42 s/d 46)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
48	**SURPLUS/DEFISIT SEBELUM POS LUAR BIASA (39 + 47)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
49					
50	**POS LUAR BIASA**				
51	Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xx
52	Beban Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xx
53	**POS LUAR BIASA (51-52)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
54					
55	**SURPLUS/DEFISIT-LO (48+53)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA
LAPORAN OPERASIONAL
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

(dalam Rupiah)

No	Uraian	20x1	20x1	Kenaikan/ penurunan	%
	KEGIATAN OPERASIONAL				
1	**PENDAPATAN**				
2	**PENDAPATAN ASLI DAERAH**				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xxx	xx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xxx	xx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xxx	xx
6	Pendapatan Asli Daerah Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
7	**Jumlah Pendapatan Asli Daerah(3 s/d 6)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
8					
9	**PENDAPATAN TRANSFER**				
10	**TRANSFER PEMERINTAH PUSAT-DANA PERIMBANGAN**				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xxx	xx
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xxx	xx
13	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xxx	xx
14	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xxx	xx
15	**Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
16					
17	**TRANSFER PEMERINTAH PUSAT LAINNYA**				
18	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xxx	xx
19	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xxx	xx
20	**Jumlah Pendapatan Transfer Lainnya (18 s/d 19)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
21					
22	**TRANSFER PEMERINTAH PROVINSI**				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xxx	xx
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
25	**Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Provinsi (23 s/d 24)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
26	**Jumlah Pendapatan Transfer (15 + 20 + 25)**				
28	**LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH**				
29	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xxx	xx
30	Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx	xxx	xx
31	Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx

32	**Jumlah Lain-lain Pendapatan yang sah (29 s/d 31)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
33	**JUMLAH PENDAPATAN (7 + 26 + 32)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
34					
35	**BEBAN**				
36	Beban Pegawai				
37	Beban Persediaan	xxx	xxx	xxx	xx
38	Beban Jasa	xxx	xxx	xxx	xx
39	Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx	xx
40	Beban Perjalanan Dinas	xxx	xxx	xxx	xx
41	Beban Bunga	xxx	xxx	xxx	xx
42	Beban Subsidi	xxx	xxx	xxx	xx
43	Beban Hibah	xxx	xxx	xxx	xx
44	Beban Bantuan Sosial	xxx	xxx	xxx	xx
45	Beban Penyusutan	xxx	xxx	xxx	xx
46	Beban Transfer	xxx	xxx	xxx	xx
47	Beban Lain-lain	xxx	xxx	xxx	xx
48	**JUMLAH BEBAN (36 s/d 47)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
49					
50	**SURPLUS/DEFISIT DARI OPERASI (33-48)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
51					
52	**SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN NON OPERASIONAL**				
53	Surplus Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xx
54	Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang				
55	Defisit Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xx
56	Defisit Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang				
57	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
58	**JUMLAH SURPLUS/DEFISIT DARI KEGIATAN NON OPERASIONAL(53 s/d 57)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
59	**SURPLUS/DEFISIT SEBELUM POS LUAR BIASA (50 + 58)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
60					
61	**POS LUAR BIASA**				
62	Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xx
63	Beban Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xx
64	**POS LUAR BIASA (62-63)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
65	**SURPLUS/DEFISIT-LO (59 + 64)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 7
Tujuan	3
Ruang Lingkup	4 - 5
Entitas Akuntansi/Entitas Pelaporan	6 - 7
Definisi	8 - 9
Tujuan Laporan Keuangan Badan Layanan Umum	10
Tanggung Jawab Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum	11
Komponen Laporan Keuangan Badan Layanan Umum	12 - 13
Struktur Dan Isi	14 - 16
Pendahuluan	14
Periode Pelaporan	15
Tepat Waktu	16
Laporan Realisasi Anggaran	17 - 51
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih	52 - 55
Neraca	56 - 71
Laporan Operasional	72 - 89
Laporan Arus Kas	90 - 111
Aktivitas Operasi	92 - 93
Aktivitas Investasi	94 - 99
Aktivitas Pendanaan	100 - 106
Aktivitas Transitoris	107 - 111
Laporan Perubahan Ekuitas	112 - 115
Penggabungan Laporan Keuangan Badan Layanan Umum ke Dalam Umum Ke Dalam Laporan Keuangan Entitas Akuntansi/Entitas Pelaporan	116 - 123
Penghentian Satuan Kerja Badan Layanan Umum Menjadi Satuan Kerja Biasa	124 - 125
Tanggal Efektif	126

Lampiran:

Ilustrasi Lampiran Psap 13.A	:	Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Badan Layanan Umum
Ilustrasi Lampiran Psap 13.B	:	Contoh Format Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih Badan Layanan Umum
Ilustrasi Lampiran Psap 13.C	:	Contoh Format Neraca Badan Layanan Umum
Ilustrasi Lampiran Psap 13.D	:	Contoh Format Laporan Operasional Badan Layanan Umum
Ilustrasi Lampiran Psap 13.E	:	Contoh Format Laporan Arus Kas Badan Layanan Umum
Ilustrasi Lampiran Psap 13.F	:	Contoh Format Laporan Perubahan Ekuitas Badan Layanan Umum.

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 13

PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

1. Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dalam rangka peningkatan pelayanan kepada masyarakat, satuan kerja dapat ditetapkan menjadi satuan kerja yang menerapkan pola pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum (BLU). Satuan kerja tersebut diberikan fleksibitas pengelolaan keuangan dengan menerapkan praktik-praktik bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan tanpa mengutamakan keuntungan, melakukan kegiatannya dengan prinsip efisiensi dan produktivitas. Satuan kerja pemerintah dimaksud memberikan layanan publik, seperti pemberian layanan barang/jasa, pengelolaan dana khusus, dan pengelolaan kawasan.

2. Sesuai dengan ketentuan, satuan kerja yang menerapkan pola pengelolaan keuangan BLU diberikan fleksibilitas pengelolaan keuangan, antara lain pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas, pengelolaan utang-piutang, pengelolaan investasi dan pengadaan barang/jasa, kesempatan untuk mempekerjakan tenaga profesional non Pegawai Negeri Sipil (PNS), serta kesempatan pemberian imbalan jasa kepada pegawai sesuai dengan kontribusinya.

Tujuan

3. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur penyajian laporan keuangan BLU dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar BLU. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan dan persyaratan minimum isi laporan keuangan. Laporan keuangan disusun dengan menerapkan akuntansi berbasis akrual.

Ruang Lingkup

4. ***Secara umum, Standar Akuntansi Badan Layanan Umum mengacu pada seluruh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), kecuali diatur tersendiri dalam PSAP ini.***

5. ***BLU merupakan instansi di lingkungan pemerintah pusat/daerah yang mengelola kekayaan negara/daerah yang tidak dipisahkan. Sebagai instansi pemerintah, BLU menerapkan pernyataan standar ini dalam menyusun laporan keuangan.***

Entitas Akuntansi/Entitas Pelaporan

6. ***BLU adalah entitas pelaporan karena merupakan satuan kerja pelayanan yang walaupun bukan berbentuk badan hukum yang mengelola kekayaan negara/daerah yang dipisahkan, mempunyai karakteristik sebagai berikut:***

(a) ***pendanaan entitas tersebut merupakan bagian dari APBN/APBD;***

(b) ***entitas tersebut dibentuk dengan peraturan perundang-undangan;***

(c) ***pimpinan entitas tersebut adalah pejabat yang diangkat atau ditunjuk;***

(d) ***entitas tersebut membuat pertanggungjawaban baik langsung kepada entitas akuntansi/entitas pelaporan yang membawahinya dan secara tidak langsung kepada wakil rakyat sebagai pihak yang menyetujui anggaran;***

(e) ***mempunyai kewenangan dalam pengelolaan keuangan, antara lain penggunaan pendapatan, pengelolaan kas, investasi, dan pinjaman sesuai dengan ketentuan;***

(f) ***memberikan jasa layanan kepada masyarakat/pihak ketiga;***

(g) ***mengelola sumber daya yang terpisah dari entitas akuntansi/entitas pelaporan yang membawahinya;***

(h) ***mempunyai pengaruh signifikan dalam pencapaian program pemerintah; dan***

(i) ***laporan keuangan BLU diaudit dan diberi opini oleh auditor eksternal.***

7. ***Selaku penerima anggaran belanja pemerintah (APBN/APBD) yang menyelenggarakan akuntansi, BLU adalah entitas akuntansi, yang laporan keuangannya dikonsolidasikan pada entitas akuntansi/entitas pelaporan yang secara organisatoris membawahinya.***

DEFINISI

8. ***Badan Layanan Umum yang selanjutnya disingkat BLU adalah instansi di lingkungan pemerintah pusat/pemerintah daerah dan yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.***

9. ***Laporan Keuangan BLU adalah bentuk pertanggungjawaban BLU yang disajikan dalam bentuk Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.***

TUJUAN LAPORAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM

10. Laporan keuangan BLU merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh BLU. Tujuan umum laporan keuangan BLU adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan,

realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas BLU yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan BLU adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan:

(a) menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas BLU;

(b) menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas BLU;

(c) menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;

(d) menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;

(e) menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;

(f) menyediakan informasi mengenai potensi BLU untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan BLU; dan

(g) menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan dan kemandirian BLU dalam mendanai aktivitasnya.

TANGGUNG JAWAB PELAPORAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM

11. Tanggung jawab penyusunan dan penyajian laporan keuangan BLU berada pada pimpinan BLU atau pejabat yang ditunjuk.

KOMPONEN LAPORAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM

12. **Komponen *laporan keuangan BLU terdiri atas:***

(a) ***Laporan Realisasi Anggaran;***

(b) ***Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;***

(c) ***Neraca;***

(d) ***Laporan Operasional;***

(e) ***Laporan Arus Kas;***

(f) ***Laporan Perubahan Ekuitas; dan***

(g) ***Catatan atas Laporan Keuangan.***

13. Laporan keuangan BLU memberikan informasi tentang sumber daya ekonomi dan kewajiban BLU pada tanggal pelaporan dan arus sumber daya ekonomi selama periode berjalan. Informasi ini diperlukan pengguna untuk melakukan penilaian terhadap kemampuan ekonomi BLU dalam menyelenggara-kan kegiatannya di masa mendatang.

STRUKTUR DAN ISI

Pendahuluan

14. Pernyataan Standar ini mensyaratkan adanya pengungkapan tertentu pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan, mensyaratkan pengungkapan pos-pos lainnya dalam lembar muka laporan keuangan atau dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Periode Pelaporan

15. Laporan keuangan BLU disajikan paling kurang sekali dalam setahun.

Tepat Waktu

16. Kegunaan laporan keuangan berkurang bilamana laporan tidak tersedia bagi pengguna dalam suatu periode tertentu setelah tanggal pelaporan. Faktor-faktor yang dihadapi seperti kompleksitas operasi suatu BLU bukan merupakan alasan yang cukup atas kegagalan pelaporan yang tepat waktu.

LAPORAN REALISASI ANGGARAN

17. ***Laporan* Realisasi *Anggaran BLU menyajikan informasi realisasi pendapatan-LRA, belanja, surplus/defisit-LRA, pembiayaan, dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode.***

18. ***Laporan Realisasi Anggaran (LRA) BLU paling kurang mencakup pos-pos sebagai berikut:***

(a) ***Pendapatan-LRA;***

(b) ***Belanja;***

(c) ***Surplus/defisit-LRA;***

(d) ***Penerimaan pembiayaan;***

(e) ***Pengeluaran pembiayaan;***

(f) ***Pembiayaan neto; dan***

(g) ***Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA).***

19. ***Pendapatan BLU yang dikelola sendiri dan tidak disetor ke Kas Negara/Daerah merupakan pendapatan negara/daerah.***

20. Satuan kerja pemerintah yang menerapkan pola pengelolaan keuangan BLU diberikan fleksibilitas dalam rangka pelaksanaan anggaran, termasuk pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas, dan pengadaan barang/jasa. Salah satu bentuk fleksibilitas dalam pengelolaan pendapatan adalah bahwa pendapatan dapat dikelola langsung untuk membiayai belanjanya. Pendapatan yang dikelola langsung untuk membiayai belanja tersebut berarti bahwa pendapatan BLU tidak disetorkan terlebih dahulu ke Kas Negara/Kas Daerah. Setiap pendapatan dan belanja dilaporkan kepada unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum untuk mendapatkan persetujuan atau pengesahan.

21. ***Pendapatan-LRA pada BLU diakui pada saat pendapatan kas yang diterima BLU diakui sebagai pendapatan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum***.

22. Pemerintah dapat membuat mekanisme pengakuan pendapatan-LRA BLU sesuai dengan ketentuan yang berlaku di lingkup pemerintah tersebut. Misalnya, pemerintah membuat mekanisme pengesahan pendapatan-LRA BLU yang disampaikan kepada Bendahara Umum Negara (BUN)/Bendahara Umum Daerah (BUD).

23. Dalam hal bendahara penerimaan pendapatan-LRA BLU merupakan bagian dari BUN/BUD, maka pendapatan-LRA BLU diakui pada saat kas diterima oleh bendahara penerimaan BLU.

24. ***Akuntansi pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan asas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).***

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

26. ***Khusus untuk pendapatan dari Kerja Sama Operasi (KSO), diakui berdasarkan asas neto dengan terlebih dahulu mengeluarkan bagian pendapatan yang merupakan hak mitra KSO.***

27. ***Penyetoran kas yang berasal dari pendapatan LRA BLU tahun berjalan dibukukan sebagai pengurang SiLPA pada BLU penambah SiLPA pada pemerintah pusat/daerah.***

28. ***Penyetoran kas yang berasal dari pendapatan LRA BLU tahun sebelumnya dibukukan sebagai pengurang Saldo Anggaran Lebih pada BLU dan penambah SAL pada pemerintah pusat/pemerintah daerah.***

29. ***Pendapatan-LRA pada BLU diklasifikasikan menurut jenis pendapatan.***

30. ***Pendapatan-LRA pada BLU merupakan pendapatan bukan pajak.***

31. ***Termasuk pendapatan bukan pajak pada BLU adalah:***

(a) ***Pendapatan layanan yang bersumber dari masyarakat;***

(b) ***Pendapatan layanan yang bersumber dari entitas akuntansi/entitas pelaporan;***

(c) ***Pendapatan hasil kerja sama;***

(d) ***Pendapatan yang berasal dari hibah dalam bentuk kas; dan***

(e) ***Pendapatan BLU lainnya.***

32. Pendapatan layanan yang bersumber dari masyarakat sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 31 huruf a adalah imbalan yang diperoleh dari jasa layanan yang diberikan kepada masyarakat.

33. Pendapatan layanan yang bersumber dari entitas akuntansi/entitas pelaporan sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 31 huruf b adalah imbalan yang diperoleh dari jasa layanan yang diberikan kepada entitas akuntansi/entitas pelaporan yang membawahi maupun yang tidak membawahinya.

34. Pendapatan hasil kerja sama sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 31 huruf c adalah perolehan dari kerjasama operasional, sewa-menyewa, dan usaha lainnya yang mendukung tugas dan fungsi BLU.

35. Pendapatan yang berasal dari hibah dalam bentuk kas sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 31 huruf d adalah pendapatan yang diterima dari masyarakat atau badan lain berupa kas, tanpa adanya kewajiban bagi BLU untuk menyerahkan barang/jasa.

36. Pendapatan BLU lainnya sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 31 huruf e, antara lain berupa:

(a) hasil penjualan kekayaan yang tidak dipisahkan;

(b) jasa giro;

(c) pendapatan bunga;

(d) keuntungan selisih nilai tukar rupiah terhadap mata uang asing; dan/atau

(e) komisi, potongan ataupun bentuk lain sebagai akibat dari penjualan dan/atau pengadaan barang dan/atau jasa oleh BLU.

37. Pendapatan Hibah berupa barang/jasa tidak dilaporkan pada LRA karena pengakuan pendapatan berbasis kas. Pendapatan Hibah berupa barang/jasa dilaporkan pada Laporan Operasional yang berbasis akrual.

38. Contoh pendapatan layanan yang bersumber dari entitas akuntansi/entitas pelaporan sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 31 huruf b adalah Perguruan Tinggi Negeri yang berstatus BLU memperoleh pendapatan dari Sumbangan Penyelenggaraan Pendidikan (SPP) mahasiswa yang didanai dari anggaran kementerian negara/lembaga/Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

39. ***Belanja pada BLU diakui pada saat pengeluaran kas yang dilakukan oleh BLU disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum***.

40. Belanja pada BLU diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi.

41. Klasifikasi ekonomi untuk BLU, yaitu belanja pegawai, belanja barang, dan belanja modal.

42. ***Selisih antara pendapatan-LRA dan belanja pada BLU selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos Surplus/Defisit-LRA.***

43. Transaksi pembiayaan dapat terjadi pada BLU yang melakukan transaksi perolehan pinjaman dan/atau investasi jangka panjang. Penerimaan pembiayaan pada BLU terjadi pada saat pinjaman jangka panjang diterima dan/atau divestasi investasi jangka panjang dilaksanakan. Sementara, pengeluaran pembiayaan pada

BLU terjadi pada saat pelunasan pinjaman jangka panjang dan/atau pengeluaran investasi jangka panjang.

44. ***Penerimaan pembiayaan pada BLU diakui pada saat kas yang diterima BLU disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.***

45. ***Pengeluaran pembiayaan pada BLU diakui pada saat pengeluaran pembiayaan disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.***

46. ***Penambahan pokok investasi yang berasal dari pendapatan BLU diakui sebagai pengeluaran pembiayaan.***

47. ***Selisih lebih/kurang antara penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan dicatat dalam Pembiayaan Neto.***

48. ***Selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan Belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos SiLPA/SiKPA.***

49. ***Apabila BLU menerima alokasi anggaran selain dari entitas akuntansi/entitas pelaporan yang membawahinya, maka BLU menyusun LRA sesuai dengan entitas akuntansi/entitas pelaporan yang mengalokasikan anggaran tersebut.***

50. Alokasi anggaran yang diterima oleh BLU sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 49 adalah alokasi anggaran yang tidak terkait dengan imbalan jasa layanan yang diberikan oleh BLU kepada entitas pelaporan yang mengalokasikan anggaran tersebut, misalnya alokasi anggaran untuk Dana Bergulir yang diberikan oleh BUN/BUD kepada BLU yang berada di bawah kementerian/lembaga/ pemerintah daerah/SKPD.

51. Contoh format LRA BLU disajikan pada ilustrasi PSAP ini. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH

52. ***Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.***

53. ***Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih BLU menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:***

(a) ***Saldo Anggaran Lebih awal;***

(b) ***Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;***

(c) ***Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;***

(d) ***Koreksi Kesalahan Pembukuan tahun Sebelumnya;***

(e) ***Lain-lain; dan***

(f) ***Saldo Anggaran Lebih Akhir.***

54. ***Di samping itu, BLU menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

55. Contoh format Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih BLU disajikan pada ilustrasi PSAP ini. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

NERACA

56. ***Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.***

57. ***Neraca BLU menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:***

(a) ***Kas dan setara kas;***

(b) ***Investasi jangka pendek;***

(c) ***piutang dari kegiatan BLU;***

(d) ***persediaan;***

(e) ***Investasi jangka panjang;***

(f) ***aset tetap;***

(g) ***aset lainnya;***

(h) ***kewajiban jangka pendek;***

(i) ***kewajiban jangka panjang; dan***

(j) ***ekuitas.***

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

59. ***Kas pada BLU yang sudah dipertanggungjawabkan kepada unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum merupakan bagian dari Saldo Anggaran Lebih.***

60. Dalam rangka perhitungan saldo kas dengan catatan SAL pada BLU, BLU harus dapat mengidentifikasikan kas pada BLU yang berasal dari pendapatan yang telah diakui oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.

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

62. ***Dana kas BLU yang bukan milik BLU diakui sebagai kas dan setara kas.***

63. Dana kas sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 62 antara lain:

(a) Dana titipan pihak ketiga;

(b) Uang jaminan; dan

(c) Uang muka pasien rumah sakit.

64. ***Kas* yang *berasal dari sisa dana investasi APBN/APBD diakui sebagai aset lainnya.***

65. **Penyetoran *kas yang berasal dari pendapatan BLU pada tahun berjalan maupun tahun sebelumnya dibukukan sebagai pengurang ekuitas pada BLU penambah ekuitas pada Pemerintah Pusat/Daerah.***

66. Sesuai dengan peraturan perundangan-undangan, BLU tidak dapat melakukan investasi jangka panjang kecuali atas persetujuan Menteri Keuangan atau Gubernur/Bupati/Walikota. Investasi jangka panjang dimaksud terdiri dari investasi permanen dan investasi nonpermanen.

67. Investasi permanen pada BLU, antara lain berbentuk penyertaan modal.

68. Investasi nonpermanen pada BLU, antara lain sebagai berikut:

(a) Investasi pemberian pinjaman kepada pihak lain;

(b) Investasi dalam bentuk dana bergulir;dan

(c) Investasi nonpermanen lainnya.

69. **Walaupun *kepemilikan investasi pada BLU ada pada BUN/BUD, tetapi investasi tersebut tetap dilaporkan pada laporan keuangan BLU. Perlakuan pelaporan investasi ini selaras dengan status BLU sebagai entitas pelaporan, dimana seluruh sumber daya ekonomi yang digunakan BLU dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya dalam melayani masyarakat harus dilaporkan dalam laporan keuangan BLU.***

70. BUN/BUD sebagai pemilik investasi melaporkan juga investasi yang dicatat oleh BLU pada laporan keuangan BUN/BUD.

71. Contoh format Neraca BLU disajikan dalam ilustrasi PSAP ini. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

LAPORAN OPERASIONAL

72. ***Laporan Operasional (LO) menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan.***

73. ***Struktur Laporan Operasional BLU mencakup pos-pos sebagai berikut:***

(a) ***Pendapatan-LO;***

(b) ***Beban;***

(c) ***Surplus/Defisit dari kegiatan operasional;***

(d) ***Kegiatan nonoperasional;***

(e) ***Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa;***

(f) ***Pos Luar Biasa; dan***

(g) ***Surplus/Defisit-LO.***

74. ***BLU menyajikan pendapatan-LO yang diklasifikasikan menurut sumber pendapatan, yang terdiri atas:***

(a) ***Pendapatan dari alokasi APBN/APBD;***

(b) ***Pendapatan layanan yang bersumber dari masyarakat;***

(c) ***Pendapatan layanan yang bersumber dari entitas akuntansi/entitas pelaporan;***

(d) ***Pendapatan hasil kerja sama;***

(e) ***Pendapatan yang berasal dari hibah dalam bentuk kas/barang/jasa; dan***

(f) ***Pendapatan BLU lainnya.***

Rincian lebih lanjut sumber pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

75. BLU menyajikan beban yang diklasifikasikan menurut klasifikasi jenis beban. Klasifikasi lain yang dipersyaratkan menurut ketentuan perundangan yang berlaku, disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

76. ***Pendapatan-LO pada BLU diakui pada saat:***

(a) ***Timbulnya hak atas pendapatan;***

(b) ***Pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.***

77. Pendapatan-LO pada BLU yang diperoleh sebagai imbalan atas suatu pelayanan yang telah selesai diberikan berdasarkan peraturan perundang-undangan, diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih imbalan**.**

78. Pendapatan-LO pada BLU yang diakui pada saat direalisasi adalah hak yang telah diterima oleh BLU tanpa terlebih dahulu adanya penagihan.

79. ***Pendapatan-LO pada BLU merupakan pendapatan bukan pajak.***

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

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

82. ***Khusus untuk pendapatan dari Kerja Sama Operasi (KSO), diakui berdasarkan asas neto dengan terlebih dahulu mengeluarkan bagian pendapatan yang merupakan hak mitra KSO.***

83. ***Beban pada BLU diakui pada saat:***

(a) ***timbulnya kewajiban;***

(b) ***terjadinya konsumsi aset; dan/atau***

(c) ***terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.***

84. Saat timbulnya kewajiban adalah saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain ke BLU tanpa diikuti keluarnya kas.

85. Yang dimaksud dengan terjadinya konsumsi aset adalah saat pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban dan/atau konsumsi aset nonkas dalam kegiatan operasional BLU.

86. Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlalunya waktu. Contoh penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa adalah penyusutan atau amortisasi.

87. ***Beban pada BLU diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi.***

88. Klasifikasi ekonomi untuk BLU yaitu beban pegawai, beban barang, beban penyisihan, dan beban penyusutan aset tetap/amortisasi.

89. Contoh format Laporan Operasional BLU disajikan dalam ilustrasi standar ini. Ilustrasi merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam klarifikasi artinya.

LAPORAN ARUS KAS

90. ***Laporan Arus Kas pada BLU menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas, dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan pada BLU.***

91. ***Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.***

Aktivitas Operasi

92. Arus masuk kas dari aktivitas operasi terutama diperoleh dari:

(a) Pendapatan dari alokasi APBN/APBD;

(b) Pendapatan layanan yang bersumber dari masyarakat;

(c) Pendapatan layanan yang bersumber dari entitas akuntansi/entitas pelaporan;

(d) Pendapatan hasil kerja sama;

(e) Pendapatan yang berasal dari hibah dalam bentuk kas; dan

(f) Pendapatan BLU lainnya.

93. Arus keluar kas untuk aktivitas operasi terutama digunakan untuk:

(a) Pembayaran Pegawai;

(b) Pembayaran Barang;

(c) Pembayaran Bunga; dan

(d) Pembayaran Lain-lain/Kejadian Luar Biasa.

Aktivitas Investasi

94. Aktivitas investasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya, tidak termasuk investasi jangka pendek dan setara kas.

95. Arus kas dari aktivitas investasi mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto dalam rangka perolehan dan pelepasan sumber daya ekonomi yang bertujuan untuk meningkatkan dan mendukung pelayanan BLU kepada masyarakat di masa yang akan datang.

96. Arus masuk kas dari aktivitas investasi, antara lain terdiri atas:

(a) Penjualan Aset Tetap;

(b) Penjualan Aset Lainnya;

(c) Penerimaan dari Divestasi; dan

(d) Penjualan Investasi dalam bentuk Sekuritas.

97. Investasi yang dilakukan oleh BLU dapat berasal dari pendapatan BLU dan APBN/APBD. Penerimaan dari Divestasi sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 96 huruf c dan Penjualan Investasi dalam bentuk Sekuritas sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 96 huruf d merupakan penerimaan dari divestasi dan penjualan investasi yang berasal dari pendapatan BLU dan investasi yang berasal dari APBN/APBD.

98. Arus keluar kas dari aktivitas investasi, antara lain terdiri atas:

(a) Perolehan Aset Tetap;

(b) Perolehan Aset Lainnya;

(c) Penyertaan Modal;

(d) Pembelian Investasi dalam bentuk sekuritas; dan

(e) Perolehan investasi jangka panjang lainnya;

99. Pengeluaran atas penyertaan modal sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 98 huruf c, pembelian Investasi dalam bentuk sekuritas sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 98 huruf d, dan perolehan Investasi jangka panjang lainnya sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 98 huruf e merupakan pengeluaran dari divestasi dan pembelian investasi yang berasal dari pendapatan BLU dan pengeluaran investasi yang berasal dari APBN/APBD.

Aktivitas Pendanaan

100. Aktivitas Pendanaan adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang yang berhubungan dengan pemberian pinjaman jangka panjang dan/atau pelunasan utang jangka panjang yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi pinjaman jangka panjang dan utang jangka panjang.

101. Arus kas dari aktivitas pendanaan mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan perolehan atau pemberian pinjaman jangka panjang.

102. Arus masuk kas dari aktivitas pendanaan, antara lain sebagai berikut:

(a) Penerimaan pinjaman; dan

(b) Penerimaan dana dari APBN/APBD untuk diinvestasikan.

103. Sebagai bagian dari Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah, BLU dapat memperoleh dana dari APBN/APBD untuk tujuan investasi BLU. Penerimaan dana dari APBN/APBD untuk diinvestasikan sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 102 huruf b merupakan penerimaan dana dari APBN/APBD yang disajikan sebagai dana kelolaan BLU dalam kelompok aset lainnya dan utang jangka panjang kepada BUN/BUD pada neraca.

104. Dengan mengakui penerimaan dana tersebut sebagai utang, BLU harus mengakui penerimaan dana dalam arus masuk kas aktivitas pendanaan. Sebaliknya, jika BLU menyetor kembali dana investasi ke BUN/BUD maka penyetoran dana investasi tersebut diakui sebagai arus keluar kas dalam aktivitas pendanaan.

105. Arus keluar kas dari aktivitas pendanaan, antara lain sebagai berikut:

(a) Pembayaran pokok pinjaman; dan

(b) Pengembalian investasi dana dari APBN/APBD ke BUN/BUD.

106. Pengembalian investasi dana dari APBN/APBD ke BUN/BUD sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 105 huruf b merupakan pengembalian investasi yang berasal dari APBN/APBD karena penarikan dana investasi dari masyarakat.

Aktivitas Transitoris

107. ***Aktivitas transitoris adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.***

108. Arus kas dari aktivitas transitoris mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, beban, dan pendanaan pemerintah. Arus kas dari aktivitas transitoris, antara lain transaksi Perhitungan Fihak Ketiga (PFK). PFK menggambarkan kas yang berasal dari jumlah dana yang diterima secara tunai untuk pihak ketiga, misalnya potongan Pajak.

109. Arus masuk kas dari aktivitas transitoris, meliputi penerimaan PFK.

110. Arus keluar kas dari aktivitas transitoris, meliputi pengeluaran PFK.

111. Contoh format Laporan Arus Kas BLU disajikan dalam ilustrasi PSAP ini. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS

112. ***Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.***

113. ***Laporan Perubahan Ekuitas pada BLU menyajikan paling kurang pos-pos sebagai berikut:***

(a) ***Ekuitas awal;***

(b) ***Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;***

(c) ***Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya:***

i. ***koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya; dan***

ii. ***perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.***

(d) ***Ekuitas akhir.***

114. Di samping itu, BLU menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Ekuitas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

115. Contoh format Laporan Perubahan Ekuitas pada BLU disajikan pada ilustrasi PSAP ini. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

PENGGABUNGAN LAPORAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM KE DALAM LAPORAN KEUANGAN ENTITAS AKUNTANSI/ENTITAS PELAPORAN

116. ***Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Operasional, dan Laporan Perubahan Ekuitas BLU digabungkan pada laporan keuangan entitas akuntansi/entitas pelaporan yang membawahinya*.**

117. ***Seluruh pendapatan, belanja, dan pembiayaan pada LRA BLU dikonsolidasikan ke dalam LRA entitas akuntansi/entitas pelaporan yang membawahinya.***

118. Sesuai dengan karakteristik entitas akuntansi/entitas pelaporan yang tidak berstatus BLU, unsur LRA entitas tersebut terdiri dari pendapatan dan belanja serta tidak mempunyai unsur surplus/defisit dan SiLPA. Dalam hal entitas akuntansi/pelaporan membawahi satuan kerja BLU, LRA konsolidasian entitas akuntansi/entitas pelaporan tersebut mengikuti format LRA BLU.

119. ***Laporan Arus Kas BLU dikonsolidasikan pada Laporan Arus Kas unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum*.**

120. Transaksi dalam Laporan Arus Kas BLU yang dikonsolidasikan pada Laporan Arus Kas unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum adalah pendapatan, belanja, dan pembiayaan yang telah disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.

121. Laporan Perubahan SAL BLU tidak digabungkan pada laporan keuangan entitas pelaporan yang membawahinya karena entitas pelaporan tersebut tidak menyajikan Laporan Perubahan SAL termasuk pemerintah daerah.

122. ***Laporan Perubahan SAL BLU digabungkan dalam Laporan Perubahan SAL Bendahara Umum Negara/Daerah dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasiannya.***

123. ***Dalam rangka konsolidasian laporan keuangan BLU ke dalam laporan keuangan entitas yang membawahinya, perlu dilakukan eliminasi terhadap akun-akun timbal balik (reciprocal accounts) seperti pendapatan, beban, aset, dan kewajiban yang berasal dari entitas akuntansi/pelaporan dalam satu entitas pemerintahan kecuali akun-akun pendapatan dan belanja pada LRA yang berasal dari entitas akuntansi/pelaporan sebagaimana dinyatakan pada Paragraf 31 huruf b.***

PENGHENTIAN SATUAN KERJA BADAN LAYANAN UMUM MENJADI SATUAN KERJA BIASA

124. Sesuai ketentuan perundangan, pemerintah dapat mencabut status pola pengelolaan keuangan BLU pada satuan kerja kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah.

125. ***Dalam hal satuan kerja tidak lagi menerapkan pola pengelolaan keuangan BLU, maka satuan kerja tersebut menyusun laporan keuangan selayaknya entitas akuntansi pemerintah lainnya, dan satuan kerja tersebut harus menyusun laporan keuangan penutup per tanggal pencabutan statusnya sebagai BLU.***

TANGGAL EFEKTIF

126. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk penyusunan dan penyajian laporan keuangan mulai Tahun Anggaran 2016.***

BADAN LAYANAN UMUM
LAPORAN REALISASI ANGGARAN
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20x1	Realisasi 20x1	%	Realisasi 20x0
1	**PENDAPATAN:**				
2	Pendapatan jasa layanan dari masyarakat	xxx	xxx	xx	xxx
3	Pendapatan jasa layanan dari entitas akuntansi / entitas pelaporan	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan hasil kerja sama	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
6	Pendapatan Usaha Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
7	**Jumlah Pendapatan (2 s.d. 6)**	xxx	xxx	xx	xxx
8					
9	**BELANJA:**				
10	**BELANJA OPERASI:**				
11	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
12	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
13	Belanja Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
14	Belanja Lain-lain	xxx	xxx	xx	xxx
15	**Jumlah Belanja Operasi (11 s.d. 14)**	xxx	xxx	xx	xxx
16					
17	**BELANJA MODAL:**				
18	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
19	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
20	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
21	Belanja Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
22	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
23	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
24	**Jumlah Belanja Modal (18 s.d. 23)**	xxx	xxx	xx	xxx
25	**Jumlah Belanja (15+24)**	xxx	xxx	xx	xxx
26					
27	**SURPLUS/DEFISIT (7-25)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
28	**PEMBIAYAAN:**				
29	**PENERIMAAN:**				
30	**PENERIMAAN PEMBIAYAAN DALAM NEGERI:**				
31	Penerimaan Pinjaman	xxx	xxx	xx	xxx
32	Penerimaan dari Divestasi	xxx	xxx	xx	Xxx
33	Penerimaan Kembali Pinjaman	xxx	xxx	xx	xxx
34	**Jumlah Penerimaan Pembiayaan dalam Negeri (31 s.d. 33)**	xxx	xxx	xx	xxx
35					
36	**Jumlah Penerimaan Pembiayaan (34)**				
37					
38	**PENGELUARAN:**				

39	**PENGELUARAN PEMBIAYAAN DALAM NEGERI:**				
40	Pembayaran Pokok Pinjaman	xxx	xxx	xx	xxx
41	Pembayaran Penyertaan Modal	xxx	xxx	xx	xxx
42	Pemberian Pinjaman kepada pihak lain	xxx	xxx	xx	xxx
43	**Jumlah Pengeluaran Pembiayaan Dalam Negeri (40 s.d. 42)**	xxx	xxx	xx	xxx
44					
45	**PEMBIAYAAN NETO (36-43)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**
46	**SISA LEBIH PEMBIAYAAN ANGGARAN (27+45)**	**xxx**	**xxx**	**xx**	**xxx**

BADAN LAYANAN UMUM
LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(dalam Rupiah)

No	URAIAN	20X1	20X0
1	**Saldo Anggaran Lebih Awal**	**xxx**	**xxx**
2	Penggunaan SAL	(xxx)	(xxx)
3	Subtotal (1 - 2)	xxx	xxx
4	Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA)	xxx	xxx
5	Subtotal (3 + 4)	xxx	xxx
6	Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya	xxx	xxx
7	Lain-lain	xxx	xxx
8	**Saldo Anggaran Lebih Akhir (5+6+7)**	**xxx**	**xxx**

BADAN LAYANAN UMUM
NERACA
PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X1	20X0
1	**ASSET**		
2			
3	**Aset Lancar:**		
4	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
5	Kas pada BLU	xxx	xxx
6	Kas Lainnya Setara Kas	xxx	xxx
7	Investasi Jangka Pendek-BLU		
8	Piutang dari Kegiatan Operasional		
9	Piutang dari Kegiatan Non Operasional	xxx	xxx
10	Penyisihan Piutang Tidak Tertagih	(xxx)	(xxx)
11	Belanja dibayar dimuka	xxx	xxx
12	Uang Muka Belanja	xxx	xxx
13	Persediaan	xxx	xxx
14	**Jumlah Aset Lancar (3 s.d. 12)**	xxx	xxx
15			
16	**Aset Tetap:**		
17	Tanah	xxx	xxx
18	Gedung dan Bangunan		
19	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
20	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
21	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
22	Konstruksi Dalam Pengerjaan	xxx	xxx
23	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
24	**Jumlah Aset Tetap (17 s.d. 23)**	xxx	xxx
25			
26	**Piutang Jangka Panjang:**		
27	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
28	Tagihan Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
29	Penyisihan Piutang Tidak Tertagih	(xxx)	(xxx)
30	**Jumlah Piutang Jangka Panjang (27 s.d. 29)**	xxx	xxx
31		Xxx	xxx
32	**Aset Lainnya:**		
33	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
34	Dana Kelolaan	xxx	xxx
35	Aset yang dibatasi Penggunaanya	xxx	xxx
36	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
37	Aset Lain-lain	xxx	xxx
38	Akumulasi Amortisasi	(xxx)	(xxx)
39	**Jumlah Aset Lainnya (33 s.d. 38)**	xxx	xxx
40	**TOTAL ASET (14+24+30+39)**		
42			
43	**KEWAJIBAN:**		
44			
45	**Kewajiban Jangka Pendek**	xxx	xxx
46	Utang Usaha	xxx	xxx

47	Utang Pihak Ketiga	xxx	xxx
48	Utang Pajak	xxx	xxx
49	Utang kepada KUN	xxx	xxx
50	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
51	Belanja yang masih harus dibayar	xxx	xxx
52	Pendapatan Diterima Dimuka	xxx	xxx
53	Utang Jangka Pendek Lainnya		
54	**Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (46 s.d. 53)**	**xxx**	**xxx**
55			
56	**Kewajiban Jangka Panjang**		
57	Utang Jangka Panjang		
58	**Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (57)**	xxx	xxx
59	**JUMLAH KEWAJIBAN (54+58)**	**xxx**	**xxx**
60		**xxx**	**xxx**
61	**EKUITAS**		
62	Ekuitas		
63	**JUMLAH EKUITAS (62)**	xxx	xxx
64			
65	**JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS (49 + 52)**	**xxx**	**xxx**

BADAN LAYANAN UMUM
LAPORAN OPERASIONAL
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

No	Uraian	20x1	20x1	Kenaikan/ Penurunan	%
1	**Kegiatan Operasional:**				
2	**Pendapatan:**				
3	Pendapatan jasa layanan dari masyarakat	xxx	xxx	xxx	xx
4	Pendapatan jasa layanan dari entitas akuntansi/ entitas pelaporan	xxx	xxx	xxx	xx
5	Pendapatan hasil kerja sama	xxx	xxx	xxx	xx
6	Pendapatan hibah	xxx	xxx	xxx	xx
7	Pendapatan Usaha lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
8	Pendapatan APBN/APBD	xxx	xxx	xxx	xx
9	**Jumlah Pendapatan**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
10	**Beban:**				
11	Beban Pegawai	xxx	xxx	xxx	xx
12	Beban Persediaan	xxx	xxx	xxx	xx
13	Beban Jasa	xxx	xxx	xxx	xx
14	Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx	xx
15	Beban Langganan Daya dan Jasa	xxx	xxx	xxx	xx
16	Beban Perjalanan Dinas	xxx	xxx	xxx	xx
17	Beban Penyusutan Aset	xxx	xxx	xxx	xx
18	Beban Bunga	xxx	xxx	xxx	xx
19	**Jumlah Beban**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
20	**Surplus/Defisit Operasional (9-19)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
21	**Kegiatan Non Operasional:**				
22	Surplus/Defisit Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xx
23	(Kerugian) Penurunan Nilai Aset	xxx	xxx	xxx	xx
24	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
25	**Jumlah Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
26	**Surplus/ Defisit Sebelum Pos Luar Biasa**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
27	**Pos Luar Biasa**				
28	Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xx
29	Beban Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xx
30	**Jumlah Pos Luar Biasa (32 s.d. 33)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**
31	**Surplus/ Defisit-LO (29+34)**	**xxx**	**xxx**	**xxx**	**xx**

BADAN LAYANAN UMUM
LAPORAN ARUS KAS
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0
Metode Langsung

(dalam Rupiah)

No	Uraian	20X1	20X0
1	**Arus Kas dari Aktivitas Operasi**		
2	**Arus Masuk Kas:**		
3	Pendapatan APBN	xxx	xxx
4	Pendapatan jasa layanan dari masyarakat	xxx	xxx
5	Pendapatan jasa layanan dari entitas akuntansi / entitas pelaporan	xxx	xxx
6	Pendapatan hasil kerja sama	xxx	xxx
7	Pendapatan hibah	xxx	xxx
8	Pendapatan usaha lainnya	xxx	xxx
9	**Jumlah Arus Masuk Kas (3 s.d. 8)**	**xxx**	**xxx**
10			
11	**Arus Kas Keluar:**	xxx	xxx
12	Pembayaran pegawai	xxx	xxx
13	Pembayaran jasa	xxx	xxx
14	Pembayaran pemeliharaan	xxx	xxx
15	Pembayaran langganan daya dan jasa	xxx	xxx
16	Pembayaran perjalanan dinas	xxx	xxx
17	Pembayaran bunga	xxx	xxx
18	**Jumlah Arus Keluar Kas (12 s.d. 17)**	**xxx**	**xxx**
19	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (9-24)**	**xxx**	**xxx**
20			
21	**Arus Kas dari Aktivitas Investasi**		
22	**Arus Masuk Kas:**		
23	Penjualan atas tanah	xxx	xxx
24	Penjualan atas Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
25	Penjualan atas Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
26	Penjualan atas Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
27	Penjualan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
28	Penjualan Aset Lainnya	xxx	xxx
29	Penerimaan dari Divestasi	xxx	xxx
30	Penerimaan Penjualan Investasi dalam Bentuk Sekuritas	xxx	xxx
31	**Jumlah Arus Masuk Kas (23 s.d. 30)**	**xxx**	**xxx**
32			
33	**Arus Keluar Kas:**		
34	Perolehan Tanah	xxx	xxx
35	Perolehan Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
36	Perolehan Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
37	Perolehan Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
38	Perolehan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
39	Perolehan Aset Lainnya	xxx	xxx
40	Pengeluaran Penyertaan Modal-BLU	xxx	xxx
41	Pengeluaran Pembelian Investasi dalam Bentuk Sekuritas	xxx	xxx
42	**Jumlah Arus Keluar Kas (34 s.d. 41)**	**xxx**	**xxx**
43	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi (31-42)**	**xxx**	**xxx**
44	**Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan**		

45	**Arus Masuk Kas:**		
46	Penerimaan Pinjaman	xxx	xxx
47	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pihak Lain	xxx	xxx
48	**Jumlah Arus Masuk Kas (46 s.d. 47)**	**xxx**	**xxx**
49			
50	**Arus Keluar Kas:**		
51	Pembayaran Pokok Pinjaman	xxx	xxx
52	Pemberiaan Pinjaman kepada pihak lain	xxx	xxx
53	**Jumlah Arus Keluar Kas (51 s.d. 52)**	**xxx**	**xxx**
54	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan (48-53)**	**xxx**	**xxx**
55			
56	**Arus Kas dari Aktivitas Transitoris**		
57	**Arus Masuk Kas:**		
58	Penerimaan Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
59	**Jumlah Arus Masuk Kas (58)**	**xxx**	**xxx**
60			
61	**Arus Keluar Kas:**		
62	Pengeluaran Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
63	**Jumlah Arus Keluar Kas (62)**	**xxx**	**xxx**
64	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Transitoris (58-62)**	**xxx**	**xxx**
65			
66	**Kenaikan/Penurunan Kas BLU (19+43+55+64)**	**xxx**	**xxx**
67	**Saldo Awal Kas Setara Kas BLU**	**xxx**	**xxx**
68	**Saldo Akhir Kas Setara Kas BLU (66+67)**	**xxx**	**xxx**

BADAN LAYANAN UMUM
LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(dalam Rupiah)

No	URAIAN	20X1	20X0
1	**Ekuitas Awal**	**xxx**	**xxx**
2	Surplus/ Defisit LO	xxx	xxx
3	Dampak Kumulatif Perubahan Kebijakan/ Kesalahan Mendasar:	xxx	xxx
4	Koreksi Nilai Persediaan	xxx	xxx
5	Selisih Revaluasi Aset Tetap	xxx	xxx
7	Lain-lain	xxx	xxx
8	**Ekuitas Akhir**	**xxx**	**xxx**

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1-4
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2-4
Definisi	5
Jenis-Jenis Aset Tidak Berwujud	6-9
Pengakuan	10-40
Keteridentifikasian	11-13
Pengendalian	14
Manfaat Ekonomis dan Sosial Masa Depan	15-16
Pengakuan Aset Tak Berwujud yang Diperoleh Secara Internal	17-26
Pengakuan Khusus Terhadap Perangkat Lunak (*Software*) Komputer	27-38
Penelitian dibiayai Instansi Lain	39-40
Pengukuran	41-69
Pengukuran Awal	41-52
Aset Tak Berwujud Dalam Pengerjaan	53-54
Pengukuran Setelah Perolehan	55-58
Amortisasi	59-69
Penghentian dan Pelepasan	70-74
Pengungkapan	75
Tanggal Efektif	76

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAH BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NO. 14

AKUNTANSI ASET TAK BERWUJUD

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk aset tak berwujud meliputi pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan.

Ruang Lingkup

2. ***Pernyataan Standar ini mengatur pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan aset tak berwujud dalam laporan keuangan untuk tujuan umum.***

3. Pernyataan Standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah pusat, laporan keuangan pemerintah daerah, laporan keuangan Badan Layanan Umum (BLU), dan laporan keuangan konsolidasian.

4. Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

(a) Kewenangan untuk memberikan perizinan oleh instansi pemerintah;

(b) Kewenangan untuk menarik pungutan perpajakan oleh intansi pemerintah;

(c) Aset tak berwujud yang dimiliki untuk dijual oleh entitas dalam rangka operasi normal (diakui sebagai persediaan);

(d) Hak pengusahaan hutan;

(e) Hak pengusahaan jalan tol;

(f) Hak pengelolaan suatu wilayah; dan

(g) Hak penambangan dan pengeluaran yang dilakukan dalam rangka eksplorasi, pengembangan dan penambangan mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya lainnya yang tidak dapat diperbarui.

DEFINISI

5. ***Berikut ini adalah pengertian istilah-istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar ini:***

<u>Aset Tak Berwujud (ATB)</u> adalah aset nonkeuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau digunakan untuk tujuan lainnya termasuk hak atas kekayaan intelektual.

Amortisasi ***adalah alokasi harga perolehan ATB secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya.***

Masa Manfaat ***adalah:***

(a) ***periode suatu aset yang diharapkan untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik; atau***

(b) ***jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan diperoleh dari aset untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik, yang dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan, atau kontrak.***

Nilai tercatat (carrying amount) Aset Tak Berwujud adalah nilai buku Aset Tak Berwujud, yang dihitung dari biaya perolehan suatu aset setelah dikurangi akumulasi amortisasi.

Riset ***adalah penelitian orisinal dan terencana yang dilaksanakan dengan harapan memperoleh pembaruan pengetahuan dan pemahaman teknis atas ilmu yang baru.***

Pengembangan ***adalah penerapan temuan riset atau pengetahuan lainnya pada suatu rencana atau rancangan produksi bahan baku, alat, produk, proses, sistem, atau jasa yang sifatnya baru atau yang mengalami perbaikan substansial, sebelum dimulainya produksi komersial atau pemakaian.***

Lisensi ***adalah izin tertulis yang diberikan oleh Pemegang Hak Cipta atau Pemilik Hak Terkait kepada pihak lain untuk melaksanakan hak ekonomi atas Ciptaannya atau produk Hak Terkait dengan syarat tertentu.***

Waralaba (franchise) ***adalah hak khusus yang dimiliki oleh orang perseorangan atau badan usaha terhadap sistem bisnis dengan ciri khas usaha dalam rangka memasarkan barang dan/atau jasa yang telah terbukti berhasil dan dapat dimanfaatkan dan/atau digunakan oleh pihak lain berdasarkan perjanjian waralaba.***

Hak Cipta ***adalah hak eksklusif pencipta yang timbul secara otomatis berdasarkan prinsip deklaratif setelah suatu ciptaan diwujudkan dalam bentuk nyata tanpa mengurangi pembatasan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.***

Hak Paten ***adalah hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada inventor atas hasil invensinya di bidang teknologi untuk jangka waktu tertentu melaksanakan sendiri invensi tersebut atau memberikan persetujuan kepada pihak lain untuk melaksanakannya.***

JENIS-JENIS ASET TAK BERWUJUD

6. ATB yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah dapat dibedakan berdasarkan jenis sumber daya, cara perolehan, dan masa manfaat.

7. Berdasarkan jenis sumber daya, ATB dapat berupa:

(a) Perangkat lunak *(software)* komputer, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan seperti *flash disk*, *compact disk*, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya. Perangkat lunak *(software)* komputer yang masuk dalam kategori ATB adalah *perangkat lunak (software)* yang bukan merupakan bagian tak terpisahkan dari *hardware* komputer tertentu.

(b) Lisensi dan Waralaba *(franchise);*

(c) Hak Paten dan Hak Cipta;

(d) Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang;

(e) ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya;

(f) ATB dalam Pengerjaan.

8. Berdasarkan cara perolehan, ATB dapat berasal dari:

(a) Pembelian;

(b) Pengembangan secara internal;

(c) Pertukaran;

(d) Kerjasama;

(e) Donasi/hibah;

(f) Warisan Budaya/Sejarah *(intangible heritage assets);*

9. Berdasarkan masa manfaat, ATB dapat dibedakan menjadi:

(a) ATB dengan umur manfaat terbatas (*finite life*);

(b) ATB dengan umur manfaat yang tak terbatas (*indefinite life*).

PENGAKUAN

10. ***Aset Tak Berwujud diakui jika:***

(a) ***Dapat diidentifikasi;***

(b) ***Dikendalikan, dikuasai, atau dimiliki entitas;***

(c) ***Kemungkinan besar manfaat ekonomi dan sosial atau jasa potensial di masa mendatang mengalir kepada/dinikmati oleh entitas; dan***

(d) ***Biaya perolehan atau nilai wajar dapat diukur dengan andal.***

Keteridentifikasian

11. Aset tak berwujud dapat diidentifikasi apabila:

(a) Dapat dipisahkan, artinya aset ini memungkinkan untuk dipisahkan atau dibedakan secara jelas dari aset-aset yang lain pada suatu entitas.; atau

(b) Timbul dari kesepakatan yang mengikat, seperti hak kontraktual atau hak hukum lainnya, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindahtangankan atau dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

12. Kriteria dapat dipisahkan harus digunakan secara hati-hati, mengingat dalam perolehan aset pada suatu entitas kadang-kadang terjadi perolehan secara gabungan. Dalam hal ATB diperoleh bersama dengan sekelompok aset lainnya, transaksi ini dapat juga meliputi pengalihan hak hukum yang memungkinkan entitas untuk memperoleh manfaat masa depan dari hak tersebut. Dalam hal demikian, entitas tetap harus mengidentifikasi adanya ATB tersebut. Beberapa ATB biasanya dapat dipisahkan dengan aset lainnya, seperti paten, hak cipta, merk dagang, dan *franchise*.

13. Sebagai ilustrasi, suatu entitas membeli perangkat keras (*hardware*), perangkat lunak (*software*), dan modul untuk kegiatan tertentu. Sepanjang perangkat lunak *(software)* tersebut dapat dipisahkan dari *hardware* terkait dan memberikan manfaat masa depan, maka perangkat lunak *(software)* tersebut diidentifikasi sebagai ATB. Sebaliknya, dalam hal perangkat lunak *(software)* komputer ternyata tidak dapat dipisahkan dari *hardware*, misal, tanpa adanya perangkat lunak *(software)* tersebut *hardware* tidak dapat beroperasi, maka perangkat lunak *(software)* tersebut tidak dapat diperlakukan sebagai ATB tetapi sebagai bagian tak terpisahkan dari *hardware* dan diakui sebagai bagian dari peralatan dan mesin. Namun, jika perangkat lunak *(software)* tersebut dapat dipisahkan dari *hardware*, dapat diakui sebagai ATB. Misalnya perangkat lunak *(software)* dapat dipasang di beberapa *hardware* dan *hardware* tetap dapat dijalankan tanpa tergantung pada perangkat lunak *(software)* tersebut, maka perangkat lunak *(software)* diakui sebagai ATB.

Pengendalian

14. Tanpa adanya kemampuan untuk mengendalikan aset, maka sumber daya dimaksud tidak dapat diakui sebagai aset suatu entitas. Suatu entitas disebut ”mengendalikan aset” jika entitas memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tersebut dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi dari aset tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan aset ini pada umumnya didasarkan pada dokumen hukum yang sah dari lembaga yang berwenang, namun demikian dokumen hukum ini bukanlah sebagai suatu prasyarat yang wajib dipenuhi karena mungkin masih terdapat cara lain yang digunakan entitas untuk mengendalikan hak tersebut.

Manfaat Ekonomi Dan Sosial Masa Depan

15. Karakteristik aset secara umum adalah kemampuannya untuk memberikan manfaat ekonomis dan jasa potensial (*potential services*) di masa depan. Manfaat ekonomis dapat menghasilkan aliran masuk atas kas, setara kas, barang, atau jasa ke pemerintah. Jasa yang melekat pada aset dapat saja memberikan manfaat kepada pemerintah dalam bentuk selain kas atau barang, yaitu manfaat sosial misalnya dalam meningkatkan pelayanan publik sebagai salah satu tujuan utama pemerintah atau peningkatan efisiensi pelaksanaan suatu kegiatan pemerintah.

16. Manfaat ekonomi masa depan yang dihasilkan oleh ATB dapat berupa pendapatan yang diperoleh dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya atau efisiensi, dan hasil lainnya seperti pendapatan dari penyewaan, pemberian lisensi, atau manfaat lainnya yang diperoleh dari pemanfaatan ATB. Manfaat sosial dapat berupa peningkatan kualitas layanan atau keluaran, proses pelayanan yang lebih cepat, atau penurunan jumlah tenaga/sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan suatu tugas dan fungsi.

Pengakuan Aset Tak Berwujud Yang Diperoleh Secara Internal

17. Untuk menentukan apakah perolehan internal ATB memenuhi kriteria untuk pengakuan, perolehan ATB dikelompokkan dalam 2 tahap, yaitu:

(a) Tahap penelitian/riset; dan

(b) Tahap pengembangan.

18. ***Pengeluaran-pengeluaran untuk kegiatan/aktivitas penelitian/riset (atau tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal) tidak dapat diakui sebagai ATB. Pengeluaran-pengeluaran tersebut harus diakui sebagai beban pada saat terjadi.***

19. Dalam tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal, pemerintah tidak/belum dapat membuktikan bahwa ATB telah ada dan akan menghasilkan manfaat ekonomi masa datang. Oleh karenanya, pengeluaran ini diakui sebagai beban pada saat terjadi.

20. Contoh-contoh dari kegiatan penelitian/riset adalah:

(a) Kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru (*new knowledge*);

(b) Pencarian, evaluasi dan seleksi akhir untuk penerapan atas penemuan penelitian atau pengetahuan lainnya;

(c) Pencarian alternatif bahan baku, peralatan, produk, proses, sistem ataupun layanan;

(d) Formula/rumus, rancangan, evaluasi dan seleksi akhir atas alternatif yang tersedia untuk peningkatan material, peralatan, produk, proses, sistem dan layanan yang baru atau yang diperbaiki.

21. ***ATB yang timbul dari pengembangan (atau dari tahapan pengembangan satu kegiatan internal) harus diakui jika pemerintah dapat memperlihatkan seluruh kondisi di bawah ini, yaitu adanya:***

(a) ***Kelayakan teknis atas penyelesaian ATB sehingga dapat tersedia untuk digunakan atau dimanfaatkan;***

(b) ***Keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB tersebut;***

(c) ***Kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut;***

(d) ***Manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan;***

(e) ***Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lainnya yang cukup untuk menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatkan ATB tersebut;***

(f) ***Kemampuan untuk mengukur secara memadai pengeluaran-pengeluaran yang diatribusikan ke ATB selama masa pengembangan***.

22. Dalam tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal, dalam beberapa kasus, kemungkinan dapat diidentifikasikan adanya ATB dan menunjukkan bahwa aset tersebut akan menghasilkan manfaat ekonomi di masa depan. Hal ini dikarenakan tahap pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (*further advance*) atas tahap penelitian/riset. Namun apakah hasil pengembangan tersebut nantinya akan menjadi ATB atau tidak, harus terlebih dahulu memenuhi kriteria ATB.

23. ***Pengeluaran-pengeluaran untuk kegiatan/aktivitas pengembangan dikapitalisasi sebagai ATB.***

24. Contoh aktivitas-aktivitas pada tahap pengembangan adalah:

(a) Desain, konstruksi dan percobaan sebelum proses produksi prototipe atau model;

(b) Desain, konstruksi dan pengoperasian kegiatan percobaan proses produksi yang belum berjalan pada skala ekonomis yang menguntungkan untuk produksi komersial;

(c) Desain, konstruksi dan percobaan beberapa alternatif pilihan, untuk bahan, peralatan, produk, proses, sistem atau pelayanan yang sifatnya baru atau sedang dikembangkan.

25. ***Jika pemerintah tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal untuk menghasilkan ATB, pemerintah harus memperlakukan seluruh pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut sebagai pengeluaran dalam tahap penelitian/riset***.

Biaya Pengembangan Situs Web

26. Biaya untuk pengembangan situs web dapat diakui sebagai ATB apabila:

(a) dikembangkan melalui kontrak dengan pihak ketiga; atau

(b) dalam hal dikembangkan sendiri, memenuhi persyaratan pengakuan pengembangan sebagaimana disyaratkan pada Paragraf 21.

Pengakuan Khusus Terhadap Perangkat Lunak (*Software*) Komputer

27. Perangkat lunak (*software*) komputer dapat diperoleh melalui perolehan internal, maupun melalui perolehan eksternal.

Perolehan Perangkat lunak (*software*) Komputer secara Internal

28. ***Perangkat lunak (software) yang dibangun/dikembangkan sendiri oleh instansi pemerintah tidak diakui sebagai ATB.***

29. Perangkat lunak (*software*) yang dibangun/dikembangkan sendiri oleh instansi pemerintah tidak diakui sebagai ATB karena permasalahan:

(a) kesulitan untuk mengidentifikasi apakah kegiatan pengembangan aset tersebut terpisah dari satu kesatuan kegiatan suatu instansi pemerintah;

(b) kesulitan untuk mengidentifikasi apakah dan kapan aset tersebut menghasilkan manfaat ekonomi dan sosial masa depan;

(c) kesulitan untuk menentukan biaya perolehan aset secara andal; dan

(d) perangkat lunak (*software*) seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum dan dapat dipergunakan siapa saja, sehingga salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi.

Perolehan Perangkat lunak (*software*) Komputer secara Eksternal

30. Perolehan perangkat lunak (*software*) komputer secara eksternal dapat melalui pembelian, hibah, maupun tukar menukar. Perolehan secara pembelian dapat melalui kontrak pengembangan dengan pihak ketiga maupun pembelian secara langsung.

31. ***Perangkat lunak (software) komputer yang dibangun/dikembangkan melalui kontrak dengan pihak ketiga diakui sebagai ATB sebesar nilai kontraknya.***

32. Perangkat lunak *(software)* komputer yang dibeli untuk digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu *hardware* tanpa perangkat lunak *(software)* tersebut, *hardware* tidak dapat dioperasikan), maka perangkat lunak *(software)* tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan *hardware* dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan mesin.

33. Perangkat lunak *(software)* komputer yang dibeli untuk digunakan sendiri dan tidak terkait dengan *hardware* dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset secara umum.

34. ***Perangkat lunak (software) komputer yang dibeli dan dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada pihak ketiga, maka perangkat lunak (software) tersebut dicatat sebagai persediaan***.

35. ***Perolehan perangkat lunak (software) yang memiliki izin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan, maka nilai perolehan perangkat lunak (software) dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB. Sedangkan perolehan perangkat lunak (software) yang memiliki izin penggunaan/masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan perangkat lunak (software) tidak dikapitalisasi.***

36. ***Perangkat lunak (software) yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan masa manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. Perangkat lunak (software) yang diperoleh hanya dengan membayar izin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, tidak dikapitalisasi.***

37. ***Perangkat lunak (software) yang tidak memiliki pembatasan izin penggunaan dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi. Perangkat lunak (software) yang tidak memiliki pembatasan izin penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak dikapitalisasi.***

38. ***Pengeluaran terkait perangkat lunak (software) yang tidak memenuhi kriteria kapitalisasi diakui sebagai beban pada saat terjadinya.***

Penelitian Dibiayai Instansi Lain

39. ***Pada praktik di pemerintahan terdapat dana penelitian yang dimiliki oleh suatu instansi tertentu namun dana ini dapat digunakan untuk membiayai penelitian yang dilakukan oleh perguruan tinggi atau lembaga-lembaga penelitian dan pengembangan. Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintahan dan konsep entitas, maka entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan ATB walaupun penelitiannya dilakukan oleh lembaga lain. Namun demikian, instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta merta mengakui ATB tersebut, kecuali jika memenuhi karakteristik ATB dan memenuhi kriteria pengakuan ATB. ATB yang berasal dari penelitian dan pengembangan harus sesuai dengan kriteria pengakuan ATB dan memenuhi kondisi pengakuan untuk biaya pada tahap pengembangan, bukan biaya dalam tahap penelitian.***

40. Biaya perolehan ATB yang dihasilkan secara internal dari pengembangan adalah sejumlah pengeluaran yang dilakukan sejak tanggal ATB pertama kali memenuhi kriteria pengakuan. Sehingga tidak semua biaya penelitian dan pengembangan yang telah dikeluarkan diakui sebagai ATB. Biaya penelitian dan biaya pengembangan terkait dengan ATB sebelum kriteria pengakuan dipenuhi tidak boleh diakui sebagai ATB.

PENGUKURAN

Pengukuran Awal

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

42. ATB yang diperoleh melalui pembelian dinilai berdasarkan biaya perolehan. Bila ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai untuk masing-masing aset, yaitu dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan.

43. Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

(a) Harga beli, termasuk biaya import dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat;

(b) Setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aset tersebut ke kondisi yang dimaksudkan.

44. Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

(a) Biaya pelatihan staf yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;

(b) Biaya pengujian untuk menjamin aset tersebut dapat berfungsi secara baik.

45. Biaya-biaya perolehan ATB meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk menjadikan aset tersebut dalam kondisi siap untuk beroperasi seperti yang diinginkan oleh manajemen. Oleh karenanya, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB bukan merupakan bagian dari perolehan ATB.

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

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

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

49. ATB yang diperoleh dari pengembangan secara internal, misalnya hasil dari kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, nilai perolehannya diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak ditetapkannya ATB tersebut memiliki masa manfaat di masa depan sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan.

50. ***Pengeluaran atas unsur ATB yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban pada suatu periode tidak diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB periode berikutnya.***

51. ATB yang dihasilkan dari pengembangan perangkat lunak (software) komputer yang memerlukan tiga tahap sebagaimana dimaksud dalam Paragraf 33, maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah tahap pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud dikapitalisasi dan dinilai sebesar pengeluarannya.

52. ATB yang berasal dari aset bersejarah (heritage assets) tidak diharuskan untuk disajikan di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan

atas Laporan Keuangan. Namun, apabila ATB bersejarah tersebut didaftarkan untuk memperoleh hak paten maka hak patennya dicatat di neraca sebesar nilai pendaftarannya.

Aset Tak Berwujud dalam Pengerjaan

53. ***Jika penyelesaian pengerjaan suatu ATB melebihi dan/atau melewati satu periode tahun anggaran, maka ATB yang belum selesai tersebut digolongkan dan dilaporkan sebagai ATB dalam pengerjaan sampai dengan aset tersebut selesai dan siap dipakai.***

54. Terdapat kemungkinan pengembangan suatu ATB yang diperoleh secara internal yang jangka waktu penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau pelaksanaan pengembangannya melewati tanggal pelaporan. Dalam hal terjadi seperti ini, maka atas pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai dengan tanggal pelaporan harus diakui sebagai ATB dalam pengerjaan (*Intangible Asset-Work In Progress*), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan direklasifikasi menjadi ATB yang bersangkutan.

Pengukuran Setelah Perolehan

55. Pada kebanyakan kasus, sifat alamiah ATB adalah tidak adanya penambahan nilai ATB dan tidak diperlukannya penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa depan atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai beban operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

56. ***Pengeluaran setelah perolehan ATB dapat dikapitalisasi apabila memenuhi salah satu kriteria ini***:

(a) ***Manambah sisa umur manfaat ekonomis selanjutnya; atau***

(b) ***Meningkatkan nilai guna dalam bentuk peningkatan kapasitas, efektivitas, efisiensi.***

57. Apabila perubahan yang dilakukan tidak memenuhi salah satu kriteria di atas maka pengeluaran diakui sebagai beban pada saat terjadinya. Sebagai contoh, pengeluaran setelah perolehan perangkat lunak (software) yang sifatnya hanya mengembalikan ke kondisi semula seperti pengeluaran untuk teknisi perangkat lunak (software) dalam rangka memperbaiki untuk dapat dioperasikan kembali, tidak perlu dikapitalisasi.

58. ***Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan izin penggunaan/lisensi yang kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak***

dikapitalisasi, sedangkan pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan izin penggunaan/lisensi yang lebih dari 12 bulan dikapitalisasi.

Amortisasi

59. ***ATB disajikan sebesar nilai tercatatnya yaitu biaya perolehan ATB tersebut dikurangi akumulasi amortisasi.***

60. Amortisasi ATB sama prinsipnya seperti penyusutan dalam aset tetap. Masa manfaat ATB dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang semuanya harus diperhitungkan dalam penetapan periode amortisasi. Masa manfaat tersebut dapat dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan, atau kontrak.

61. Untuk menerapkan amortisasi, sebuah entitas harus menilai apakah masa manfaat suatu aset tidak berwujud adalah terbatas atau tak terbatas. Jika terbatas, entitas harus menentukan jangka waktu atau jumlah produksi atau jumlah unit yang dihasilkan, selama masa manfaat. Suatu aset tidak berwujud diakui entitas memiliki masa manfaat tak terbatas jika berdasarkan analisis dari seluruh faktor relevan, tidak ada batas yang terlihat pada saat ini atas periode yang mana aset sudah tidak mempunyai manfaat bagi entitas.

62. ***Amortisasi hanya dapat diterapkan atas ATB yang memiliki masa manfaat terbatas. ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diamortisasi selama masa manfaat atau masa secara hukum, mana yang lebih pendek atau sesuai kebijakan entitas yang memiliki wewenang mengelola barang.***

63. Amortisasi suatu ATB dengan masa manfaat terbatas tidak berakhir jika aset tersebut tidak lagi digunakan, kecuali aset tersebut sudah sepenuhnya diamortisasi atau digolongkan sebagai aset yang dimiliki untuk dijual dan/atau diserahkan kepada masyarakat/pihak lain.

64. ***Amortisasi dapat dilakukan dengan berbagai metode seperti metode garis lurus, metode saldo menurun, dan metode unit produksi. Metode yang digunakan dipilih berdasarkan pola konsumsi manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dan diterapkan secara konsisten dari periode ke periode lainnya, kecuali terdapat perubahan dalam perkiraan pola konsumsi tersebut.***

65. Metode amortisasi yang digunakan harus menggambarkan pola konsumsi entitas atas manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan secara andal, digunakan metode garis lurus.

66. ***Nilai residu suatu ATB yang memiliki masa manfaat terbatas diasumsikan sama dengan nol.***

67. ***Amortisasi setiap periode diakui sebagai beban amortisasi dan penyesuaian atas akun ATB. Beban amortisasi ATB disajikan dalam Laporan Operasional. Penyesuaian akun ATB dilakukan dengan membentuk akun lawan akumulasi amortisasi ATB.***

68. Periode amortisasi dan metode amortisasi dapat ditinjau setiap akhir tahun buku. Jika perkiraan masa manfaat aset berbeda secara signifikan dengan estimasi–estimasi sebelumnya, periode amortisasi harus disesuaikan. Jika terjadi perubahan yang signifikan dalam perkiraan pola konsumsi manfaat ekonomis dari ATB, metode amortisasi harus disesuaikan untuk mencerminkan pola yang berubah tersebut. Seiring berjalannya waktu, pola manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan mengalir ke entitas dari suatu ATB dapat berubah. Misalnya, dapat timbul indikasi bahwa metode amortisasi saldo menurun ternyata lebih tepat jika dibandingkan dengan metode garis lurus. Contoh lainnya adalah apabila penggunaan hak yang diperoleh melalui suatu lisensi ditangguhkan menunggu tindakan/putusan pada komponen lainnya dari suatu rencana kegiatan, manfaat ekonomis yang timbul dari aset tersebut mungkin tidak diterima hingga periode berikutnya.

69. ***Terhadap ATB yang semula memiliki masa manfaat tidak terbatas, namun di kemudian hari berdasarkan kebijakan atau kondisi memiliki masa manfaat terbatas, maka entitas melakukan amortisasi atas ATB tersebut selama masa manfaat yang dapat didentifikasi sejak kebijakan dan kondisi tersebut terjadi.***

PENGHENTIAN DAN PELEPASAN

70. ***ATB yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah harus dipindahkan ke pos aset lain-lain sesuai dengan nilai tercatatnya.***

71. ***ATB yang dihentikan secara permanen atau dilepas harus dikeluarkan dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.***

72. Penghentian secara permanen atau pelepasan ATB dilakukan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang mengatur mengenai pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah.

73. ***Dalam hal ATB dihentikan secara permanen karena sudah tidak ada manfaat masa depan, maka ATB harus dikeluarkan dari Neraca dan nilai tercatatnya diakui sebagai beban dan disajikan dalam Laporan Operasional.***

74. ***Dalam hal ATB dilepaskan karena dijual atau dipertukarkan, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai tercatat ATB diakui sebagai kerugian atau keuntungan non operasional dan disajikan dalam Laporan Operasional.***

PENGUNGKAPAN

75. ***Laporan keuangan mengungkapkan hal-hal sebagai berikut terkait dengan ATB, antara lain:***

(a) ***Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan;***

(b) ***ATB yang memiliki masa manfaat tak terbatas atau terbatas, jika masa manfaat terbatas diungkapkan tingkat amortisasi yang digunakan atau masa manfaatnya.***

(c) ***Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan;***

(d) ***Metode amortisasi yang digunakan, jika ATB tersebut terbatas masa manfaatnya;***

(e) ***Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi pada awal dan akhir periode;***

(f) ***ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan, jika ada;***

(g) ***Penghentian dan pelepasan ATB, jika ada;***

(h) ***Perubahan-perubahan dan alasan perubahan terhadap periode amortisasi atau metode amortisasi, jika ada;***

(i) ***Keberadaan ATB yang dimiliki bersama, jika ada;***

(j) ***Indikasi penurunan nilai ATB yang lebih cepat dari yang diperkirakan semula, jika ada.***

TANGGAL EFEKTIF

76. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2020.***

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 15
PERISTIWA SETELAH TANGGAL PELAPORAN

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 4
Tujuan	1 - 2
Ruang Lingkup	3 - 4
Definisi	5
Otorisasi Penerbitan Laporan Keuangan	6 - 7
Pengakuan Dan Pengukuran	8
Peristiwa Penyesuai Setelah Tanggal Pelaporan	9 - 10
Peristiwa Nonpenyesuai Setelah Tanggal Pelaporan	11 - 12
Kesinambungan Entitas	13 - 16
Pengungkapan	17 - 22
Pengungkapan Tanggal Laporan Keuangan Diotorisasi untuk Terbit	17 - 18
Pemutakhiran Pengungkapan Kondisi Pada Tanggal Pelaporan	19 - 20
Pengungkapan Peristiwa Nonpenyesuai Setelah Tanggal Pelaporan	21 - 22
Tanggal Efektif	23

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL PERNYATAAN NO. 15

PERISTIWA SETELAH TANGGAL PELAPORAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan pernyataan ini adalah untuk menentukan:

(a) Bilamana entitas menyesuaikan laporan keuangannya atas peristiwa setelah tanggal pelaporan; dan

(b) Pengungkapan yang dibuat entitas tentang tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit dan peristiwa setelah tanggal pelaporan.

2. Pernyataan ini juga mensyaratkan bahwa entitas tidak perlu menyajikan laporan keuangannya dengan asumsi kesinambungan entitas apabila peristiwa setelah tanggal pelaporan mengindikasikan bahwa penerapan asumsi kesinambungan entitas tidak dapat diterapkan.

Ruang Lingkup

3. ***Pernyataan standar ini diterapkan dalam akuntansi untuk, dan pengungkapan atas, peristiwa setelah tanggal pelaporan.***

4. ***Pernyataan Standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan suatu entitas pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan laporan keuangan konsolidasian, tidak termasuk perusahaan negara/daerah***.

DEFINISI

5. ***Berikut ini adalah istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar dengan pengertian:***

<u>Peristiwa setelah tanggal pelaporan</u> adalah peristiwa, baik yang menguntungkan maupun yang tidak menguntungkan, yang terjadi di antara tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Peristiwa tersebut dapat dibagi menjadi dua jenis, yaitu:

(a) ***Peristiwa yang memberikan bukti adanya kondisi pada tanggal pelaporan (merupakan peristiwa penyesuai setelah tanggal pelaporan); dan***

(b) ***Peristiwa yang mengindikasikan timbulnya kondisi setelah tanggal pelaporan (merupakan peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan).***

OTORISASI PENERBITAN LAPORAN KEUANGAN

6. Untuk menentukan suatu peristiwa memenuhi definisi peristiwa setelah tanggal pelaporan, perlu dilakukan identifikasi tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Tanggal pelaporan adalah tanggal terakhir dari periode pelaporan keuangan tersebut. Tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit adalah tanggal saat audit laporan keuangan telah selesai yang dinyatakan dalam LHP auditor atau tanggal saat pemerintah menyatakan bertanggung jawab atas laporan keuangan, apabila laporan keuangan tersebut tidak diaudit.

7. Proses yang terjadi di antara penyusunan laporan keuangan dan otorisasi penerbitan laporan keuangan dapat berbeda tergantung pada sifat organisasi, struktur organisasi, ketentuan yang wajib diikuti oleh entitas serta prosedur yang ditetapkan dalam proses penyusunan dan penyelesaian laporan keuangan.

PENGAKUAN DAN PENGUKURAN

8. Dalam periode antara tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit, pemerintah mungkin mengumumkan kebijakan yang dapat berdampak pada penyajian/pengungkapan pos-pos dalam laporan keuangan. Sejauh mana peristiwa akibat kebijakan pemerintah berdampak pada penyesuaian laporan keuangan tergantung pada (a) apakah kejadian/peristiwa tersebut memberikan informasi yang cukup tentang kondisi terkini pada tanggal pelaporan dan (b) apakah terdapat bukti yang cukup memadai dapat diperoleh atau dapat dipenuhi.

PERISTIWA PENYESUAI SETELAH TANGGAL PELAPORAN

9. ***Entitas menyesuaikan jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan karena adanya peristiwa penyesuai setelah tanggal pelaporan.***

10. Berikut ini beberapa contoh peristiwa penyesuai setelah tanggal pelaporan yang memerlukan penyesuaian angka-angka laporan keuangan, atau untuk mengakui peristiwa yang belum disajikan sebelumnya, antara lain:

(a) Penyelesaian atas putusan pengadilan yang telah bersifat final dan memiliki kekuatan hukum tetap setelah tanggal pelaporan yang memutuskan bahwa entitas memiliki kewajiban kini pada tanggal pelaporan. Entitas menyesuaikan nilai kewajiban yang terkait dengan penyelesaian putusan pengadilan tersebut setelah tidak ada upaya lainnya.

(b) Informasi yang diterima setelah tanggal pelaporan yang mengindikasikan adanya penurunan nilai piutang pada tanggal pelaporan, misalnya informasi daluwarsa pajak (kedaluwarsanya hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak) dan kepailitan debitor yang terjadi setelah tanggal pelaporan keuangan yang mengindikasikan kemungkinan piutang tidak dapat ditagih, sehingga perlu disesuaikan.

(c) Ditetapkannya jumlah pendapatan berdasarkan informasi yang diperoleh dari entitas lain yang berwenang pada periode pelaporan setelah tanggal pelaporan.

(d) Ditemukannya kecurangan atau kesalahan yang mengakibatkan salah saji laporan keuangan.

(e) Pengesahan yang dilakukan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum terhadap transaksi belanja dan/atau pendapatan yang terjadi sebelum tanggal pelaporan.

(f) Hasil pemeriksaan BPK yang terbit setelah tanggal pelaporan keuangan atas perhitungan subsidi yang seharusnya diakui pemerintah.

PERISTIWA NONPENYESUAI SETELAH TANGGAL PELAPORAN

11. ***Entitas tidak menyesuaikan jumlah yang disajikan dalam laporan keuangan karena adanya peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan.***

12. Contoh dari peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan di antaranya:

(a) Adanya kebijakan penyajian kembali nilai aset dengan menggunakan nilai wajar secara teratur yang menyebabkan menurunnya nilai aset diantara tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Penurunan nilai tersebut tidak berhubungan dengan kondisi aset pada tanggal laporan keuangan namun akan menggambarkan keadaan yang terjadi pada periode berikutnya.

(b) Pengumuman pembagian dividen yang dilakukan oleh Badan Usaha Milik Negara/Daerah setelah tanggal pelaporan.

KESINAMBUNGAN ENTITAS

13. ***Entitas pelaporan tidak menyusun laporan keuangan dengan dasar kesinambungan entitas apabila setelah tanggal pelaporan terdapat penetapan pemerintah untuk melakukan likuidasi atas entitas pelaporan dalam jangka pendek.***

14. Jika asumsi kesinambungan entitas tidak lagi terpenuhi, standar ini mensyaratkan entitas untuk mencerminkan hal ini dalam laporan keuangannya. Dampak perubahan semacam itu akan tergantung pada keadaan khusus entitas, misalnya, apakah operasi akan dialihkan ke entitas pemerintah lain atau dilikuidasi. Dibutuhkan pertimbangan dalam menentukan apakah diperlukan perubahan pada nilai aset dan kewajiban yang tercatat.

15. Ketika asumsi kesinambungan entitas tidak lagi terpenuhi, perlu juga untuk mempertimbangkan apakah perubahan kondisi tersebut mengarah pada munculnya kewajiban tambahan atau memicu klausul dalam kontrak utang yang mengarah pada reklasifikasi utang jangka Panjang menjadi utang jangka pendek.

16. PSAP 01 mensyaratkan adanya suatu pengungkapan apabila:

(a) Laporan keuangan tidak disusun atas dasar kesinambungan entitas. PSAP 01 mensyaratkan bahwa pada saat laporan keuangan tidak disusun atas dasar kesinambungan entitas, hal tersebut harus diungkapkan, bersama dengan dasar penyusunan laporan keuangan yang digunakan dan alasan mengapa entitas dianggap tidak berkesinambungan; atau

(b) Pihak yang bertanggung jawab atas penyusunan laporan keuangan menyadari ketidakpastian terkait dengan peristiwa atau kondisi yang dapat menimbulkan keraguan pada kemampuan entitas untuk melanjutkan kesinambungan operasinya. Peristiwa atau kondisi yang memerlukan pengungkapan dapat timbul setelah tanggal pelaporan. PSAP 01 mensyaratkan ketidakpastian tersebut untuk diungkapkan.

PENGUNGKAPAN

Pengungkapan Tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit

17. ***Entitas pelaporan mengungkapkan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit dan pihak yang bertanggung jawab mengotorisasi laporan keuangan.***

18. Tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit penting diketahui oleh pengguna karena laporan keuangan tidak mencerminkan peristiwa setelah tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit.

Pemutakhiran Pengungkapan Kondisi pada Tanggal Pelaporan

19. ***Apabila entitas pelaporan menerima informasi setelah tanggal pelaporan dan sebelum tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit, maka entitas memutakhirkan pengungkapan berdasarkan informasi terkini tersebut.***

20. Dalam beberapa kasus, entitas pelaporan perlu memutakhirkan pengungkapan laporan keuangannya untuk mencerminkan informasi yang diterima setelah tanggal pelaporan, walaupun informasi tersebut tidak mempengaruhi jumlah yang disajikan dalam laporan keuangannya. Salah satu contoh perlunya pemutakhiran pengungkapan adalah ketika bukti tentang kewajiban kontinjensi yang ada pada tanggal pelaporan baru tersedia setelah akhir tanggal pelaporan.

Pengungkapan Peristiwa Nonpenyesuai Setelah Tanggal Pelaporan

21. ***Apabila peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan memiliki nilai yang material, tidak adanya pengungkapan dapat mempengaruhi pengambilan keputusan pengguna laporan. Karena itu, entitas mengungkapkan informasi untuk setiap hal yang material dari peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan, yang mencakup:***

(a) ***Sifat peristiwa; dan***

(b) ***Estimasi atas dampak keuangan, atau pernyataan bahwa estimasi tersebut tidak dapat dibuat.***

22. Berikut adalah contoh peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan yang umumnya diungkapkan dalam laporan keuangan:

(a) Pengumuman untuk tidak melanjutkan suatu program atau kegiatan pemerintah, pelepasan aset serta penyelesaian kewajiban terkait dengan penghentian program atau kegiatan pemerintah;

(b) Pembelian atau pelepasan aset dalam jumlah yang signifikan;

(c) Kerusakan aset akibat kebakaran setelah tanggal pelaporan;

(d) Perubahan tidak normal setelah tanggal pelaporan atas harga aset atau kurs valuta asing;

(e) Komitmen entitas atau timbulnya kewajiban kontinjensi seperti penerbitan jaminan yang memiliki nilai yang signifikan; dan

(f) Dimulainya proses tuntutan hukum yang signifikan yang terjadi setelah tanggal pelaporan, termasuk tuntutan terkait keberatan/banding/restitusi pajak yang signifikan.

TANGGAL EFEKTIF

23. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2021. Penerapan lebih dini disarankan berdasarkan kesiapan entitas.***

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO 16
PERJANJIAN KONSESI JASA – PEMBERI KONSESI

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1-6
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2-6
Definisi	7
Pengakuan Dan Pengukuran Aset Konsesi Jasa	8-14
Pengakuan Dan Pengukuran Kewajiban	15-29
Skema Kewajiban Keuangan	19-24
Skema Pemberian Hak Usaha Kepada Mitra	25-28
Membagi Perjanjian	29-30
Kewajiban Lainnya, Komitmen, Kewajiban Kontinjensi, Dan Aset Kontinjensi	31
Pendapatan Lainnya	32
Penyajian Dan Pengungkapan	33-36
Ketentuan Transisi	37
Tanggal Efektif	38

Lampiran:

Panduan Penerapan

Dasar Kesimpulan

Catatan Informasi

Contoh Ilustratif 1: Pemberi Konsesi Melakukan Serangkaian Pembayaran kepada Mitra

Contoh Ilustratif 2: Pemberi Konsesi Memberikan Hak Usaha kepada Mitra untuk Memungut Tarif kepada Pengguna Jalan Tol

Contoh Ilustratif 3: Pemberi Konsesi Melakukan Serangkaian Pembayaran dan juga Memberikan Hak Usaha Kepada Mitra untuk Memungut Tarif kepada Pengguna Jalan Tol

Contoh Ilustratif 4: Awal Penerapan Secara Retrospektif

Contoh Ilustratif 5: Berakhirnya Perjanjian pada Tanggal Akhir Periode Konsesi Jasa

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NOMOR 16

PERJANJIAN KONSESI JASA – PEMBERI KONSESI

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan 16: Perjanjian Konsesi Jasa - Pemberi Konsesi, terdiri dari paragraf 01 sampai dengan paragraf 38 yang dilampiri dengan Panduan Penerapan, Dasar Kesimpulan, Panduan Implementasi serta Contoh Ilustrasi.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. ***Tujuan Pernyataan Standar ini mengatur akuntansi perjanjian konsesi jasa yang dilakukan oleh entitas pemerintah selaku pemberi konsesi.***

Ruang Lingkup (lihat Panduan Penerapan Paragraf 01 - 02)

2. ***Entitas pemberi konsesi, dalam hal ini entitas pemerintah, menerapkan Pernyataan Standar ini untuk akuntansi dalam pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan laporan keuangan yang bertujuan umum atas perjanjian konsesi jasa.***

3. Pernyataan Standar ini berlaku untuk entitas pemerintah pusat/daerah dalam menyusun laporan keuangan yang bertujuan umum.

4. Perjanjian konsesi jasa dalam ruang lingkup Pernyataan Standar ini adalah perjanjian yang melibatkan mitra untuk menyediakan jasa publik yang berkaitan dengan aset konsesi jasa atas nama pemberi konsesi.

5. Perjanjian di luar ruang lingkup Pernyataan Standar ini adalah perjanjian yang tidak terkait dengan penyediaan jasa pelayanan publik dan komponen penyediaan jasa pelayanan publik dimana aset yang digunakan tidak dikendalikan oleh pemberi konsesi (misalnya alih daya, kontrak jasa, atau privatisasi).

6. Pernyataan Standar ini tidak berlaku untuk akuntansi bagi mitra konsesi. Pedoman akuntansi untuk perjanjian konsesi jasa bagi mitra konsesi mengikuti standar akuntansi keuangan yang relevan.

DEFINISI (lihat Panduan Penerapan Paragraf 03 - 04)

7. ***Berikut ini adalah istilah yang digunakan dalam Pernyataan Standar ini dengan pengertiannya:***

<u>Perjanjian konsesi jasa</u> adalah perjanjian mengikat antara pemberi konsesi dan mitra dimana:

(a) mitra menggunakan aset konsesi jasa untuk menyediakan jasa publik atas nama pemberi konsesi selama jangka waktu tertentu; dan

(b) mitra diberikan kompensasi atas penyediaan jasa pelayanan publik selama masa perjanjian konsesi jasa.

<u>Perjanjian mengikat</u> adalah perjanjian yang memberikan hak dan kewajiban yang dapat dipaksakan kepada para pihak dalam perjanjian, seperti dalam bentuk kontrak. Perjanjian yang mengikat mencakup hak dan kewajiban yang berasal dari kontrak atau hak dan kewajiban hukum lainnya.

<u>Pemberi konsesi</u> adalah entitas akuntansi/pelaporan pemerintah pusat/pemerintah daerah yang memberikan hak penggunaan aset konsesi jasa kepada mitra.

<u>Mitra</u> adalah operator berbentuk badan usaha sebagai pihak dalam perjanjian konsesi jasa yang menggunakan aset konsesi jasa dalam menyediakan jasa publik yang pengendalian asetnya dilakukan oleh pemberi konsesi.

<u>Aset konsesi jasa</u> adalah aset yang digunakan untuk menyediakan jasa publik atas nama pemberi konsesi dalam suatu perjanjian konsesi jasa, dan aset dimaksud merupakan aset yang:

(a) disediakan oleh mitra, yang:

(i) dibangun, dikembangkan, atau diperoleh dari pihak lain; atau

(ii) merupakan aset yang dimiliki oleh mitra; atau

(b) disediakan oleh pemberi konsesi, yang:

(i) merupakan aset yang dimiliki oleh pemberi konsesi; atau

(ii) merupakan peningkatan aset pemberi konsesi.

PENGAKUAN DAN PENGUKURAN ASET KONSESI JASA (lihat Panduan Penerapan Paragraf 05 - 34)

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

(a) ***Pemberi konsesi mengendalikan atau mengatur jenis jasa publik yang harus disediakan oleh mitra, kepada siapa jasa publik tersebut diberikan, serta penetapan tarifnya; dan***

(b) ***Pemberi konsesi mengendalikan (yaitu melalui kepemilikan, hak manfaat atau bentuk lain) setiap kepentingan signifikan atas sisa aset di akhir masa konsesi.***

9. ***Pernyataan Standar ini diterapkan pada aset yang digunakan dalam perjanjian konsesi jasa selama seluruh masa manfaat (selama umur aset) jika persyaratan dalam paragraf 8 huruf (a) terpenuhi.***

10. ***Pemberi konsesi melakukan pengukuran awal perolehan atas aset konsesi jasa yang diakui berdasarkan paragraf 8 (atau paragraf 9 - untuk***

selama umur aset) sebesar nilai wajar, kecuali atas aset yang dimiliki pemberi konsesi sebagaimana diatur dalam paragraf 11.

11. ***Ketika aset yang dimiliki pemberi konsesi memenuhi kondisi persyaratan sebagaimana dimaksud paragraf 8 huruf (a) dan paragraf 8 huruf (b) (atau paragraf 9 - untuk selama umur aset), pemberi konsesi melakukan reklasifikasi aset yang dipartisipasikannya tersebut sebagai aset konsesi jasa. Reklasifikasi aset dimaksud diukur dengan menggunakan nilai tercatat aset.***

12. ***Setelah pengakuan awal atau reklasifikasi, perlakuan akuntansi atas aset konsesi jasa mengikuti ketentuan PSAP yang mengatur Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud.***

13. Perolehan awal komponen aset konsesi jasa dalam suatu perjanjian konsesi jasa yang memiliki sifat atau fungsi yang sama dalam penyediaan jasa pelayanan publik oleh mitra dicatat sebagai satu jenis aset tersendiri dimana dapat terbentuk dari satu atau beberapa jenis kelompok aset sebagaimana dinyatakan dalam PSAP yang mengatur Akuntansi Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Akuntansi Aset Tak Berwujud. Sebagai contoh, suatu konstruksi jembatan yang dijelaskan secara terpisah dalam kelompok aset tetap akan dijelaskan sebagai satu kesatuan komponen aset konsesi jasa untuk penyediaan jasa layanan jalan sesuai dengan perjanjian konsesi jasanya. Komponen aset konsesi jasa tersebut disusutkan atau diamortisasi secara sistematis selama umur ekonomi teknis aset dimaksud, dan tidak dibatasi oleh masa konsesi sesuai perjanjian konsesi jasa.

14. ***Pada akhir masa konsesi jasa, aset konsesi jasa direklasifikasi ke dalam jenis kelompok aset berdasarkan sifat atau fungsi mengikuti ketentuan PSAP yang mengatur Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud. Reklasifikasi aset dimaksud diukur menggunakan nilai tercatat aset.***

PENGAKUAN DAN PENGUKURAN KEWAJIBAN (lihat Panduan Penerapan Paragraf 35 - 49)

15. ***Pada saat pemberi konsesi mengakui aset konsesi jasa sebagaimana dimaksud paragraf 8 (atau paragraf 9 - untuk selama umur aset), pemberi konsesi juga mengakui kewajiban. Pemberi konsesi tidak mengakui kewajiban atas aset konsesi jasa yang berasal dari reklasifikasi asetnya sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 11, kecuali jika terdapat tambahan imbalan yang disediakan oleh mitra sebagaimana dijelaskan dalam paragraf 16.***

16. ***Pengakuan kewajiban sebagaimana dimaksud paragraf 15 pada awalnya diukur sebesar nilai yang sama dengan nilai aset konsesi jasa sebagaimana dimaksud paragraf 10, disesuaikan dengan nilai imbalan yang dialihkan (misal kas) dari pemberi konsesi kepada mitra, atau dari mitra kepada pemberi konsesi.***

17. Sifat kewajiban yang diakui ditentukan berdasarkan sifat imbalan yang dipertukarkan antara pemberi konsesi dan mitra. Sifat imbalan yang diberikan oleh pemberi konsesi kepada mitra ditentukan dengan mengacu kepada syarat peraturan atau perjanjian yang mengikat dan, jika ada, hukum perjanjian yang relevan.

18. Sebagai bentuk pertukaran atas aset konsesi jasa, pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra atas aset konsesi jasa melalui skema atau skema kombinasi dari:

(a) Pembayaran kepada mitra atau skema kewajiban keuangan (*financial liability model*);

(b) Pemberian hak usaha kepada mitra (*grant of a right to the operator model*), misalnya:

  (i) Pemberian hak kepada mitra untuk memperoleh pendapatan dari para pengguna jasa aset konsesi jasa; atau

  (ii) Pemberian hak kepada mitra untuk menggunakan aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan, misalnya pengelolaan fasilitas parkir berbayar yang berdekatan dengan fasilitas penyediaan jasa pelayanan publik; atau pemanfaatan lahan untuk jasa periklanan atau fasilitas komersial lainnya yang tidak berhubungan dengan penyelenggaraan jaringan jalan tol atau jasa layanan publik.

Skema Kewajiban Keuangan

19. ***Dalam hal pemberi konsesi memiliki tanggungan kewajiban tanpa syarat untuk membayar kas atau aset keuangan lain kepada mitra sehubungan pembangunan, pengembangan, perolehan, atau peningkatan aset konsesi jasa, maka pemberi konsesi mengakui kewajiban sebagaimana dimaksud paragraf 15 sebagai kewajiban keuangan.***

20. Pemberi konsesi memiliki tanggungan kewajiban tanpa syarat untuk membayar kas jika pemberi konsesi telah menjamin untuk membayar kepada mitra terhadap:

(a) Jumlah tertentu atau dapat ditentukan; atau

(b) Kekurangan, jika ada, antara jumlah yang diterima mitra dari para pengguna jasa layanan publik dan jumlah tertentu atau yang dapat ditentukan sebagaimana dimaksud dalam paragraf 20 huruf (a), walaupun jika pembayaran tersebut bergantung pada adanya kepastian dari mitra bahwa aset konsesi jasa telah memenuhi persyaratan kualitas atau kuantitas atau efisiensi tertentu.

21. Perlakuan atas kewajiban keuangan yang diakui sebagaimana paragraf 15 berpedoman pada standar akuntansi mengenai instrumen keuangan, kecuali untuk hal yang telah diatur dan dipandu dalam Pernyataan Standar ini.

22. ***Pemberi konsesi mengalokasikan pembayaran kepada mitra dan mengakui pembayaran dimaksud berdasarkan substansi pembayaran sebagai:***

(a) ***pengurang nilai pengakuan kewajiban yang diakui sebagaimana dimaksud paragraf 15;***

(b) ***bagian tagihan atas biaya keuangan; dan***

(c) ***bagian tagihan atas ketersediaan jasa pelayanan publik oleh mitra.***

23. ***Bagian untuk tagihan atas biaya keuangan sebagaimana dimaksud paragraf 22 huruf (b) dan bagian tagihan atas ketersediaan jasa pelayanan publik oleh mitra sebagaimana dimaksud paragraf 22 huruf (c) sesuai maksud perjanjian konsesi jasa, diakui sebagai beban.***

24. ***Ketika komponen aset dan komponen ketersediaan jasa pelayanan publik yang diatur dalam perjanjian konsesi jasa dapat diidentifikasi secara terpisah, komponen ketersediaan jasa pelayanan publik atas pembayaran dari pemberi konsesi kepada mitra dialokasikan dengan mengacu pada nilai wajar relatif atas aset konsesi jasa dan ketersediaan jasa pelayanan publik. Ketika komponen aset dan komponen ketersediaan jasa pelayanan publik tidak dapat diidentifikasi secara terpisah, komponen ketersediaan jasa pelayanan publik atas pembayaran dari pemberi konsesi kepada mitra ditentukan dengan estimasi.***

Skema Pemberian Hak Usaha kepada Mitra

25. ***Dalam hal pemberi konsesi tidak memiliki tanggungan kewajiban tanpa syarat untuk membayar kas atau aset keuangan lain kepada mitra sehubungan dengan pembangunan, pengembangan, perolehan, atau peningkatan aset konsesi jasa, dan memberikan hak kepada mitra untuk memungut pendapatan dari pihak ketiga atas penggunaan aset konsesi jasa atau pengelolaan aset selain aset konsesi jasa, maka pemberi konsesi mencatat pengakuan kewajiban sesuai dengan paragraf 15 sebagai bagian tangguhan dari pendapatan yang timbul dari pertukaran aset antara pemberi konsesi dan mitra.***

26. ***Pemberi konsesi mengakui pendapatan dan mengurangi kewajiban (pendapatan tangguhan) sebagaimana dimaksud paragraf 25 berdasarkan substansi ekonomi dari perjanjian konsesi jasa.***

27. Pada saat pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra atas aset konsesi jasa dan ketersediaan jasa pelayanan publik, berupa pemberian hak untuk memungut pendapatan dari pengguna aset konsesi jasa atau mengelola aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan, maka pertukaran dimaksud merupakan transaksi yang menimbulkan pendapatan. Pada saat hak dimaksud diberikan kepada mitra berlaku selama masa konsesi, pemberi konsesi tidak secara langsung mengakui pendapatan dari pertukaran dimaksud. Pemberi konsesi mengakui bagian atas pendapatan yang belum terealisasi atau yang masih

ditangguhkan sebagai kewajiban. Pendapatan diakui berdasarkan substansi ekonomi dari perjanjian konsesi jasa, dan mengurangi kewajiban - pendapatan tangguhan.

28. Dalam hal skema pemberian hak usaha kepada mitra terdapat pembayaran dari pemberi konsesi kepada mitra sehubungan pemakaian aset konsesi jasa yang jasa publiknya dinikmati oleh pihak ketiga atau masyarakat, pembayaran tersebut merupakan transaksi imbal balik atas pertukaran untuk pemakaian aset konsesi jasa dan bukan berkaitan dengan perolehan aset konsesi jasa ataupun pengurang nilai kewajiban – pendapatan tangguhan. Atas hal ini, pemberi konsesi memberikan imbalan berupa pembayaran kepada mitra atas penggunaan layanan jasa publik dari pemakaian aset konsesi jasa, dan pembayaran tersebut diakui sebagai beban.

Membagi Perjanjian

29. ***Apabila dalam perjanjian konsesi jasa mengatur bahwa pemberi konsesi membayar atas biaya pembangunan, perolehan, atau peningkatan aset konsesi jasa, sebagian melalui skema kewajiban keuangan sebagaimana dimaksud paragraf 19 dan sebagian melalui skema pemberian hak usaha kepada mitra sebagaimana dimaksud paragraf 25, maka atas jumlah keseluruhan pengakuan kewajiban yang timbul sebagaimana dimaksud paragraf 15 diperlakukan secara terpisah untuk masing-masing skema. Nilai awal pengakuan untuk keseluruhan kewajiban tersebut adalah sama dengan jumlah kewajiban yang diukur sebagaimana dimaksud paragraf 16.***

30. ***Pemberi konsesi mencatat masing-masing bagian kewajiban yang dimaksud dalam paragraf 29 berdasarkan masing-masing skema sebagaimana paragraf 19 sampai dengan paragraf 28.***

KEWAJIBAN LAINNYA, KOMITMEN, KEWAJIBAN KONTINJENSI, DAN ASET KONTINJENSI (lihat Panduan Penerapan Paragraf 50-53)

31. ***Pemberi konsesi mencatat kewajiban lainnya, komitmen, kewajiban kontinjensi serta aset kontinjensi yang timbul dari perjanjian konsesi jasa berpedoman pada standar akuntansi mengenai provisi, kewajiban kontinjensi dan aset kontinjensi.***

PENDAPATAN LAINNYA (lihat Panduan Penerapan Paragraf 54-63)

32. ***Pemberi konsesi mencatat pendapatan lainnya, selain dari pendapatan sebagaimana dimaksud paragraf 25 sampai dengan paragraf 28, berpedoman pada standar akuntansi mengenai pendapatan dari transaksi pertukaran.***

PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN (lihat Panduan Penerapan Paragraf 64-65)

33. ***Pemberi konsesi menyajikan informasi sesuai dengan pengaturan pada PSAP yang mengatur Penyajian Laporan Keuangan.***

34. ***Seluruh aspek perjanjian konsensi jasa dipertimbangkan dalam menetapkan pengungkapan yang memadai dalam catatan atas laporan keuangan. Pemberi jasa mengungkapkan informasi berikut ini terkait dengan perjanjian konsensi jasa pada setiap periode pelaporan:***

(a) Deskripsi perjanjian, kontrak, atau perikatan yang dipersamakan sehubungan perjanjian konsesi jasa;

(b) Ketentuan yang signifikan dalam perjanjian konsesi jasa yang dapat memengaruhi jumlah atau nilai, periode waktu, dan kepastian aliran kas di masa depan (misalnya masa konsesi, tanggal penentuan ulang harga/tarif, dan dasar penentuan ulang harga/tarif atau negosiasi ulang).

(c) Sifat dan tingkat (misalnya kuantitas, jangka waktu, atau nilai) dari:

(i) Hak untuk menggunakan aset yang ditentukan;

(ii) Hak yang mengharuskan mitra menyediakan jasa publik yang ditentukan dalam pelaksanaan perjanjian konsesi jasa;

(iii) Nilai buku aset konsesi jasa yang masih diakui pada tanggal laporan keuangan, termasuk aset milik pemberi konsesi yang direklasifikasi sebagai aset konsesi jasa;

(iv) Hak untuk menerima aset yang ditentukan di akhir masa perjanjian konsesi jasa;

(v) Opsi pembaharuan atau perpanjangan dan penghentian operasi konsesi jasa;

(vi) Ketentuan hak dan tanggung jawab lainnya, misalnya perbaikan besar komponen utama aset konsesi jasa (*overhaul*);

(vii) Ketentuan pemberian ijin atau akses bagi mitra terhadap aset konsesi jasa atau aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan; dan

(d) Perubahan dalam perjanjian konsesi jasa yang terjadi pada periode laporan keuangan tahun berjalan.

35. Pengungkapan sebagaimana dimaksud paragraf 34 merupakan pengungkapan tambahan yang material sehubungan dengan adanya perjanjian konsesi jasa. Pengungkapan atas perlakuan akuntansi yang secara khusus diatur dalam PSAP lain mengikuti pengungkapan yang memadai sesuai PSAP lain tersebut.

36. Pengungkapan sebagaimana dimaksud paragraf 34 disajikan secara individual untuk setiap perjanjian konsesi jasa atau disajikan secara keseluruhan untuk setiap kelompok perjanjian konsesi jasa. Suatu kelompok perjanjian konsesi

jasa merupakan suatu penggabungan dari perjanjian konsesi jasa yang memiliki jenis atau kelompok serupa, misalnya jasa pengelolaan jalan tol, telekomunikasi, atau jasa pengolahan air.

KETENTUAN TRANSISI (lihat Panduan Penerapan Paragraf 66-67)

37. ***Terhadap perjanjian konsesi jasa yang telah berlangsung sebelum berlakunya Pernyataan Standar ini, entitas pemerintah menentukan dampak kumulatif atas penerapan standar ini mulai periode yang paling memungkinkan dengan mengacu pada PSAP yang mengatur Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang Dihentikan.***

TANGGAL EFEKTIF

38. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif tanggal 1 Januari 2022. Pemberi konsesi menerapkan PSAP ini untuk periode laporan keuangan tahunan pada atau setelah tanggal efektif.***

Panduan Penerapan (*Application Guidance*)

(Panduan Penerapan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari PSAP 16)

Ruang Lingkup (lihat paragraf 2-6)

PP 01 Pernyataan Standar ini dimaksudkan sebagai pasangan pengaturan dari Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan 16 dari Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia, Perjanjian Konsesi Jasa (ISAK 16), yang menetapkan persyaratan akuntansi untuk mitra sektor swasta dalam perjanjian konsesi jasa. Untuk melakukannya, ruang lingkup, prinsip-prinsip untuk pengakuan aset, dan terminologi konsisten dengan pedoman yang berlaku dalam ISAK 16. Akan tetapi, karena Pernyataan Standar ini berkaitan dengan perlakuan akuntansi dari pemberi konsesi, Pernyataan Standar ini membahas perlakuan akuntansi yang diidentifikasi dalam ISAK 16 dari sudut pandang pemberi konsesi, sebagai berikut:

(a) Pemberi konsesi mengakui kewajiban keuangan ketika pemberi konsesi diwajibkan untuk melakukan serangkaian pembayaran kepada mitra atas penyediaan aset konsesi jasa (yaitu, atas pembangunan, pengembangan, perolehan maupun peningkatan aset mitra). Menggunakan persyaratan pengukuran yang ditentukan dalam Pernyataan Standar ini berdasarkan paragraf 12, 14, dan 20 ISAK 16, mitra mengakui pendapatan untuk konstruksi, pengembangan, akuisisi, peningkatan, dan jasa operasi yang disediakannya. Menurut paragraf 8 ISAK 16, mitra menghentikan pengakuan aset yang dimiliki yang diakui sebagai aset tetap sebelum memasuki perjanjian konsesi jasa.

(b) Pemberi konsesi mengakui kewajiban – pendapatan tangguhan ketika memberikan kepada mitra hak untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga pengguna aset konsesi jasa atau aset lain yang menghasilkan pendapatan. Menurut paragraf 26 ISAK 16, mitra mengakui aset tak berwujud.

(c) Pemberi konsesi menghentikan pengakuan atas aset yang diberikan kepada mitra dan tidak lagi memiliki kendali atas aset dimaksud. Menurut paragraf 27 ISAK 16, mitra mengakui aset dan kewajiban yang ditanggung terkait dengan kewajiban yang belum terpenuhi dalam pertukaran aset tersebut.

PP 02 Paragraf 8 dari Pernyataan Standar ini menentukan kondisi dimana suatu aset, terlepas dari selama umur aset, berada dalam ruang lingkup Pernyataan Standar ini. Paragraf 9 dari Pernyataan Standar ini menentukan kondisi dimana seluruh umur aset berada dalam ruang lingkup Pernyataan Standar ini.

Definisi (lihat paragraf 7)

PP 03 Paragraf 7 mendefinisikan suatu perjanjian konsesi jasa. Fitur umum dari suatu perjanjian konsesi jasa adalah:

(a) Pemberi konsesi adalah entitas pemerintah;

(b) Mitra bertanggung jawab untuk setidaknya beberapa pengelolaan aset konsesi jasa dan penyediaan jasa pelayanan publik terkait dan tidak hanya bertindak sebagai agen atas nama pemberi konsesi;

(c) Perjanjian dimaksud menetapkan tarif awal yang akan dipungut oleh mitra dan mengatur revisi tarif selama periode perjanjian konsesi jasa;

(d) Mitra wajib menyerahkan aset konsesi jasa menjadi barang milik negara/daerah kepada pemberi konsesi dalam kondisi tertentu pada akhir periode perjanjian, baik dengan disertai sedikit atau tanpa pembayaran imbalan tambahan, terlepas dari pihak mana yang awalnya membiayainya; dan

(e) Perjanjian dimaksud diatur dalam suatu perjanjian mengikat yang menetapkan standar kinerja, mekanisme penyesuaian tarif, dan pengaturan untuk menengahi perselisihan.

PP 04 Paragraf 7 mendefinisikan aset konsesi jasa. Contoh aset konsesi jasa adalah: jalan, jembatan, terowongan, penjara, rumah sakit, bandara, fasilitas distribusi air, pasokan energi dan jaringan telekomunikasi, instalasi permanen untuk operasi militer dan operasi lainnya, dan aset tetap lainnya atau aset tak berwujud yang digunakan untuk keperluan administrasi dalam memberikan pelayanan publik.

Pengakuan dan Pengukuran Perolehan Awal Aset Konsesi Jasa (lihat paragraf 8-14)

Pengakuan Aset Konsesi Jasa

PP 05 Penilaian apakah aset konsesi jasa diakui sesuai dengan paragraf 8 (atau paragraf 9 untuk selama umur aset) dibuat berdasarkan semua fakta dan keadaan dari perjanjian konsesi jasa.

PP 06 Pengendalian atau pengaturan sebagaimana dimaksud dalam paragraf 8(a) dilakukan dengan perjanjian mengikat, atau dengan cara lainnya (seperti melalui regulator pihak ketiga yang mengatur entitas lain yang beroperasi di industri atau sektor yang sama dengan pemberi konsesi), dan termasuk keadaan dalam hal pemberi konsesi membeli semua *output* maupun dalam hal sebagian atau seluruh *output* dibeli oleh jasa pengguna lain. Kemampuan untuk mengecualikan atau mengatur akses bagi pihak lain atas manfaat suatu aset merupakan elemen penting dari pengendalian yang membedakan sebuah aset milik entitas dengan aset yang merupakan barang publik dimana semua entitas memiliki akses dan memperoleh manfaat dari aset dimaksud. Perjanjian mengikat menetapkan harga/tarif awal yang akan dipungut oleh mitra dan mengatur revisi harga/tarif selama periode perjanjian konsesi jasa. Ketika perjanjian mengikat memberikan hak untuk mengontrol penggunaan aset konsesi jasa kepada pemberi

konsesi, aset dimaksud memenuhi kondisi yang ditentukan dalam paragraf 8(a) mengenai pengendalian sehubungan dengan jasa publik yang harus disediakan oleh mitra.

PP 07 Untuk tujuan paragraf 8(a), pemberi konsesi tidak perlu sepenuhnya mengendalikan harga/tarif: cukup bahwa harga/tarif dapat diatur oleh pemberi konsesi, perjanjian mengikat, atau regulator pihak ketiga yang mengatur entitas lain yang beroperasi di industri atau sektor yang sama (misalnya, rumah sakit, sekolah, atau universitas) dengan pemberi konsesi (misalnya, dengan mekanisme pembatasan). Akan tetapi, kondisi tersebut diterapkan pada substansi perjanjian. Untuk hal nonsubstantif dari perjanjian yang mengikat, seperti pembatasan harga/tarif yang hanya akan berlaku pada kondisi yang kemungkinannya kecil, diabaikan. Sebaliknya, jika, sebagai contoh, perjanjian dimaksudkan untuk memberikan kebebasan kepada mitra untuk menetapkan harga/tarif, tetapi setiap kelebihan keuntungan dikembalikan kepada pemberi konsesi, maka hal tersebut menunjukkan penerimaan mitra dibatasi dan pengujian pengendalian atas elemen harga/tarif telah terpenuhi.

PP 08 Pemerintah memiliki kekuatan untuk mengatur perilaku entitas yang beroperasi di sektor ekonomi tertentu, baik secara langsung, atau melalui unit/lembaga yang dibuat khusus. Untuk tujuan paragraf 8(a), kekuasaan mengatur yang luas yang dijelaskan di atas bukan merupakan pengendalian. Dalam Pernyataan Standar ini, istilah "mengatur" dimaksudkan untuk diterapkan hanya dalam konteks syarat dan ketentuan spesifik dari perjanjian konsesi jasa. Sebagai contoh, regulator jasa jalan tol dapat menentukan tarif yang berlaku untuk industri jalan tol secara keseluruhan. Bergantung pada kerangka hukum dalam yurisdiksi, tarif tersebut mungkin tersirat dalam perjanjian mengikat yang mengatur perjanjian konsesi jasa yang melibatkan penyediaan transportasi jalan tol, atau tarif tersebut dapat secara khusus dirujuk di dalamnya. Akan tetapi, dalam kedua kasus tersebut, pengendalian atas aset konsesi jasa berasal dari kontrak, atau perjanjian mengikat serupa, atau dari peraturan khusus yang berlaku untuk jasa jalan tol, dan bukan dari fakta bahwa pemberi konsesi adalah entitas sektor publik (pemerintah) yang terkait dengan regulator jasa jalan tol.

PP 09 Untuk tujuan paragraf 8(b), pengendalian oleh pemberi konsesi untuk setiap kepentingan signifikan atas sisa aset (residual) membatasi kemampuan praktis mitra untuk menjual atau menjaminkan aset dan memberikan pemberi konsesi hak penggunaan yang berkelanjutan selama periode perjanjian konsesi jasa. Kepentingan residual dalam aset merupakan estimasi nilai kini atas aset seolah-olah sudah sampai akhir usia dan dalam kondisi yang diharapkan pada akhir periode perjanjian konsesi jasa.

PP 10 Pengendalian berbeda dengan pengelolaan. Jika pemberi konsesi mempertahankan tingkat pengendalian yang dijelaskan dalam paragraf 8(a) dan mempertahankan kepentingan residual signifikan atas aset, maka mitra hanya mengelola aset atas nama pemberi konsesi - meskipun, dalam banyak kasus, hal tersebut lebih banyak melibatkan pertimbangan kebijakan manajemen.

PP 11 Kondisi dalam paragraf 8(a) dan 8(b) bersama-sama mengidentifikasi kapan aset, termasuk penggantian yang diperlukan, dikendalikan oleh pemberi konsesi untuk keseluruhan umur ekonomis aset konsesi jasa. Sebagai contoh, jika mitra harus mengganti bagian dari aset selama periode perjanjian (misalnya, lapisan atas jalan atau atap bangunan), maka aset dianggap sebagai keseluruhan. Dengan demikian kondisi dalam paragraf 8(b) dipenuhi untuk seluruh aset, termasuk bagian yang diganti, jika pemberi konsesi mengendalikan setiap kepentingan residual yang signifikan dalam penggantian akhir bagian tersebut.

PP 12 Terkadang penggunaan aset konsesi jasa sebagian diatur dalam cara yang dijelaskan dalam paragraf 8(a) dan sebagian tidak diatur. Akan tetapi, perjanjian ini bervariasi:

(a) Setiap aset yang secara fisik dapat dipisahkan dan mampu dioperasikan secara independen serta memenuhi karakteristik aset yang menghasilkan penerimaan kas, dianalisis secara terpisah untuk menentukan apakah kondisi yang ditetapkan dalam paragraf 8(a) terpenuhi jika digunakan sepenuhnya untuk tujuan yang tidak diatur (misalnya, aset tersebut mungkin berlaku untuk bagian rumah sakit yang tidak diperuntukkan untuk umum, dimana bagian lain dari rumah sakit digunakan oleh pemberi konsesi untuk pelayanan pasien umum); dan

(b) Ketika aktivitas murni tambahan (seperti toko yang ada di rumah sakit) tidak diatur, pengujian pengendalian diterapkan seolah-olah aktivitas jasa dimaksud tidak ada, karena dalam kasus dimana pemberi konsesi mengendalikan jasa dengan cara yang dijelaskan dalam paragraf 8(a), keberadaan aktivitas tambahan tidak mengurangi pengendalian pemberi konsesi terhadap aset konsesi jasa.

PP 13 Mitra mungkin memiliki hak untuk menggunakan aset terpisah seperti yang dijelaskan dalam paragraf PP12 huruf a., atau fasilitas yang digunakan untuk menyediakan aktivitas jasa tambahan yang tidak diregulasi seperti dijelaskan dalam paragraf PP12 huruf b. Dalam kedua kasus tersebut, secara substansi mungkin ada sewa dari pemberi konsesi kepada mitra; jika demikian, maka perlakuannya dicatat sesuai dengan PSAP yang mengatur mengenai sewa.

Aset yang Tersedia dari Pemberi Konsesi

PP 14 Perjanjian dapat mencakup aset yang berasal dari pemberi konsesi:

(a) Pemberi konsesi memberikan akses kepada mitra untuk tujuan perjanjian konsesi jasa; atau
(b) Pemberi konsesi memberikan akses kepada mitra untuk tujuan menghasilkan pendapatan sebagai kompensasi untuk penyediaan aset konsesi jasa.

PP 15 Ketentuan dalam paragraf 10 Pernyataan Standar ini adalah untuk mengukur aset yang diakui sesuai dengan paragraf 8 (atau paragraf 9 untuk selama umur aset) pada nilai wajar pengukuran awal. Aset yang berasal dari pemberi konsesi yang digunakan dalam perjanjian konsesi jasa berasal dari reklasifikasi dan bukan berasal dari pengakuan sebagaimana diatur dalam Pernyataan Standar ini. Hanya peningkatan aset yang berasal dari pemberi konsesi (misalnya, meningkatkan kapasitas) yang diakui sebagai aset konsesi jasa sesuai dengan paragraf 8, atau paragraf 9 untuk selama umur aset.

PP 16 Jika aset yang berasal dari pemberi konsesi tidak lagi memenuhi persyaratan pengakuan sebagaimana diatur dalam paragraf 8 (atau paragraf 9 untuk selama umur aset), maka pemberi konsesi mengikuti prinsip penghentian pengakuan dalam PSAP yang mengatur Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud. Sebagai contoh, jika aset yang tersedia dari pemberi konsesi dialihkan kepada mitra secara permanen, maka aset tersebut dihentikan pengakuannya. Jika aset dialihkan secara sementara, maka pemberi konsesi mempertimbangkan substansi dari ketentuan perjanjian konsesi jasa dalam menentukan apakah aset tersebut harus dihentikan pengakuannya. Dalam kasus tersebut, pemberi konsesi juga mempertimbangkan apakah perjanjian tersebut merupakan transaksi sewa atau transaksi jual dan sewa balik yang harus dipertanggungjawabkan sesuai dengan PSAP yang mengatur mengenai sewa.

PP 17 Ketika perjanjian konsesi jasa melibatkan peningkatan aset yang tersedia dari pemberi konsesi sehingga manfaat ekonomi di masa depan atau potensi jasa yang diberikan aset akan meningkat, maka peningkatan tersebut dinilai apakah memenuhi persyaratan pengakuan dalam paragraf 8 (atau paragraf 9 untuk selama umur aset). Jika persyaratan tersebut dipenuhi, maka pemutakhiran diakui dan diukur sesuai dengan Pernyataan Standar ini.

Aset Mitra yang Ada

PP 18 Mitra dapat menyediakan aset untuk digunakan dalam perjanjian konsesi jasa yang belum dibangun, dikembangkan, atau diakuisisi. Jika perjanjian melibatkan aset mitra yang ada, yang digunakan mitra untuk tujuan perjanjian konsesi jasa, maka pemberi konsesi menentukan apakah aset mitra tersebut memenuhi persyaratan dalam paragraf 8 (atau paragraf 9 untuk selama umur aset). Jika persyaratan pengakuan terpenuhi, maka

pemberi konsesi mengakui aset mitra tersebut sebagai aset konsesi jasa dan mencatatnya sesuai dengan Pernyataan Standar ini.

Aset yang Dibangun atau Dikembangkan

PP 19 Pada saat aset yang dibangun atau dikembangkan memenuhi persyaratan dalam paragraf 8 (atau paragraf 9 untuk selama umur aset), pemberi konsesi mengakui dan mengukur aset tersebut sesuai dengan Pernyataan Standar ini. PSAP yang mengatur Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud, menetapkan kriteria kapan aset konsesi jasa diakui. PSAP yang mengatur Aset Tetap dan PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud mensyaratkan bahwa suatu aset diakui jika, dan hanya jika:

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

PP 20 Kriteria dalam paragraf PP19, bersama dengan syarat dan ketentuan khusus dari perjanjian mengikat, perlu dipertimbangkan dalam menentukan apakah akan mengakui aset konsesi jasa selama periode dimana aset tersebut dibangun atau dikembangkan. Untuk aset tetap dan aset tak berwujud, kriteria pengakuan mungkin dapat dipenuhi selama periode konstruksi atau pengembangan, dan, jika demikian, pemberi konsesi biasanya mengakui aset konsesi jasa selama periode tersebut.

PP 21 Kriteria pengakuan pertama mensyaratkan aliran manfaat ekonomi atau potensi jasa kepada pemberi konsesi. Dari sudut pandang pemberi konsesi, tujuan utama dari aset konsesi jasa adalah untuk memberikan potensi jasa atas nama pemberi konsesi. Serupa dengan aset yang dibangun atau dikembangkan oleh pemberi konsesi untuk penggunaannya sendiri, pemberi konsesi menilai, pada saat biaya konstruksi atau pengembangan dikeluarkan, ketentuan perjanjian mengikat untuk menentukan apakah potensi jasa dari aset konsesi jasa mengalir kepada pemberi konsesi pada saat itu.

PP 22 Kriteria pengakuan kedua mensyaratkan bahwa biaya perolehan awal atau nilai wajar aset dapat diukur dengan andal. Dengan demikian, untuk memenuhi kriteria pengakuan dalam PSAP yang mengatur Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud, pemberi konsesi harus memiliki informasi yang dapat diandalkan tentang biaya atau nilai wajar aset selama konstruksi atau pengembangannya. Sebagai contoh, jika perjanjian konsesi jasa mengharuskan mitra untuk menyampaikan laporan kemajuan selama konstruksi atau pengembangan aset kepada pemberi konsesi, maka biaya yang dikeluarkan dapat diukur, dan karenanya akan memenuhi prinsip pengakuan dalam PSAP yang mengatur Aset Tetap untuk aset yang dibangun atau dalam PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud untuk aset yang dikembangkan. Hal ini juga berlaku, dalam hal pemberi konsesi memiliki sedikit kemampuan untuk menghindari penerimaan aset yang

dibangun atau dikembangkan untuk memenuhi spesifikasi kontrak, atau perjanjian mengikat yang serupa, maka biaya diakui sesuai kemajuan yang dibuat hingga penyelesaian aset. Dengan demikian, pemberi konsesi mengakui aset konsesi jasa dan kewajiban terkait.

Pengukuran Aset Konsesi Jasa

PP 23 Paragraf 10 mensyaratkan aset konsesi jasa yang diakui sesuai dengan paragraf 8 (atau paragraf 9 untuk selama umur aset) perolehan awalnya diukur pada nilai wajar. Secara khusus, nilai wajar digunakan untuk menentukan biaya pembangunan, biaya pengembangan atau biaya peningkatan aset konsesi jasa pada pengakuan perolehan awal. Persyaratan dalam paragraf 10 tidak berlaku untuk aset pemberi konsesi yang direklasifikasi sebagai aset konsesi jasa sesuai dengan paragraf 11 dari Pernyataan Standar ini. Penggunaan nilai wajar pada pengakuan perolehan awal bukan merupakan penilaian kembali berdasarkan PSAP yang mengatur Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud.

PP 24 Jenis kompensasi yang dipertukarkan antara pemberi konsesi dan mitra memengaruhi bagaimana nilai wajar aset konsesi jasa ditentukan pada pengakuan perolehan awal. Penentuan nilai wajar aset pada pengakuan perolehan awal berdasarkan jenis kompensasi yang dipertukarkan sebagai berikut:

(a) Dalam hal pembayaran dilakukan oleh pemberi konsesi kepada mitra, nilai wajar pengakuan perolehan awal aset merupakan bagian dari pembayaran yang dibayarkan kepada mitra untuk aset tersebut.

(b) Dalam hal pemberi konsesi tidak melakukan pembayaran atas aset kepada mitra, aset tersebut dicatat dengan cara yang sama sebagaimana pertukaran aset nonmoneter dalam PSAP yang mengatur Aset Tetap dan PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud.

Tipe Kompensasi

PP 25 Perjanjian konsesi jasa jarang sama; persyaratan teknis bervariasi menurut sektor dan yurisdiksi. Selain itu, ketentuan perjanjian juga dapat bergantung pada karakteristik atau fitur khusus dari kerangka hukum keseluruhan yurisdiksi tertentu. Hukum kontrak, jika ada, dapat memuat ketentuan yang tidak harus diulang dalam kontrak individual.

PP 26 Bergantung pada ketentuan perjanjian konsesi jasa, pemberi konsesi dapat memberikan kompensasi kepada mitra untuk aset konsesi jasa dan penyediaan jasa pelayanan publik dengan kombinasi berikut:

(a) Melakukan pembayaran (misalnya, kas) kepada mitra;

(b) Mengompensasi mitra dengan cara lain, seperti:

i. Memberikan hak kepada mitra untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga pengguna aset konsesi jasa; atau

ii. Memberikan akses kepada mitra untuk menggunakan aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan.

PP 27 Pada saat pemberi konsesi memberi kompensasi kepada mitra untuk aset konsesi jasa dengan melakukan pembayaran kepada mitra, komponen aset dan komponen ketersediaan jasa pelayanan publik dari pembayaran dapat dipisahkan (misalnya, perjanjian mengikat menentukan jumlah rangkaian pembayaran yang telah ditentukan sebelumnya untuk dialokasikan ke aset konsesi jasa tersebut) atau tidak terpisahkan.

Pembayaran Terpisah

PP 28 Suatu perjanjian konsesi jasa mungkin dapat dipisahkan dalam berbagai keadaan, termasuk, tetapi tidak terbatas pada berikut ini:

(a) Bagian dari aliran pembayaran yang bervariasi sesuai dengan ketersediaan aset konsesi jasa itu sendiri dan bagian lain yang bervariasi sesuai dengan penggunaan atau kinerja jasa tertentu yang teridentifikasi;

(b) Komponen yang berbeda dari perjanjian konsesi jasa yang dilaksanakan untuk periode yang berbeda atau dapat dihentikan secara terpisah. Sebagai contoh, komponen ketersediaan jasa pelayanan publik individual dapat dihentikan tanpa memengaruhi keberlangsungan pelaksanaan pengaturan lainnya dari perjanjian; atau

(c) Berbagai komponen dalam perjanjian konsesi jasa dapat dinegosiasikan ulang secara terpisah. Sebagai contoh, komponen ketersediaan jasa pelayanan publik dilakukan pengujian pasar dan sebagian atau semua kenaikan atau pengurangan biaya diteruskan ke pemberi konsesi sedemikian rupa sehingga bagian pembayaran oleh pemberi konsesi yang terkait khusus dengan ketersediaan jasa pelayanan publik itu dapat diidentifikasi.

PP 29 PSAP yang mengatur Aset Tetap dan PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud mensyaratkan pengukuran perolehan awal aset yang diperoleh dalam transaksi pertukaran sebesar biaya yang timbul (*at cost*), yaitu harga tunai yang setara dengan aset. Untuk transaksi pertukaran, harga transaksi dianggap sebagai nilai wajar, kecuali dinyatakan sebaliknya. Jika komponen pembayaran aset dan ketersediaan jasa pelayanan publik dapat dipisahkan, maka harga tunai yang setara dengan aset konsesi jasa adalah nilai kini pembayaran dari komponen aset konsesi jasa dimaksud. Namun demikian, jika nilai kini pembayaran dari bagian aset lebih besar dari nilai wajar, maka perolehan awal aset konsesi jasa diukur pada nilai wajarnya.

Pembayaran yang tidak terpisah

PP 30 Jika komponen pembayaran aset dan ketersediaan jasa pelayanan publik oleh pemberi konsesi kepada mitra tidak dapat dipisahkan, maka nilai wajar dalam paragraf 10 ditentukan dengan menggunakan teknik estimasi.

PP 31 Untuk tujuan penerapan persyaratan Pernyataan Standar ini, pembayaran dan imbalan lain yang diatur dalam perjanjian konsesi jasa dialokasikan

pada awal perjanjian atau berdasarkan penilaian ulang atas perjanjian aset konsesi jasanya dan untuk komponen lain dalam perjanjian konsesi jasa dimaksud (misalnya, jasa pemeliharaan dan operasi) berdasarkan nilai wajar relatifnya. Nilai wajar dari aset konsesi jasa hanya mencakup jumlah yang terkait dengan komponen aset dan tidak termasuk jumlah untuk komponen lain dalam perjanjian konsesi jasa. Untuk beberapa kasus, pengalokasian pembayaran untuk aset dari pembayaran untuk komponen lain dalam perjanjian konsesi jasa mengharuskan pemberi konsesi menggunakan teknik estimasi. Sebagai contoh, pemberi konsesi dapat melakukan estimasi pembayaran terkait aset dengan mengacu pada nilai wajar aset yang sebanding pada perjanjian yang tidak mengandung komponen lain, atau melalui estimasi pembayaran untuk komponen lain dalam perjanjian konsesi jasa dengan mengacu pada pengaturan yang sebanding dan kemudian mengurangkan pembayaran tersebut dari keseluruhan pembayaran sesuai dengan pengaturan di perjanjian.

Mitra Menerima Bentuk Kompensasi Lainnya

PP 32 Jenis-jenis transaksi sebagaimana dimaksud dalam paragraf 18 huruf (b) adalah transaksi pertukaran nonmoneter.

PP 33 Ketika mitra diberikan hak untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga atas pengguna aset konsesi jasa, atau aset lain yang menghasilkan pendapatan, atau menerima kompensasi nonkas dari pemberi konsesi, pemberi konsesi tidak mengeluarkan biaya secara langsung untuk memperoleh aset jasa konsesi. Bentuk-bentuk kompensasi kepada mitra dimaksudkan untuk memberikan kompensasi kepada mitra, baik untuk biaya penyediaan aset konsesi jasa maupun untuk pengoperasian aset konsesi jasa selama jangka waktu perjanjian konsesi jasa. Atas hal tersebut, pemberi konsesi mengukur nilai perolehan awal komponen aset dengan cara yang konsisten sesuai paragraf 10.

Pengukuran Selanjutnya

PP 34 Setelah pengakuan awal, pemberi konsesi menerapkan PSAP yang mengatur aset tetap atau aset tak berwujud untuk pengukuran selanjutnya dan penghentian pengakuan aset konsesi jasa. Persyaratan dalam Pernyataan Standar ini diterapkan untuk semua aset yang diakui atau diklasifikasikan sebagai aset konsesi jasa sesuai dengan Pernyataan Standar ini.

Pengakuan dan Pengukuran Kewajiban (lihat paragraph 15 - 29)

PP 35 Pemberi konsesi mengakui kewajiban sesuai dengan paragraf 15 hanya ketika aset konsesi jasa diakui sesuai dengan paragraf 8 (atau paragraf 9 untuk selama umur aset). Sifat kewajiban yang diakui sesuai dengan

paragraf 15 berbeda dalam setiap keadaan yang dijelaskan dalam paragraf PP24 sesuai dengan substansinya.

Skema Kewajiban Keuangan (lihat paragraf 19 – 24)

PP 36 Pemberi konsesi memiliki tanggungan kewajiban tanpa syarat jika memiliki sedikit, jika ada, keleluasaan untuk menghindari tanggungan kewajiban, yang umumnya timbul karena perjanjian mengikat dengan mitra yang dapat dipaksakan secara hukum.

PP 37 Ketika pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra untuk biaya penyediaan aset konsesi jasa dan penyediaan jasa pelayanan publik dalam bentuk serangkaian pembayaran yang telah ditentukan, jumlah yang mencerminkan bagian dari serangkaian pembayaran tersebut diakui sebagai kewajiban sesuai dengan paragraf 15. Kewajiban ini tidak termasuk komponen biaya keuangan dan komponen ketersediaan jasa pelayanan publik dari pembayaran yang ditentukan dalam paragraf 22.

PP 38 Apabila pemberi konsesi melakukan pembayaran di awal kepada mitra sebelum aset konsesi jasa diakui, pemberi konsesi mencatat pembayaran tersebut sebagai pembayaran di muka.

PP 39 Biaya keuangan yang disebutkan dalam paragraf 22 ditentukan berdasarkan biaya modal mitra yang khusus dibayarkan untuk aset konsesi jasa, jika hal ini praktis untuk ditentukan.

PP 40 Jika biaya modal mitra khusus untuk aset konsesi jasa tidak mudah ditentukan, maka dapat menggunakan tingkat suku bunga implisit yang ditentukan dalam perjanjian khusus untuk aset konsesi jasa, tingkat suku bunga pinjaman inkremental pemerintah/pemberi konsesi, atau tingkat suku bunga lainnya yang sesuai dengan syarat dan ketentuan dari perjanjian konsesi jasa.

PP 41 Jika informasi yang memadai tidak tersedia, maka tingkat suku bunga yang digunakan untuk menentukan biaya keuangan dapat diestimasi dengan mengacu pada tingkat suku bunga yang diharapkan sehubungan perolehan aset yang serupa (misalnya, sewa untuk aset yang serupa, di lokasi yang serupa dan untuk syarat ketentuan yang serupa). Estimasi tingkat suku bunga ini perlu ditinjau bersama-sama dengan:

(a) Nilai kini dari pembayaran;
(b) Asumsi nilai wajar aset; dan
(c) Asumsi nilai residu, untuk memastikan semua angka layak dipertimbangkan dan saling konsisten.

PP 42 Dalam hal pemberi konsesi mengambil bagian dalam pembiayaan (misalnya, dengan meminjamkan dana kepada mitra untuk membangun, mengembangkan, memperoleh, atau meningkatkan aset konsesi jasa, atau melalui penjaminan pemerintah), maka biaya keuangan dapat

menggunakan tingkat suku bunga pinjaman inkremental pemerintah/pemberi konsesi.

PP 43 Tingkat suku bunga yang digunakan untuk menentukan biaya keuangan mungkin tidak dapat diubah di kemudian hari kecuali komponen aset atau seluruh pengaturan dalam perjanjian konsesi jasa dinegosiasikan ulang.

PP 44 Biaya keuangan terkait kewajiban yang timbul dari perjanjian konsesi jasa disajikan secara konsisten sebagai beban.

PP 45 Komponen ketersediaan jasa pelayanan publik dari pembayaran yang ditentukan sesuai dengan paragraf 22 umumnya diakui secara merata selama masa perjanjian konsesi jasa karena pola pengakuan ini paling sesuai dengan penyediaan jasa pelayanan publik. Dalam hal terdapat biaya spesifik yang diharuskan untuk dikompensasi secara terpisah, dan waktunya diketahui, maka beban diakui pada saat terjadinya.

Skema Pemberian Hak Usaha kepada Mitra (lihat paragraf 25 – 28)

PP 46 Ketika pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra untuk aset konsesi jasa dan penyediaan jasa pelayanan publik dengan memberikan hak usaha kepada mitra untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga pengguna aset konsesi jasa, mitra diberikan hak untuk memperoleh pendapatan selama periode perjanjian konsesi jasa. Sebaliknya, pemberi konsesi memperoleh manfaat sehubungan dengan aset konsesi jasa yang diterima yang substansinya merupakan pertukaran dengan hak yang diberikan kepada mitra selama periode perjanjian konsesi jasa. Oleh karena itu, pendapatan tidak dapat langsung diakui. Sebagai gantinya, kewajiban diakui untuk setiap bagian dari pendapatan yang masih ditangguhkan. Pendapatan diakui dan kewajiban (pendapatan tangguhan) dikurangi sesuai dengan paragraf 26 berdasarkan substansi ekonomi dari perjanjian konsesi jasa, umumnya pada saat akses terhadap aset konsesi jasa diberikan kepada mitra selama jangka waktu perjanjian konsesi jasa. Sebagaimana dijelaskan dalam paragraf PP26, pemberi konsesi dapat memberikan kompensasi kepada mitra berupa kombinasi dari pembayaran dan pemberian hak untuk memperoleh pendapatan langsung dari pihak ketiga pengguna aset. Dalam hal ini, jika hak mitra untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga secara signifikan mengurangi atau menghilangkan serangkaian pembayaran yang telah ditentukan oleh pemberi konsesi kepada mitra, maka dasar penentuan lain mungkin lebih tepat untuk mengurangi kewajiban (misalnya, ketentuan sehubungan serangkaian pembayaran oleh pemberi konsesi di masa depan, dikurangi atau dihilangkan).

PP 47 Ketika pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra untuk aset konsesi jasa dan ketersediaan jasa pelayanan publik dengan menggunakan aset yang menghasilkan pendapatan selain dari aset konsesi jasa, maka

pendapatan diakui dan kewajiban (pendapatan tangguhan) yang diakui sesuai dengan paragraf 25 dikurangi dengan cara yang serupa seperti yang dijelaskan dalam paragraf PP46. Dalam hal ini, pemberi konsesi juga memperhatikan persyaratan penghentian pengakuan aset pada PSAP yang mengatur Aset Tetap atau PSAP yang mengatur Aset Tak Berwujud.

PP 48 Praktik pada skema pemberian hak usaha kepada mitra, mungkin ada "biaya bayangan". Beberapa biaya bayangan dimaksud dibayarkan untuk konstruksi, pengembangan, akuisisi, atau peningkatan aset konsesi jasa, dan pengoperasian aset oleh mitra. Dalam hal pemberi konsesi membayar mitra hanya terkait untuk tujuan penggunaan aset konsesi jasa yang dinikmati pihak ketiga pengguna aset konsesi jasa, maka pembayaran tersebut merupakan kompensasi sebagai pertukaran atas penggunaan aset dan bukan akuisisi/perolehan aset konsesi jasa. Dengan demikian, pembayaran semacam itu tidak terkait dengan kewajiban (pendapatan tangguhan) yang disebutkan dalam paragraf PP47. Pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra hanya sebatas pada penggunaan aset konsesi jasa, dan pembayaran dimaksud diperlakukan sebagai beban.

Membagi Perjanjian (lihat paragraf 29 – 30)

PP 49 Jika mitra mendapat kompensasi untuk aset konsesi jasa sebagian dengan serangkaian pembayaran yang telah ditentukan dan sebagian dengan menerima hak untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga atas penggunaan aset konsesi jasa atau aset lain yang menghasilkan pendapatan, maka pemberi konsesi mencatat secara terpisah setiap bagian dari kewajiban sesuai dengan bentuk imbalan dari pemberi konsesi. Dalam hal ini, imbalan kepada mitra dibedakan menjadi bagian kewajiban keuangan untuk serangkaian pembayaran yang telah ditentukan sebelumnya dan bagian kewajiban untuk hak usaha yang diberikan kepada mitra untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga atas penggunaan aset konsesi jasa atau aset yang menghasilkan pendapatan lain. Masing-masing bagian kewajiban diakui pada pengakuan awalnya sebesar nilai wajar imbalan yang dibayarkan atau ditagihkan.

Kewajiban Lainnya, Komitmen, Kewajiban Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi (lihat paragraf 31)

PP 50 Perjanjian konsesi jasa dapat mencakup berbagai bentuk jaminan keuangan (misalnya, jaminan, keamanan, atau ganti rugi terkait dengan utang (debt) yang dikeluarkan oleh mitra untuk membiayai konstruksi, pengembangan, perolehan, atau peningkatan aset konsesi jasa), atau jaminan kinerja (misalnya, jaminan aliran pendapatan minimum, termasuk kompensasi untuk kekurangan penerimaan/shortfall).

PP 51 Jaminan tertentu yang dibuat oleh pemberi konsesi mungkin memenuhi definisi kontrak jaminan keuangan. Pemberi konsesi menentukan apakah

jaminan yang dibuat oleh pemberi konsesi sebagai bagian dari perjanjian konsesi jasa memenuhi definisi kontrak jaminan keuangan. Apabila jaminan tersebut merupakan kontrak asuransi, pemberi konsesi dapat memperlakukannya sebagai kontrak asuransi.

PP 52 Jaminan dan komitmen yang tidak memenuhi kriteria kontrak penjaminan keuangan atau bukan kontrak asuransi, dicatat sesuai dengan PSAP mengenai Provisi, Kewajiban Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi.

PP 53 Aset atau kewajiban kontinjensi mungkin dapat timbul dari perselisihan atas ketentuan yang diatur dalam perjanjian konsesi jasa. Kontinjensi ini dicatat sesuai dengan PSAP yang mengatur Provisi, Kewajiban Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi.

Pendapatan Lainnya (lihat paragraf 32)

PP 54 Mitra dapat memberikan kompensasi kepada pemberi konsesi atas akses terhadap aset konsesi jasa dengan menyediakan serangkaian arus masuk sumber daya ekonomi yang telah ditentukan kepada pemberi konsesi, antara lain:

(a) Pembayaran dimuka atau aliran pembayaran-pembayaran;
(b) Ketentuan pembagian pendapatan;
(c) Mensyaratkan mitra untuk mengurangi jumlah pembayaran oleh pemberi konsesi terhadap serangkaian pembayaran yang telah ditentukan; dan
(d) Pembayaran sewa atas pemberian akses kepada mitra terhadap aset yang menghasilkan pendapatan.

PP 55 Ketika mitra memberikan pembayaran dimuka, aliran pembayaran, atau imbalan lainnya kepada pemberi konsesi atas hak penggunaan aset konsesi jasa selama jangka waktu perjanjian konsesi jasa, maka pemberi konsesi mencatat pembayaran ini sesuai dengan PSAP yang mengatur pendapatan. Saat pengakuan pendapatan ditentukan berdasarkan syarat dan ketentuan yang diatur dalam perjanjian konsesi jasa yang secara khusus mengatur tanggung jawab pemberi konsesi untuk memberikan akses kepada mitra terhadap aset konsesi jasa.

PP 56 Apabila mitra memberikan pembayaran dimuka, aliran pembayaran, atau imbalan lainnya kepada pemberi konsesi yang menambah nilai aset konsesi jasa, hak memperoleh pendapatan dari pihak ketiga pengguna aset konsesi jasa atau hak memperoleh pendapatan dari aset lain, setiap bagian dari pembayaran yang diterima dari mitra ditangguhkan pengakuannya dalam periode akuntansi diakui sebagai kewajiban (pendapatan tangguhan) sampai terpenuhinya syarat pengakuan pendapatan.

PP 57 Ketika persyaratan pengakuan pendapatan dipenuhi, kewajiban (pendapatan tangguhan) dikurangi karena terpenuhinya syarat pengakuan pendapatan sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 32.

PP 58 Akan tetapi, mengingat sifat yang bervariasi dari berbagai jenis aset yang dapat digunakan dalam perjanjian konsesi jasa, dan jumlah tahun selama perjanjian beroperasi, dimungkinkan terdapat metode alternatif yang lebih tepat untuk mengakui pendapatan yang dihubungkan dengan aliran masuk yang ditentukan dalam perjanjian yang lebih mencerminkan konsumsi ekonomi mitra atas akses terhadap aset konsesi jasa dan/atau nilai waktu uang. Sebagai contoh, metode anuitas yang menerapkan faktor bunga majemuk yang mengakui pendapatan secara lebih merata dengan menggunakan basis diskonto, dibandingkan dengan menggunakan basis nominal, mungkin lebih sesuai untuk perjanjian konsesi jasa dengan jangka waktu yang berlangsung selama beberapa dekade.

PP 59 Ketika pembayaran dimuka diterima dari mitra, pendapatan diakui dengan cara yang paling mencerminkan konsumsi ekonomi mitra atas akses terhadap aset konsesi jasa dan/atau nilai waktu uang. Sebagai contoh, ketika mitra diharuskan membayar cicilan tahunan selama jangka waktu perjanjian konsesi jasa, atau jumlah yang telah ditentukan untuk tahun-tahun tertentu, maka pendapatan diakui selama jangka waktu yang ditentukan tersebut.

PP 60 Untuk perjanjian konsesi jasa dimana mitra diberikan hak untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga pengguna aset konsesi jasa, pendapatan terkait dengan aliran masuk manfaat ekonomi diterima ketika jasa disediakan dan oleh karena itu diakui dengan dasar pengakuan yang sama dengan pengurangan kewajiban (pendapatan tangguhan). Dalam hal ini, pemberi konsesi akan sering bernegosiasi untuk memasukkan ketentuan bagi hasil dalam perjanjian konsesi jasa dengan mitra. Bagi hasil pendapatan sebagai bagian pengaturan dalam perjanjian konsesi jasa dapat didasarkan pada semua pendapatan yang diperoleh oleh mitra, atau pada pendapatan di atas ambang batas tertentu, atau pada pendapatan lebih dari yang dibutuhkan mitra untuk mencapai tingkat imbal hasil yang ditentukan.

PP 61 Pemberi konsesi mengakui pendapatan yang dihasilkan dari ketentuan bagi hasil pendapatan dalam perjanjian konsesi jasa pada saat diperoleh, sesuai dengan substansi perjanjian yang relevan, setelah peristiwa kontinjen (misalnya, pencapaian ambang batas pendapatan) dianggap telah terjadi. Pemberi konsesi menerapkan PSAP mengenai Provisi, Kewajiban Kontinjensi dan Aset Kontinjensi untuk menentukan kapan peristiwa kontinjensi telah terjadi.

PP 62 Pendapatan dapat berasal dari pengurangan pembayaran oleh pemberi konsesi di masa depan terhadap serangkaian pembayaran yang telah ditentukan, atau alternatifnya mensyaratkan mitra untuk memberikan imbalan nonkas dimuka kepada pemberi konsesi. Pendapatan dimaksud diakui pada saat kewajiban dikurangkan.

PP 63 Ketika mitra membayar sejumlah uang sewa untuk akses terhadap aset yang menghasilkan pendapatan, maka pendapatan sewa diakui sesuai dengan PSAP yang mengatur pendapatan dari transaksi nonpertukaran.

Penyajian dan Pengungkapan (lihat paragraf 33–36)

PP 64 Pernyataan Standar ini hanya membahas pengungkapan tambahan terkait dengan perjanjian konsesi jasa. Jika akuntansi untuk aspek tertentu dari perjanjian konsesi jasa dibahas dalam Pernyataan Standar lain, maka pemberi konsesi mengikuti persyaratan pengungkapan Pernyataan Standar tersebut selain dari yang ditetapkan dalam paragraf 34.

PP 65 Selain pengungkapan yang diuraikan dalam paragraf 33 − 36, pemberi konsesi juga menerapkan persyaratan penyajian dan pengungkapan yang relevan dalam Pernyataan Standar lainnya karena berkaitan dengan aset, kewajiban, pendapatan, dan beban yang diakui dalam Pernyataan Standar ini.

Peralihan (lihat paragraf 37)

PP 66 Pada periode penerapan awal pertama kalinya Pernyataan Standar ini, sangat besar kemungkinan terdapat perjanjian konsesi jasa yang sudah berlangsung lama sebelum berlakunya Pernyataan Standar ini, dan pemberi konsesi belum mengakui aset konsesi jasa beserta kewajiban, pendapatan, dan beban terkait yang terdampak. Untuk itu Pernyataan Standar ini mensyaratkan pemberi konsesi pada awal periode penerapan pertama kali mengakui aset konsesi jasa beserta kewajiban, pendapatan, dan beban terkait yang terdampak secara retrospektif terhadap kejadian perjanjian konsesi jasa yang telah dimulai di masa lalu untuk disajikan di laporan keuangan dengan mengacu kepada PSAP mengenai Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang Dihentikan.

PP 67 Aset konsesi jasa secara retrospektif diukur menggunakan model biaya atas perolehan nilai komponen aset konsesi jasa yang diteruskan pada tanggal penerapan awal bersama-sama dengan akumulasi penyusutan atau akumulasi amortisasi asetnya. Dampak kumulatif penerapan awal atas pengakuan komponen aset konsesi jasa dicatat sebagai penyesuaian pada saldo awal perubahan ekuitas pada tanggal penerapan awal.

Dasar Kesimpulan (*Basis for Conclusions)*

(Dasar Kesimpulan ini melengkapi PSAP Perjanjian Konsesi Jasa, namun bukan bagian dari PSAP)

Tujuan

DK 01 Upaya pemerintah untuk melakukan kerjasama antara pemerintah dan badan usaha dalam penyediaan infrastruktur dan layanan publik sudah dimulai di tahun 2005 yang ditandai dengan terbitnya Peraturan Presiden (Perpres) Nomor 67 tahun 2005 tentang Kerja Sama Pemerintah dengan Badan Usaha dalam Penyediaan Infrastruktur. Perpres 67 tahun 2005 telah diubah beberapa kali, sebelum akhirnya dicabut dan diganti dengan Perpres Nomor 38 Tahun 2015 tentang Kerjasama Pemerintah dengan Badan Usaha dalam Penyediaan Infrastruktur. Namun demikian, sebelum tahun 2000 substansi kerjasama antara pemerintah dan badan usaha sudah berlangsung dengan istilah saat itu adalah kerjasama pemerintah dengan swasta.

DK 02 Pelaksanaan perjanjian kerjasama pemerintah dengan badan usaha tidak lepas dari pemodelan keuangan sektor publik yang diprakarsai oleh Bank Dunia dimana pemerintah memiliki dana pembiayaan yang terbatas untuk penyediaan infrastruktur dan layanan publik, dan pemodelan ini dikenal secara internasional sebagai *Public Private Partnership* (PPP). Keterikatan pemerintah dalam perjanjian kerjasama pemerintah dengan badan usaha sesungguhnya bertujuan utama untuk menyediakan layanan publik sebagaimana amanat Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik dan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 96 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik, dan bukan semata-mata untuk pengadaan dan perolehan aset barang milik negara/daerah.

DK 03 Pemanfaatan barang milik negara/daerah dalam bentuk kerjasama penyediaan infrastruktur disajikan di Neraca sebagai Kemitraan dalam klasifikasi Aset Lainnya yang berpedoman kepada PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan. Berdasarkan definisi dalam PSAP 01, bahwa “Kemitraan” adalah perjanjian antara dua pihak atau lebih yang mempunyai komitmen untuk melaksanakan kegiatan yang dikendalikan bersama dengan menggunakan aset dan/atau hak usaha yang dimiliki. Dengan demikian perlu diuji apakah pemanfaatan barang milik negara/daerah dalam penyediaan infrastruktur untuk kepentingan umum dan layanan publik memenuhi adanya pengendalian bersama diantara para pihak. Dalam hal pengendalian ada di pihak pemerintah, maka perlu pengaturan kembali untuk penyajian pos di Neraca, dan sekaligus menjadi titik kritikal apakah pemanfaatan barang milik negara/daerah dalam bentuk kerjasama penyediaan infrastruktur akan diperlakukan akuntansinya sebagai pengaturan bersama (*joint arrangement*), properti investasi, aset

tetap yang dikerjasamakan-sewa, atau aset tetap yang dikerjasamakan-konsesi jasa.

DK 04 Sehubungan perjanjian kerjasama antara pemerintah dan badan usaha dalam penyediaan infrastruktur dan layanan publik melibatkan partisipasi badan usaha di sektor swasta, maka badan usaha secara prinsip akuntansi berpedoman kepada hal-hal yang diatur dalam Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan 16 dari Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia, Perjanjian Konsesi Jasa (ISAK 16). ISAK 16 tidak memberikan pedoman prinsip akuntansi bagi pemberi konsesi dalam hal ini adalah entitas pemerintah. Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) meyakini bahwa Pernyataan Standar ini akan meningkatkan konsistensi dan keterbandingan di laporan keuangan entitas pemerintah atas transaksi dan kejadian keuangan yang timbul dari perjanjian konsesi jasa.

Ruang Lingkup

DK 05 Pada awal pembahasan penyusunan standar di awal tahun 2018, KSAP mengadaptasi prinsip akuntansi yang di atur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 39 tentang Akuntansi Kerjasama Operasi untuk mengatur secara sederhana transaksi pemerintah dalam perjanjian kerja sama pemerintah dengan badan usaha, khususnya konsesi jasa. Namun demikian dengan mempertimbangkan dan mempelajari berbagai macam bentuk perjanjian kerjasama pemerintah dengan badan usaha sektor swasta, perjanjian konsesi jasa mempunyai karakteristik yang berbeda sehingga KSAP menyimpulkan bahwa ruang lingkup Pernyataan Standar ini lebih tepat dimaksudkan sebagai sisi sebaliknya dari pengaturan dalam ISAK 16, dimana pemerintah sebagai pemberi konsesi mengakui aset konsesi jasa. Tentu saja dalam hal ini entitas pemerintah pemberi konsesi dan mitra badan usaha terikat dalam perjanjian yang sama untuk menerapkan masing-masing prinsip akuntansi guna menentukan pihak yang mengakui penggunaan aset konsesi jasa.

DK 06 Untuk memenuhi pedoman akuntansi di sisi pemerintah atas transaksi dan kejadian keuangan yang timbul dari perjanjian konsesi jasa, KSAP menyimpulkan bahwa *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 32 - *Service Concession Arrangements: Grantor*, yang direvisi dan efektif per 31 Januari 2018 sangat memadai untuk diadopsi. Hal ini juga akan menjaga konsistensi dengan ISAK 16 sebagaimana ISAK 16 juga mengadopsi International Financial Reporting Interpretations Committee 12 (IFRIC 12) – *Service Concession Arrangements* yang dikeluarkan oleh International Accounting Standard Board (IASB). Namun demikian, terdapat hal-hal perbedaan yang membutuhkan penyesuaian untuk dapat diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat/daerah misalnya regulasi yang tidak memungkinkan entitas pelaporan melakukan

penyusunan ulang laporan keuangan (*restatement financial reports*) untuk menyajikan efek perjanjian konsesi jasa di tahun awal pertama kali terjadi, dan beberapa penekanan penjelasan frasa dan nomenklatur untuk harmonisasi dalam menyikapi pelaksanaannya ke dalam kebijakan akuntansi dan sistem akuntansi.

DK 07 Pernyataan Standar ini tidak mengatur perlakuan akuntansi bagi mitra yang merupakan badan usaha di luar entitas pemerintah pusat/daerah. Dalam banyak praktik, mitra adalah entitas badan usaha sektor swasta, dalam hal ini juga badan usaha milik negara/daerah (BUMN/D) berpartisipasi sebagai mitra bagi pemerintah dalam penyediaan layanan publik. Namun demikian, Standar Akuntansi Pemerintahan tidak dimaksudkan untuk entitas di luar pemerintah pusat/daerah, termasuk suatu entitas kekayaan pemerintah pusat/daerah yang dipisahkan seperti BUMN/D, karena secara prinsip akuntansinya berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku. Untuk transaksi dan kejadian sehubungan dengan perjanjian konsesi jasa, mitra menerapkan ISAK 16.

Pengakuan dan Pengukuran Aset Konsesi Jasa

DK 08 Perlakuan akuntansi atas aset konsesi jasa setelah pengakuan perolehan awal atau reklasifikasi sebagaimana dalam paragraf 12 Pernyataan Standar ini diberikan paragraf penjelasan sebagaimana paragraf 13 sebagai penekanan bahwa aset konsesi jasa dilakukan penyusutan layaknya karakteristik aset yang memenuhi definisi aset tetap atau aset tak berwujud. Hal ini dipandang perlu untuk diberikan paragraf penjelasan sehubungan dengan pertanyaan yang berulang dari responden dan berbagai diskusi terkait perlakuan penyusutan aset konsesi jasa pada beberapa kali penyampaian permintaan dengar pendapat Pernyataan Standar ini kepada publik, baik secara terbatas maupun publik umum.

DK 09 Paragraf 13 juga merespon permasalahan praktik yang terjadi terhadap isu pengukuran dan penyusutan aset yang disampaikan responden dalam dengar pendapat Pernyataan Standar ini bahwa aset konsesi jasa dapat terbentuk dari satu atau beberapa jenis kelompok aset sebagaimana umumnya mengklasifikasikan aset tetap pada saat memperoleh barang milik negara/daerah, sehingga diperlukan penjelasan bahwa aset konsesi jasa merupakan satu komponen aset yang disediakan dan digunakan oleh mitra untuk penyediaan jasa pelayanan publik yang ditentukan dalam perjanjian konsesi jasa.

DK 10 Untuk menanggapi responden pada dengar pendapat Pernyataan Standar ini terkait perlakuan aset konsesi jasa pada akhir masa konsesi dan bagaimana mengukurnya, KSAP mempertimbangkan perlu adanya paragraf standar yang mengatur hal tersebut sebagaimana diatur dalam paragraf 14. Dalam paragraf 14 tersebut juga memberikan penekanan bahwa nilai wajar yang digunakan pada akhir masa konsesi atas

penyerahan aset oleh mitra kepada pemberi konsesi menjadi barang milik negara/daerah adalah nilai buku aset yang berasal dari reklasifikasi aset konsesi jasa, tidak dimaksudkan untuk dilakukan penilaian ulang terlebih dahulu sebelum penyerahan ataupun suatu nilai yang ditentukan dalam perjanjian.

Skema Pemberian Hak Usaha kepada Mitra

DK 11 Paragraf 28 dipertimbangkan diperlukan sehubungan dengan praktik yang ditemui bahwa pemberi konsesi dan/atau entitas pemerintah selain pemberi konsesi menyediakan pembayaran kepada mitra atas penggunaan aset konsesi jasa guna mendapatkan layanan jasa dari aset tersebut yang manfaatnya dinikmati pihak ketiga atau masyarakat secara umum. Paragraf 28 dimaksudkan untuk memberikan penekanan dan sekaligus pembeda dengan skema kewajiban keuangan bahwa pembayaran yang dilakukan oleh pemberi konsesi semata-mata merupakan imbalan atas akses atau pemakaian aset konsesi jasa dan bukan sebagai pengurang kewajiban yang seolah-olah disamakan perlakuannya atas pembayaran yang dilakukan pemberi konsesi dalam skema kewajiban keuangan.

Peralihan

DK 12 Dalam praktiknya sebelum berlakunya Pernyataan Standar ini, entitas pemerintah tidak mengakui dan mencatat aset konsesi jasa dan liabilitas/kewajiban yang terkait, kecuali melakukan reklasifikasi aset tetap menjadi aset kemitraan, jika ada, sebagaimana pengaturan dalam PSAP 01 sesuai dengan nilai buku dari biaya perolehannya. Penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini terhadap perjanjian konsesi jasa yang sudah berlangsung sebelumnya, perlu diberikan panduan penerapan retrospektif untuk dapat meneruskan nilai biaya perolehan komponen aset konsesi jasa mulai dari perolehan awal pertama kali periode transaksi yang memenuhi Pernyataan Standar ini beserta akumulasi penyusutan atau amortisasinya.

DK 13 Dalam pembahasan disadari dan mengemuka untuk suatu keadaan dimana penerapan retrospektif atas informasi di masa lalu yang berhubungan dengan biaya perolehan komponen aset konsesi jasa tidak praktis diterapkan, dan mempertimbangkan untuk mengatur penerapan secara prospektif. Namun demikian penerapan kedua-keduanya secara bersama-sama dipertimbangkan menimbulkan ketidakseragaman diantara entitas pemerintah yang terkonsolidasi dalam entitas pelaporan pemerintah dan tidak dapat dibandingkan. Selain itu, perjanjian konsesi jasa secara umum terkait dengan perjanjian atau perikatan jangka panjang sehingga informasi yang dibutuhkan untuk mendukung nilai wajar dan informasi biaya perolehan aset konsesi jasa dipertimbangkan informasinya tersedia.

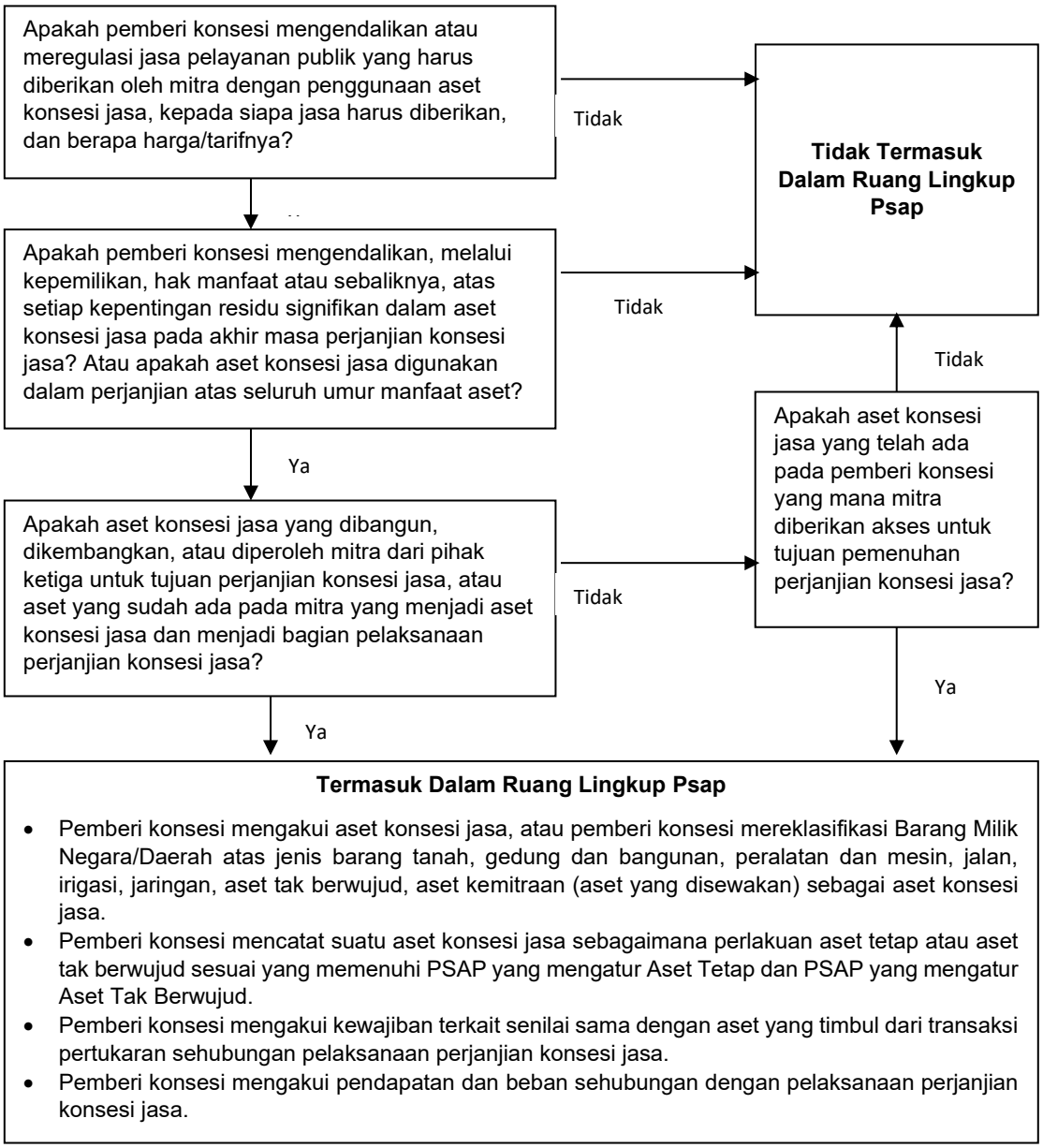
Panduan Implementasi

(Panduan Implementasi ini melengkapi PSAP Perjanjian Konsesi Jasa, namun bukan bagian dari PSAP)

PI 1 Tujuan dari Panduan Implementasi ini adalah untuk mengilustrasikan aspek-aspek tertentu yang ditetapkan dalam PSAP 16.

Kerangka Akuntansi untuk Perjanjian Konsesi Jasa

PI 2 Diagram di bawah ini meringkas perlakuan akuntansi untuk perjanjian konsesi jasa yang ditetapkan dalam PSAP 16.



Referensi PSAP yang Diterapkan untuk Perjanjian Kerjasama Pemerintah dengan Badan Usaha

PI 3 Tabel ini menggambarkan sifat jenis perjanjian kerjasama yang dilakukan antara sektor swasta badan usaha dengan entitas sektor publik pemerintah, dan menyediakan referensi PSAP untuk perjanjian kerjasama tersebut. Penyebutan jenis perjanjian kerjasama ini bersifat perikatan umum. Tujuan tabel ini untuk menunjukkan rangkaian perbedaan karakteristik yang menjadi pengaturan dalam perjanjian kerjasama pemerintah dengan badan usaha. PSAP XX tidak bertujuan untuk menyampaikan kesan bahwa terdapat pemisahan yang jelas antara persyaratan akuntansi untuk berbagai perjanjian kerjasama pemerintah dengan badan usaha.

Kategori	Penyewa	Penyedia Jasa			Pemilik	
Jenis perjanjian yang biasanya berlaku	Sewa (misalnya, mitra menyewa aset dari pemberi konsesi)	Kontrak jasa dan/atau kontrak pemeliharaan (tugas tertentu misalnya menagih utang)	Rehabilitasi, operasi, serah	Bangun, operasi, serah	Bangun, milik, operasi	Divestasi/Privatisasi/ korporasi 100%
Kepemilikan aset	Pemberi		Konsesi		Mitra	
Investasi modal	Pemberi Konsesi		M i		t r a	
Risiko permintaan	Dibagi	Pemberi Konsesi	Pemberi Konsesi dan/atau Mitra		Mitra	
Durasi	8-20 tahun	1-5 tahun	25 - 30		tahun	Tak terbatas (atau terbatas dengan lisensi)
Kepentingan residu	Pemberi		Konsesi		Mitra	
PSAP terkait	PSAP Sewa	PSAP Pendapatan Pertukaran	PSAP ini / PSAP 07 / PSAP 14		PSAP 07 / PSAP 14 (penghentian pengakuan) PSAP 06	

Contoh Ilustrasi

(*Contoh Ilustrasi ini melengkapi PSAP Perjanjian Konsesi Jasa, namun bukan bagian dari PSAP*)

CI 01 Contoh ilustrasi ini bertujuan memberikan gambaran perlakuan akuntansi beberapa bagian penting yang umumnya ditemukan di praktik pelaksanaan perjanjian konsesi jasa. Dalam contoh ilustrasi ini disertakan 3 (tiga) contoh dari sekian banyak variasi dan model perjanjian konsesi jasa yang mungkin ada dalam praktik, dan ditambahkan 1 (satu) contoh ilustrasi perlakuan akuntansi untuk pertama kali penerapan PSAP ini dan 1 (satu) contoh ilustrasi perlakuan akuntansi ketika masa konsesi berakhir.

CI 02 Untuk memudahkan memahami 3 (tiga) contoh ilustrasi yang pertama, diasumsikan bahwa dalam perjanjian konsesi jasa hanya menggunakan rentang waktu 10 (sepuluh) tahun dan penerimaan pendapatan tahunan yang diterima mitra adalah konstan sepanjang periode tahun yang diperjanjikan. Pada praktiknya, rentang waktu perjanjian konsesi jasa mungkin jauh lebih lama dan pendapatan tahunan dimungkinkan meningkat seiring dengan waktu.

CI 03 Berikut ini ketentuan-ketentuan yang umum berlaku pada semua 3 (tiga) contoh ilustrasi yang pertama:

(a) Mitra disyaratkan untuk membangun jalan dengan penyelesaian pembangunannya dalam waktu dua tahun, kemudian memelihara dan mengoperasikannya sesuai standar teknis yang ditetapkan selama delapan tahun (yaitu tahun ke 3-10).

(b) Mitra juga disyaratkan untuk melapisi kembali permukaan jalan apabila lapisan permukaan jalan awal telah aus di bawah standar teknis yang ditetapkan. Mitra mengestimasi bahwa pelapisan kembali permukaan jalan tersebut dilakukan pada akhir tahun ke-8 dengan nilai wajar sebesar Rp110.

(c) Kompensasi yang diberikan kepada mitra untuk penyediaan layanan jasa publik ini yaitu:

i. Serangkaian pembayaran yang ditentukan; dan/atau

ii. Pendapatan mitra yang diperoleh dari hak memperoleh penerimaan dari aset konsesi jasa atau pendapatan dari aset lainnya yang diberikan oleh pemberi konsesi kepada mitra.

(d) Pemberi konsesi menyediakan aset berupa tanah untuk dapat dibangun konstruksi jalan yang dibangun oleh mitra dalam rangka pelaksanaan penyediaan layanan jasa publik. Nilai perolehan yang tercatat dalam barang milik negara/daerah yang disajikan sebagai aset tetap di Neraca sebelum penyerahan adalah sebesar Rp210.

(e) Diasumsikan bahwa lapisan permukaan jalan awal merupakan komponen terpisah dari aset konsesi jasa dan memenuhi pengakuan aset tetap sesuai PSAP yang mengatur Aset Tetap pada saat pengakuan

perolehan awal aset konsesi jasa. Diasumsikan juga terdapat kepastian yang cukup mengenai waktu dan jumlah untuk pekerjaan pelapisan ulang permukaan jalan, sehingga dapat diakui sebagai komponen terpisah ketika pelapisan ulang dimaksud terjadi. Namun lain hanya jika tidak terdapat kepastian yang cukup mengenai waktu dan jumlah misalnya mitra kemungkinan melakukan pelapisan ulang permukaan jalan di masa mendatang tetapi belum dipastikan, atau kemungkinan kejadian terdapat tambahan perbaikan pemeliharaan selama masa konsesi, maka atas hal ini tidak dapat diakui sebagai komponen terpisah. Lebih lanjut diasumsikan bahwa perkiraan biaya untuk pelapisan ulang permukaan jalan dimaksud dapat digunakan untuk memperkirakan biaya perolehan awal lapisan permukaan jalan yang diakui sebagai komponen terpisah dari aset konsesi jasa. Dengan demikian, lapisan permukaan jalan diakui sebagai komponen terpisah dari nilai wajar perolehan awal aset konsesi jasa dan diukur pada nilai wajar estimasi dari pelapisan ulang permukaan jalan serta disusutkan selama tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-8. Periode penyusutan lapisan permukaan jalan ini lebih pendek daripada periode penyusutan untuk konstruksi dasar jalan yaitu pelapisan ulang permukaan jalan diperhitungkan terjadi selama enam tahun, dan bukan 25 tahun. Selama masa tahap konstruksi, diasumsikan bahwa hanya konstruksi dasar jalan yang dikerjakan dalam tahun ke-1, dan jalan siap difungsikan pada akhir tahun ke-2.

(f) Pengakuan atas komponen penggantian permukaan jalan sebagai komponen terpisah dari aset konsesi jasa pada tahun ke-8 juga meningkatkan nilai kewajiban yang diakui oleh pemberi konsesi. Apabila kewajiban dimaksud terkait dengan skema pemberian hak usaha kepada mitra, maka pendapatan tambahan sehubungan dengan kenaikan ini diakui secara merata selama jangka waktu perjanjian. Namun demikian, terhadap pengeluaran yang mencerminkan peningkatan potensi layanan seperti jalur lalu lintas baru dan bukan mengembalikan kapasitas layanan semula, maka pendapatan yang timbul dari peningkatan layanan tersebut diakui jika dan hanya jika telah terjadi peningkatan layanan.

(g) Pada awal tahun ke-3, keseluruhan nilai wajar konstruksi jalan adalah Rp1.082, yang terdiri dari konstruksi dasar jalan sebesar Rp972 dan konstruksi lapisan permukaan jalan sebesar Rp110. Nilai wajar konstruksi lapisan permukaan jalan digunakan untuk memperkirakan nilai wajar konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan (yang memenuhi kapitalisasi aset tetap atas penggantian komponen utama sesuai dengan PSAP yang mengatur Aset Tetap). Estimasi umur manfaat konstruksi lapisan permukaan jalan (yaitu 6 tahun) juga digunakan untuk mengestimasi penyusutan atas komponen konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-9 dan tahun ke-10.

(h) Konstruksi dasar jalan memiliki masa manfaat ekonomi selama 25 tahun. Pemberi konsesi melakukan perhitungan penyusutan tahunan atas aset konstruksi dasar jalan tersebut secara garis lurus yaitu sebesar Rp39 (Rp972/25) per tahun. Untuk konstruksi lapisan permukaan jalan disusutkan selama 6 tahun (tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-8 untuk komponen awal aslinya, dan mulai tahun ke-9 untuk pelapisan ulang permukaan jalan) secara garis lurus yaitu sebesar Rp18 (Rp110/6) per tahun.

(i) Tingkat suku bunga efektif dari perjanjian konsesi jasa adalah 6,18% per tahun.

(j) Diasumsikan bahwa semua arus kas terjadi pada akhir tahun.

(k) Diasumsikan bahwa nilai waktu uang tidak signifikan. Paragraf PP58 memberikan panduan tentang metode yang mungkin sesuai jika nilai waktu uang itu signifikan.

(l) Pada akhir tahun ke-10, masa konsesi berakhir dan mitra akan menyerahkan pengoperasian jalan (aset konsesi jasa) kepada pemberi konsesi.

(m) Total kompensasi kepada mitra yang digunakan pada masing-masing 3 (tiga) contoh ilustrasi pertama, adalah termasuk setiap komponen dari perjanjian konsesi jasa, dan mencerminkan nilai wajar masing-masing jasa, sebagaimana disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1.

Nilai Wajar Komponen Pengaturan dalam Perjanjian Konsesi Jasa

Komponen Pengaturan	Nilai Wajar
Jalan – Konstruksi Dasar	Rp 972
Jalan – Konstruksi Lapisan Permukaan Awal	Rp 110
Total Nilai Wajar Jalan	Rp 1.082
Biaya Jasa Layanan Publik per Tahun	Rp 12
Suku Bunga Efektif	6,18%

Contoh 1: Pemberi Konsesi Melakukan Serangkaian Pembayaran kepada Mitra

Ketentuan Pengaturan Tambahan dalam Perjanjian

CI 04 Ketentuan dalam perjanjian konsesi jasa mensyaratkan pemberi konsesi membayar kepada mitra sebesar Rp200 per tahun pada tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10 sehubungan dengan ketersediaan layanan jalan untuk publik. Jumlah keseluruhan pembayaran (pembayaran dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10) mencerminkan nilai wajar untuk ketersediaan setiap

komponen jasa sebagaimana dalam Tabel 1. Pembayaran tersebut dimaksudkan untuk kompensasi biaya konstruksi jalan, biaya operasional tahunan sebesar Rp12 dan biaya penggantian konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-8 sebesar Rp110.

Dampak pada Laporan Keuangan

CI 05 Pemberi konsesi pada perolehan awal mengakui aset konsesi jasa sebesar nilai wajarnya yaitu sebesar Rp1.082, yang terdiri dari: konstrusi dasar jalan sebesar Rp940; konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp110; dan biaya keuangan terkait biaya konstruksi dasar jalan di tahun ke-1 sebesar Rp32. Aset konsesi jasa tersebut diakui pada saat dibangun dengan rincian sebesar Rp525 pada tahun ke-1 masa konstruksi dan sebesar Rp557 pada tahun ke-2 masa konstruksi. Penyusutan dilakukan setiap tahun sebesar Rp56 dengan rincian penyusutan konstrusi dasar jalan sebesar Rp39 (Rp972/25) dan penyusutan konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp18 (Rp110/6), dan penyusutan ini dimulai dari tahun ke-3 pada saat layanan jalan tersedia beroperasi.

CI 06 Pemberi konsesi pada awalnya mengakui kewajiban keuangan pada nilai wajar sebesar nilai yang sama dengan nilai wajar aset dalam proses konstruksi di akhir tahun ke-1 masa konstruksi, yaitu sebesar Rp525. Kewajiban keuangan tersebut meningkat pada akhir tahun ke-2 masa konstruksi untuk mencerminkan nilai wajar penambahan konstruksi yaitu sebesar Rp525 dan biaya keuangan (finance charge) atas kewajiban keuangan yang belum diselesaikan sebesar Rp32. Sehubungan dengan diketahuinya jumlah serangkaian pembayaran yang telah ditentukan untuk komponen konstruksi jasa layanan sesuai perjanjian konsesi jasa, maka pemberi konsesi dapat menentukan jumlah pembayaran yang mengurangi kewajiban keuangan. Biaya keuangan (finance charge) pada tingkat suku bunga implisit 6,18% diakui setiap tahun. Kewajiban keuangan selanjutnya diukur pada biaya yang diamortisasi, yaitu jumlah nilai perolehan awal yang diakui ditambah biaya keuangan (finance charge) atas jumlah yang dihitung menggunakan metode bunga efektif dikurangi nilai pembayaran pelunasan. Nilai awal kewajiban keuangan tidak termasuk komponen biaya operasional penyediaan jasa layanan tahunan sebesar Rp12 dan tidak termasuk juga kompensasi untuk komponen aset konstruksi pelapisan ulang, hal ini karena dua komponen dimaksud menjadi pengaturan mengikat dalam perjanjian yang masih belum dilaksanakan.

CI 07 Kompensasi untuk pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan termasuk di dalam serangkaian nilai pembayaran yang telah ditentukan. Tidak ada dampak langsung arus kas sehubungan dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan, namun demikian pemberi konsesi mengakui pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan sebagai aset ketika pekerjaan pelapisan ulang dimaksud dilakukan dan mengakui beban penyusutan sebesar Rp18 (Rp110

/ 6) mulai tahun ke-9. Pada saat pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan dimaksud terjadi dilakukan, pemberi konsesi juga mengakui kewajiban keuangan.

CI 08 Kompensasi untuk pemeliharaan dan pengoperasian jalan yaitu sebesar Rp12 ikut diperhitungkan dalam serangkaian pembayaran yang telah ditentukan. Tidak ada dampak arus kas terkait dengan biaya penyediaan jasa pelayanan publik ini, namun pemberi konsesi mengakuinya sebagai pengeluaran (beban) setiap tahun.

CI 09 Biaya modal atau biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra sebagai salah satu komponen perhitungan nilai wajar pada perolehan awal pengakuan komponen aset konsesi jasa mungkin tidak praktis untuk dihitung, demikian juga halnya untuk biaya yang dikeluarkan oleh mitra dalam usahanya melakukan pemeliharaan dan pengoperasian jalan dalam rangka penyediaan komponen jasa. Secara umum perhitungan nilai wajar komponen aset dan jasa dalam perjanjian konsesi jasa sebagaimana Tabel 1, dapat diilustrasikan sebagai berikut:

Komponen Kompensasi	**Nilai Wajar Kompensasi**		
Jalan – Konstruksi Dasar Tahun Ke-1	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp500	+ 5%	Rp525
Biaya Keuangan untuk Konstruksi pada Suku Bunga Efektif	Pembiayaan keuangan untuk Jalan – Konstruksi Dasar Tahun Ke-1 sebesar Rp525 ditagihkan pada tahun ke-2	6,18%	Rp32
Jalan – Konstruksi Dasar Tahun Ke-2	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp400	+ 3,75%	Rp415
			Rp972
Jalan – Konstruksi Lapisan Permukaan Awal Tahun Ke-2	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp100	+ 10%	Rp110
	Nilai wajar perolehan awal aset konsesi jasa		**Rp1.082**
Jasa Layanan Publik per Tahun	Biaya perkiraan yang dikeluarkan oleh mitra Rp10	+ 20%	**Rp12**
Jalan – Konstruksi Penggantian Lapisan Permukaan Tahun Ke-8	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp100	+ 10%	**Rp110**

CI 10 Perlakuan akuntansi atas biaya layanan sesuai dengan PSAP yang mengatur Penyajian Laporan Keuangan.

Gambaran Ringkas Jurnal Transaksi, Arus Kas, Laporan Operasi, dan Neraca

CI 11 Contoh ilustrasi jurnal transaksi pengakuan perolehan awal aset dan kewajiban konsesi jasa pada saat dibangun dengan rincian sebesar Rp525 pada tahun ke-1 masa konstruksi (konstruksi dasar jalan) dan sebesar Rp557 pada tahun ke-2 masa akhir konstruksi (terdiri konstruksi dasar jalan sebesar Rp447 (termasuk biaya keuangan yang dikapitalisasi ke nilai konstruksi dasar jalan pada tingkat bunga implisit sebesar 6,18% yang dikenakan di tahun ke-

2 sebesar Rp32 (Rp525 x 6,18%)) dan konstruksi permukaan jalan awal sebesar Rp110) adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Dasar Jalan-Nrc	525	447	–	–	–	–	–	–	–	–	972
Db	Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal-Nrc	–	110	–	–	–	–	–	–	–	–	110
Kr	Kewajiban Keuangan-Nrc	(525)	(557)	–	–	–	–	–	–	–	–	(1.082)

CI 12 Contoh ilustrasi jurnal reklasifikasi barang milik negara/daerah berupa tanah yang tersaji sebagai aset tetap sesuai PSAP yang mengatur Aset Tetap menjadi aset konsesi jasa pada nilai tercatatnya sebesar Rp210 pada tahun ke-1 masa konstruksi, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa - Tanah (Pemberi Konsesi) - Nrc	210	–	–	–	–	–	–	–	–	–	210
Kr	Aset Tetap - Tanah - Nrc	(210)	–	–	–	–	–	–	–	–	–	(210)

CI 13 Contoh ilustrasi jurnal transaksi pada saat pemberi konsesi melakukan pembayaran kepada mitra sebesar Rp200 per tahun pada tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10 yang dimaksudkan untuk kompensasi biaya konstruksi jalan, biaya operasional tahunan sebesar Rp12, dan biaya penggantian konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-8 sebesar Rp110, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Kewajiban Keuangan – Nrc	–	–	121	129	137	145	154	163	166	177	1.192
Db	Beban Biaya Layanan – LO	–	–	12	12	12	12	12	12	12	12	96
Db	Beban Biaya Keuangan – LO	–	–	67	59	51	43	34	25	22	11	312
Kr	Kas – Nrc	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)

CI 14 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian untuk perhitungan penyusutan tahunan atas aset secara garis lurus dengan rincian penyusutan konstrusi dasar jalan sebesar Rp39 (Rp972/25 tahun umur manfaat teknis aset) dan penyusutan konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp18 (Rp110/6 tahun umur manfaat teknis aset), dan penyusutan ini dimulai dari tahun ke-3 pada saat layanan jalan tersedia beroperasi adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan – LO	–	–	39	39	39	39	39	39	39	39	312
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Dasar Jalan – Nrc	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(312)
Db	Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal – LO	–	–	18	19	18	18	19	18	–	–	110
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal – Nrc	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)

CI 15 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian penghentian pengakuan Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Permukaan Jalan Awal sebesar Rp110 pada awal tahun ke-8 sehubungan dengan berakhirnya masa manfaat teknis asetnya, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–	110
Kr	Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(110)	–	–	(110)

CI 16 Contoh ilustrasi jurnal transaksi atas komponen penggantian permukaan jalan sebagai komponen terpisah dari aset konsesi jasa pada tahun ke-8 sebesar Rp110 dan meningkatkan nilai kewajiban konsesi jasa (kewajiban keuangan) pada saat yang sama, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–	110
Kr	Kewajiban Keuangan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(110)	–	–	(110)

CI 17 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian untuk perhitungan penyusutan tahunan secara garis lurus atas aset konsesi jasa penggantian konstruksi permukaan jalan yang pengakuan perolehannya pada akhir tahun ke-8 dengan masa manfaat teknis aset selama 6 tahun sebesar Rp18 (Rp110/6 tahun umur manfaat teknis aset), adalah sebagai berikut:

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah

Db	Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – LO	–	–	–	–	–	–	–	–	18	19	37
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)

CI 18 Arus kas pemberi konsesi, laporan operasi, dan neraca selama masa konsesi diilustrasikan pada Tabel 2, Tabel 3, dan Tabel 4. Selain itu, Tabel 5 menunjukkan mutasi perubahan kewajiban keuangan.

Tabel 2: Arus Kas (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Pembayaran	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)
Arus masuk/ keluar neto	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)

Tabel 3: Laporan Operasional (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Beban Biaya Layanan	–	–	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Beban Biaya Keuangan	–	–	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(312)
Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(312)
Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Total Beban Penyusutan	–	–	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(459)
Surplus / (Defisit) per tahun	–	–	(136)	(129)	(120)	(112)	(104)	(94)	(91)	(81)	(867)

Catatan:

1. Penyusutan di tahun ke-3 sampai dengan tahun ke–8 mencerminkan penyusutan pada konstruksi permukaan jalan awal. Penyusutan sepenuhnya dilakukan selama periode tersebut.
2. Penyusutan di tahun ke-9 dan tahun ke-10 mencerminkan penyusutan pada komponen aset konsesi jasa baru (penggantian konstruksi lapisan permukaan jalan) yang diakui pada tahun ke-8.

Tabel 4: Neraca (dalam Rupiah)

Tahun	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Aset Tetap – Tanah	210	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Aset Konsesi Jasa – Tanah (Pemberi Konsesi)	–	210	210	210	210	210	210	210	210	210	210
Aset Konsesi Jasa –	–	525	972	933	894	855	816	777	738	699	660

Konstruksi Dasar Jalan (dari Mitra)											
Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal (dari Mitra)	–	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan (dari Mitra)	–	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total Aset Konsesi Jasa (dari Mitra)	–	525	1.082	1.025	967	910	853	795	848	791	733
Kas	–	–	–	(200)	(400)	(600)	(800)	(1.000)	(1.200)	(1.400)	(1.600)
Kewajiban Konsesi Jasa (Kewajiban Keuangan)	–	(525)	(1.082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	–
Akumulasi Surplus / (Defisit)	–	–	–	(136)	(265)	(385)	(497)	(601)	(695)	(786)	(867)

Catatan:

1. Dalam contoh ilustrasi ini, pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan dilakukan sesuai jadwal yang direncanakan yaitu di tahun ke-8 ketika konstruksi permukaan jalan awal sepenuhnya telah disusutkan. Jika pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan terjadi lebih cepat dari jadwal, maka konstruksi permukaan jalan awal tidak akan sepenuhnya disusutkan dan perlu dihentikan pengakuannya sesuai dengan PSAP yang mengatur aset tetap sebelum komponen baru dari aset konsesi jasa terkait dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan diakui.
2. Komponen baru dari aset konsesi jasa terkait dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan diakui di tahun ke-8. Penyusutan atas komponen baru ini dilakukan di tahun ke-9 dan tahun ke-10 sebagaimana diilustrasikan dalam Tabel 3.
3. Kewajiban keuangan meningkat di tahun ke-8 untuk pengakuan komponen baru dari aset konsesi jasa.

Tabel 5: Mutasi Perubahan Kewajiban Keuangan (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo Awal	–	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177
Kewajiban keuangan diakui saat pengakuan aset konsesi jasa awal	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Biaya keuangan (*finance charge*) ditambahkan ke kewajiban keuangan sebelum pembayaran dilakukan	–	32	–	–	–	–	–	–	–	–
Bagian dari serangkaian pembayaran yang mengurangi kewajiban keuangan	–	–	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Kewajiban keuangan diakui saat pengakuan	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–

penggantian lapisan konstruksi permukaan jalan										
Saldo Akhir	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	–

<u>Contoh 2:</u> Pemberi Konsesi Memberikan Hak Usaha kepada Mitra untuk Memungut Tarif kepada Pengguna Jalan Tol

Ketentuan Pengaturan Tambahan dalam Perjanjian

CI 19 Ketentuan dalam perjanjian konsesi jasa memperbolehkan mitra untuk memungut tarif dari pengguna jalan tol. Mitra memperkirakan bahwa jumlah kendaraan akan tetap konstan selama masa konsesi dan Mitra akan menerima pendapatan tarif tol sebesar Rp200 di setiap tahun dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10. Total keseluruhan penerimaan sebesar Rp1.600 (pendapatan tarif tol sebesar Rp200 per tahun dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10) mencerminkan nilai wajar untuk ketersediaan setiap komponen jasa sebagaimana dalam Tabel 1, dan dimaksudkan untuk kompensasi biaya konstruksi jalan, biaya operasional tahunan sebesar Rp12, dan kompensasi konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-8 sebesar Rp110.

Dampak pada Laporan Keuangan

CI 20 Pemberi konsesi pada perolehan awal mengakui aset konsesi jasa sebesar nilai wajarnya yaitu sebesar Rp1.082, yang terdiri: konstruksi dasar jalan sebesar Rp940; konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp110; dan biaya keuangan terkait biaya konstruksi dasar jalan di tahun ke-1 sebesar Rp32 (Rp525 x 6,18%). Aset konsesi jasa tersebut diakui pada saat dibangun dengan rincian sebesar Rp525 pada tahun ke-1 masa konstruksi dan sebesar Rp557 pada tahun ke-2 masa konstruksi. Penyusutan dilakukan setiap tahun sebesar Rp57 dengan rincian penyusutan konstruksi dasar jalan sebesar Rp39 (Rp972/25) dan penyusutan konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp18 (Rp110/6), dan ini dimulai dari tahun ke-3 pada saat layanan jalan tersedia beroperasi.

CI 21 Sebagai imbal balik atas penyediaan aset konsesi jasa, pemberi konsesi mengakui kewajiban (pendapatan tangguhan) dalam skema pemberian hak usaha kepada mitra yang mengizinkan mitra untuk memungut tarif tol sebesar Rp200 di tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10. Kewajiban (pendapatan tangguhan) ini diakui pada saat aset konsesi jasa diakui.

CI 22 Nilai kewajiban (pendapatan tangguhan) berkurang selama periode tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10, dan pemberi konsesi mengakui pendapatan dalam kurun waktu tersebut karena akses terhadap aset konsesi jasa diharapkan tersedia dalam memberikan layanan jasa publik secara merata selama masa perjanjian konsesi yaitu dari titik dimana aset konsesi jasa tersebut mampu menyediakan manfaat ekonomi.

CI 23 Kompensasi kepada mitra untuk pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan adalah termasuk di dalam tarif pungutan tol yang diharapkan diperoleh mitra selama masa perjanjian konsesi jasa. Tidak ada dampak langsung arus kas sehubungan dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan, namun demikian pemberi konsesi mengakui pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan sebagai aset ketika pekerjaan pelapisan ulang dimaksud dilakukan dan mengakui beban penyusutan sebesar Rp18 (Rp110 / 6) mulai tahun ke-9.

CI 24 Kompensasi untuk pemeliharaan dan pengoperasian jalan yaitu sebesar Rp12 ikut dihitung dalam tarif pungutan tol yang diharapkan diperoleh oleh mitra selama masa perjanjian konsesi jasa. Tidak ada dampak terhadap laporan keuangan atas biaya penyediaan jasa pelayanan publik ini. Tidak ada pengaruh terhadap arus kas karena pemberi konsesi tidak melakukan pengeluaran kas. Kejadian ini tidak diakui sebagai beban operasi karena pengakuan awal aset dan kewajiban (pendapatan tangguhan) tidak termasuk hal yang berkaitan dengan biaya jasa layanan publik yang disediakan oleh mitra.

CI 25 Biaya modal atau biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra sebagai salah satu komponen perhitungan nilai wajar pada perolehan awal pengakuan komponen aset konsesi jasa mungkin tidak praktis untuk dihitung, demikian juga untuk biaya yang dikeluarkan oleh mitra dalam usahanya melakukan pemeliharaan dan pengoperasian jalan dalam rangka penyediaan komponen jasa. Secara umum perhitungan nilai wajar komponen aset dan jasa dalam perjanjian konsesi jasa sebagaimana Tabel 1, dapat diilustrasikan sebagai berikut:

Komponen Kompensasi	Nilai Wajar Kompensasi		
Jalan - Konstruksi Dasar Tahun Ke-1	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp500	+ 5%	Rp525
Biaya Keuangan untuk Konstruksi pada Suku Bunga Efektif	Pembiayaan keuangan untuk Jalan – Konstruksi Dasar Tahun Ke-1 sebesar Rp525 ditagihkan pada tahun ke-2	6,18%	Rp32
Jalan - Konstruksi Dasar Tahun Ke-2	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp400	+ 3,75%	Rp415
			Rp972
Jalan - Konstruksi Lapisan Permukaan Awal Tahun Ke-2	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp100	+ 10%	Rp110
	Nilai wajar perolehan awal aset konsesi jasa		**Rp1.082**
Jasa Layanan Publik per Tahun	Biaya perkiraan yang dikeluarkan oleh mitra Rp10	+ 20%	**Rp12**
Jalan - Konstruksi Penggantian Lapisan Permukaan Tahun Ke-8	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp100	+ 10%	**Rp110**

Gambaran Ringkas Jurnal Transaksi, Arus Kas, Laporan Operasi, dan Neraca

CI 26 Contoh ilustrasi jurnal transaksi pengakuan perolehan awal aset dan kewajiban konsesi jasa pada saat dibangun dengan rincian sebesar Rp525

pada tahun ke-1 masa konstruksi (konstruksi dasar jalan) dan sebesar Rp557 pada tahun ke-2 masa akhir konstruksi (terdiri konstruksi dasar jalan sebesar Rp447 (termasuk biaya keuangan yang dikapitalisasi ke nilai konstruksi dasar jalan pada tingkat bunga implisit sebesar 6,18% yang dikenakan di tahun ke-2 sebesar Rp32 (Rp525 x 6,18%)) dan konstruksi permukaan jalan awal sebesar Rp110) adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Dasar Jalan – Nrc	525	447	–	–	–	–	–	–	–	–	972
Db	Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal – Nrc	–	110	–	–	–	–	–	–	–	–	110
Kr	Kewajiban – Pendapatan Tangguhan – Nrc	(525)	(557)	–	–	–	–	–	–	–	–	(1.082)

CI 27 Contoh ilustrasi jurnal reklasifikasi barang milik negara/daerah berupa tanah yang tersaji sebagai aset tetap sesuai PSAP yang mengatur Aset Tetap menjadi aset konsesi jasa pada nilai tercatatnya sebesar Rp210 pada tahun ke-1 masa konstruksi, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa – Tanah – Nrc	210	–	–	–	–	–	–	–	–	–	210
Kr	Aset Tetap – Tanah – Nrc	(210)	–	–	–	–	–	–	–	–	–	(210)

CI 28 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian amortisasi/pengurangan nilai kewajiban (pendapatan tangguhan) secara garis lurus untuk pengakuan pendapatan sebesar Rp135 (Rp1.082/8 tahun masa konsesi) di setiap tahun dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10 dan nilainya meningkat sebesar Rp190 (Rp135 + (Rp110/2 tahun sisa masa konsesi)) sehubungan dengan konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-8, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Kewajiban - Pndptan Tangguhn -Nrc	–	–	135	135	135	136	135	135	190	191	1.192
Kr	Pendapatan – LO	–	–	(135)	(135)	(135)	(136)	(135)	(135)	(190)	(191)	(1.192)

CI 29 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian untuk perhitungan penyusutan tahunan atas aset secara garis lurus dengan rincian penyusutan konstruksi dasar jalan sebesar Rp39 (Rp972/25 tahun umur manfaat teknis aset) dan penyusutan konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp18 (Rp110/6 tahun umur

manfaat teknis aset), dan penyusutan ini dimulai dari tahun ke-3 pada saat layanan jalan tersedia beroperasi adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan - LO	–	–	39	39	39	39	39	39	39	39	312
Kr	Akm. Penyusutan Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Dasar Jalan - Nrc	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(312)
Db	Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal - LO	–	–	18	19	18	18	19	18	–	–	110
Kr	Akm. Penyusutan Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Permukaan Jalan Awal - Nrc	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)

Cl 30 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian penghentian pengakuan Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Permukaan Jalan Awal sebesar Rp110 pada awal tahun ke-8 sehubungan dengan berakhirnya masa manfaat teknis asetnya, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–	110
Kr	Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(110)	–	–	(110)

Cl 31 Contoh ilustrasi jurnal transaksi atas komponen penggantian permukaan jalan sebagai komponen terpisah dari aset konsesi jasa sebesar Rp110 pada tahun ke-8 dan meningkatkan nilai kewajiban konsesi jasa (pendapatan tangguhan) pada saat yang sama, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–	110
Kr	Kewajiban – Pendapatan Tangguhan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(110)	–	–	(110)

CI 32 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian untuk perhitungan penyusutan tahunan secara garis lurus atas aset konsesi jasa penggantian konstruksi permukaan jalan yang pengakuan perolehannya pada akhir tahun ke-8 sebesar Rp18 (110/6 tahun umur manfaat teknis aset), adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – LO	–	–	–	–	–	–	–	–	18	19	37
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)

CI 33 Arus kas pemberi konsesi, laporan operasi, dan neraca selama masa konsesi diilustrasikan pada Tabel 6 dan Tabel 7. Selain itu, Tabel 8 menunjukkan mutasi perubahan kewajiban (pendapatan tangguhan).

Arus kas

CI 34 Sehubungan tidak ada pembayaran yang dilakukan kepada mitra, maka tidak ada pencatatan dan penyajian arus kas untuk contoh ilustrasi 2 ini.

Tabel 6: Laporan Operasional (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Pendapatan (pengurangan kewajiban – pendapatan tangguhan)	–	–	135	135	135	136	135	135	190	191	1.192
Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(312)
Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Total Beban Penyusutan	–	–	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(459)
Surplus/ (Defisit) LO	–	–	78	77	78	79	77	78	133	133	733

Catatan:

1. Penyusutan tahun ke-3 sampai dengan tahun ke–8 mencerminkan penyusutan pada konstruksi permukaan jalan awal. Penyusutan sepenuhnya dilakukan selama periode tersebut.
2. Penyusutan pada tahun ke-9 dan tahun ke-10 mencerminkan penyusutan pada komponen aset konsesi jasa baru (penggantian konstruksi lapisan permukaan jalan) yang diakui pada tahun ke-8.
3. Nilai Pendapatan (pengurangan kewajiban – pendapatan tangguhan) memasukkan perhitungan pendapatan dari tambahan kewajiban yang berasal dari penggantian konstruksi lapisan permukaan jalan (Tabel 7).
4. Semua pendapatan diakui secara merata selama masa konsesi.

Tabel 7: Neraca (dalam Rupiah)

Tahun	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Aset Tetap - Tanah	210	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Aset Konsesi Jasa – Tanah (Pemberi Konsesi)	–	210	210	210	210	210	210	210	210	210	210
Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Dasar Jalan (dari Mitra)	–	525	972	933	894	855	816	777	738	699	660
Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal (dari Mitra)	–	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan (dari Mitra)	–	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total Aset Konsesi Jasa (dari Mitra)	–	525	1.082	1.025	967	910	853	795	848	791	733
Kas	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Kewajiban Konsesi Jasa (pendapatan tangguhan)	–	(525)	(1.082)	(947)	(812)	(677)	(541)	(406)	(381)	(191)	–
Akumulasi Surplus / (Defisit)	–	–	–	78	155	233	312	389	467	600	733

Catatan:

1. Dalam contoh ilustrasi ini, pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan dilakukan sesuai jadwal yang direncanakan yaitu di tahun ke-8 ketika konstruksi permukaan jalan awal sepenuhnya telah disusutkan. Jika pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan terjadi lebih cepat dari jadwal, maka konstruksi permukaan jalan awal belum sepenuhnya disusutkan, dan perlu dihentikan pengakuannya sesuai dengan PSAP yang mengatur Aset Tetap sebelum komponen baru dari aset konsesi jasa terkait dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan tanah diakui.
2. Komponen baru dari aset konsesi jasa terkait dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan diakui di tahun ke-8. Penyusutan atas komponen baru ini dilakukan di tahun ke-9 dan tahun ke-10 sebagaimana diilustrasikan dalam Tabel 6.
3. Kewajiban (pendapatan tangguhan) meningkat di tahun ke-8 untuk pengakuan komponen baru dari aset konsesi jasa.

Tabel 8: Mutasi Perubahan Kewajiban - Pendapatan Tangguhan (dlm Rp)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo Awal	–	525	1.082	947	812	677	541	406	381	191
Kewajiban (pendapatan tangguhan) diakui saat pengakuan aset konsesi jasa awal	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Biaya keuangan (finance charge) ditambahkan/dikapitalisasi ke konstruksi aset	–	32	–	–	–	–	–	–	–	–

Pendapatan (pengurangan kewajiban-pendapatan tangguhan)	–	–	(135)	(135)	(135)	(136)	(135)	(135)	(190)	(191)
Kewajiban (pendaptan tangguhan) diakui saat pengakuan penggantian lapisan konstruksi permukaan jalan	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Saldo Akhir	525	1.082	947	812	677	541	406	381	191	–

<u>Contoh 3:</u> Pemberi Konsesi Melakukan Serangkaian Pembayaran dan juga Memberikan Hak Usaha Kepada Mitra untuk Memungut Tarif kepada Pengguna Jalan Tol

Ketentuan Pengaturan Tambahan dalam Perjanjian

CI 35 Ketentuan dalam perjanjian konsesi jasa memperbolehkan mitra untuk memungut tarif dari pengguna jalan tol. Mitra memperkirakan bahwa jumlah kendaraan akan tetap konstan selama masa konsesi dan mitra akan menerima pendapatan tarif tol sebesar Rp100 di setiap tahun mulai dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10. Perjanjian konsesi jasa juga mengatur bahwa pemberi konsesi melakukan serangkaian pembayaran yang telah ditentukan kepada mitra sebesar Rp100 setiap tahun. Nilai wajar dari hak pungut tarif tol dan serangkaian pembayaran yang telah ditentukan dipertimbangkan sebagai kompensasi yang setara bagi operator (yaitu 50% dari setiap bentuk skema kompensasi yang diberikan kepada mitra).

Dampak pada Laporan Keuangan

CI 36 Pemberi konsesi pada perolehan awal mengakui aset konsesi jasa sebesar nilai wajarnya yaitu sebesar Rp1.082, yang terdiri: konstruksi dasar jalan sebesar Rp940; konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp110; dan biaya keuangan terkait biaya konstruksi dasar jalan di tahun ke-1 sebesar Rp32 (Rp525 x 6,18%). Aset konsesi jasa tersebut diakui pada saat dibangun dengan rincian sebesar Rp525 pada tahun ke-1 masa konstruksi dan Rp525 pada tahun ke-2 masa konstruksi. Penyusutan dilakukan setiap tahun sebesar Rp57 dengan rincian penyusutan konstruksi dasar jalan sebesar Rp39 (Rp972/25) dan penyusutan konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp18 (Rp110/6), dan ini dimulai dari tahun ke-3 pada saat layanan jalan tersedia beroperasi.

CI 37 Sebagai imbal balik atas penyediaan aset konsesi jasa, pemberi konsesi mengakui kewajiban, baik kewajiban berupa pendapatan tangguhan (skema pemberian hak usaha kepada mitra untuk memungut tarif tol sebesar Rp100

per tahun mulai dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10) maupun kewajiban keuangan (skema kewajiban keuangan untuk melakukan pembayaran kepada mitra sebesar Rp100 mulai dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke–10). Kewajiban (pendapatan tangguhan) dan kewajiban keuangan diakui pada saat aset konsesi jasa diakui pada akhir tahun ke-1 masa konstruksi yaitu sebesar Rp525. Kewajiban (pendapatan tangguhan) dan kewajiban keuangan meningkat pada akhir tahun ke-2 masa konstruksi dengan menambahkan nilai wajar sebesar Rp525 dan biaya keuangan (*finance charge*) atas kewajiban keuangan yang belum diselesaikan.

CI 38 Kewajiban pemberi konsesi terkait dengan skema pemberian hak usaha kepada mitra untuk memungut tarif kepada pengguna jalan tol dan skema pembayaran kepada mitra (kewajiban keuangan) dianggap sebagai dua hal yang terpisah. Oleh karena itu, untuk jenis perjanjian konsesi jasa ini perlu memisahkan imbalan yang diberikan pemberi konsesi kepada mitra menjadi dua bagian, yaitu kewajiban (pendapatan tangguhan) dan kewajiban keuangan.

CI 39 Kewajiban sebesar Rp525 (diakui secara merata pada akhir tahun ke-1 dan tahun ke-2 masa konstruksi) berkurang selama periode tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10, dan pemberi konsesi mengakui pendapatan dalam kurun waktu tersebut karena pendapatan tol diharapkan diperoleh secara merata selama masa perjanjian konsesi yaitu dari titik dimana aset konsesi jasa tersebut mampu menyediakan manfaat jasa pelayanan publik.

CI 40 Pemberi konsesi pada awalnya mengakui kewajiban keuangan pada nilai wajar sebesar setengah dari nilai wajar aset konsesi jasa yaitu Rp525, dan diakui secara merata pada akhir tahun ke-1 dan tahun ke-2 masa konstruksi. Untuk kewajiban (pendapatan tangguhan) dalam skema pemberian hak usaha kepada mitra diakui sebesar setengah bagian lainnya dari nilai wajar aset konsesi jasa. Kewajiban keuangan juga meningkat pada akhir tahun ke-2 sehubungan dengan adanya biaya keuangan (*finance charge*) atas kewajiban keuangan yang belum diselesaikan.

CI 41 Sehubungan dengan diketahuinya jumlah serangkaian pembayaran yang telah ditentukan untuk komponen konstruksi jasa layanan sesuai perjanjian konsesi jasa, maka pemberi konsesi dapat menentukan jumlah pembayaran yang mengurangi kewajiban keuangan. Biaya keuangan (finance charge) pada tingkat suku bunga implisit 6,18% diakui setiap tahun. Kewajiban keuangan selanjutnya diukur pada biaya yang diamortisasi, yaitu jumlah nilai perolehan awal yang diakui ditambah biaya keuangan (finance charge) atas jumlah yang dihitung menggunakan metode bunga efektif dikurangi nilai pembayaran pelunasan.

CI 42 Mitra diberikan kompensasi atas pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan sebesar Rp110 yaitu setara dengan tarif jalan tol yang diharapkan diperoleh mitra selama masa perjanjian konsesi jasa dan serangkaian pembayaran yang

telah ditentukan sebelumnya (yaitu, 50% untuk masing-masing skema). Tidak ada dampak langsung arus kas sehubungan dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan, namun demikian, pemberi konsesi mengakui pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan sebagai aset ketika pekerjaan pelapisan ulang dimaksud dilakukan dan mengakui beban penyusutan sebesar Rp18 (Rp110 / 6) mulai tahun ke-9.

CI 43 Kompensasi untuk pemeliharaan dan pengoperasian jalan yaitu sebesar Rp12 ikut dihitung dalam tarif pungutan tol yang diharapkan diperoleh oleh mitra selama masa perjanjian konsesi jasa. Tidak ada dampak terhadap laporan keuangan atas biaya penyediaan jasa pelayanan publik ini. Tidak ada pengaruh terhadap arus kas karena pemberi konsesi tidak melakukan pengeluaran kas. Kejadian ini tidak diakui sebagai beban operasi karena pengakuan awal aset dan kewajiban (pendapatan tangguhan) tidak termasuk hal yang berkaitan dengan biaya jasa layanan publik yang disediakan oleh mitra.

CI 44 Mitra diberikan kompensasi untuk pemeliharaan dan pengoperasian jalan sebesar Rp12 yaitu setara dengan tarif tol yang diharapkan diperoleh mitra selama masa konsesi dan serangkaian pembayaran yang telah ditentukan sebelumnya (yaitu, 50% untuk masing-masing skema). Tidak ada dampak langsung arus kas sehubungan dengan biaya penyediaan jasa pelayanan publik ini karena pemberi konsesi tidak melakukan pengeluaran kas. Namun demikian, pemberi konsesi mengakui beban tahunan untuk bagian dari serangkaian pembayaran yang ditentukan yaitu sebesar Rp6. Tidak ada dampak terhadap laporan keuangan atas sisa nilai Rp6 atas biaya penyediaan jasa pelayanan publik. Sisa nilai tersebut tidak diakui sebagai beban operasi karena nilai wajar perolehan awal aset dan kewajiban (pendapatan tangguhan) tidak termasuk hal yang berkaitan dengan biaya jasa layanan publik yang disediakan oleh mitra.

CI 45 Biaya modal atau biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra sebagai salah satu komponen perhitungan nilai wajar pada perolehan awal pengakuan komponen aset konsesi jasa mungkin tidak praktis untuk dihitung, demikian juga untuk biaya yang dikeluarkan oleh mitra dalam usahanya melakukan pemeliharaan dan pengoperasian jalan dalam rangka penyediaan komponen jasa. Secara umum perhitungan nilai wajar komponen aset dan jasa dalam perjanjian konsesi jasa sebagaimana Tabel 1, dapat diilustrasikan sebagai berikut:

Komponen Kompensasi	Nilai Wajar Kompensasi		
Jalan – Konstruksi Dasar Tahun Ke-1	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp500	+ 5%	Rp525
Biaya Keuangan untuk Konstruksi pada Suku Bunga Efektif	Pembiayaan keuangan untuk Jalan – Konstruksi Dasar Tahun Ke-1 sebesar Rp525 ditagihkan pada tahun ke-2	6,18%	Rp32
Jalan – Konstruksi Dasar Tahun Ke-2	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp400	+ 3,75%	Rp415

			Rp972
Jalan – Konstruksi Lapisan Permukaan Awal Tahun Ke-2	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp100	+ 10%	Rp110
	Nilai wajar perolehan awal aset konsesi jasa		**Rp1.082**
Jasa Layanan Publik per Tahun	Biaya perkiraan yang dikeluarkan oleh mitra Rp10	+ 20%	**Rp12**
Jalan – Konstruksi Penggantian Lapisan Permukaan Tahun Ke-8	Biaya konstruksi yang dikeluarkan oleh mitra Rp100	+ 10%	**Rp110**

Gambaran Ringkas Jurnal Transaksi, Arus Kas, Laporan Operasi, dan Neraca

CI 46 Contoh ilustrasi jurnal transaksi pengakuan perolehan awal aset dan kewajiban konsesi jasa pada saat dibangun dengan rincian sebesar Rp525 pada tahun ke-1 masa konstruksi (konstruksi dasar jalan) dan sebesar Rp557 pada tahun ke-2 masa akhir konstruksi (terdiri konstruksi dasar jalan sebesar Rp447(termasuk biaya keuangan yang dikapitalisasi ke nilai konstruksi dasar jalan pada tingkat bunga implisit sebesar 6,18% yang dikenakan di tahun ke-2 sebesar Rp32 (Rp525 x 6,18%)) dan konstruksi permukaan jalan awal sebesar Rp110), serta biaya keuangan pada tingkat bunga implisit sebesar 6,18% yang dikenakan di tahun ke-2 sebesar Rp32 (Rp525 x 6,18%), serta pembagian skema kompensasi berupa kewajiban keuangan dan pemberian hak usaha masing-masing 50% dari nilai perolehan awal aset konsesi jasa, adalah sebagai berikut:

Tahun		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**Jumlah**
Db	Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Dasar Jalan – Nrc	525	447	–	–	–	–	–	–	–	–	972
Db	Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal – Nrc	–	110	–	–	–	–	–	–	–	–	110
Kr	Kewajiban Keuangan – Nrc	(263)	(262)	–	–	–	–	–	–	–	–	(541)
Kr	Kewajiban – Pendapatan Tangguhan – Nrc	(262)	(263)									(541)

CI 47 Contoh ilustrasi jurnal reklasifikasi barang milik negara/daerah berupa tanah yang tersaji sebagai aset tetap sesuai PSAP yang mengatur Aset Tetap menjadi aset konsesi jasa pada nilai tercatatnya sebesar Rp210 pada tahun ke-1 masa konstruksi, adalah sebagai berikut:

Tahun		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**Jumlah**
Db	Aset Konsesi Jasa – Tanah – Nrc	210	–	–	–	–	–	–	–	–	–	210
Kr	Aset Tetap – Tanah – Nrc	(210)	–	–	–	–	–	–	–	–	–	(210)

CI 48 Contoh ilustrasi jurnal transaksi pada saat pemberi konsesi melakukan pembayaran kepada mitra sebesar Rp100 per tahun pada tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10 yang dimaksudkan untuk mengganti biaya konstruksi jalan, biaya operasional tahunan sebesar Rp12, dan biaya penggantian konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-8 sebesar Rp110, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Kewajiban Keuangan - Nrc	–	–	61	64	68	72	77	82	83	89	596
Db	Beban Biaya Layanan – LO	–	–	6	6	6	6	6	6	6	6	48
Db	Beban Biaya Keuangan - LO	–	–	33	30	26	22	17	12	11	5	156
Kr	Kas – Nrc	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

CI 49 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian amortisasi/pengurangan nilai kewajiban (pendapatan tangguhan) secara garis lurus untuk pengakuan pendapatan sebesar Rp68 (Rp541/8 tahun masa konsesi) di setiap tahun dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10 dan nilainya meningkat sebesar Rp96 (Rp68 + (Rp55/2 tahun sisa masa konsesi)) sehubungan dengan konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-8, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Kewajiban - Pendapatan Tangguhan – Nrc	–	–	68	67	68	67	68	67	96	95	596
Kr	Pendapatan - LO	–	–	(68)	(67)	(68)	(67)	(68)	(67)	(96)	(95)	(596)

CI 50 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian untuk perhitungan penyusutan tahunan atas aset secara garis lurus dengan rincian penyusutan konstruksi dasar jalan sebesar Rp39 (Rp972/25 tahun umur manfaat teknis aset) dan penyusutan konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp18 (Rp110/6 tahun umur manfaat teknis aset), dan penyusutan ini dimulai dari tahun ke-3 pada saat layanan jalan tersedia beroperasi adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan - LO	–	–	39	39	39	39	39	39	39	39	312
Kr	Akm. Penyusutan Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Dasar Jalan - Nrc	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(312)

Db	Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal - LO	–	–	18	19	18	18	19	18	–	–	110
Kr	Akm. Penyusutan Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Permukaan Jalan Awal - Nrc	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)

CI 51 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian penghentian pengakuan Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal sebesar Rp110 pada awal tahun ke-8 sehubungan dengan berakhirnya masa manfaat teknis asetnya, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Permukaan Jalan Awal - Nrc	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–	110
Kr	Aset Konsesi Jasa - Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan - Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(110)	–	–	(110)

CI 52 Contoh ilustrasi jurnal transaksi atas komponen penggantian permukaan jalan sebagai komponen terpisah dari aset konsesi jasa pada tahun ke-8 dan meningkatkan nilai kompensasi masing-masing 50% untuk kewajiban keuangan dan kewajiban pendapatan tangguhan pada saat yang sama sebesar Rp55 (110 x 50%), adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–	110
Kr	Kewajiban Keuangan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(55)	–	–	(55)
Kr	Kewajiban – Pendapatan Tangguhan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(55)	–	–	(55)

CI 53 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian untuk perhitungan penyusutan tahunan secara garis lurus atas aset konsesi jasa penggantian konstruksi permukaan jalan yang pengakuan perolehannya pada akhir tahun ke-8 sebesar Rp18 (110/6 tahun umur manfaat teknis aset), adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – LO	–	–	–	–	–	–	–	–	18	19	37

Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)

CI 54 Arus kas pemberi konsesi, laporan operasi, dan neraca selama masa konsesi diilustrasikan pada Tabel 9, Tabel 10, dan Tabel 11. Selain itu, Tabel 12 menunjukkan mutasi perubahan kewajiban (pendapatan tangguhan) dan Tabel 13 menunjukkan mutasi perubahan kewajiban keuangan.

Tabel 9: Arus Kas (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Pembayaran	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Arus masuk /keluar neto	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

Tabel 10: Laporan Operasional (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Pendapatan (pengurangan kewajiban -pendapatan tangguhan)	–	–	68	67	68	67	68	67	96	95	596
Beban Biaya Layanan	–	–	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Beban Biaya Keuangan	–	–	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(156)
Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(312)
Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Total Beban Penyusutan	–	–	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(459)
Surplus/ (Defisit) LO	–	–	(28)	(27)	(21)	(18)	(13)	(8)	22	26	(67)

Catatan:

1. Penyusutan di tahun ke-3 sampai dengan tahun ke–8 mencerminkan penyusutan pada lapisan permukaan jalan awal. Penyusutan sepenuhnya dilakukan selama periode tersebut.
2. Penyusutan di tahun ke 9 dan tahun ke-10 mencerminkan penyusutan pada komponen aset konsesi jasa baru (penggantian konstruksi lapisan permukaan jalan) yang diakui pada tahun ke-8.
3. Nilai Pendapatan (pengurangan kewajiban) termasuk pendapatan dari kewajiban tambahan (Tabel 3.3).
4. Semua pendapatan diakui secara merata selama masa konsesi.

Tabel 11: Neraca (dalam Rupiah)

Tahun	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Aset Tetap – Tanah	210	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Aset Konsesi Jasa – Tanah (Pemberi Konsesi)	–	210	210	210	210	210	210	210	210	210	210
Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Dasar Jalan (dari Mitra)	–	525	972	933	894	855	816	777	738	699	660
Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal (dari Mitra)	–	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan (dari Mitra)	–	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total Aset Konsesi Jasa (dari Mitra)	–	525	1.082	1.025	967	910	853	795	848	791	733
Kas	–	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Kewajiban Konsesi Jasa (pendapatan tangguhan)	–	(262)	(541)	(473)	(406)	(338)	(271)	(203)	(191)	(95)	–
Kewajiban Konsesi Jasa (Kewajiban Keuangan)	–	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Total Kewajiban Konsesi Jasa	–	(525)	(1.082)	(953)	(822)	(686)	(547)	(402)	(363)	(184)	–
Akumulasi Surplus / (Defisit)	–	–	–	(28)	(55)	(76)	(94)	(107)	(115)	(93)	(67)

Catatan:

1. Dalam contoh ilustrasi ini, pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan dilakukan sesuai jadwal yang direncanakan yaitu di tahun 8, ketika konstruksi permukaan jalan awal sepenuhnya telah disusutkan. Jika pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan terjadi lebih cepat dari jadwal, maka konstruksi permukaan jalan awal belum sepenuhnya disusutkan dan perlu dihentikan pengakuannya sesuai dengan PSAP yang mengatur aset tetap sebelum komponen baru dari aset konsesi jasa terkait dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan diakui.
2. Komponen baru dari aset konsesi jasa terkait dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan diakui di akhir tahun ke-8. Penyusutan atas komponen baru ini dilakukan di tahun ke-9 dan tahun ke-10 sebagaimana diilustrasikan dalam Tabel 10.
3. Kewajiban (pendapatan tangguhan) meningkat di tahun ke-8 untuk pengakuan 50% dari komponen baru aset konsesi jasa.
4. Kewajiban keuangan meningkat di tahun ke-8 untuk pengakuan 50% dari komponen baru aset konsesi jasa.

Tabel 12: Mutasi Perubahan Kewajiban - Pendapatan Tangguhan (dlm Rp)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo Awal	–	262	541	473	406	338	271	203	191	95
Kewajiban (pendapatan tangguhan) diakui saat pengakuan aset konsesi jasa awal	262	263	–	–	–	–	–	–	–	–
Biaya keuangan (finance charge) ditambahkan ke konstruksi aset	–	16	–	–	–	–	–	–	–	–
Pendapatan (pengurangan kewajiban – pendapatan tangguhan)	–	–	(68)	(67)	(68)	(67)	(68)	(67)	(96)	(95)
Kewajiban (pendapatan tangguhan) diakui saat pengakuan penggantian lapisan konstruksi permukaan jalan	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Saldo Akhir	262	541	473	406	338	271	203	191	95	–

Tabel 13: Mutasi Perubahan Kewajiban Keuangan (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo Awal	–	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Kewajiban keuangan diakui saat pengakuan aset konsesi jasa awal	263	262	–	–	–	–	–	–	–	–
Biaya keuangan (*finance charge*) ditambahkan ke kewajiban keuangan sebelum pembayaran dilakukan	–	16	–	–	–	–	–	–	–	–
Bagian dari serangkaian pembayaran yang mengurangi kewajiban keuangan	–	–	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Kewajiban keuangan diakui saat pengakuan penggantian lapisan konstruksi permukaan jalan	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Saldo Akhir	263	541	480	416	348	276	199	172	89	–

Contoh 4: Awal Penerapan Secara Retrospektif

Ketentuan Pengaturan Tambahan dalam Perjanjian dan Kondisi pada Periode Peralihan Awal Penerapan

CI 55 Ketentuan dalam perjanjian konsesi jasa memperbolehkan mitra untuk memungut tarif dari pengguna jalan tol. Mitra memperkirakan bahwa jumlah kendaraan akan tetap konstan selama masa konsesi dan Mitra akan menerima pendapatan tarif tol sebesar Rp100 di setiap tahun mulai dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10. Perjanjian konsesi jasa juga mengatur bahwa pemberi konsesi melakukan serangkaian pembayaran yang telah ditentukan kepada mitra sebesar Rp100 setiap tahun. Nilai wajar dari hak pungut tarif tol dan serangkaian pembayaran yang telah ditentukan

dipertimbangkan sebagai kompensasi yang setara bagi operator (yaitu 50% dari setiap bentuk skema kompensasi yang diberikan kepada mitra).

CI 56 Pada saat awal penerapan pertama kali Penyataan Standar ini, perjanjian konsesi jasa secara bersamaan telah berlangsung dan berjalan di periode tahun ke-7. Pemberi konsesi belum pernah melakukan pengakuan atas komponen aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra di akhir tahun ke-2 sebesar nilai wajarnya yaitu sebesar Rp1.050,- dan demikian halnya pemberi konsesi juga tidak mengakui kewajiban, baik kewajiban - pendapatan tangguhan (skema pemberian hak usaha kepada mitra untuk memungut tarif tol sebesar Rp100 per tahun mulai dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-10) maupun kewajiban keuangan (skema kewajiban keuangan untuk melakukan pembayaran kepada mitra sebesar Rp100 per tahun mulai dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke -10). Terhadap serangkaian pembayaran kepada mitra dari tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-6 telah dicatat pembayaran sebesar Rp100 per tahun dan disajikan sebagai beban – LO pada masing-masing tahun berkenaan transaksinya.

CI 57 Nilai wajar komponen aset dan jasa dalam perjanjian konsesi jasa tersedia informasinya dari berbagai sumber dokumen yang andal dengan informasi sebagaimana pada Tabel 1, dan biaya modal atau biaya konstruksi serta biaya yang dikeluarkan oleh mitra dalam usahanya melakukan pemeliharaan dan pengoperasian jalan dalam rangka penyediaan komponen jasa tidak praktis untuk dihitung dari perolehan awal pengakuan komponen aset konsesi jasa.

Gambaran Ringkas Jurnal Transaksi, Arus Kas, Laporan Operasi, dan Neraca

CI 58 Contoh jurnal penyesuaian pengakuan aset dan kewajiban konsesi jasa pada tahun ke-7 awal penerapan Penyataan Standar ini secara retrospektif, adalah sebagai berikut: (ilustrasi teknik penjurnalan dilakukan beberapa tahap untuk menunjukkan rekonstruksi secara retrospektif nilai yang digunakan dan perkiraan akun jurnal yang terdampak)

Contoh jurnal penyesuaian pengakuan perolehan awal aset dan kewajiban konsesi jasa secara retrospektif sebesar nilai wajarnya yaitu sebesar Rp1.082, yang terdiri dari: konstrusi dasar jalan sebesar Rp972 (nilai wajar perolehan awal konstrusi dasar jalan Rp940 ditambah biaya keuangan terkait biaya konstruksi dasar jalan di tahun ke-1 yang dikapitalisasi sebesar Rp32); dan nilai wajar perolehan awal konstruksi lapisan permukaan awal jalan sebesar Rp110, serta pembagian skema kompensasi berupa kewajiban keuangan sebesar Rp541 (Rp1.082 x 50%) dan pemberian hak usaha sebesar Rp541 (Rp1.082 x 50%) untuk masing-masing 50% dari nilai perolehan awal aset konsesi jasa, adalah sebagai berikut:

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah

Db	Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Dasar Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	972	–	–	–	972
Db	Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal – Nrc	–	–	–	–	–	–	110	–	–	–	110
Kr	Kewajiban Keuangan – Nrc	–	–	–	–	–	–	(541)	–	–	–	(541)
Kr	Kewajiban – Pendapatan Tangguhan – Nrc	–	–	–	–	–	–	(541)	–	–	–	(541)

Ilustrasi jurnal penyesuaian atas dampak kumulatif penyusutan aset konsesi jasa tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-6 pada awal penerapan secara retrospektif pada saldo awal tahun ke-7, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Koreksi Ekuitas	–	–	–	–	–	–	229	–	–	–	229
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Dasar Jalan - Nrc	–	–	–	–	–	–	(156)	–	–	–	(156)
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Permukaan Jalan Awal - Nrc	–	–	–	–	–	–	(73)	–	–	–	(73)

Ilustrasi jurnal penyesuaian atas dampak kumulatif penambahan dan/atau pengurangan/amortisasi kewajiban - pendapatan tangguhan dan kewajiban keuangan secara retrospektif setelah pengakuan perolehan awal aset konsesi jasa, masing-masing sebesar Rp270 (Rp541/8 x 4 periode amortisasi tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-6) dan Rp265 (Rp541 dikurangi 4 tahun pembayaran kepada mitra untuk perhitungan komponen aset tahun ke-3 sampai dengan tahun ke-6), adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Kewajiban Keuangan – Nrc	–	–	–	–	–	–	265	–	–	–	265
Db	Kewajiban – Pendapatan Tangguhan – Nrc	–	–	–	–	–	–	270	–	–	–	270
Kr	Koreksi Ekuitas	–	–	–	–	–	–	(535)	–	–	–	(535)

Ilustrasi jurnal reklasifikasi barang milik negara/daerah berupa tanah yang tersaji sebagai aset tetap sesuai PSAP yang mengatur Aset Tetap menjadi aset konsesi jasa pada nilai tercatatnya sebesar Rp210 pada tahun ke-7 awal penerapan Penyataan Standar ini secara retrospektif, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa - Tanah - Nrc	–	–	–	–	–	–	210	–	–	–	210
Kr	Aset Tetap/Aset Kemitraan - Tanah - Nrc	–	–	–	–	–	–	(210)	–	–	–	(210)

CI 59 Ilustrasi jurnal transaksi pada saat pemberi konsesi melakukan pembayaran kepada mitra sebesar Rp100 per tahun pada tahun ke-7 sampai dengan tahun

ke-10 yang dimaksudkan untuk mengganti bagian biaya konstruksi jalan, bagian biaya operasional tahunan sebesar Rp12, dan bagian biaya penggantian konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-8 sebesar Rp110, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Kewajiban Keuangan – Nrc	–	–	–	–	–	–	77	82	83	89	331
Db	Beban Biaya Layanan – LO	–	–	–	–	–	–	6	6	6	6	24
Db	Beban Biaya Keuangan – LO	–	–	–	–	–	–	17	12	11	5	45
Kr	Kas – Nrc	–	–	–	–	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(400)

CI 60 Contoh ilustrasi jurnal transaksi untuk pengakuan pendapatan dan amortisasi/pengurangan nilai kewajiban – pendapatan tangguhan secara garis lurus sebesar Rp68 (Rp541/8) di tahun ke-7 dan nilainya bertambah sebesar Rp96 (Rp68 + (Rp55/2 tahun sisa masa konsesi)) sehubungan dengan konstruksi pelapisan ulang permukaan jalan pada tahun ke-8, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Kewajiban – Pendapatan Tangguhan – Nrc	–	–	–	–	–	–	68	67	96	95	326
Kr	Pendapatan – LO	–	–	–	–	–	–	(68)	(67)	(96)	(95)	(326)

CI 61 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian untuk perhitungan penyusutan tahunan atas aset secara garis lurus di tahun ke-7 sampai dengan tahun ke-10 sebesar Rp39 (Rp972/25 tahun umur manfaat teknis aset) untuk konstruksi dasar jalan dan sebesar Rp18 (110/6 tahun umur manfaat teknis aset), adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan - LO	–	–	–	–	–	–	39	39	39	39	156
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Dasar Jalan - Nrc	–	–	–	–	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(156)
Db	Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal - LO	–	–	–	–	–	–	19	18	–	–	37
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Permukaan Jalan Awal - Nrc	–	–	–	–	–	–	(19)	(18)	–	–	(37)

CI 62 Contoh ilustrasi jurnal transaksi atas komponen penggantian permukaan jalan sebesar Rp110 sebagai komponen terpisah dari aset konsesi jasa pada tahun ke-8 dan meningkatkan nilai kewajiban (pendapatan tangguhan) sebesar Rp55 (Rp110 x 50%) dan kewajiban keuangan sebesar Rp55 (Rp110 x 50%) pada saat yang sama untuk masing-masing 50% dari nilai perolehan awal aset konsesi jasa, adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–	110
Kr	Kewajiban Keuangan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(55)	–	–	(55)
Kr	Kewajiban – Pendapatan Tangguhan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	(55)	–	–	(55)

CI 63 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian untuk perhitungan penyusutan tahunan secara garis lurus atas aset konsesi jasa penggantian konstruksi permukaan jalan yang pengakuan perolehannya pada akhir tahun ke-8 sebesar Rp18 (Rp110/6 tahun umur teknis aset), adalah sebagai berikut:

Tahun		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Db	Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – LO	–	–	–	–	–	–	–	–	18	19	37
Kr	Akm. Penyust. Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – Nrc	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)

CI 64 Arus kas pemberi konsesi, laporan operasi, dan neraca selama masa konsesi diilustrasikan pada Tabel 14, Tabel 15, dan Tabel 16. Selain itu, Tabel 17 menunjukkan mutasi perubahan kewajiban (pendapatan tangguhan) dan Tabel 18 menunjukkan mutasi perubahan kewajiban keuangan.

Tabel 14: Arus Kas (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Pembayaran	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Arus masuk /keluar neto	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

Tabel 15: Laporan Operasional (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Pendapatan (pengurangan kewajiban – pendapatan	–	–	68	67	68	67	68	67	96	95	596

tangguhan)											
Beban Biaya Layanan	–	–	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Beban Biaya Keuangan	–	–	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(156)
Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(312)
Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Total Beban Penyusutan	–	–	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(459)
Surplus/ (Defisit) LO	–	–	(28)	(27)	(21)	(18)	(13)	(8)	22	26	(67)

Catatan:

1. Penyusutan di tahun ke-3 sampai dengan tahun ke–8 mencerminkan penyusutan pada lapisan permukaan jalan awal. Penyusutan sepenuhnya dilakukan selama periode tersebut.
2. Penyusutan di tahun ke 9 dan tahun ke-10 mencerminkan penyusutan pada komponen aset konsesi jasa baru (penggantian konstruksi lapisan permukaan jalan) yang diakui pada tahun ke-8.
3. Nilai Pendapatan (pengurangan kewajiban) termasuk pendapatan dari kewajiban tambahan (Tabel 3.3).
4. Semua pendapatan diakui secara merata selama masa konsesi.

Tabel 16: Neraca (dalam Rupiah)

Tahun	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Aset Tetap - Tanah	210	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Aset Konsesi Jasa – Tanah (Pemberi Konsesi)	–	210	210	210	210	210	210	210	210	210	210
Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Dasar Jalan (dari Mitra)	–	525	972	933	894	855	816	777	738	699	660
Aset Konsesi Jasa – Konstruksi Permukaan Jalan Awal (dari Mitra)	–	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Aset Konsesi Jasa – Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan (dari Mitra)	–	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Total Aset	–	525	1.082	1.025	967	910	853	795	848	791	733

Konsesi Jasa (dari Mitra)											
Kas	–	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Kewajiban Konsesi Jasa (pendapatan tangguhan)	–	(262)	(541)	(473)	(406)	(338)	(271)	(203)	(191)	(95)	–
Kewajiban Konsesi Jasa (Kewajiban Keuangan)	–	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Total Kewajiban Konsesi Jasa	–	(525)	(1.082)	(953)	(822)	(686)	(547)	(402)	(363)	(184)	–
Akumulasi Surplus/Defisit	–	–	–	(28)	(55)	(76)	(94)	(107)	(115)	(93)	(67)

Catatan:

1. Dalam contoh ilustrasi ini, pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan dilakukan sesuai jadwal yang direncanakan yaitu di tahun 8, ketika konstruksi permukaan jalan awal sepenuhnya telah disusutkan. Jika pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan terjadi lebih cepat dari jadwal, maka konstruksi permukaan jalan awal belum sepenuhnya disusutkan dan perlu dihentikan pengakuannya sesuai dengan PSAP yang mengatur aset tetap sebelum komponen baru dari aset konsesi jasa terkait dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan diakui.
2. Komponen baru dari aset konsesi jasa terkait dengan pelapisan ulang konstruksi permukaan jalan diakui di akhir tahun ke-8. Penyusutan atas komponen baru ini dilakukan di tahun ke-9 dan tahun ke-10 sebagaimana diilustrasikan dalam Tabel 10.
3. Kewajiban (pendapatan tangguhan) meningkat di tahun ke-8 untuk pengakuan 50% dari komponen baru aset konsesi jasa.
4. Kewajiban keuangan meningkat di tahun ke-8 untuk pengakuan 50% dari komponen baru aset konsesi jasa.

Tabel 17: Mutasi Perubahan Kewajiban -Pendapatan Tangguhan (dlm Rp)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo Awal	–	262	541	473	406	338	271	203	191	95
Kewajiban (pendapatan tangguhan) diakui saat pengakuan aset konsesi jasa awal	262	263	–	–	–	–	–	–	–	–
Biaya keuangan (finance charge) ditambahkan ke konstruksi aset	–	16	–	–	–	–	–	–	–	–
Pendapatan (pengurangan kewajiban – pendapatan tangguhan)	–	–	(68)	(67)	(68)	(67)	(68)	(67)	(96)	(95)
Kewajiban (pendapatan tangguhan) diakui saat pengakuan penggantian lapisan konstruksi permukaan jalan	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Saldo Akhir	262	541	473	406	338	271	203	191	95	–

Tabel 18: Mutasi Perubahan Kewajiban Keuangan (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Saldo Awal	–	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Kewajiban keuangan diakui saat pengakuan aset konsesi jasa awal	263	262	–	–	–	–	–	–	–	–
Biaya keuangan (*finance charge*) ditambahkan ke kewajiban keuangan sebelum pembayaran dilakukan	–	16	–	–	–	–	–	–	–	–
Bagian dari serangkaian pembayaran yang mengurangi kewajiban keuangan	–	–	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Kewajiban keuangan diakui saat pengakuan penggantian lapisan konstruksi permukaan jalan	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Saldo Akhir	263	541	480	416	348	276	199	172	89	–

Contoh 5: Berakhirnya Perjanjian pada Tanggal Akhir Periode Konsesi Jasa

Ketentuan Pengaturan Tambahan dalam Perjanjian

CI 65 Perjanjian konsesi jasa dengan pembagian skema kompensasi kewajiban keuangan dan pemberian hak usaha kepada mitra berakhir di akhir tahun ke-10. Pada tahun ke-10 sebelum aset konsesi jasa berupa jaringan jalan tol diserahterimakan di awal tahun ke-11 kepada pemberi konsesi, mitra melakukan pemeliharaan dan perbaikan untuk memenuhi kondisi aset sesuai dengan perjanjian dan mengeluarkakn biaya sebesar Rp25. Pengeluaran mitra atas pemeliharaan aset di akhir tahun ke-10 ini tidak mengakibatkan penambahan nilai aset konsesi jasa.

CI 66 Pada awal tahun ke-11 sesuai dengan berita acara serah terima, mitra menyerahkan pengoperasian jalan berikut aset konsesi jasa berupa jaringan jalan tol kepada pemberi konsesi. Atas serah terima ini, pemberi konsesi melakukan reklasifikasi aset konsesi jasa untuk diakui dan dicatat sebagai barang milik negara/daerah dengan jenis aset yang terpisah dari aset tetap sesuai dengan nilai buku tercatatnya.

Gambaran Ringkas Jurnal Transaksi, Laporan Operasi, dan Neraca

CI 67 Contoh ilustrasi jurnal transaksi serah terima aset konsesi jasa berupa jaringan jalan tol beserta tanah kepada pemberi konsesi pada awal tahun ke-11, adalah sebagai berikut:

Tahun		11
Db	Aset Tetap - Konstruksi Dasar Jalan eks konsesi jasa - Nrc	660
Kr	Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Dasar Jalan - Nrc	(660)

Db	Aset Tetap - Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan eks konsesi jasa – Nrc	73
Kr	Aset Konsesi Jasa - Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan - Nrc	(73)
Db	Aset Tetap - Tanah eks konsesi jasa	210
Kr	Aset Konsesi Jasa – Tanah	210

CI 68 Contoh ilustrasi jurnal penyesuaian beban penyusutan tahun anggaran berjalan (tahun ke-11) sebesar Rp39 (Rp972/25 tahun umur manfaat teknis aset) untuk konstruksi dasar jalan dan sebesar Rp18 (110/6 tahun umur manfaat teknis aset), sebagai berikut:

Tahun		11
Db	Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan – LO	39
Kr	Akm. Penyust. Aset Tetap – Konstruksi Dasar Jalan eks konsesi jasa – Nrc	(39)
Db	Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan – LO	18
Kr	Akm. Penyust. Aset Tetap – Konstruksi Permukaan Jalan Awal eks konsesi jasa – Nrc	(18)

CI 69 Laporan operasi dan neraca yang menggambarkan penyajian aset konsesi jasa setelah serah terima dari mitra kepada pemberi konsesi diilustrasikan pada Tabel 20 dan Tabel 21.

Tabel 19: Arus Kas (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	Jumlah
Pembayaran	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	–	(800)
Arus masuk /keluar neto	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	–	(800)

Tabel 20: Laporan Operasional (dalam Rupiah)

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Pendapatan (pengurangan kewajiban – pendapatan tangguhan)	–	–	68	67	68	67	68	67	96	95	–
Beban Biaya Layanan	–	–	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	–

Beban Biaya Keuangan	–	–	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	–
Beban Penyusutan Konstruksi Dasar Jalan	–	–	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)	(39)
Beban Penyusutan Konstruksi Permukaan Jalan Awal	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	–
Beban Penyusutan Penggantian Konstruksi Permukaan Jalan	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(18)
Total Beban Penyusutan	–	–	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(57)	(57)	(58)	(57)
Surplus/ (Defisit) LO	–	–	(28)	(27)	(21)	(18)	(13)	(8)	22	26	(57)

Tabel 21: Neraca (dalam Rupiah)

Tahun	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Aset Tetap - Tanah	210	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	
Aset Tetap - Tanah eks konsesi jasa	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	210
Aset Tetap - Konstruksi Dasar Jalan eks konsesi jasa	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	621
Aset Tetap Pnggntian Konstruksi Permkaan Jalan eks konsesi jasa	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	55
Total Aset Tetap eks konsesi jasa	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	886
Aset Konsesi Jasa - Tanah (Pemberi Konsesi)	–	210	210	210	210	210	210	210	210	210	210	–
Aset Konsesi Jasa - Konstruksi Dasar Jalan (dari Mitra)	–	525	972	933	894	855	816	777	738	699	660	–
Aset Konsesi Jasa -	–	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–	–

Tahun	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Konstruksi Permukaan Jalan Awal (dari Mitra)												
Aset Konsesi Jasa - Penggntian Konstruksi Permukaan Jalan (dari Mitra)	–	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73	–
Total Aset Konsesi Jasa (dari Mitra)	–	525	1.082	1.025	967	910	853	795	848	791	733	–
Kas	–	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)	–
Kewajiban Konsesi Jasa (pendapatan tangguhan)	–	(262)	(541)	(473)	(406)	(338)	(271)	(203)	(191)	(95)	–	–
Kewajiban Konsesi Jasa (Kewajiban Keuangan)	–	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	_	–
Total Kewajiban Konsesi Jasa	–	(525)	(1.082)	(953)	(822)	(686)	(547)	(402)	(363)	(184)	–	–
Akumulasi Surplus/Defisit	–	–	–	(28)	(55)	(76)	(94)	(107)	(115)	(93)	(67)	(124)

Perbedaan dengan IPSAS 32

PSAP 16: Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi disusun merujuk pada *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 32 - *Service Concession Arrangements: Grantor*, yang mencakup revisi IPSAS yang diterbitkan sampai dengan 31 Januari 2020, kecuali:

1. Paragraf 31, hal ini karena penyajian informasi di laporan keuangan mengikuti ketentuan sesuai dengan pengaturan yang ada pada PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan.
2. Paragraf 34, 35, 35A, dan 35B bagian transisi, hal ini karena entitas pemerintah belum pernah melakukan pengakuan aset konsesi jasa dan kewajiban terkait, dan penerapan awal secara retrospektif untuk aset konsesi jasa menggunakan model revaluasi tidak dapat dirujuk dan diterapkan.
3. Paragraf 36, 36A, 36B, 36C dan 37 bagian tanggal efektif penerapan, hal ini karena tahun awal penerapan diberlakukan sesuai dengan ketentuan dalam penetapan PSAP ini. Penerapan lebih dini tidak dirujuk.
4. *Basis for Conclusions* tidak diadopsi untuk hal-hal yang terkait dengan kronologis proses bisnis pembahasan standar oleh *International Public Sector Accounting Standard Boards* (IPSASB).

Dalam Pernyataan Standar ini terdapat penambahan beberapa paragraf standar dan paragraf penjelasan yang bersifat menegaskan, yaitu:

1. Paragraf 13 sebagai paragraf penjelasan dari paragraf 12 diperlukan untuk memberikan penegasan dan pemahaman bahwa aset konsesi jasa dapat terbentuk dari satu atau beberapa jenis kelompok aset sebagaimana dinyatakan dalam PSAP 07 tentang Akuntansi Aset Tetap atau PSAP 14 tentang Akuntansi Aset Tak Berwujud, dan selanjutnya dibedakan menjadi jenis kelompok aset terpisah dan disusutkan atau diamortisasi sebagai satu jenis kelompok aset terpisah dengan tidak dibatasi oleh masa konsesi sesuai perjanjian konsesi jasa.
2. Paragraf 14 sebagai paragraf standar diperlukan untuk penegasan bahwa pada akhir masa konsesi jasa, aset konsesi jasa direklasifikasi menggunakan nilai buku tercatat aset konsesi jasa dan tidak dimaksudkan untuk dicatat dan disajikan sebagai karakteristik beberapa jenis kelompok aset tetap atau aset tak berwujud yang terpisah-pisah.
3. Paragraf 28 sebagai paragraf penjelasan yang menerangkan bahwa pada skema dimana pemberi konsesi tidak melakukan pembayaran kepada mitra atas penyediaan komponen aset konsesi jasa dan komponen layanan jasa, maka dalam hal terdapat pembayaran pada skema ini dijelaskan bahwa pembayaran tersebut dilakukan sehubungan dengan penggunaan layanan jasa publik dari pemakaian aset konsesi jasa dan tidak diperlakukan sebagai pengurang kewajiban yang timbul dari pengakuan perolehan aset konsesi jasa.

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 17
PROPERTI INVESTASI

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 3
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2 - 3
Definisi	4
Properti Investasi	5 - 14
Pengakuan	15 - 20
Pengukuran Pada Saat Pengakuan Awal	21 - 32
Pengukuran Setelah Pengakuan Awal	33 - 44
Alih Guna	45 - 49
Pelepasan	50 - 56
Penyajian Properti Investasi	57 - 59
Pengungkapan	60
Ketentuan Transisi	61 - 62
Tanggal Efektif	63

Lampiran
Dasar Kesimpulan
Contoh Ilustrasi

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NOMOR 17

PROPERTI INVESTASI

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Pernyataan ini bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi properti investasi dan pengungkapan yang terkait.

Ruang Lingkup

2. Pernyataan Standar ini diterapkan dalam pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan properti investasi dalam Laporan Keuangan untuk tujuan umum bagi entitas Pemerintah Pusat dan daerah tidak termasuk perusahaan negara/ daerah.

3. Pernyataan ini tidak berlaku untuk:

(a) aset biologis yang terkait dengan aktivitas agrikultur; dan

(b) hak penambangan dan reservasi tambang seperti minyak, gas alam dan sumber daya alam sejenis yang tidak dapat diperbaharui.

DEFINISI

4. Berikut adalah pengertian istilah yang digunakan dalam Pernyataan ini:

Nilai tercatat (carrying amount) adalah nilai buku aset, yang dihitung dari biaya perolehan suatu aset setelah dikurangi akumulasi penyusutan.

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

Metode biaya adalah suatu metode akuntansi yang mencatat nilai investasi berdasarkan biaya perolehan.

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

Properti investasi adalah properti untuk menghasilkan pendapatan sewa atau untuk meningkatkan nilai aset atau keduanya, dan tidak untuk:

(a) ***digunakan dalam kegiatan pemerintahan, dimanfaatkan oleh masyarakat umum, dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif; atau***

(b) ***dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat.***

<u>Properti yang digunakan sendiri</u> adalah properti yang dikuasai (oleh pemilik atau penyewa melalui sewa pembiayaan) untuk kegiatan pemerintah, dimanfaatkan oleh masyarakat umum, dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif.

PROPERTI INVESTASI

5. Ada sejumlah keadaan di mana entitas pemerintah dapat memiliki properti yang digunakan untuk menghasilkan pendapatan sewa dan/atau untuk peningkatan nilai. Misalnya, entitas pemerintah mengelola portofolio properti berdasarkan basis komersial. Dalam hal ini, properti yang dimiliki oleh entitas, selain yang dimiliki untuk digunakan sendiri atau dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat, memenuhi definisi properti investasi. Selain itu, entitas pemerintah, dapat juga memiliki properti untuk disewakan atau untuk mendapatkan peningkatan nilai, dan menggunakan hasil yang diperoleh tersebut untuk membiayai kegiatannya. Sebagai contoh, suatu entitas dapat memiliki bangunan yang disewakan secara komersial kepada pihak eksternal untuk menghasilkan pendapatan sewa. Properti ini memenuhi definisi properti investasi.

6. Pada umumnya entitas pemerintah memiliki aset berwujud berbentuk properti yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Namun, terdapat beberapa keadaan dimana entitas pemerintah memiliki aset properti yang dikelola untuk menghasilkan pendapatan sewa dan/atau aset yang dimiliki dengan maksud untuk memperoleh kenaikan nilai.

7. Properti investasi dikuasai untuk menghasilkan pendapatan sewa atau untuk memperoleh kenaikan nilai, atau keduanya. Oleh karena itu, properti investasi menghasilkan arus kas yang sebagian besar tidak bergantung pada aset lain yang dikuasai oleh entitas. Hal ini membedakan properti investasi dari properti yang digunakan sendiri (aset tetap).

8. Berikut adalah contoh properti investasi:

(a) tanah yang dikuasai dan/atau dimiliki dalam jangka panjang dengan tujuan untuk memperoleh kenaikan nilai dan bukan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat atau kepada entitas pemerintah yang lain dalam jangka pendek;

(b) tanah yang dikuasai dan/atau dimiliki namun belum ditentukan penggunaannya di masa depan. Jika entitas belum menentukan penggunaan tanah sebagai properti yang digunakan sendiri atau akan dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat atau kepada entitas pemerintah yang lain

dalam jangka pendek, tanah tersebut diakui sebagai tanah yang dimiliki dalam rangka kenaikan nilai;

(c) bangunan yang dimiliki oleh entitas (atau dikuasai oleh entitas melalui sewa pembiayaan) dan disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi;

(d) bangunan yang belum terpakai yang dikuasai dan/atau dimiliki tetapi tersedia untuk disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi;

(e) properti dalam proses pembangunan atau pengembangan yang di masa depan digunakan sebagai properti investasi;

9. Berikut adalah contoh aset yang bukan merupakan properti investasi dan dengan demikian tidak termasuk dalam ruang lingkup pernyataan ini:

(a) properti yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat atau sedang dalam proses pembangunan atau pengembangan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat, misalnya properti yang diperoleh secara eksklusif dengan maksud diserahkan dalam waktu dekat atau untuk pengembangan dan diserahkan kembali;

(b) properti yang masih dalam proses pembangunan atau pengembangan atas nama pihak ketiga;

(c) properti yang digunakan sendiri (lihat PSAP 07: Akuntansi Aset Tetap), termasuk (di antaranya) properti yang dikuasai untuk digunakan di masa depan sebagai properti yang digunakan sendiri, properti yang dimiliki untuk pengembangan di masa depan dan penggunaan selanjutnya sebagai properti yang digunakan sendiri, dan properti yang digunakan sendiri yang menunggu untuk dijual;

(d) properti yang disewakan kepada entitas lain dengan cara sewa pembiayaan;

(e) Properti yang dimiliki dalam rangka bantuan sosial yang menghasilkan tingkat pendapatan sewa di bawah harga pasar, misalnya pemerintah memiliki perumahan atau apartemen yang disediakan bagi masyarakat berpenghasilan rendah dengan mengenakan sewa di bawah harga pasar;

(f) properti yang dimiliki untuk tujuan strategis yang dicatat sesuai dengan PSAP yang mengatur Aset Tetap.

(g) properti yang tidak ditujukan untuk menghasilkan pendapatan sewa dan peningkatan nilai, namun sesekali disewakan kepada pihak lain. Misalkan pemerintah memiliki properti yang digunakan untuk kegiatan oprasional namun sesekali disewakan kepada pihak lain.

10. Aset yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh entitas pemerintah pada umumnya digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah, bukan untuk menghasilkan pendapatan sewa atau kenaikan nilai, karena itu aset tersebut tidak memenuhi definisi properti investasi. Dalam beberapa praktik, terdapat entitas pemerintah yang memiliki aset yang digunakan (a) secara sebagian untuk

menghasilkan pendapatan sewa atau kenaikan nilai dan (b) sebagian lain digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah. Apabila masing-masing bagian aset tersebut dapat dijual terpisah, entitas mempertanggungjawabkannya secara terpisah. Namun apabila masing-masing bagian aset tersebut tidak dapat dijual secara terpisah, maka aset tersebut dikatakan sebagai properti investasi hanya jika bagian yang tidak signifikan digunakan untuk kegiatan operasional pemerintah.

11. Dalam beberapa kasus, entitas menyediakan tambahan layanan kepada para penyewa properti yang dimilikinya. Entitas memperlakukan properti tersebut sebagai properti investasi jika layanan yang diberikan tidak signifikan terhadap keseluruhan perjanjian. Misalnya ketika pemilik gedung kantor menyediakan jasa keamanan dan pemeliharaan kepada penyewa gedung.

12. Suatu pertimbangan diperlukan untuk menentukan apakah suatu properti memenuhi kriteria sebagai properti investasi. Entitas menetapkan kriteria suatu aset dikategorikan sebagai properti investasi. Entitas mengungkapkan kriteria tersebut ketika pengklasifikasian dianggap sulit.

13. Pada kasus konsolidasi, suatu entitas memiliki properti investasi yang disewakan kepada dan dimanfaatkan oleh entitas induk (entitas yang berwenang melakukan konsolidasi) atau entitas anak lainnya (entitas yang laporannya dikonsolidasi). Properti investasi tersebut tidak memenuhi definisi properti investasi dalam laporan keuangan yang dikonsolidasi karena kepemilikan properti investasi tersebut berada dalam satu kesatuan ekonomi. Aset tersebut disajikan sebagai properti investasi pada entitas akuntansinya pesewa. Kondisi ini dapat terjadi jika pemerintah menetapkan manajemen suatu bangunan yang mengelola gedung yang disewakan kepada entitas pemerintah lain dengan pola penyewaan secara komersil. Dalam laporan keuangan entitas pengelola gedung, bangunan tersebut disajikan sebagai properti investasi. Namun demikian, untuk keperluan penyajian laporan keuangan konsolidasi, bangunan tersebut disajikan sebagai aset tetap sebagaimana ketentuan dalam PSAP yang mengatur Aset Tetap.

14. Properti investasi yang disewakan kepada entitas pemerintah lainnya maka bagian properti investasi yang disewakan kepada pemerintah lainnya tersebut harus diungkapkan dalam laporan keuangan kedua entitas pelaporan.

PENGAKUAN

15. Properti investasi diakui sebagai aset jika dan hanya jika:

(a) ***Besar kemungkinan terdapat manfaat ekonomi yang akan mengalir ke entitas di masa yang akan datang dari aset properti investasi; dan***

(b) ***Biaya perolehan atau nilai wajar properti investasi dapat diukur dengan andal.***

16. Dalam menentukan apakah suatu properti investasi memenuhi kriteria pertama pengakuan, entitas perlu menilai tingkat kepastian yang melekat atas aliran manfaat ekonomi masa depan berdasarkan bukti yang tersedia pada waktu pengakuan awal. Kepastian bahwa entitas akan menerima manfaat ekonomi yang

melekat dan risiko yang terkait dengan properti investasi tersebut.

17. Kriteria kedua pengakuan properti investasi biasanya telah terpenuhi dari bukti perolehan aset properti investasi tersebut. Apabila suatu properti investasi diperoleh bukan dari pembelian maka nilai perolehannya disajikan sebesar nilai wajar pada tanggal perolehan.

18. Entitas mengevaluasi berdasarkan prinsip pengakuan, semua biaya properti investasi pada saat terjadinya. Biaya-biaya tersebut, termasuk biaya yang dikeluarkan pada awal perolehan properti investasi, dan biaya yang dikeluarkan setelah perolehan awal yang digunakan untuk penambahan, penggantian, atau perbaikan properti investasi.

19. Berdasarkan prinsip pengakuan dalam paragraf 15, entitas tidak mengakui biaya dari perawatan sehari-hari properti tersebut sebagai jumlah tercatat properti investasi. Sebaliknya, biaya-biaya tersebut diakui sebagai surplus atau defisit pada saat terjadinya. Biaya perawatan sehari-hari tersebut terutama mencakup biaya tenaga kerja dan barang habis pakai, dan dapat berupa bagian kecil dari biaya perolehan. Tujuan dari pengeluaran biaya tersebut sering digambarkan sebagai biaya perbaikan dan pemeliharaan properti.

20. Bagian dari properti investasi dapat diperoleh melalui penggantian. Misalnya, interior dinding bangunan mungkin merupakan penggantian dinding aslinya. Berdasarkan prinsip pengakuan, entitas mengakui dalam jumlah tercatat properti investasi atas biaya penggantian bagian properti investasi pada saat terjadinya biaya, jika kriteria pengakuan dipenuhi. Jumlah tercatat bagian yang digantikan dihentikan pengakuannya sesuai dengan ketentuan penghentian pengakuan dari Pernyataan ini.

PENGUKURAN SAAT PENGAKUAN AWAL

21. Properti investasi diukur pada awalnya sebesar biaya perolehan. (biaya transaksi termasuk dalam pengukuran awal tersebut).

22. Apabila properti investasi diperoleh dari transaksi non pertukaran, properti investasi tersebut dinilai dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan.

23. Biaya perolehan dari properti investasi yang dibeli meliputi harga pembelian dan semua pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung. Pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung antara lain biaya jasa hukum, pajak dan biaya transaksi lainnya.

24. Biaya perolehan properti investasi tidak bertambah atas biaya-biaya di bawah ini:

(a) Biaya perintisan (kecuali biaya-biaya yang diperlukan untuk membawa properti investasi ke kondisi siap digunakan);

(b) Kerugian operasional yang terjadi sebelum properti investasi mencapai tingkat penggunaan yang direncanakan; atau

(c) Pemborosan bahan baku, tenaga kerja atau sumber daya lain yang terjadi selama masa pembangunan atau pengembangan properti investasi.

25. Jika pembayaran atas properti investasi ditangguhkan, maka biaya perolehan adalah setara harga tunai. Perbedaan antara jumlah tersebut dan pembayaran diakui sebagai beban bunga selama periode kredit.

26. Properti investasi dapat diperoleh melalui transaksi non pertukaran. Misalnya, pemerintah menggunakan kewenangannya untuk mengalihkan properti. Dalam hal dilakukan pengalihan tersebut, nilai properti investasi yang diakui adalah sebesar nilai wajar.

27. Biaya perolehan awal hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa dan diklasifikasikan sebagai properti investasi yang dicatat sebagai sewa pembiayaan, dalam hal ini aset diakui pada jumlah mana yang lebih rendah antara nilai wajar dan nilai kini dari pembayaran sewa minimum. Jumlah yang setara diakui sebagai liabilitas sesuai dengan ketentuan paragraf yang sama.

28. Premium yang dibayarkan untuk sewa diperlakukan sebagai bagian dari pembayaran sewa minimum, dan karena itu dimasukkan dalam biaya perolehan aset, tetapi dikeluarkan dari liabilitas. Jika hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa diklasifikasikan sebagai properti investasi, maka hak atas properti tersebut dicatat sebesar nilai wajar dari hak tersebut dan bukan dari properti yang mendasarinya.

29. Properti investasi mungkin diperoleh dari hasil pertukaran dengan aset moneter atau aset nonmoneter atau kombinasi aset moneter dan nonmoneter. Nilai perolehan properti investasi tersebut dihitung dari nilai wajar kecuali (a) transaksi pertukaran tersebut tidak memiliki substansi komersial, atau (b) nilai wajar aset yang diterima maupun aset yang diserahkan tidak dapat diukur secara andal. Jika aset yang diperoleh tidak dapat diukur dengan nilai wajar, biaya perolehannya diukur dengan jumlah tercatat aset yang diserahkan.

30. Dalam menentukan suatu transaksi pertukaran memiliki substansi komersial atau tidak, entitas mempertimbangkan apakah arus kas atau potensi jasa di masa yang akan datang diharapkan dapat berubah sebagai akibat dari transaksi tersebut. Suatu transaksi pertukaran memiliki substansi komersial jika:

(a) konfigurasi (risiko, waktu, dan jumlah) dari arus kas atau potensi jasa atas aset yang diterima berbeda dari konfigurasi arus kas atau potensi jasa atas aset yang diserahkan; atau
(b) nilai khusus entitas dari bagian operasi entitas dipengaruhi oleh perubahan transaksi yang diakibatkan dari pertukaran tersebut; dan
(c) selisih antara (a) atau (b) adalah signifikan terhadap nilai wajar dari aset yang dipertukarkan.

Untuk tujuan penentuan apakah transaksi pertukaran memiliki substansi komersial, nilai khusus entitas dari porsi (bagian) operasi entitas dipengaruhi oleh transaksi

yang akan menggambarkan arus kas sesudah pajak. Hasil analisis ini akan jelas tanpa entitas menyajikan perhitungan yang rinci.

31. Nilai wajar suatu aset di mana transaksi pasar yang serupa tidak tersedia, dapat diukur secara andal jika:

(a) variabilitas dalam rentang estimasi nilai wajar yang rasional untuk aset tersebut tidak signifikan; atau

(b) probabilitas dari beragam estimasi dalam kisaran dapat dinilai secara rasional dan digunakan dalam mengestimasi nilai wajar. Jika entitas dapat menentukan nilai wajar secara andal, baik dari aset yang diterima atau diserahkan, maka nilai wajar dari aset yang diserahkan digunakan untuk mengukur biaya perolehan dari aset yang diterima kecuali jika nilai wajar aset yang diterima lebih jelas.

32. Properti investasi yang diperoleh dari entitas akuntansi lainnya dalam satu entitas pelaporan dinilai dengan menggunakan nilai buku. Sedangkan properti investasi yang diperoleh dari entitas akuntansi lainnya di luar entitas pelaporan, dinilai dengan menggunakan nilai wajar.

PENGUKURAN SETELAH PENGAKUAN AWAL

33. Properti investasi dinilai dengan metode biaya, yaitu sebesar nilai perolehan dikurangi akumulasi penyusutan.

34. Properti Investasi, kecuali tanah, disusutkan dengan metode penyusutan sesuai dengan PSAP yang mengatur Aset Tetap.

35. Penilaian kembali atau revaluasi properti investasi pada umumnya tidak diperkenankan karena Standar Akuntansi Pemerintahan menganut penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran.

36. Revaluasi atas properti investasi dapat dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional.

37. Dalam hal proses revaluasi dilakukan secara bertahap, hasil revaluasi atas properti investasi diperoleh diakui dalam laporan keuangan periode revaluasi dilaksanakan, jika dan hanya jika, properti investasi telah direvaluasi seluruhnya.

38. Properti investasi direvaluasi secara simultan untuk menghindari revaluasi aset secara selektif dan pelaporan jumlah dalam laporan keuangan yang merupakan campuran antara biaya dan nilai (costs and values) pada tanggal yang berbeda. Namun, properti investasi dapat dinilai kembali secara bertahap (rolling basis) asalkan penilaian kembali tersebut diselesaikan dalam waktu singkat dan nilai revaluasi tetap diperbarui.

39. Pada saat revaluasi, properti investasi dinilai sebesar nilai wajar berdasarkan hasil revaluasi. Selisih antara nilai revaluasi dengan nilai tercatat properti investasi diakui pada akun ekuitas pada periode dilakukannya revaluasi. Setelah revaluasi, properti investasi dinilai sebesar nilai wajar

dikurangi akumulasi penyusutan. Entitas dapat menyesuaikan masa manfaat atas properti investasi yang direvaluasi berdasarkan kondisi fisik properti investasi tersebut.

40. Jika jumlah tercatat properti investasi meningkat akibat revaluasi, maka kenaikan tersebut diakui sebagai kenaikan dalam ekuitas. Sebaliknya, jika jumlah tercatat properti investasi turun akibat revaluasi, maka penurunan tersebut diakui sebagai penurunan dalam ekuitas.

41. Pedoman nilai wajar terbaik mengacu pada harga kini dalam pasar aktif untuk properti serupa dalam lokasi dan kondisi yang sama dan berdasarkan pada sewa dan kontrak lain yang serupa. Entitas harus memperhatikan adanya perbedaan dalam sifat, lokasi, atau kondisi properti, atau ketentuan yang disepakati dalam sewa dan kontrak lain yang berhubungan dengan properti.

42. Tidak tersedianya harga kini dalam pasar aktif yang sejenis seperti yang diuraikan pada paragraf 41, suatu entitas harus mempertimbangkan informasi dari berbagai sumber, termasuk:

(a) harga kini dalam pasar aktif untuk properti yang memiliki sifat, kondisi dan lokasi berbeda (atau berdasarkan pada sewa atau kontrak lain yang berbeda), disesuaikan untuk mencerminkan perbedaan tersebut;

(b) harga terakhir properti serupa dalam pasar yang kurang aktif, dengan penyesuaian untuk mencerminkan adanya perubahan dalam kondisi ekonomi sejak tanggal transaksi terjadi pada harga tersebut, dan

(c) proyeksi arus kas diskontoan berdasarkan estimasi arus kas di masa depan yang dapat diandalkan, didukung dengan syarat/klausula yang terdapat dalam sewa dan kontrak lain yang ada dan (jika mungkin) dengan bukti eksternal seperti pasar kini rental untuk properti serupa dalam lokasi dan kondisi yang sama, dan penggunaan tarif diskonto yang mencerminkan penilaian pasar kini dari ketidakpastian dalam jumlah atau waktu arus kas.

43. Dalam beberapa kasus, berbagai sumber yang diuraikan dalam paragraf sebelumnya menunjukkan kesimpulan berbeda tentang nilai wajar properti investasi. Entitas harus mempertimbangkan alasan-alasan atas perbedaan tersebut agar diperoleh estimasi nilai wajar yang paling andal dalam rentang estimasi nilai wajar yang tepat.

44. Dalam melakukan revaluasi entitas dapat menggunakan penilaian secara internal ataupun penilai secara independen.

ALIH GUNA

45. Alih guna ke atau dari properti investasi dilakukan jika, dan hanya jika, terdapat perubahan penggunaan yang ditunjukkan dengan:

(a) dimulainya penggunaan properti investasi oleh entitas, dialihgunakan dari properti investasi menjadi aset tetap;

(b) dimulainya pengembangan properti investasi untuk dijual, dialihgunakan

dari properti investasi menjadi persediaan;

(c) berakhirnya pemakaian aset oleh entitas akuntansi dan/atau entitas pelaporan, dialihgunakan dari aset tetap menjadi properti investasi;

(d) dimulainya sewa operasi ke pihak lain, ditransfer dari persediaan menjadi properti investasi.

46. Penggunaan properti oleh pemerintah dapat berubah-ubah dari waktu ke waktu. Misal, pemerintah dapat memutuskan untuk menggunakan bangunan yang saat ini diklasifikasikan sebagai properti investasi atau menyewakan kepada pihak ketiga bangunan yang saat ini digunakan untuk tujuan administratif. Dalam contoh pertama, properti investasi dialihgunakan menjadi aset tetap. Dalam contoh kedua, aset tetap dialihgunakan menjadi properti investasi.

47. Paragraf 45 (b) mengharuskan entitas mengalihgunakan properti dari properti investasi menjadi persediaan jika, dan hanya jika, terdapat perubahan penggunaan, yang ditunjukkan dengan dimulainya pengembangan dengan tujuan untuk dijual. Jika entitas memutuskan untuk melepas properti investasi tanpa dikembangkan, maka entitas tetap memperlakukan properti sebagai properti investasi hingga dihentikan pengakuannya (dihapuskan dari laporan posisi keuangan) dan tidak memperlakukannya sebagai persediaan. Demikian juga jika entitas mulai mengembangkan properti investasi dan akan tetap menggunakannya di masa depan sebagai properti investasi, maka properti investasi tersebut tidak dialihgunakan dan tetap diakui sebagai properti.

48. Entitas dapat secara teratur mengevaluasi pemanfaatan gedung-gedung untuk menentukan apakah memenuhi syarat sebagai properti investasi. Jika pemerintah memutuskan untuk menahan bangunan tersebut untuk kemampuannya dalam menghasilkan pendapatan sewa dan potensi kenaikan nilai maka bangunan tersebut diklasifikasikan sebagai properti investasi pada permulaan berlakunya sewa.

49. Karena entitas menggunakan metode biaya, alih guna antara properti investasi, properti yang digunakan sendiri dan persediaan tidak mengubah jumlah tercatat properti yang dialihgunakan serta tidak mengubah biaya properti untuk tujuan pengukuran dan pengungkapan. Nilai yang digunakan ketika dilakukannya alih guna adalah nilai tercatat dari properti investasi yang dialihgunakan.

PELEPASAN

50. Properti investasi dihentikan pengakuannya pada saat pelepasan atau ketika properti investasi tersebut tidak digunakan lagi secara permanen dan tidak memiliki manfaat ekonomi di masa depan yang dapat diharapkan pada saat pelepasannya.

51. Pelepasan properti investasi dapat dilakukan dengan cara dijual, ditukar, dihapuskan atau dihentikan pengakuannya.

52. Jika, sesuai dengan prinsip pengakuan dalam paragraf 15, entitas

mengakui biaya penggantian untuk bagian tertentu dari suatu properti investasi di dalam jumlah tercatat suatu aset tersebut, maka jumlah tercatat dari bagian aset yang diganti tidak diakui lagi. Suatu bagian yang diganti dari properti investasi yang dicatat dengan menggunakan model biaya bisa saja bukan merupakan bagian yang disusutkan secara terpisah. Jika penentuan jumlah tercatat dari bagian yang diganti tersebut tidak dapat secara praktis dilakukan, entitas dapat menggunakan biaya penggantian sebagai indikasi untuk menentukan berapa jumlah biaya bagian yang diganti pada saat diperoleh atau dibangun.

53. Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penghentian atau pelepasan properti investasi ditentukan dari selisih antara hasil neto dari pelepasan dan jumlah tercatat aset, dan diakui dalam Surplus/Defisit dalam periode terjadinya penghentian atau pelepasan tersebut.

54. Imbalan yang diterima atas pelepasan properti investasi pada awalnya diakui sebesar nilai wajar. Jika pembayaran atas properti investasi ditangguhkan, imbalan yang diterima pada awalnya diakui sebesar setara harga tunai. Selisih antara jumlah nominal dari imbalan dan nilai yang setara dengan harga tunai diakui sebagai pendapatan bunga.

55. Entitas mencatat kewajiban yang masih ada sehubungan dengan properti investasi setelah pelepasan tersebut.

56. Kompensasi dari pihak ketiga yang diberikan sehubungan dengan penurunan nilai, kehilangan atau pengembalian properti investasi diakui sebagai surplus/defisit ketika kompensasi tersebut diakui sebagai piutang.

PENYAJIAN PROPERTI INVESTASI

57. *Sesuai dengan paragraf 45 PSAP yang mengatur Penyajian Laporan Keuangan, Properti investasi diklasifikasikan dalam aset non lancar*.

58. Properti investasi disajikan terpisah dari kelompok aset tetap dan aset lainnya.

59. Karena sifat dari pengklasifikasian properti investasi adalah untuk memperoleh pendapatan sewa atau kenaikan nilai, entitas dapat saja memiliki niat untuk menjual apabila kenaikan nilai atas properti investasi menguntungkan dan entitas tidak akan memanfaatkan properti tersebut di masa mendatang. Pengklasifikasian properti investasi tidak mempertimbangkan maksud pemilihan aset properti investasi secara berkelanjutan atau tidak berkelanjutan.

PENGUNGKAPAN

60. Entitas mengungkapkan:

(a) ***dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (carrying amount)***

(b) ***metode penyusutan yang digunakan;***

(c) ***masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;***

(d) ***jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (agregat dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode;***

(e) ***rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan:***

i. penambahan, pengungkapan terpisah untuk penambahan yang dihasilkan dari penggabungan dan penambahan pengeluaran setelah perolehan yang diakui sebagai aset;

ii. penambahan yang dihasilkan melalui penggabungan;

iii. pelepasan;

iv. penyusutan;

v. alih guna ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan

vi. perubahan lain.

(f) ***apabila entitas melakukan revaluasi atas properti investasi, nilai wajar dari properti investasi yang menunjukkan hal-hal sebagai berikut:***

i. uraian properti investasi yang dilakukan revaluasi;

ii. dasar peraturan untuk menilai kembali properti investasi;

iii. tanggal efektif penilaian kembali;

iv. nilai tercatat sebelum revaluasi

v. jumlah penyesuaian atas nilai wajar;

vi. nilai tercatat properti investasi setelah revaluasi.

(g) ***apabila penilaian dilakukan secara bertahap, entitas perlu mengungkapkan hasil revaluasi properti investasi;***

(h) ***apabila pengklasifikasian atas properti investasi sulit dilakukan, kriteria yang digunakan untuk membedakan properti investasi dengan properti yang digunakan sendiri dan dengan properti yang dimiliki untuk dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari;***

(i) ***metode dan asumsi signifikan yang diterapkan dalam menentukan nilai wajar apabila entitas melakukan revaluasi dari properti investasi, yang mencakup pernyataan apakah penentuan nilai wajar tersebut didukung oleh bukti pasar atau lebih banyak berdasarkan faktor lain (yang harus diungkapkan oleh entitas tersebut) karena sifat properti tersebut dan keterbatasan data pasar yang dapat diperbandingkan;***

(j) ***apabila entitas melakukan revaluasi dengan menggunakan penilai independen, sejauhmana kualifikasi profesional yang relevan serta pengalaman mutakhir di lokasi dari penilai;***

(k) ***jumlah yang diakui dalam Surplus/Defisit untuk:***

i. ***penghasilan sewa menyewa biasa dari properti investasi;***

ii. ***beban operasi langsung (mencakup perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang menghasilkan penghasilan rental***

selama periode tersebut;

iii. ***beban operasi langsung (mencakup perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang tidak menghasilkan pendapatan sewa menyewa biasa selama periode tersebut.***

(l) ***kewajiban kontraktual untuk membeli, membangun atau mengembangkan properti investasi atau untuk perbaikan, pemeliharaan atau peningkatan;***

(m)***properti investasi yang disewa oleh entitas pemerintah lain.***

KETENTUAN TRANSISI

61. Entitas menerapkan pernyataan standar ini dengan mengklasifikasikan asetnya ke dalam Properti Investasi pada saat pertama kali dengan menggunakan nilai tercatat aset sebagai nilai perolehannya.

62. Entitas menerapkan pernyataan standar ini secara prospektif.

TANGGAL EFEKTIF

63. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2022.

Dasar Kesimpulan

(*Dasar kesimpulan ini melengkapi PSAP Properti Investasi, namun bukan merupakan bagian dari PSAP Properti Investasi. Dasar Kesimpulan ini dibuat untuk menjelaskan dasar perbedaan PSAP dengan IPSAS yang bersifat material*).

Latar belakang

DK 1 KSAP menyusun PSAP Properti Investasi untuk melengkapi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang ada saat ini dengan merujuk pada IPSAS 16 *Investment Property*.

DK 2 Draf Publikasian PSAP Properti Investasi dikeluarkan pada Bulan Juli 2018 dan telah dilakukan permintaan pendapat (*hearing)* kepada para pengguna standar.

Definisi Properti Investasi

DK 3 Definisi Poperti Investasi dalam PSAP ini berbeda dengan definisi yang terdapat dalam IPSAS 16 *Investment Property,* dimana dalam definisi ditambahkan frasa pengecualian properti investasi meliputi “digunakan dalam kegiatan pemerintah, dimanfaatkan oleh masyarakat umum”. Selain itu definisi properti investasi dalam standar ini juga mengganti frasa dijual dalam operasi normal entitas menjadi “dijual dan/ atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat”. penyesuaian ini dilakukan untuk menyelaraskan dengan pengaturan yang pengaturan yang terdapat dalam dalam PSAP 05 Akuntansi Persediaan dan PSAP 07 Aset Tetap serta agar lebih mencerminkan tugas pokok dan fungsi pemerintah dalam memberikan pelayanan bagi masyarakat.

DK 4 Paragraf 6 menegaskan bahwa dalam memiliki Properti Investasi, Pemerintah tidak dapat mengesampaingkan tugas pokok dan fungsinya. KSAP merasa perlu menambahkan paragraf ini untuk menegaskan bahwa pada umumnya properti dimiliki entitas pemerintah untuk tujuan pemanfaatan bagi masyarakat.

Pengukuran saat pengakuan awal

DK 5 Pada prinsipnya Properti Investasi diukur sebesar biaya perolehan pada saat pengakuan awal. Apabila properti investasi diperoleh bukan dari transaksi pembelian, maka properti investasi diukur dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan. Dalam entitas pemerintah terdapat entitas akuntansi dan entitas pelaporan. KSAP berpendapat bahwa Properti Investasi yang diperoleh dari entitas akuntansi lain dalam satu entitas pelaporan bukan merupakan transaksi yang memiliki substansi komersial. Sedangkan Properti Investasi yang diperoleh dari entitas pelaporan yang berbeda memiliki substansi komersial. Oleh karena itu KSAP dalam paragraf 32 menyatakan bahwa

Properti Investasi yang diperoleh dari entitas akuntansi lainnya dalam satu entitas pelaporan dinilai dengan menggunakan nilai buku.

Pengukuran setelah pengakuan awal

DK 6 KSAP telah mendiskusikan beberapa pendekatan dalam mengukur Properti Investasi setelah pengakuan awal. Secara khusus komite mempertimbangkan tiga opsi, yaitu:

a) Pendekatan 1: mengakomodasi pendekatan IPSAS 16: *Investment Property* dimana entitas dapat memilih pendekatan nilai wajar atau model biaya, dan mengaplikasikan kebijakan tersebut untuk seluruh Properti Investasi.

b) Pendekatan 2: mengacu pada PSAP 07: Aset Tetap, Properti Investasi berdasarkan biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan (metode biaya) dan penilaian kembali atau revaluasi pada umumnya tidak diperkenankan dan hanya mungkin dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional.

c) Pendekatan 3: mengacu pada PSAP 07: Aset Tetap, Properti Investasi berdasarkan biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan (metode biaya) namun dengan memberikan kelonggaran untuk melakukan revaluasi dimana revaluasi tidak berdasarkan kebijakan nasional, tetapi kebijakan khusus entitas pemerintah.

DK 7 KSAP tidak mengadopsi Pendekatan 1 karena pilihan penggunaan nilai wajar dikhawatirkan dapat membuat Laporan Keuangan entitas pemerintah menjadi lebih berfluktuasi karena dampak dari nilai wajar harus terrefleksikan dalam surplus dan defisit. Selain itu, penggunaan nilai wajar dikhawatirkan mengurangi konservatisme Laporan Keuangan entitas pemerintah.

DK 8 KSAP tidak mengadopsi Pendekatan 3 karena kelonggaran untuk melakukan revaluasi sebagaimana pilihan 3 akan menyebabkan dilakukannya kebijakan revaluasi yang berbeda-beda antar entitas pemerintah dan terjadi ketidakkonsistenan perlakuan aset tetap.

DK 9 KSAP menggunakan Pendekatan 2 karena sesuai paragraf 36 dimana pengukuran yang dilakukan setelah pengakuan awal yang dilakukan melalui revaluasi atas properti investasi dapat dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional.

Alih Guna

DK 10 Pengukuran nilai asset yang dialihgunakan dari dan ke Properti Investasi akan sangat tergantung pada pengukuran nilai Properti Investasinya dan asset yang dialihgunakan ke dan dari Properti investasi. Mengingat asset tetap dan persediaan juga dinilai dengan menggunakan model biaya,

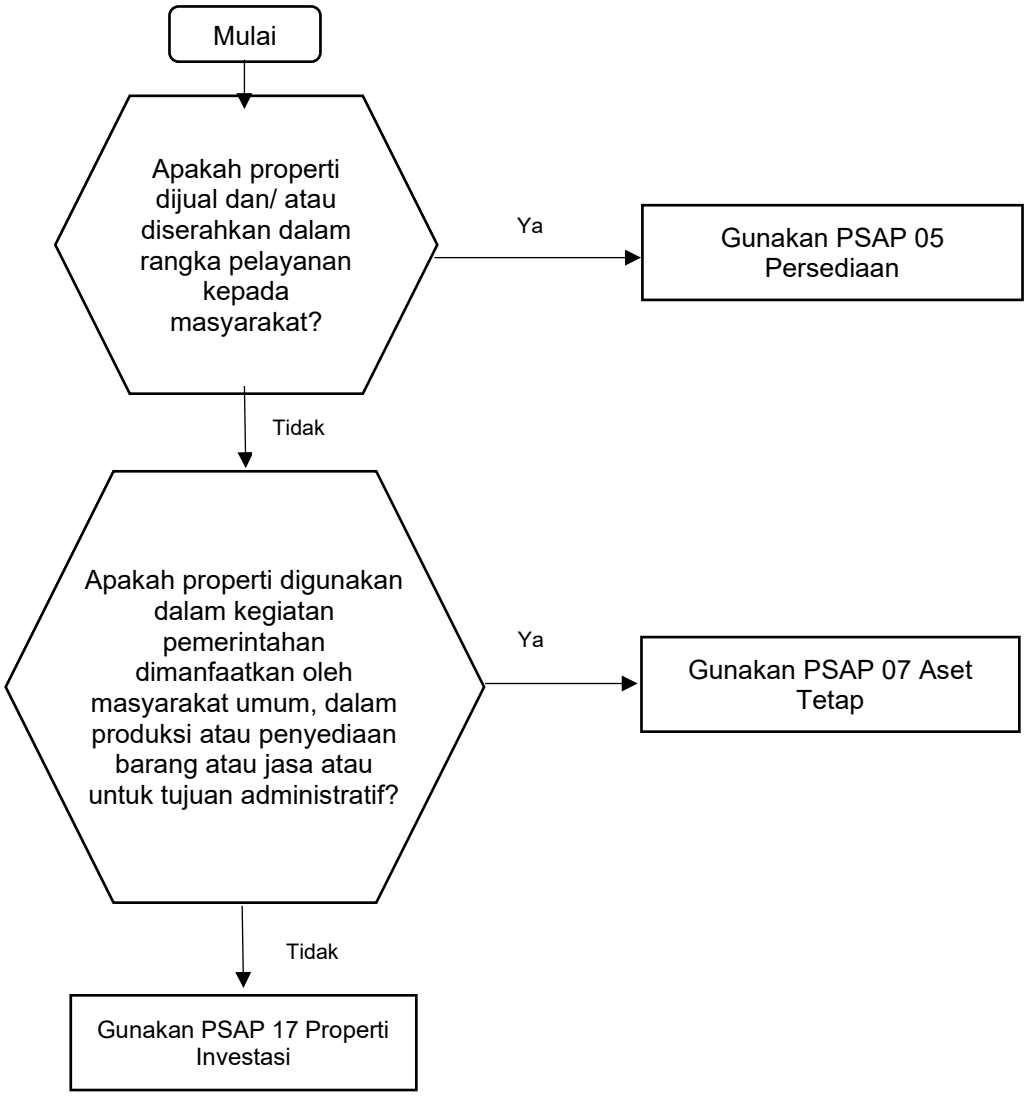
maka ketika dilakukan alih guna tidak mengubah jumlah tercatat properti yang dialihgunakan. Penggunaan nilai tercatat pada saat alih guna ini berbeda dengan IPSAS dengan pertimbangan penyelarasan penilaian setelah perolehan awal atas aset tetap dan persediaan yang menggunakan nilai tercatat.

Penyajian

DK 11 IPSAS 16 *Investment Property* tidak menjelaskan penyajian Properti Investasi karena penyajiannya merujuk pada IPSAS 1 Presentation of Financial Statements, dimana dalam paragraf 88 disebutkan bahwa Properti Investasi merupakan minimum line item tersendiri. PSAP 1 Penyajian Laporan Keuangan tidak menyatakan adanya minimum penyajian dalam lembar muka laporan keuangan. Untuk itu Komite memasukkan ketentuan penyajian properti investasi sebagai satu line item tersendiri dalam kelompok aset non lancar dalam paragraf 57-58 standar ini.

Ilustrasi Bagan Keputusan

(Ilustrasi ini melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari PSAP Properti Investasi).



Contoh Ilustrasi

(*Contoh Ilustrasi ini melengkapi PSAP Properti Investasi, namun bukan bagian dari PSAP*)

CI 1 Perolehan Properti Investasi melalui pembelian

Pada tahun 20x2, BLU XYZ membeli rumah susun sewa yang akan disewakan kepada masyarakat. Rumah susun dibeli pada akhir tahun 20x2 dengan harga pembelian sebesar Rp100.000.

Jurnal:

Db. Properti Investasi	Rp. 100.000	
Kr. Kas pada BLU		Rp. 100.000

CI 2 Perolehan Properti Investasi melalui transaksi non pertukaran

Pada tahun 20x2, Pemerintah menerima penyerahan rumah susun sewa dari pihak ketiga, dimana nilai wajar rumah susun tersebut adalah sebesar sebesar Rp55.000.

Jurnal:

Penerimaan rumah susun sewa dari mitra:

Db. Properti Investasi	Rp. 55.000	
Kr. Pendapatan hibah		Rp. 55.000

CI 3 Pengakuan pendapatan sewa

Atas properti investasi yang dimiliki oleh BLU XYZ, didapatkan pembayaran sewa secara bulanan secara kas sebesar Rp. 1000.

Jurnal:

Db. Kas pada BLU	Rp. 1.000	
Kr. Pendapatan Sewa		Rp. 1.000

CI 4 Pengukuran Aset Properti setelah pengakuan awal, tanpa revaluasi

Pada tahun 2001, pemerintah membangun gedung yang disewakan kepada pihak ketiga sebesar Rp25.000. Gedung tersebut memiliki masa manfaat selama 50 tahun. Penyajian gedung dan bangunan tersebut pada pelaporan keuangan tahun 2010 adalah sebesar Rp20.000 yaitu nilai perolehan Rp25.000 dikurangi dengan akumulasi penyusutan sebesar Rp5.000. [(Rp25.000/50) x 10 tahun]

Jurnal per 31 Des 2010:

Penyusutan tahun berjalan:

Db. Beban penyusutan	Rp500	
Kr. Akumulasi penyusutan		Rp500

Penyajian di Neraca:

Properti Investasi	Rp25.000
Akumulasi penyusutan s.d. tahun 20x9: Rp500 x 9 =	(Rp4.500)
Penyusutan periode berjalan	(500)
Akumulasi penyusutan sampai dengan akhir periode berjalan	(5.000)
Nilai tercatat (*carrying value*) Properti Investasi	Rp20.000

CI 5 Revaluasi Aset Pemerintah

Pada tahun 20x7, pemerintah melakukan penilaian kembali Properti Investasi. Salah satu Properti Investasi yang direvaluasi adalah gedung dan bangunan yang selama ini telah disewakan kepada pihak ketiga. Aset gedung dan bangunan tersebut diperoleh pada tahun 20x0 sebesar RP15.000 dengan masa manfaat 30 tahun dan telah disusutkan selama 6 tahun dengan nilai akumulasi penyusutan sebesar Rp3.000. Hasil penilaian kembali gedung dan bangunan tersebut sebesar Rp14.000, sehingga terdapat kenaikan nilai sebesar Rp2.000 dari nilai tercatat sebesar Rp12.000.

Jurnal:

Db. Properti Investasi	Rp2.000	
Kr. Ekuitas		Rp2.000

Jurnal Penyusutan untuk per 31 Des 20x7:

Db. Beban penyusutan	Rp583,33	
Kr. Akumulasi penyusutan		Rp583,33

Perhitungan penyusutan tahun berjalan:

Nilai tercatat (baru) setelah revaluasi	= Rp.14.000
Sisa masa manfaat: 30 tahun - 6 tahun	= 24 tahun
Penyusutan: Rp 14.000 : 24	= Rp.583,33

CI 6 Alih guna

Pada tahun 20x1, seiring dengan konsep *new normal* dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah, beberapa Gedung pemerintah yang selama ini digunakan untuk keperluan layanan operasional disewakan kepada pihak ketiga untuk mengoptimalkan pemanfaatan aset dalam meningkatkan pendapatan bagi negara. Nilai tercatat Gedung pemerintah tersebut sebesar Rp50.000 (nilai perolehan Rp125.000 dikurangi akumulasi penyusutan Rp75.000).

Jurnal:

Db. Properti Investasi	Rp125.000	
Db. Akumulasi Gedung dan Bangunan	Rp 75.000	
Kr. Gedung dan Bangunan		Rp125.000
Kr. Akumulasi Properti Investasi		Rp 75.000

Cl 7 Pelepasan

Pada tahun 20x4, Pemerintah Pusat menyerahkan satu Gedung dan Bangunan kepada Pemerintah Daerah. Gedung dan Bangunan tersebut merupakan gedung dan bangunan yang disewakan kepada pihak ketiga dan selama ini disajikan sebagai Properti Investasi dalam laporan keuangan pemerintah. Nilai perolehan gedung dan bangunan tersebut sebesar Rp12.000 dan akumulasi penyusutannya sebesar Rp10.000. Dari sisi Pemerintah Pusat jurnalnya sebagai berikut:

Jurnal:

Db. Akumulasi Properti Investasi	Rp10.000	
Db. Surplus/Defisit pelepasan Properti Investasi	Rp 2.000	
Kr. Properti Investasi		Rp12.000

Perbedaan dengan IPSAS 16

PSAP 17: Properti Investasi disusun merujuk pada *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 16 - *Investment Property*, yang mencakup revisi IPSAS yang diterbitkan sampai dengan 31 Januari 2020, kecuali:

5. Paragraf 8, pengaturan mengenai properti investasi yang di sewa operasikan (*operating lease*), tidak dirujuk karena pengaturan mengenai sewa operasi belum diterapkan terhadap aset pemerintah.
6. Paragraf 11, penjelasan mengenai pengaturan administrasi seperti suatu entitas yang mengendalikan aset yang secara hukum dimiliki entitas lain, tidak dirujuk.
7. Paragraf 16 dan 17, penjelasan aset yang dikelola pihak lain tidak diklasifikasikan sebagai properti investasi tidak dirujuk.
8. Paragraf 33, penjelasan mengenai entitas yang mencatat properti investasi menggunakan nilai wajar pada saat pengakuan awal, maka entitas diminta untuk memutuskan penggunaan nilai wajar atau nilai perolehan atas pengeluaran setelah perolehan awal tidak dirujuk.
9. Paragraf 39, 40 dan 41 tentang penjelasan kebijakan akuntansi atas pengukuran setelah perolehan awal tidak dirujuk.
10. Paragraf 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 62A, 62B, 63 dan 64 tentang pengaturan nilai wajar properti investasi tidak dirujuk, karena penilaian aset dalam SAP menggunakan nilai perolehan.
11. Paragraf 84 tentang penurunan nilai (*impairment*) tidak dirujuk, karena belum ada pengaturan terkait dengan PSAP Penurunan Nilai Aset.
12. Paragraf 85 tentang pengungkapan sebagaimana IPSAS 13 *Leases* tidak dirujuk, karena belum ada pengaturan terkait PSAP Sewa.
13. Paragraf 86, 87, 88, 89 dan 90 tentang pengungkapan penggunaan nilai wajar tidak dirujuk, karena penilaian aset dalam SAP menggunakan nilai perolehan.
14. Paragraf 91, 92, 93, 94, 95, 96, 98, 99 dihapus dari IPSAS 16 *Investment Property* oleh IPSASB.

Dalam Pernyataan Standar ini terdapat penambahan beberapa paragraf standar dan paragraf penjelasan yang bersifat menegaskan, yaitu:

1. Paragraf 6 sebagai paragraf tambahan penjelasan tentang properti investasi.
2. Paragraf 14 sebagai tambahan perlunya pengungkapan pada entitas yang melakukan sewa menyewa properti investasi.
3. Paragraf 57, 58 dan 59 yang berisi tentang penyajian aset properti investasi pada laporan keuangan pemerintah.

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 18
PENDAPATAN DARI TRANSAKSI NONPERTUKARAN

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 5
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2 - 5
Definisi	6
Transaksi Nonpertukaran	7 - 10
Pendapatan	11 - 12
Ketentuan Aset Yang Ditransfer	13 - 15
Persyaratan Aset Yang Ditransfer	16 - 17
Pembatasan Aset Yang Ditransfer	18
Substansi Kejadian Mengungguli Bentuk (*Substance Over Form*)	19 - 24
Perpajakan	25 - 27
Analisis Atas Aliran Masuk Awal Sumber Daya Dari Transaksi Nonpertukaran	28
Pengakuan Aset	29 - 30
Pengendalian Suatu Aset	31 - 32
Peristiwa Masa Lalu	33
Kemungkinan Aliran Masuk Sumber Daya	34
Aset Kontingensi	35
Komponen Transaksi Pertukaran Dan Transaksi Nonpertukaran	36 - 38
Pengukuran Aset Pada Saat Perolehan Awal	39
Pengakuan Pendapatan Dari Transaksi Nonpertukaran	40 - 43
Pengukuran Pendapatan Dari Transaksi Nonpertukaran	44 - 45
Kewajiban Kini Diakui Sebagai Kewajiban	46 - 54
Kewajiban Kini	47 - 50
Persyaratan Aset Yang Ditransfer	51 - 52
Pengukuran Kewajiban Pada Pengakuan Awal	53 - 54
Perpajakan	55 - 69
Peristiwa Kena Pajak	59
Penerimaan Di Muka Atas Pajak	60
Pengukuran Aset Yang Berasal Dari Transaksi Perpajakan	61 - 63
Beban Yang Dibayar Melalui Sistem Perpajakan Dan Belanja Perpajakan	64 - 69
Transfer	70 - 105
Pengukuran Aset Yang Ditransfer	76
Transfer Antarentitas Pemerintahan	77 - 83
Penghapusan Utang	84 - 86
Denda	87 - 88

Hadiah, Sumbangan, Dan Hibah (Barang) ..... 89 - 96
Hibah (Jasa)..... 97 - 102
Penerimaan Di Muka Atas Transfer 103
Pinjaman Lunak ..... 104 - 105
Pengungkapan ..... 106 - 114
Tanggal Efektif …… ... 115

Lampiran:

- Dasar Kesimpulan *(Basis For Conclusion)*
- Panduan Implementasi *(Implementation Guidance)*
- Perbedaan Dengan IPSAS

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NOMOR 18

PENDAPATAN DARI TRANSAKSI NONPERTUKARAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan 18: Pendapatan dari Transaksi NonPertukaran, terdiri dari paragraf 01 sampai dengan paragraf 115 dilampiri dengan Dasar Kesimpulan dan Panduan Implementasi.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan dari pernyataan standar ini untuk mengatur pelaporan keuangan atas pendapatan yang berasal dari transaksi nonpertukaran.

Ruang Lingkup

2. ***Entitas pemerintah yang menyusun dan menyajikan laporan keuangan menerapkan pernyataan standar ini untuk akuntansi atas pendapatan dari transaksi nonpertukaran.***

3. Pendapatan pemerintah pada umumnya berasal dari transaksi nonpertukaran seperti:

(a) perpajakan; dan

(b) transfer (kas dan nonkas) meliputi: transfer antarentitas pemerintahan, hibah, penghapusan utang, denda, bantuan, sumbangan dan hadiah, dan selisih antara harga transaksi (hasil pinjaman) dengan nilai wajar pinjaman atas pinjaman lunak.

4. Pernyataan standar untuk pendapatan dari transaksi pertukaran diatur dalam standar tersendiri.

5. Pemerintah mungkin melakukan reorganisasi entitas berupa penggabungan maupun pemisahan. Pendapatan yang berasal dari transfer aset karena reorganisasi tersebut tidak termasuk di dalam pengaturan standar ini.

DEFINISI

6. ***Istilah berikut digunakan dalam Pernyataan Standar ini dengan pengertian:***

<u>Persyaratan aset yang ditransfer</u> adalah ketentuan yang menyatakan bahwa manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa suatu aset akan digunakan oleh penerima tertentu atau harus dikembalikan kepada entitas atau individu yang mentransfer aset.

<u>Kendali atas suatu aset</u> timbul ketika entitas memiliki kemampuan untuk menggunakan atau memanfaatkan aset dalam mencapai tujuan entitas dan membatasi (mengatur) pihak lain dalam memanfaatkan aset tersebut.

<u>Beban yang dibayar melalui sistem perpajakan</u> adalah jumlah yang tersedia untuk penerima manfaat tanpa melihat apakah mereka melakukan atau tidak melakukan pembayaran pajak.

<u>Denda</u> adalah manfaat ekonomi atau potensi jasa yang diterima oleh entitas pemerintah atau akan diterima sebagaimana ditetapkan oleh pengadilan atau penegak hukum lainnya atau instansi berwenang sebagai akibat dari pelanggaran hukum atau peraturan yang berlaku.

<u>Pembatasan aset yang ditransfer</u> adalah ketentuan yang membatasi atau menetapkan tujuan penggunaan aset, namun tidak secara khusus menyatakan kewajiban untuk mengembalikan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa kepada entitas yang mentransfer aset jika ketentuan tersebut tidak dipenuhi.

<u>Ketentuan aset yang ditransfer</u> yang selanjutnya disebut sebagai ketentuan adalah ketentuan dalam undang-undang atau peraturan, atau pengaturan yang mengikat, yang dipersyaratkan dalam penggunaan aset yang ditransfer oleh entitas lain kepada entitas pelaporan.

<u>Belanja perpajakan (tax expenditures)</u> merupakan penerimaan perpajakan yang tidak dikumpulkan atau berkurang sebagai akibat adanya kebijakan khusus di bidang perpajakan yang memberikan fasilitas kepada objek atau pembayar pajak tertentu untuk menerima kompensasi yang tidak diberikan kepada objek atau pembayar pajak lainnya.

<u>Peristiwa kena pajak</u> adalah peristiwa dimana pemerintah dan/atau Dewan Perwakilan Rakyat/Dewan Perwakilan Rakyat Daerah menetapkan peristiwa tersebut sebagai peristiwa untuk dikenakan pajak.

<u>Pajak</u> adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

<u>Transfer</u> adalah aliran masuk manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang berasal dari transaksi nonpertukaran selain perpajakan.

Transaksi NonPertukaran

7. Pada beberapa transaksi, terdapat pertukaran barang atau jasa yang memiliki nilai yang diperkirakan sama. Pertukaran barang atau jasa tersebut merupakan transaksi pertukaran yang diatur dalam PSAP tersendiri.

8. Pada transaksi yang lain, suatu entitas akan menerima sumber daya namun tidak menyediakan atau memberikan imbalan secara langsung atas sumber daya yang diterima tersebut. Transaksi ini merupakan transaksi nonpertukaran dan transaksi inilah yang diatur dalam pernyataan standar ini. Sebagai contoh, wajib pajak membayar pajak karena undang-undang mewajibkannya membayar pajak. Sementara itu di sisi lain, pemerintah akan menyediakan berbagai macam layanan publik yang tidak berkaitan langsung dengan pembayaran pajak yang dilakukan wajib pajak.

9. Terdapat suatu kelompok transaksi nonpertukaran dimana entitas memberikan imbalan secara langsung atas sumber daya yang diterimanya, namun imbalan tersebut tidak memiliki nilai yang diperkirakan sama dengan nilai sumber daya yang diterimanya. Dalam kasus ini, entitas menentukan apakah terdapat kombinasi antara transaksi pertukaran dan transaksi nonpertukaran, dan setiap komponen dilaporkan terpisah.

10. Terdapat juga transaksi dimana transaksi tersebut tidak secara jelas dikategorikan sebagai transaksi pertukaran atau transaksi nonpertukaran. Dalam hal ini, penentuan substansi transaksi akan memperjelas jenis transaksi tersebut. Dibutuhkan pertimbangan profesional untuk menentukan jenis transaksi, apakah dikelompokkan sebagai transaksi pertukaran atau transaksi nonpertukaran. Jika tidak dimungkinkan untuk membedakan transaksi pertukaran dan nonpertukaran secara terpisah, transaksi tersebut diperlakukan sebagai transaksi nonpertukaran. Sebagai tambahan, entitas mungkin menerima diskon harga, diskon jumlah atau kuantitas, atau pengurangan lain atas harga jual aset. Pengurangan harga tersebut tidak diartikan bahwa transaksi tersebut merupakan transaksi nonpertukaran.

Pendapatan

11. Pendapatan terdiri dari aliran masuk bruto manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang diterima atau yang akan diterima oleh entitas, yang menggambarkan adanya kenaikan aset bersih/ekuitas.

12. Ketika suatu entitas mengeluarkan biaya sehubungan dengan perolehan pendapatan yang berasal dari transaksi nonpertukaran, pendapatan merupakan aliran masuk bruto manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa, dan karena itu setiap aliran keluar sumber daya sehubungan dengan perolehan pendapatan tersebut diakui sebagai biaya transaksi. Sebagai contoh, jika suatu entitas diharuskan membayar biaya pengiriman dan pemasangan sehubungan dengan pengalihan suatu aset dari entitas lain, biaya-biaya tersebut diakui secara terpisah dari perolehan pendapatan yang berasal dari pengalihan aset tersebut. Biaya pengiriman dan pemasangan diakui sebagai penambah nilai aset.

Ketentuan Aset yang Ditransfer

13. Aset mungkin ditransfer dengan harapan dan/atau pemahaman bahwa aset tersebut akan digunakan dengan cara tertentu dan karenanya entitas penerima akan melakukan aktivitas atau kegiatan dengan cara tertentu. Jika peraturan perundangan atau perjanjian yang mengikat kedua pihak mensyaratkan ketentuan penggunaan aset oleh entitas penerima, maka syarat tersebut merupakan ketentuan aset yang ditransfer seperti yang didefinisikan dalam standar ini. Maksud dari ketentuan terkait aset yang ditransfer, sebagaimana didefinisikan dalam pernyataan ini adalah bahwa entitas tidak dapat menetapkan ketentuan sendiri, baik secara langsung atau melalui entitas yang dikendalikannya.

14. Ketentuan terkait dengan aset yang ditransfer dapat berupa persyaratan atau pembatasan. Ketika persyaratan dan pembatasan atas aset yang ditransfer mungkin mensyaratkan entitas untuk menggunakan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa atas aset tersebut untuk tujuan tertentu (kewajiban untuk melaksanakan sesuatu) pada saat pengakuan awal, hanya persyaratan tertentu yang mengharuskan adanya manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa dikembalikan kepada entitas yang mentransfer aset pada saat ketentuan tidak dipenuhi.

15. Ketentuan aset yang ditransfer dapat dilaksanakan melalui suatu pengaturan atau pembuatan prosedur. Jika ketentuan dalam peraturan atau perjanjian yang mengikat tidak dapat dilaksanakan, maka ketentuan tersebut bukan merupakan ketentuan aset yang ditransfer. Kewajiban konstruktif tidak timbul dari ketentuan ini. PSAP mengenai Provisi, Kewajiban Kontingensi, dan Aset Kontingensi menetapkan persyaratan pengakuan dan pengukuran kewajiban konstruktif.

Persyaratan atas Aset yang Ditransfer

16. Persyaratan aset yang ditransfer (untuk selanjutnya disebut persyaratan) menyatakan bahwa suatu entitas akan menggunakan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa sebagaimana persyaratan yang ditentukan atau entitas akan mengembalikan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa tersebut kepada entitas yang mentransfer aset jika entitas tidak dapat memenuhi persyaratan yang ditentukan. Selanjutnya, entitas penerima aset mencatat adanya kewajiban kini untuk mentransfer manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa kepada pihak lain ketika entitas lain tersebut memiliki pengendalian atas aset sebagaimana ditentukan sebelumnya. Hal ini terjadi karena entitas dipersyaratkan untuk menyerahkan barang atau jasa kepada pihak lain yang mengakibatkan keluarnya sumber daya entitas atau mengembalikan aset yang ditransfer tersebut kepada entitas yang mentransfer aset. Selanjutnya ketika entitas mengakui aset yang ditransfer, entitas juga mengakui adanya kewajiban sesuai persyaratan yang ditetapkan.

17. Untuk kemudahan administrasi, aset yang ditransfer, atau manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa lainnya, mungkin lebih efektif dikembalikan dengan mengurangkan jumlah yang dikembalikan tersebut dari aset lainnya yang akan ditransfer untuk tujuan lainnya. Entitas akan tetap mengakui jumlah bruto dalam laporan keuangan, yaitu entitas akan mengakui pengurangan aset dan kewajiban atas pengembalian aset karena tidak dipenuhinya persyaratan yang ditetapkan dalam ketentuan aset yang ditransfer, dan akan mencerminkan pengakuan aset, kewajiban dan/atau pendapatan transfer baru.

Pembatasan Aset yang Ditransfer

18. Pembatasan aset yang ditransfer tidak termasuk persyaratan bahwa aset yang diterima, maupun manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa lainnya akan dikembalikan ke entitas yang mentransfer aset jika aset tersebut tidak digunakan sebagaimana telah ditentukan. Karena itu, pengendalian yang diperoleh sehubungan dengan pembatasan tidak membebankan kewajiban kini kepada entitas penerima untuk mentransfer manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa kepada pihak ketiga. Ketika entitas penerima melanggar ketentuan pembatasan, entitas yang mentransfer aset, atau pihak lain, dapat mengenakan denda kepada penerima aset, misalnya melalui tuntutan ke pengadilan yang mengakibatkan pengenaan denda kepada penerima aset atau melalui proses administratif lain sesuai peraturan yang berlaku. Denda tersebut tidak dimasukkan ke dalam nilai perolehan aset, karena merupakan pelanggaran atas ketentuan tentang pembatasan aset.

Substansi Kejadian Mengungguli Bentuk (*Substance over Form*)

19. Dalam menetapkan apakah suatu ketentuan merupakan persyaratan atau pembatasan, entitas perlu mempertimbangkan substansi persyaratan yang dimuat dalam ketentuan, bukan hanya bentuk formalnya saja. Bentuk formal mengatur tersebut, misalnya, aset yang ditransfer disyaratkan untuk digunakan dalam penyediaan barang dan jasa kepada pihak ketiga atau aset tersebut dikembalikan kepada entitas yang mentransfer aset, namun demikian persyaratan tersebut tidak cukup menjadi dasar bagi entitas untuk menyajikan adanya kewajiban ketika entitas tersebut masih memiliki pengendalian atas aset tersebut.

20. Dalam menentukan apakah suatu ketentuan merupakan persyaratan atau pembatasan, entitas mempertimbangkan apakah persyaratan pengembalian aset maupun manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa tersebut dapat dipaksakan serta akan dipaksakan oleh entitas yang mentransfer aset. Jika entitas yang mentransfer aset tidak dapat memaksakan pengembalian aset maupun manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa tersebut, maka ketentuan tersebut tidak memenuhi definisi persyaratan, dan karena itu, ketentuan tersebut dipertimbangkan sebagai suatu pembatasan. Jika pengalaman masa lalu menunjukkan bahwa entitas aset tidak pernah memaksakan pengembalian aset maupun manfaat

ekonomi masa depan atau potensi jasa ketika terjadi pelanggaran suatu ketentuan, maka entitas penerima aset dapat menyimpulkan bahwa ketentuan tersebut walaupun secara formal merupakan persyaratan, namun secara substansi bukan merupakan persyaratan, sehingga diperlakukan sebagai pembatasan. Jika entitas tidak memiliki pengalaman dengan entitas yang mentransfer aset, atau belum pernah melanggar ketentuan yang menyebabkan entitas yang mentransfer aset meminta pengembalian aset atau manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa, serta tidak terdapat bukti yang sebaliknya, maka diasumsikan bahwa entitas yang mentransfer aset akan meminta dilaksanakannya persyaratan yang dimuat dalam suatu ketentuan, dan karena itu ketentuan tersebut merupakan suatu persyaratan.

21. Definisi persyaratan aset yang ditransfer menimbulkan suatu kewajiban pelaksanaan kepada entitas penerima aset untuk menggunakan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa sesuai yang dipersyaratkan atau mengembalikannya kepada entitas yang mentransfer aset. Untuk memenuhi definisi persyaratan aset yang ditransfer tersebut, kewajiban pelaksanaan tersebut harus bersifat substantif, bukan hanya bentuk formal. Persyaratan dalam perjanjian transfer yang mengharuskan entitas penerima aset melakukan tindakan yang tidak ada alternatif selain dilakukannya tindakan tersebut, dapat menunjukan bahwa persyaratan tersebut secara substansi bukan merupakan persyaratan maupun pembatasan. Hal ini disebabkan, dalam kasus ini, ketentuan terkait transfer tidak menimbulkan kewajiban pelaksanaan kepada entitas penerima aset.

22. Untuk memenuhi kriteria pengakuan suatu kewajiban, maka pengeluaran sumber daya kemungkinan besar terjadi, dan pelaksanaan ketentuan yang dipersyaratkan harus dipenuhi dan dapat diukur. Karena itu, suatu ketentuan perlu menentukan hal-hal seperti sifat atau jumlah barang atau jasa yang akan diberikan atau sifat aset yang akan diperoleh, dan jika relevan, periode pada saat pelaksanaan kewajiban terjadi. Sebagai tambahan, pelaksanaan kewajiban harus dipantau oleh entitas yang mentransfer aset secara berkelanjutan. Hal ini terutama terjadi jika suatu ketentuan mewajibkan pengembalian secara proporsional dari nilai aset jika entitas melaksanakan sebagian persyaratan ketentuan tersebut, dan kewajiban pengembalian dianggap telah dapat dipaksakan jika kegagalan signifikan pemenuhan ketentuan telah terjadi di masa lalu.

23. Dalam beberapa kasus, suatu aset dapat ditransfer dengan syarat bahwa aset tersebut dikembalikan kepada entitas yang mentransfer aset jika peristiwa tertentu di masa yang akan datang tidak terjadi. Dalam kasus tersebut, kewajiban pengembalian tidak terjadi sampai dengan waktu tidak dipenuhinya ketentuan tersebut dan suatu kewajiban tidak diakui sampai dengan kriteria pengakuan kewajiban terpenuhi.

24. Namun demikian, entitas penerima aset perlu mempertimbangkan apakah transfer aset ini menurut sifatnya merupakan penerimaan di muka. Dalam pernyataan standar ini, penerimaan di muka mengacu pada penerimaan atas suatu

sumber daya yang diterima sebelum terjadinya peristiwa kena pajak atau perjanjian yang terkait transfer menjadi mengikat. Penerimaan di muka akan menyebabkan kenaikan aset dan kenaikan kewajiban kini, karena perjanjian yang terkait transfer belum mengikat. Ketika suatu transfer memenuhi sifat dari transaksi pertukaran, maka dapat merujuk pada PSAP mengenai Pendapatan dari Transaksi Pertukaran.

Perpajakan

25. Pajak adalah sumber pendapatan utama bagi pemerintah. Pajak didefinisikan dalam paragraf 6 sebagai kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

26. Undang-undang dan peraturan perpajakan menetapkan hak pemerintah untuk memungut pajak, mengidentifikasi dasar perhitungan pajak, dan menetapkan prosedur pengelolaan pajak, terkait dengan prosedur untuk perhitungan pajak yang akan diterima serta memastikan pembayarannya diterima. Berdasarkan undang-undang dan peraturan perpajakan, Indonesia menerapkan sistem pemungutan secara *self assessment*. Dalam sistem tersebut, Wajib Pajak pada umumnya memberikan rincian dan bukti kegiatan yang dikenakan pajak, serta jumlah perhitungan pajak yang akan diterima oleh entitas pemerintah. Pengaturan penerimaan pajak sangat bervariasi tetapi biasanya dirancang untuk memastikan bahwa pemerintah menerima pembayaran secara teratur tanpa menggunakan tindakan hukum. Undang-undang yang mengatur perpajakan biasanya dilaksanakan dengan ketat dan wajib pajak yang melanggarnya dikenakan sanksi yang tegas.

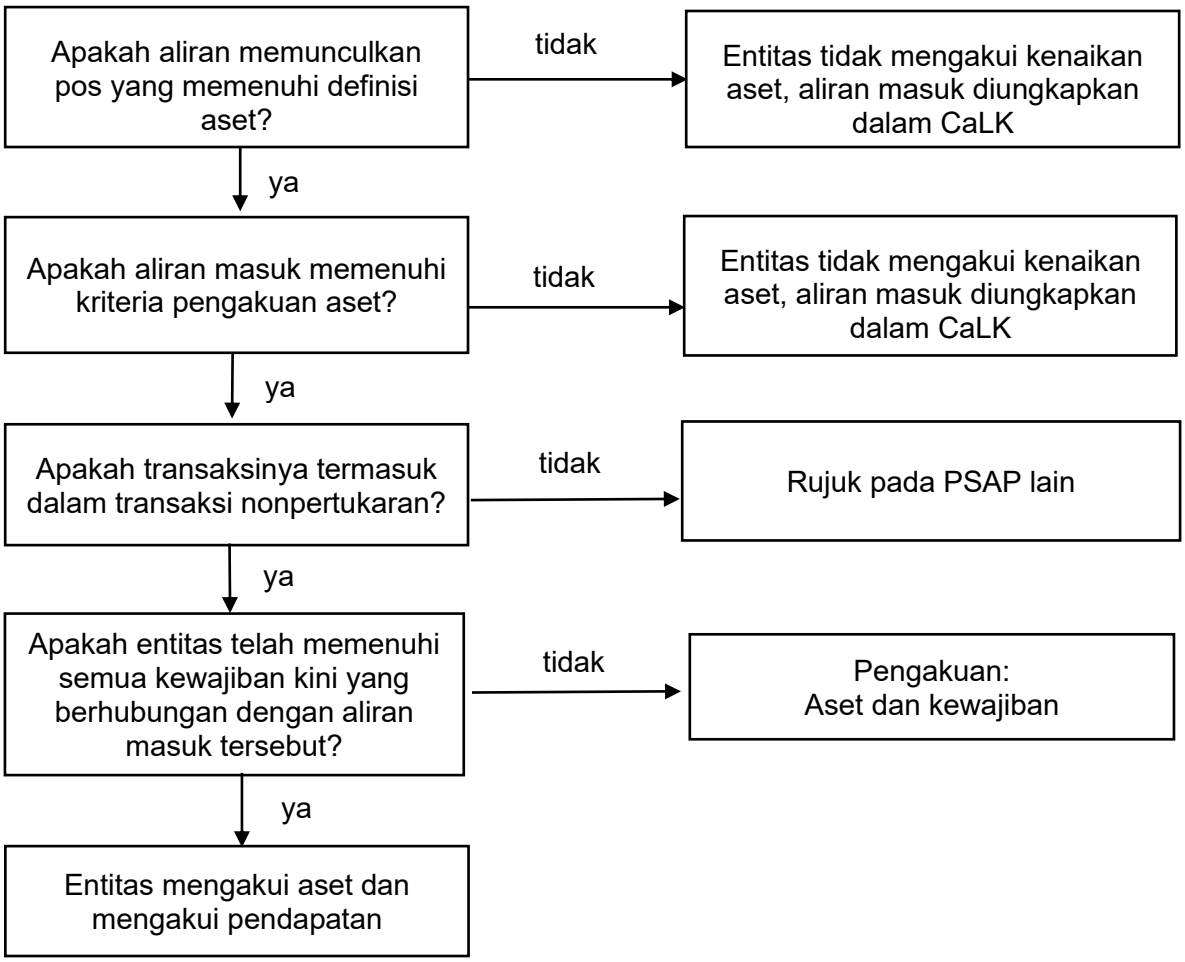
27. Penerimaan di muka atas pajak merupakan jumlah kas yang diterima sebelum terjadinya peristiwa kena pajak yang terjadi pada transaksi perpajakan.

ANALISIS ATAS ALIRAN MASUK AWAL SUMBER DAYA DARI TRANSAKSI NONPERTUKARAN

28. Entitas mengakui aset yang berasal dari transaksi nonpertukaran pada saat entitas memperoleh pengendalian atas sumber daya yang memenuhi definisi serta kriteria pengakuan aset. Dalam kondisi tertentu, seperti ketika kreditur menghapuskan utang, terjadi penurunan nilai tercatat kewajiban yang diakui sebelumnya. Dalam hal ini, entitas tidak mencatat kenaikan aset namun mencatat adanya pengurangan kewajiban. Dalam beberapa situasi, perolehan kendali atas aset juga dapat diikuti dengan pengakuan kewajiban. Sejalan dengan pendekatan dalam pernyataan standar ini, entitas akan melakukan analisis atas transaksi nonpertukaran, untuk menentukan komponen laporan keuangan yang akan diakui sebagai akibat dari transaksi tersebut. Bagan alir berikut mengilustrasikan proses

analitis yang dilakukan entitas ketika terdapat aliran masuk sumber daya untuk menentukan apakah suatu pendapatan dapat diakui.

Ilustrasi Aliran Masuk Awal suatu Sumber Daya



Catatan:

(1) Bagan alir hanya merupakan ilustrasi, tidak menggantikan isi standar. Bagan alir membantu dalam menginterpretasikan pernyataan standar.

(2) Dalam kondisi tertentu, misalnya kreditur yang memberikan penghapusan utang, penurunan nilai tercatat kewajiban akan terjadi. Dalam kasus ini, entitas tidak mengakui aset namun mengakui penurunan nilai tercatat kewajiban.

(3) Dalam menentukan apakah suatu entitas memenuhi semua ketentuan kewajiban kini, perlu dipertimbangkan penerapan definisi ketentuan dari aset yang ditransfer dan kriteria pengakuan kewajiban.

PENGAKUAN ASET

29. Aset yang dimaksudkan dalam PSAP ini adalah aset sebagaimana didefinisikan pada PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan.

30. ***Aliran masuk sumber daya yang berasal dari transaksi nonpertukaran, selain dalam bentuk jasa, yang memenuhi definisi suatu aset harus diakui sebagai aset, jika dan hanya jika:***

(a) ***kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa terkait dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas; dan***

(b) ***nilai wajar aset dapat diukur dengan andal.***

PENGENDALIAN SUATU ASET

31. Kemampuan untuk membatasi atau mengatur akses pihak lain untuk memanfaatkan aset merupakan elemen penting pengendalian aset, yang membedakan antara aset yang dimiliki entitas pemerintah dengan barang publik dimana semua entitas dapat mengakses dan memanfaatkannya. Pemerintah menjalankan fungsi sebagai pembuat regulasi, sebagai contoh, pengaturan tentang institusi keuangan atau pengaturan mengenai dana pensiun. Peran tersebut tidak otomatis menjadikan dana pensiun memenuhi definisi aset pemerintah, atau memenuhi kriteria pengakuan aset dalam laporan keuangan pemerintah.

32. Suatu pengumuman untuk mentransfer sumber daya kepada entitas pemerintah tidak cukup untuk mengidentifikasi apakah sumber daya tersebut dikendalikan oleh penerima aset. Sebagai contoh, apabila terdapat sekolah negeri yang rusak karena bencana alam dan pemerintah mengumumkan akan memberikan dana perbaikan sekolah yang rusak tersebut, entitas sekolah atau entitas yang mengelola sekolah tidak mengakui adanya aliran sumber daya pada tanggal pengumuman. Dalam kondisi dimana perjanjian transfer dipersyaratkan sebelum sumber daya dapat ditransfer, entitas penerima tidak akan mengidentifikasi sumber daya tersebut sebagai sumber daya yang dapat dikendalikan sampai dengan saat (kondisi) ketika perjanjian dinyatakan berlaku, karena entitas penerima tidak dapat membatasi atau mengatur pihak lain untuk menggunakan sumber daya tersebut. Dalam banyak kasus, entitas perlu menetapkan peraturan terkait dengan pengendalian sumber daya tersebut, sebelum mengakuinya sebagai aset. Jika entitas tidak memiliki pengendalian sumber daya tersebut, dapat dikatakan bahwa entitas tidak dapat membatasi atau mengatur akses kepada entitas pengirim aset atas sumber daya tersebut.

PERISTIWA MASA LALU

33. Entitas pemerintah pada umumnya memperoleh aset dari pembelian, pembangunan atau perolehan lain yang sah. Peristiwa masa lalu yang memberikan suatu pengendalian atas aset dapat berasal dari pembelian, peristiwa kena pajak,

atau transfer. Transaksi atau peristiwa yang diharapkan akan terjadi di masa yang akan datang tidak dengan sendirinya mengakibatkan kenaikan aset, sebagai contoh, rencana untuk memungut pajak bukan merupakan peristiwa masa lalu yang mengakibatkan kenaikan aset dalam bentuk tagihan terhadap wajib pajak.

KEMUNGKINAN ALIRAN MASUK SUMBER DAYA

34. Aliran masuk sumber daya dinilai kemungkinan besar terjadi ketika kemungkinan terjadinya aliran masuk sumber daya tersebut lebih besar dibandingkan kemungkinan tidak terjadi. Entitas mendasarkan penilaian tersebut pada pengalaman masa lalu atas aliran sumber daya yang serupa dan ekspektasi entitas terhadap wajib pajak atau entitas yang mentransfer aset. Sebagai contoh ketika pemerintah pusat (a) menetapkan dana bagi hasil yang akan ditransfer ke pemerintah daerah dan (b) ditetapkan dalam suatu peraturan, maka kemungkinan terjadinya aliran masuk sumber daya tersebut lebih besar dibandingkan kemungkinan tidak terjadi.

ASET KONTINGENSI

35. Suatu pos yang memiliki karakteristik penting sebagai suatu aset, namun tidak memenuhi kriteria pengakuan, dapat diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sebagai Aset Kontingensi.

KOMPONEN TRANSAKSI PERTUKARAN DAN TRANSAKSI NONPERTUKARAN

36. Paragraf 37 dan 38 di bawah ini menunjukkan kondisi dimana suatu entitas memiliki pengendalian atas suatu sumber daya yang menimbulkan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa.

37. Paragraf 7 dan 8 PSAP ini mendefinisikan transaksi pertukaran dan transaksi nonpertukaran, dan paragraf 9 menyebutkan bahwa suatu transaksi dapat terdiri dari dua komponen, yaitu komponen pertukaran dan komponen nonpertukaran.

38. Ketika suatu aset diperoleh dari suatu transaksi yang memiliki komponen pertukaran dan komponen nonpertukaran, entitas mengakui komponen pertukaran berdasarkan prinsip dan persyaratan PSAP lainnya. Komponen nonpertukaran diakui berdasarkan prinsip dan persyaratan berdasarkan PSAP ini. Dalam menentukan apakah suatu transaksi diidentifikasi sebagai komponen pertukaran atau komponen nonpertukaran, diperlukan pertimbangan profesional pengguna standar. Apabila tidak dimungkinkan untuk membedakan antara komponen pertukaran dengan komponen nonpertukaran, transaksi tersebut diperlakukan sebagai suatu transaksi nonpertukaran.

PENGUKURAN ASET PADA SAAT PEROLEHAN AWAL

39. ***Aset yang diperoleh melalui transaksi nonpertukaran diukur dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan.***

PENGAKUAN PENDAPATAN DARI TRANSAKSI NONPERTUKARAN

40. ***Aliran masuk sumber daya yang berasal dari transaksi nonpertukaran yang diakui sebagai aset seharusnya diakui sebagai pendapatan, kecuali jika timbul kewajiban yang diakui sehubungan aliran masuk sumber daya tersebut.***

41. ***Ketika suatu entitas memenuhi kriteria untuk mengakui kewajiban kini sehubungan dengan adanya aliran masuk sumber daya yang diakui sebagai aset yang berasal dari transaksi nonpertukaran, entitas tersebut harus mengurangi nilai tercatat jumlah kewajiban yang setara dengan pengakuan jumlah pendapatannya.***

42. Jika suatu entitas mengakui kenaikan aset bersih yang berasal dari transaksi nonpertukaran, entitas juga mengakui adanya pendapatan. Jika entitas mengakui timbulnya kewajiban sehubungan dengan aliran masuk sumber daya transaksi nonpertukaran, pengurangan kewajiban yang terjadi karena terpenuhinya peristiwa kena pajak atau kondisi tertentu akan diakui sebagai pendapatan.

43. Saat pengakuan pendapatan ditentukan oleh sifat persyaratan dan penyelesaiannya. Sebagai contoh, jika suatu persyaratan menetapkan bahwa suatu entitas harus menyediakan barang atau jasa kepada pihak ketiga, atau mengembalikan dana yang tidak dipakai kepada pihak yang mentransfer dana, maka pendapatan diakui pada saat barang atau jasa telah disediakan.

PENGUKURAN PENDAPATAN DARI TRANSAKSI NONPERTUKARAN

44. ***Pendapatan dari transaksi nonpertukaran diukur sebesar nilai peningkatan aset bersih yang diakui oleh entitas.***

45. Jika dari transaksi nonpertukaran, suatu entitas mengakui aset, entitas juga mengakui pendapatan yang setara dengan nilai aset yang diukur sesuai dengan paragraf 39, kecuali jika entitas juga diharuskan untuk mengakui kewajiban. Bilamana suatu kewajiban diakui, maka kewajiban tersebut dinilai sesuai dengan persyaratan pada paragraf 53 dan jumlah kenaikan aset bersih, jika ada, diakui sebagai pendapatan. Ketika nilai suatu kewajiban berkurang, karena terjadinya peristiwa kena pajak, atau terpenuhinya suatu persyaratan sebagaimana peraturan perundangan yang berlaku, jumlah pengurangan kewajiban tersebut diakui sebagai pendapatan.

KEWAJIBAN KINI DIAKUI SEBAGAI KEWAJIBAN

46. ***Kewajiban kini yang timbul dari transaksi nonpertukaran yang memenuhi definisi kewajiban diakui sebagai kewajiban, jika dan hanya jika:***

(a) ***terdapat kemungkinan besar keluarnya aliran sumber daya ekonomi berupa manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang dibutuhkan untuk menyelesaikan kewajiban tersebut; dan***

(b) ***nilai penyelesaian kewajiban tersebut dapat diukur dengan andal.***

Kewajiban Kini

47. Kewajiban kini adalah keharusan untuk melaksanakan sesuatu dan dapat menimbulkan kewajiban sehubungan dengan transaksi nonpertukaran. Kewajiban kini dapat timbul dari ketentuan peraturan perundangan atau perikatan yang mendasari transfer. Kewajiban kini juga dapat muncul dari kegiatan operasi normal entitas, seperti pengakuan penerimaan di muka.

48. Dalam beberapa kasus, pajak yang dipungut atau aset yang ditransfer ke entitas pemerintah melalui transaksi nonpertukaran dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, atau pengaturan yang mengikat lainnya yang menyatakan bahwa pajak dan aset tersebut digunakan untuk tujuan tertentu. Sebagai contoh:

(a) pajak dipungut untuk tujuan tertentu sebagaimana ditetapkan dalam undang-undang;

(b) transfer ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan dan berdasarkan perjanjian/perikatan yang mengikat entitas pemerintah.

i. dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah;

ii. dari pemerintah provinsi ke pemerintah kabupaten/kota/desa;

iii. dari pemerintah ke entitas publik lainnya;

iv. kepada pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan tentang perimbangan keuangan; dan

v. dari lembaga donor ke entitas pemerintah lainnya.

49. Dalam operasi normal, entitas pemerintah dapat menerima sumber daya sebelum peristiwa kena pajak terjadi. Dalam kondisi ini, suatu kewajiban dengan jumlah yang sama dengan jumlah penerimaan di muka, diakui oleh entitas sampai dengan terjadinya peristiwa kena pajak.

50. Jika entitas pemerintah menerima sumber daya sebelum terjadinya perjanjian transfer aset yang mengikat, entitas pemerintah mengakui kewajiban atas penerimaan di muka sampai terjadinya perjanjian transfer aset yang mengikat.

Persyaratan Aset yang Ditransfer

51. ***Persyaratan terkait dengan transfer aset akan menimbulkan kewajiban kini pada saat pengakuan awal, sebagaimana diatur dalam paragraf 46.***

52. Ketentuan aset yang ditransfer didefinisikan dalam paragraf 6. Paragraf 13 - 24 memberikan panduan dalam menentukan apakah ketentuan tersebut merupakan suatu persyaratan atau pembatasan. Entitas melakukan analisis atas seluruh ketentuan yang terkait dengan aliran masuk sumber daya untuk menentukan apakah ketentuan tersebut merupakan suatu persyaratan atau pembatasan.

Pengukuran Kewajiban pada saat Pengakuan Awal

53. ***Jumlah yang diakui sebagai kewajiban harus dinilai dengan estimasi terbaik dari suatu pengeluaran yang diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban kini pada tanggal pelaporan.***

54. Estimasi tersebut memperhitungkan risiko dan ketidakpastian yang menyebabkan kewajiban tersebut diakui sebagaimana diatur dalam PSAP mengenai Provisi, Kewajiban Kontingensi, dan Aset Kontingensi.

PERPAJAKAN

55. ***Entitas pemerintah mengakui aset yang berasal dari perpajakan pada saat terjadinya peristiwa kena pajak dan kriteria pengakuan aset terpenuhi.***

56. Sumber daya yang timbul dari perpajakan memenuhi definisi aset ketika entitas pemerintah dapat mengendalikan sumber daya yang berasal dari peristiwa masa lalu (peristiwa kena pajak) dan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa dari sumber daya tersebut diharapkan akan mengalir ke entitas. Sumber daya yang timbul dari perpajakan memenuhi kriteria pengakuan aset ketika kemungkinan besar aliran masuk sumber daya akan terjadi dan nilai wajarnya dapat diukur dengan andal. Tingkat probabilitas yang melekat pada arus masuk sumber daya ditentukan berdasarkan basis bukti yang tersedia pada saat pengakuan awal, yang meliputi namun tidak terbatas pada pengungkapan peristiwa kena pajak oleh wajib pajak.

57. Dalam hal aset yang berasal dari transaksi perpajakan telah diakui dan dicatat, namun terdapat pengembalian kelebihan pembayaran pajak karena jumlah pajak yang seharusnya dibayar oleh wajib pajak lebih kecil dari jumlah pajak yang telah dibayarkan sebelumnya, maka pengembalian atas kelebihan penerimaan perpajakan tersebut dikurangkan dari pendapatan perpajakan pada periode terjadinya pengembalian.

58. Pajak memenuhi definisi sebagai transaksi nonpertukaran karena wajib pajak mentransfer sumber daya kepada pemerintah tanpa menerima imbalan

secara langsung. Di sisi yang lain, wajib pajak mungkin menerima manfaat dari kebijakan/program yang dijalankan pemerintah, namun manfaat tersebut tidak ditujukan langsung sebagai imbalan dari pajak yang dibayarkan oleh wajib pajak tersebut.

Peristiwa Kena Pajak

59. Suatu peristiwa dikategorikan sebagai peristiwa kena pajak jika terpenuhi syarat adanya subjek pajak dan objek pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan. Kecuali diatur lain, peristiwa kena pajak untuk masing-masing jenis pajak antara lain:

(a) Pajak Penghasilan adalah saat penghasilan kena pajak diperoleh oleh wajib pajak selama periode perpajakannya;

(b) Pajak Pertambahan Nilai adalah saat barang kena pajak/jasa kena pajak diserahkan atau diperoleh selama periode perpajakannya;

(c) Cukai adalah saat pungutan dikenakan atas barang yang mempunyai sifat atau karakteristik tertentu yang ditetapkan dalam undang-undang;

(d) Bea Masuk adalah saat pungutan dikenakan atas barang yang dimasukkan ke dalam daerah pabean;

(e) Pajak atas Bumi dan Bangunan adalah saat tanggal pengenaan Pajak atas Bumi dan Bangunan terlewati;

(f) Bea atas Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah saat bea perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenakan kepada orang pribadi atau badan;

(g) Pajak atas Jasa Parkir adalah saat pajak parkir dikenakan kepada penyelenggara tempat parkir di luar badan jalan, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor;

(h) Pajak atas Reklame adalah saat pajak atas seluruh benda, alat, perbuatan, atau media yang bentuk dan corak ragamnya dirancang untuk tujuan komersial memperkenalkan, menganjurkan, mempromosikan, atau untuk menarik perhatian umum terhadap sesuatu dikenakan; dan

(i) Pajak atas Restoran adalah saat pajak atas seluruh penyediaan makanan dan/atau minuman dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan sejenisnya termasuk jasa boga/catering dikenakan.

Penerimaan dimuka atas Pajak

60. Konsisten dengan definisi aset, kewajiban, dan ketentuan pengakuan pendapatan pajak pada paragraf 55, sumber daya perpajakan yang diterima sebelum terjadinya peristiwa kena pajak, diakui sebagai aset dan kewajiban

(penerimaan di muka) karena (a) peristiwa yang menimbulkan transaksi perpajakan belum terjadi, dan (b) kriteria pengakuan pendapatan perpajakan belum terpenuhi (paragraf 55), meskipun entitas telah menerima aliran masuk sumber daya. Penerimaan di muka yang terkait dengan perpajakan pada dasarnya tidak berbeda dengan penerimaan di muka transaksi lainnya, karena itu entitas mengakui kewajiban sampai dengan terjadinya peristiwa kena pajak. Ketika peristiwa kena pajak terjadi, entitas pemerintah mengeliminasi kewajiban dan mengakui pendapatan.

Pengukuran Aset yang Berasal dari Transaksi Perpajakan

61. Paragraf 39 mensyaratkan bahwa aset yang berasal dari transaksi perpajakan diukur dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan. Aset yang berasal dari transaksi perpajakan dapat diukur menggunakan estimasi dari arus masuk sumber daya ke entitas. Entitas pemerintah dapat mengembangkan kebijakan akuntansi terkait dengan aset yang berasal dari transaksi perpajakan sesuai pengaturan paragraf 39. Kebijakan akuntansi untuk mengestimasi aset tersebut didasarkan pada kemungkinan bahwa sumber daya yang berasal dari transaksi perpajakan akan mengalir ke entitas pemerintah, dan nilai wajarnya dapat diandalkan.

62. Ketika terjadi perbedaan waktu antara terjadinya peristiwa kena pajak dengan penerimaan pajak, entitas pemerintah dapat mengukur aset yang timbul dari transaksi perpajakan secara andal dengan mendasarkan pada ketentuan perpajakan. Ketentuan perpajakan mengatur pembayaran pajak dan pelaporan pajak.

63. Dalam beberapa kasus, aset yang ditimbulkan dari transaksi perpajakan serta pendapatan yang terkait baru dapat diukur dengan andal pada periode setelah terjadinya peristiwa kena pajak. Namun demikian, terdapat beberapa pengecualian umum ketika beberapa periode pelaporan keuangan telah melewati terjadinya peristiwa kena pajak, mengakibatkan timbulnya sumber daya yang memiliki manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa memenuhi definisi serta kriteria pengakuan aset. Karena itu, kriteria pengakuan sumber daya tersebut tidak terpenuhi sampai dengan diterimanya pembayaran atas sumber daya tersebut.

Beban yang dibayar melalui Sistem Perpajakan dan Belanja Perpajakan

64. ***Pendapatan perpajakan diukur sebesar nilai bruto. Jumlah pendapatan perpajakan tidak dikurangi dengan biaya pemungutannya.***

65. Pemerintah mungkin menggunakan sistem dimana wajib pajak dapat melakukan pembayaran dengan mudah, seperti melalui pembayaran tunai, elektronik atau penggunaan deposit. Selain itu, pemerintah juga dapat membangun sistem yang memungkinkan penyelesaian kewajiban wajib pajak selain kewajiban perpajakan, yang pembayarannya menggunakan sistem perpajakan dan kewajiban

tersebut sebenarnya merupakan beban pemerintah, misalnya pembayaran beban subsidi asuransi kesehatan yang menjadi kewajiban pemerintah dikompensasikan dengan pembayaran pajak oleh wajib pajak. Dalam hal ini, pembayaran subsidi tersebut tidak mengurangi nilai pendapatan pajak. Nilai pendapatan pajak yang dilaporkan entitas pemerintah tetap sebesar nilai bruto termasuk nilai pembayaran subsidi pemerintah kepada wajib pajak yang bersangkutan.

66. ***Pendapatan perpajakan tidak termasuk belanja perpajakan.***

67. Pemerintah menggunakan sistem perpajakan untuk mendorong perilaku keuangan tertentu atau tidak mendorong perilaku lainnya. Misalnya pemerintah memberikan fasilitas Pembebasan PPN atas barang kebutuhan pokok atau Penurunan Tarif PPh bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri yang berbentuk Perseroan Terbuka. Kebijakan perpajakan tersebut dapat diklasifikasikan dalam kebijakan belanja perpajakan.

68. Belanja perpajakan merupakan penerimaan pajak yang tidak diterima entitas pemerintah sebagai akibat penerapan fasilitas perpajakan. Belanja perpajakan adalah pendapatan yang hilang, bukan merupakan pengeluaran dan tidak menimbulkan aliran masuk atau keluar atas sumber daya, sehingga tidak menimbulkan aset, kewajiban, pendapatan, ataupun beban bagi pemerintah.

69. Perbedaan utama antara beban yang dibayar melalui sistem perpajakan dan belanja perpajakan adalah bahwa untuk beban yang dibayar melalui sistem perpajakan, nilainya tersedia bagi penerima, terlepas dari apakah mereka membayar pajak melalui sistem perpajakan atau menggunakan mekanisme lainnya. Saling hapus (*offsetting*) tidak diperkenankan kecuali diatur dalam standar lain. Saling hapus (*offsetting*) pendapatan pajak dan beban yang dibayar melalui sistem perpajakan tidak diperkenankan.

TRANSFER

70. ***Kecuali pengaturan pada paragraf 97, suatu entitas mengakui aset sehubungan dengan transfer ketika sumber daya yang ditransfer memenuhi definisi dan kriteria pengakuan aset.***

71. Transfer termasuk transfer antar pemerintahan, penghapusan utang, denda, hadiah dan sumbangan, hibah (barang), dan hibah (jasa). Semua jenis transfer tersebut memiliki ciri umum, yaitu terjadi transfer sumber daya dari satu entitas ke entitas lain tanpa memberikan imbalan yang kira-kira memiliki nilai yang sama untuk dipertukarkan dan bukan termasuk dalam pengertian pajak sebagaimana didefinisikan dalam PSAP ini.

72. Transfer memenuhi definisi aset ketika entitas dapat mengendalikan sumber daya tersebut dan entitas diharapkan akan menerima manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa dari sumber daya tersebut. Transfer memenuhi kriteria pengakuan sebagai aset ketika terdapat kemungkinan besar aliran masuk

sumber daya ke entitas dan nilai wajarnya dapat diukur dengan andal. Dalam kondisi tertentu, seperti ketika kreditur melaksanakan penghapusan hutang, maka terjadi penurunan nilai tercatat utang yang diakui sebelumnya. Dalam kasus ini, selain mengakui aset yang berasal dari transfer, entitas juga dapat mengurangi nilai tercatat utang.

73. Suatu entitas dapat mengendalikan sumber daya yang ditransfer baik pada saat sumber daya tersebut diterima oleh entitas atau pada saat entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan kepada entitas pentransfer.

74. Transfer memenuhi definisi transaksi nonpertukaran karena entitas pentransfer memberikan sumber daya kepada entitas penerima transfer tanpa adanya imbalan pertukaran yang kira-kira memiliki nilai yang sama.

75. Entitas menganalisis semua ketentuan dalam perikatan/perjanjian transfer untuk menentukan apakah terdapat kewajiban ketika entitas tersebut menerima sumber daya.

Pengukuran Aset yang Ditransfer

76. Sebagaimana disyaratkan dalam paragraf 39, aset yang ditransfer diukur dengan nilai wajar pada tanggal perolehan. Entitas mengembangkan kebijakan akuntansi untuk pengakuan dan pengukuran aset sesuai dengan PSAP yang terkait. Sebagaimana telah diatur sebelumnya, persediaan, aset tetap atau properti investasi yang diperoleh melalui transaksi nonpertukaran awalnya dinilai dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan sesuai dengan pengaturan pada PSAP 05 Akuntansi Persediaan, PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap, serta PSAP 17 Properti Investasi. Instrumen keuangan, termasuk kas, dan piutang transfer yang memenuhi definisi instrumen keuangan dan aset lainnya diukur menggunakan nilai wajar sebagaimana paragraf 39 dan kebijakan akuntansi yang sesuai.

Transfer Antarentitas Pemerintahan

77. Transfer antarentitas pemerintahan yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan berupa penerimaan uang atau hak untuk menerima uang diakui sebagai pendapatan.

78. Transfer antarentitas pemerintahan merupakan transaksi nonpertukaran karena entitas yang menerima sumber daya berupa uang atau hak menerima uang tidak memiliki kewajiban untuk memberikan prestasi balik berupa imbalan dengan uang atau hak menerima uang yang diterimanya.

Pengakuan Pendapatan Transfer Antarentitas Pemerintahan

79. ***Pendapatan transfer berupa kas, setara kas, atau hak menerima kas, diakui pada saat:***

(a) terdapat aliran masuk sumber daya ekonomi; atau

(b) terdapat kemungkinan besar aliran masuk sumber daya ekonomi ke entitas.

80. Pendapatan transfer antarentitas pemerintahan diakui pada saat terdapat aliran masuk sumber daya ekonomi misalnya berupa kas atau setara kas, atau bentuk lain sesuai dengan prinsip umum pengakuan aset yang berasal dari entitas pengirim transfer.

81. Pendapatan transfer antarentitas pemerintahan juga diakui jika terdapat penetapan berdasarkan peraturan perundang-undangan tentang adanya pengakuan utang dari pihak pengirim transfer.

Pengukuran Pendapatan Transfer Antarentitas Pemerintahan

82. Pendapatan transfer antarentitas pemerintahan dinilai sebesar kas atau setara kas yang diterima oleh entitas dan/atau sebesar pengakuan kurang salur oleh entitas penyalur transfer. Nilai penerimaan kas atau setara kas didasarkan pada penyaluran transfer yang diterima di rekening entitas penerima transfer.

83. Dalam hal terdapat lebih salur transfer, kelebihan penyaluran transfer dimaksud seharusnya dikembalikan kepada entitas penyalur transfer. Pada praktiknya lebih salur dapat dikompensasikan pada penyaluran berikutnya sehingga penerimaan kas yang diterima pada tahun berikutnya tersebut tidak sebesar yang telah ditetapkan. Jika terjadi demikian, pendapatan transfer dicatat sebesar transfer yang seharusnya diterima, dan kelebihan tersebut disajikan dalam kelompok kewajiban di neraca pada tanggal pelaporan.

Penghapusan Utang

84. Pemberi pinjaman kadang-kadang akan melepaskan hak untuk menagih utangnya kepada entitas pemerintah. Misalnya, pemerintah pusat menghapuskan pinjaman kepada pemerintah daerah. Selanjutnya, pemerintah daerah mengakui adanya kenaikan aset bersih karena penghapusan utang yang dilakukan oleh pemerintah pusat.

85. Entitas mengakui pendapatan sehubungan dengan penghapusan utang ketika utang yang sebelumnya dicatat tersebut tidak lagi memenuhi definisi atau kriteria pengakuan kewajiban.

86. Pendapatan yang berasal dari penghapusan utang diukur sebesar nilai tercatat dari utang yang dihapuskan.

Denda

87. Denda merupakan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang diterima atau akan diterima oleh entitas pemerintah, yang ditetapkan oleh pengadilan atau penegak hukum lainnya atau instansi berwenang sebagai akibat dari pelanggaran hukum atau peraturan yang berlaku.

88. Denda biasanya mensyaratkan suatu pihak atau individu untuk membayar sejumlah uang tunai kepada pemerintah dan tidak membebankan kewajiban

apapun kepada pemerintah yang dapat diakui sebagai kewajiban. Dengan demikian, denda diakui sebagai pendapatan ketika memenuhi definisi dan kriteria pengakuan aset sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 30.

Hadiah, Sumbangan, dan Hibah (Barang)

89. Hadiah dan sumbangan merupakan transfer aset yang dilakukan secara sukarela kepada entitas pemerintah, termasuk kas atau aset keuangan lain serta jasa yang umumnya tidak terikat pada persyaratan tertentu.

90. Hadiah dan sumbangan memenuhi dan diakui sebagai aset dan pendapatan ketika terdapat kemungkinan besar aliran masuk manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa ke entitas pemerintah dan nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

91. Nilai wajar hadiah dan sumbangan didasarkan pada pengukuran hibah (barang) sebagaimana diatur dalam paragraf 96.

92. Hibah merupakan pengalihan aset secara sukarela dalam bentuk uang tunai atau aset moneter lainnya maupun barang atau jasa yang diberikan oleh individu atau entitas yang tidak terikat dalam suatu persyaratan/ketentuan.

93. Hibah dalam bentuk barang merupakan aset berwujud yang ditransfer ke entitas dalam suatu transaksi nonpertukaran.

94. Hibah dalam bentuk barang diakui sebagai aset dan pendapatan, jika kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa akan mengalir ke entitas dan nilai wajar aset tersebut dapat diukur secara andal.

95. Apabila tidak terdapat persyaratan penerimaan hibah, pendapatan dapat langsung diakui. Adapun jika terdapat persyaratan yang melekat pada penerimaan hibah, maka entitas mengakui kewajiban yang akan dikurangi sejalan dengan pengakuan pendapatan pada saat telah dipenuhinya persyaratan yang ditetapkan.

96. Pada saat pengakuan awal, hibah dalam bentuk barang dinilai berdasarkan nilai wajar pada tanggal perolehan yang berasal dari harga pasar atau penilaian oleh *appraisal*.

Hibah (Jasa)

97. ***Entitas pemerintah dapat, namun tidak diwajibkan mengakui hibah jasa sebagai pendapatan dan aset.***

98. Hibah dalam bentuk jasa merupakan jasa yang disediakan oleh individu atau entitas lain kepada entitas pemerintah dalam suatu transaksi nonpertukaran. Jasa ini memenuhi definisi aset karena entitas mengendalikan sumber daya yang diharapkan akan menghasilkan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang mengalir ke entitas. Aset hibah yang diterima tersebut langsung dikonsumsi dan pada saat yang bersamaan transaksi dengan nilai yang kira-kira diakui untuk

menggambarkan konsumsi hibah jasa tersebut. Sebagai contoh, sekolah negeri yang menerima jasa sukarelawan pengajar, dimana nilai wajar jasa dapat diukur secara andal dapat mengakui peningkatan aset dan pendapatan, serta pada saat yang sama juga mengakui penurunan aset dan beban. Selain itu, hibah jasa juga dapat digunakan dalam pembangunan suatu aset sehingga jumlah yang diakui sebagai hibah jasa tersebut akan meningkatkan nilai aset yang sedang dibangun oleh entitas.

99. Entitas pemerintah dapat menerima hibah jasa dalam skema yang mengikat atau tidak mengikat. Sebagai ilustrasi:

(a) bantuan teknis (*technical assistance*) dari pemerintah lain atau organisasi internasional;

(b) sekolah atau perguruan tinggi yang menerima bantuan tenaga pengajar sukarela; atau

(c) pemerintah daerah yang menerima bantuan layanan kesehatan secara sukarela.

100. Beberapa hibah jasa tidak memenuhi definisi aset karena entitas pemerintah tidak memiliki pengendalian yang cukup atas hibah jasa yang diterima tersebut. Dalam kondisi yang lain, entitas pemerintah mungkin memiliki pengendalian atas hibah jasa, namun tidak dapat mengukurnya secara andal, sehingga tidak memenuhi kriteria pengakuan aset. Namun demikian, entitas pemerintah dapat mengukur nilai wajar jasa tertentu, seperti jasa profesional atau jasa lainnya yang tersedia nilainya baik di pasar nasional maupun internasional. Ketika menentukan nilai wajar hibah jasa, entitas pemerintah mungkin berkesimpulan bahwa nilai jasa tersebut tidaklah material.

101. Dikarenakan banyaknya ketidakpastian terkait dengan hibah jasa, termasuk kemampuan mengendalikan jasa dan mengukur nilai wajar hibah jasa tersebut, pernyataan standar ini tidak mengharuskan pengakuan atas hibah jasa. Entitas dianjurkan untuk mengungkapkan sifat dan tipe hibah jasa yang diterima dalam periode berjalan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

102. Dalam mengembangkan kebijakan akuntansi terkait dengan pengelompokan hibah jasa, beberapa faktor perlu dipertimbangkan termasuk pengaruh hibah jasa tersebut pada neraca, laporan operasional serta laporan arus kas.

Penerimaan dimuka atas Transfer

103. Ketika entitas pemerintah menerima sumber daya sebelum suatu persyaratan dalam perjanjian/perikatan mengikat, sumber daya tersebut diakui sebagai aset pada saat telah memenuhi definisi dan kriteria pengakuan aset. Selain itu, entitas juga mengakui penerimaan di muka ketika perjanjian/perikatan yang dimuat dalam ketentuan transfer belum mengikat entitas. Penerimaan di muka atas

transfer secara fundamental tidak berbeda dengan penerimaan di muka lainnya, karena itu entitas mengakui adanya kewajiban sampai dengan terjadinya peristiwa sebagaimana diatur dalam perjanjiannya. Ketika peristiwa sebagaimana diatur dalam perjanjian telah dipenuhi, selanjutnya entitas mengakui pendapatan dan mengurangi nilai kewajiban.

Pinjaman Lunak

104. Pinjaman lunak merupakan pinjaman yang diterima entitas dengan tingkat bunga yang lebih rendah dibandingkan dengan tingkat bunga yang berlaku di pasar. Bagian pinjaman yang harus dibayar beserta bunganya merupakan transaksi pertukaran dan dicatat sesuai standar terkait dengan instrumen keuangan. Entitas perlu mempertimbangkan apakah terdapat perbedaan antara harga transaksi (hasil pinjaman) dengan nilai wajar pinjaman pada saat pengakuan awal (berdasarkan standar mengenai instrumen keuangan) yang merupakan transaksi nonpertukaran sesuai dengan PSAP ini.

105. Ketika entitas menentukan bahwa terdapat selisih antara harga transaksi (hasil pinjaman) dan nilai wajar pinjaman pada saat pengakuan awal merupakan pendapatan nonpertukaran, entitas mengakui selisih tersebut sebagai pendapatan, kecuali jika dari selisih tersebut terdapat kewajiban kini yang harus diakui oleh entitas. Pada saat entitas memenuhi kewajiban kini, nilai kewajiban tersebut dikurangi dan pendapatan diakui sejumlah pengurangan kewajiban tersebut.

PENGUNGKAPAN

106. ***Entitas pemerintah dipersyaratkan menyajikan pada lembar muka atau dalam Catatan atas Laporan Keuangan:***

(a) ***Jumlah pendapatan dari transaksi nonpertukaran yang diakui selama periode pelaporan dengan klasifikasi utama yang memperlihatkan secara terpisah:***

  (i) ***pendapatan perpajakan yang menunjukkan jumlah dan klasifikasi jenis pajak; dan***

  (ii) ***pendapatan transfer yang menunjukkan jumlah dan jenis transfer.***

(b) ***Jumlah tagihan yang diakui sehubungan dengan pendapatan dari transaksi nonpertukaran.***

(c) ***Jumlah kewajiban yang diakui sehubungan dengan aset yang ditransfer dengan persyaratan-persyaratan yang ada.***

(d) ***Jumlah kewajiban yang diakui sehubungan dengan pinjaman lunak sesuai dengan persyaratan yang berlaku.***

(e) ***Jumlah aset yang diakui sesuai dengan pembatasan dan sifat pembatasannya.***

(f) ***Jumlah penerimaan di muka sehubungan dengan transaksi nonpertukaran.***

(g) ***Jumlah utang yang dihapuskan.***

107. ***Entitas pemerintah mengungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan untuk tujuan umum:***

(a) **Kebijakan akuntansi yang diterapkan untuk pengakuan pendapatan dari transaksi nonpertukaran.**

(b) **Klasifikasi pendapatan dari transaksi nonpertukaran.**

(c) **Klasifikasi pendapatan perpajakan.**

(d) **Sifat dan jenis hibah yang menunjukkan klasifikasi yang terpisah dari barang yang diperoleh dari rampasan/sitaan.**

108. Entitas dianjurkan untuk mengungkapkan sifat dan tipe kelompok utama dari hibah (jasa), termasuk hibah (jasa) yang tidak diakui dalam laporan keuangan.

109. Pengungkapan sebagaimana dipersyaratkan dalam paragraf 106 dan 107 membantu entitas pemerintahan untuk memenuhi tujuan pelaporan keuangan sebagaimana diatur dalam PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan.

110. Pengungkapan atas kelompok utama pendapatan akan membantu pengguna laporan dalam memperkirakan aliran pendapatan.

111. Syarat dan ketentuan membatasi penggunaan aset yang berdampak pada kegiatan entitas. Pengungkapan (a) jumlah kewajiban yang diakui sehubungan dengan persyaratan, dan (b) jumlah aset sehubungan dengan pembatasan, yang membantu pengguna untuk menilai kemampuan entitas menggunakan asetnya. Entitas didorong untuk memisahkan berdasarkan kelompok informasi yang diperlukan dalam pengungkapan sebagaimana diatur dalam paragraf 106(c).

112. Paragraf 106(e) mewajibkan entitas untuk mengungkapkan keberadaan penerimaan di muka sehubungan dengan transaksi nonpertukaran. Kewajiban tersebut memberi risiko bahwa entitas harus mengorbankan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa jika peristiwa kena pajak tidak terjadi, atau persyaratan transfer tidak mengikat. Pengungkapan tersebut akan membantu pengguna laporan dalam menilai penerimaan di masa yang akan datang serta posisi aset bersih entitas.

113. Paragraf 107(d) mengharuskan entitas untuk membuat pengungkapan tentang sifat dan jenis hibah yang menunjukkan klasifikasi yang terpisah dari barang yang diperoleh dari rampasan/sitaan. Arus masuk sumber daya tersebut berasal dari pihak yang memberikan, dimana entitas menghadapi risiko di masa yang akan datang, jika sumber daya tersebut dapat berubah secara signifikan. Pengungkapan tersebut membantu pengguna membuat penilaian berdasarkan informasi tentang pendapatan di masa depan dan posisi aset bersih.

114. Apabila jasa dalam bentuk natura memenuhi definisi aset dan kriteria pengakuan sebagai aset, entitas dapat memilih untuk mengakui jasa tersebut dalam bentuk natura dan mengukurnya berdasarkan nilai wajar. Paragraf 108 mendorong entitas untuk membuat pengungkapan tentang sifat dan jenis layanan dalam bentuk barang yang diterima, apakah jasa tersebut diakui atau tidak. Pengungkapan tersebut dapat membantu pengguna untuk menilai berdasarkan informasi tentang (a) kontribusi yang diberikan jasa tersebut terhadap pencapaian tujuan entitas selama periode pelaporan, dan (b) ketergantungan entitas pada jasa tersebut untuk mencapai tujuannya di masa depan.

TANGGAL EFEKTIF

115. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan ini berlaku efektif untuk pelaporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai tahun anggaran 2026. Jika entitas menerapkan pernyataan ini untuk periode yang dimulai sebelum tahun anggaran 2026, entitas dipersyaratkan untuk mengungkapkannya.***

Dasar Kesimpulan (*Basis for Conclusion*)

(*Dasar Kesimpulan melengkapi PSAP Pendapatan dari Transaksi NonPertukaran, namun bukan bagian dari PSAP*)

Latar Belakang

DK 01 Sebagian besar pendapatan negara berasal dari transaksi nonpertukaran. Transaksi nonpertukaran terutama berasal dari perpajakan dan transfer. PSAP ini mengatur transaksi nonpertukaran dari sudut pandang pemerintah.

Pendekatan Penyusunan Standar

DK 02 PSAP ini menetapkan prinsip umum pengakuan pendapatan yang berasal dari transaksi nonpertukaran serta memberikan panduan penerapan akuntansi atas sumber utama pendapatan pemerintah tersebut.

Peristiwa Perpajakan

DK 03 PSAP ini mendefinisikan peristiwa kena pajak sebagai peristiwa masa lalu dimana pemerintah dan lembaga legislatif menetapkannya sebagai subjek pajak. PSAP mencatat bahwa peristiwa kena pajak adalah saat paling awal yang memungkinkan mengakui aset dan pendapatan yang timbul dari

transaksi perpajakan dan pada titik dimana peristiwa masa lalu memberikan pengendalian atas aset bagi entitas pemerintah.

DK 04 Prinsip umum pengakuan pendapatan yang berasal dari transaksi nonpertukaran menyatakan bahwa aliran masuk sumber daya yang berasal dari transaksi nonpertukaran yang diakui sebagai aset seharusnya diakui sebagai pendapatan, kecuali jika aliran masuk sumber daya tersebut menimbulkan adanya kewajiban bagi entitas pemerintah. KSAP melihat bahwa pelaporan/deklarasi perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak pada dasarnya merupakan bentuk deklarasi atas nilai sumber daya yang telah diberikan oleh wajib pajak kepada entitas pemerintah yang telah memenuhi kriteria pengakuan aset. Karena itu, pelaporan SPT pada dasarnya merupakan pernyataan wajib pajak kepada entitas pemerintah atas nilai pajak yang harus dibayar dan pelunasannya.

Syarat/Ketentuan Aset yang ditransfer

DK 05 PSAP ini menyatakan bahwa persyaratan atau ketentuan terkait aset yang ditransfer dapat berupa persyaratan atau pembatasan. Ketentuan mengenai persyaratan atau pembatasan memungkinkan entitas dapat menggunakan atau mengonsumsi manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa.

Transaksi dengan Komponen Pertukaran dan NonPertukaran

DK 06 Suatu transaksi dapat memiliki dua komponen, yaitu komponen pertukaran dan komponen nonpertukaran. Jika suatu transaksi terdiri dari dua komponen, KSAP berpendapat bahwa komponen transaksi tersebut harus dibedakan dan diakui secara terpisah. Pemisahan komponen transaksi dimaksudkan untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan.

Pengukuran Aset

DK 07 PSAP ini mensyaratkan bahwa aset yang diperoleh melalui transaksi nonpertukaran pada awalnya diukur dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan. KSAP melihat bahwa pengukuran dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan akan menggambarkan substansi transaksi. Dalam transaksi pertukaran, biaya perolehan merupakan ukuran nilai wajar aset yang diperoleh. Secara definisi, dalam transaksi nonpertukaran, imbalan yang disediakan untuk perolehan aset tidak memiliki nilai yang kira-kira sama dengan nilai wajar aset yang diperoleh. Nilai wajar merupakan nilai yang paling andal untuk menggambarkan nilai transaksi yang sebenarnya. Pengukuran awal aset yang diperoleh dari transaksi nonpertukaran akan konsisten dengan pendekatan yang diambil dalam menilai aset yang tidak diketahui harga

perolehannya sebagaimana diatur dalam PSAP 17 Properti Investasi serta PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap.

Transfer Antarentitas Pemerintahan

DK 08 Transfer antarentitas pemerintahan sebagaimana diatur dalam PSAP ini merupakan transfer yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan berupa penerimaan uang atau hak untuk menerima uang yang memenuhi definisi aset dan pengakuan pendapatan.

Pengukuran Kewajiban

DK 09 PSAP ini mensyaratkan bahwa ketika entitas mengakui kewajiban sehubungan dengan aliran masuk sumber daya, kewajiban tersebut awalnya diukur dengan menggunakan estimasi terbaik atas jumlah yang diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban pada tanggal pelaporan. Dasar pengukuran kewajiban selaras/konsisten dengan PSAP mengenai Provisi, Kewajiban Kontingensi, dan Aset Kontingensi.

Penerimaan di Muka

DK 10 PSAP ini mensyaratkan entitas yang menerima sumber daya sebelum terjadinya peristiwa kena pajak, atau persyaratan transfer yang belum dilaksanakan, mengakui aset dan kewajiban dengan jumlah yang setara. Hal ini konsisten dengan prinsip akuntansi akrual yang mengakui pendapatan pada periode dimana terjadi peristiwa yang menjadi dasar pengakuan pendapatan. Beberapa pandangan melihat ketika sumber daya yang diterima sebelum terjadinya peristiwa perpajakan harus diakui sebagai suatu kewajiban ketika terdapat kemungkinan keluarnya aliran sumber daya. KSAP melihat bahwa pendapatan seharusnya tidak diakui sebelum terjadinya peristiwa kena pajak dan sesuai dengan prinsip transfer dimana sumber daya yang diterima sebelum syarat dan ketentuan dalam transfer terjadi, diakui sebagai aset dan kewajiban.

Panduan Implementasi (*Implementation Guidance*)

(*Panduan Implementasi ini melengkapi PSAP Pendapatan dari Transaksi NonPertukaran, namun bukan bagian dari PSAP)*

Perbedaan Periode Perpajakan dengan Periode Pelaporan Keuangan

PI 01 Terdapat dua persyaratan pengakuan pendapatan yang berasal dari transaksi perpajakan sesuai paragraf 55, yaitu saat terjadinya peristiwa kena pajak dan kriteria pengakuan aset terpenuhi. Entitas mengakui pendapatan perpajakan pada saat kedua kondisi tersebut terpenuhi. Pengakuan pendapatan sebagaimana diatur dalam paragraf 55 tersebut harus diartikan sebagai pengakuan pendapatan perpajakan pada periode perpajakannya bukan pada saat wajib pajak melakukan pembayaran atau pelaporan pajak.

PI 02 Peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dapat mengatur pelaporan pajak dilakukan setelah periode perpajakan berakhir. Pemerintah dapat mengetahui nilai pendapatan pajak setelah wajib pajak melakukan pembayaran atau pelaporan pajak. Pemerintah menentukan nilai pendapatan pajak berdasarkan informasi yang dimiliki di antara tanggal laporan keuangan sampai dengan tanggal laporan keuangan diotorisasi terbit.

PI 03 Pemerintah dapat menetapkan kebijakan mengenai *cut off* dan kriteria pengakuan pendapatan dan aset yang timbul dari transaksi perpajakan berdasarkan PSAP ini.

PI 04 Dalam hal penerapan kebijakan akuntansi pemerintah memerlukan kesiapan pendukung berupa sistem akuntansi, maka pemerintah dapat menyusun rencana penerapan PSAP secara bertahap.

Pengukuran, Pengakuan dan Pengungkapan Pendapatan dari Transaksi NonPertukaran

Pajak Penghasilan (Paragraf 59)

PI 05 Undang-Undang KUP mewajibkan wajib pajak untuk melaporkan surat pemberitahuan masa paling lambat 20 hari setelah akhir masa pajak, tiga bulan atau empat bulan setelah akhir tahun pajak, dan diwajibkan untuk membayar sisa pajak yang terutang sebelum SPT dilaporkan. Periode pelaporan keuangan pemerintah berakhir pada 31 Desember, sementara itu pelaporan SPT Tahunan PPh wajib pajak dilakukan setelah periode pelaporan keuangan.

PI 06 Pemerintah mengendalikan sumber daya yang berasal dari pendapatan pajak yang akan diterima ketika telah memenuhi kriteria peristiwa kena pajak. Pada akhir periode pelaporan keuangan, pemerintah mengakui aset dan pendapatan sehubungan dengan pajak penghasilan berdasarkan pelaporan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak selama periode pelaporan

sampai dengan saat perhitungan pajak tersebut dapat diukur dengan andal. UU KUP memberikan kewenangan kepada entitas pemerintah untuk menerbitkan ketetapan pajak sebagai dasar untuk menagih pajak yang tidak atau kurang dibayar oleh wajib pajak dalam suatu periode perpajakan.

Pengukuran Pendapatan Perpajakan (Paragraf 60-62)

PI 07 Pemerintah memungut pajak penghasilan atas pendapatan yang diperoleh wajib pajak. Pajak yang dikenakan lima tahun sebelumnya masih didukung dengan data yang andal. Tahun pajak adalah jangka waktu 1 (satu) tahun kalender, kecuali wajib pajak menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun kalender dan periode pelaporan keuangan adalah 1 Januari sampai dengan 31 Desember. Wajib pajak diberi kesempatan untuk membayar kekurangan pajak sampai dengan 31 Maret atau 30 April tahun pajak berikutnya. Berdasarkan undang-undang, pemerintah dipersyaratkan menyampaikan laporan keuangan *unaudited* paling lambat tanggal 31 Maret tahun berikutnya.

Pajak Pertambahan Nilai (Paragraf 59)

PI 08 Pemerintah mengenakan Pajak Pertambahan Nilai atas seluruh kegiatan penyerahan atau perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak dalam periode perpajakan dan dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan. Surat Pemberitahuan disampaikan paling lambat akhir bulan berikutnya.

PI 09 Pemerintah mengakui aset dan pendapatan dalam laporan keuangan pada periode pelaporan dimana peristiwa kena pajak berlangsung segera setelah aset dan pendapatan yang akan diterima dari transaksi perpajakan dapat diukur dengan andal. Dalam beberapa kondisi, periode pengembalian pajak tidak bersamaan dengan periode pelaporan. Dalam kondisi ini, pengembalian pajak tersebut dilaporkan sesuai periode terjadinya pengembalian pajak tersebut.

Cukai (Paragraf 59)

PI 10 Pemerintah mengenakan cukai atas barang tertentu seperti barang impor. Kewajiban pengenaan cukai tergantung pada tipe barang yang diimpor dan dikenakan pada tingkatan untuk meyakinkan barang lokal bisa lebih murah dari barang impor. Barang impor berada pada kawasan berikat sampai dengan importir membayar kewajibannya. Importir dipersyaratkan melaporkan kepada Bea dan Cukai dan membayar kewajibannya. Sebagian besar importir melaporkan secara elektronis dan membayar melalui transfer sebelum barang tiba di pabean.

PI 11 Pemerintah mengendalikan sumber daya ketika terjadi peristiwa kena pajak pada saat barang telah melewati daerah pabean. Pemerintah mengakui aset dan pendapatan dalam laporan keuangan bertujuan umum pada periode pelaporan saat barang telah melewati daerah pabean atau setelah atau segera saat cukai yang akan diterima dapat diukur dengan andal.

Pajak Bumi dan Bangunan (Paragraf 59)

PI 12 Pemerintah mengenakan pajak bumi dan bangunan. Pajak bumi dan bangunan adalah seluruh pendapatan yang berasal dari bumi dan/atau bangunan yang dimiliki, dikuasai, dan/atau dimanfaatkan oleh orang pribadi atau badan.

PI 13 Pemerintah mengendalikan sumber daya yang berasal dari pajak bumi dan bangunan yang akan diterima ketika peristiwa kena pajak terpenuhi. Pemerintah mengakui aset dan pendapatan dalam laporan keuangan bertujuan umum selama periode pelaporan.

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (Paragraf 58)

PI 14 Pemerintah mengenakan bea perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan atas perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Tarif bea perolehan hak atas tanah dan bangunan ditetapkan paling tinggi sebesar 5% (lima persen) dari dasar pengenaan pajak. Tarif dan dasar pengenaan bea perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan ditetapkan dengan Peraturan Daerah.

PI 15 Pemerintah mengendalikan sumber daya ketika peristiwa kena pajak terjadi, yaitu atas perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan selama periode pelaporan. Pemerintah mengakui aset dan pendapatan dalam laporan keuangan bertujuan umum pada periode pelaporan dimana peristiwa kena pajak berlangsung.

Pajak atas Jasa Parkir (Paragraf 59)

PI 16 Pemerintah daerah mengenakan pajak atas seluruh penyelenggaraan tempat parkir di luar badan jalan, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor. Pemerintah menetapkan batas tarif pajak parkir tertinggi dari dasar pengenaan pajak. Tarif dan dasar pengenaan pajak parkir ditetapkan dengan Peraturan Daerah.

PI 17 Pemerintah mengendalikan sumber daya ketika peristiwa kena pajak terjadi, yaitu atas penyelenggaraan tempat parkir di luar badan jalan selama

periode pelaporan. Pemerintah mengakui aset dan pendapatan dalam laporan keuangan bertujuan umum pada periode pelaporan dimana peristiwa kena pajak berlangsung.

Penerimaan di Muka atas Pajak (Paragraf 60)

PI 18 Wajib pajak dapat mengajukan banding terhadap jumlah pajak yang tidak disetujui atau melakukan pembayaran terhadap jumlah pajak yang tidak disetujui. Pembayaran oleh wajib pajak yang dilakukan untuk menghindari sanksi pada saat terbit putusan banding keberatan dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan.

PI 19 Sumber daya yang diterima dari pembayaran wajib pajak sebelum terjadinya peristiwa kena pajak adalah penerimaan di muka atas pajak. Aliran masuk sumber daya yang belum memenuhi persyaratan peristiwa kena pajak belum memenuhi kriteria pengakuan pendapatan perpajakan.

Hibah Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah (Paragraf 92-96)

PI 20 Pemerintah pusat memberikan hibah sebesar Rp100 juta kepada pemerintah daerah untuk membantu memulihkan kondisi sosial perekonomian pemerintah daerah tersebut. Pemerintah daerah tersebut berdasarkan konstitusi diharuskan melakukan berbagai program sosial, namun tidak memiliki sumber daya yang memadai untuk menjalankan semua program tersebut tanpa bantuan. Tidak ada persyaratan yang melekat pada hibah.

PI 21 Tidak adanya persyaratan yang melekat pada hibah tersebut, sehingga transfer dalam bentuk hibah tersebut diakui sebagai aset dan pendapatan dalam laporan keuangan untuk tujuan umum periode pelaporan dimana hibah tersebut diterima oleh pemerintah daerah.

Hibah Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah yang Menyertakan Persyaratan (Paragraf 95)

PI 22 Pemerintah pusat memberikan hibah sebesar 10 juta kepada pemerintah provinsi untuk digunakan dalam rangka meningkatkan dan memelihara sistem angkutan massal. Secara khusus, uang yang diterima tersebut diperlukan untuk penggunaan sebagai berikut: 40% untuk modernisasi sistem kereta api yang sudah ada, 40% untuk sistem kereta api baru, dan 20% untuk pengadaan persediaan. Berdasarkan ketentuan hibah, uang hanya dapat digunakan sebagaimana yang telah dipersyaratkan dan pemerintah provinsi diharuskan untuk memasukkan catatan dalam laporan keuangan untuk tujuan umum yang merinci bagaimana penggunaan uang hibah tersebut. Perjanjian tersebut mensyaratkan hibah untuk dibelanjakan

sebagaimana ditentukan pada tahun berjalan atau dikembalikan ke pemerintah pusat.

PI 23 Pemerintah provinsi mengakui hibah sebagai aset. Pemerintah provinsi juga mengakui tanggung jawab sehubungan dengan persyaratan yang melekat pada hibah. Ketika pemerintah provinsi telah memenuhi ketentuan yang dipersyaratkan, yaitu melakukan pengeluaran yang diotorisasi sebagaimana dipersyaratkan, pemerintah provinsi mengurangi kewajiban dan mengakui pendapatan dalam laporan keuangan pada periode pelaporan saat kewajiban telah dipenuhi.

Transfer ke Universitas yang Menyertakan Pembatasan (Paragraf 19-24)

PI 24 Pemerintah pusat mentransfer 200 hektar tanah di kota besar ke universitas untuk pendirian kampus universitas. Perjanjian transfer menentukan bahwa tanah tersebut akan digunakan khusus untuk pembangunan kampus.

PI 25 Universitas mengakui tanah sebagai aset dalam laporan keuangan pada periode pelaporan dimana universitas tersebut memperoleh kendali atas tanah itu. Tanah diakui pada nilai wajarnya sesuai dengan PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap. Pembatasan tidak memenuhi definisi kewajiban atau memenuhi kriteria pengakuan sebagai kewajiban. Oleh karena itu, universitas mengakui pendapatan sehubungan dengan tanah dalam laporan keuangan periode pelaporan dimana tanah diakui sebagai aset.

Hibah Penelitian (Paragraf 79-102)

PI 26 Sebuah perusahaan yang membuat produk pembersih memberikan uang kepada sebuah universitas negeri (entitas pelapor) untuk melakukan penelitian tentang efektivitas senyawa kimia tertentu dalam menghilangkan grafiti dengan cepat. Perusahaan tersebut menetapkan bahwa hasil penelitian harus diberikan sebelum diumumkan kepada publik dan bahwa perusahaan memiliki hak untuk mengajukan paten atas senyawa pada hasil penelitian tersebut.

PI 27 Transaksi di atas merupakan transaksi pertukaran. Sebagai imbalan atas hibah yang diberikan oleh perusahaan, universitas negeri tersebut menyediakan layanan penelitian dan aset tidak berwujud (hasil penelitian), hak (manfaat ekonomi masa depan) untuk mendapatkan keuntungan dari hasil penelitian. PSAP mengenai Pendapatan dari Transaksi Pertukaran dan PSAP 14 Akuntansi Aset Tak Berwujud yang berhubungan dengan aset tidak berwujud berlaku untuk transaksi ini.

Penghapusan Utang (Paragraf 83)

PI 28 Pemerintah pusat meminjamkan pemerintah daerah Rp20 juta untuk untuk digunakan dalam rangka membangun sarana pengolahan air minum. Sesuai dengan kebijakan dalam rangka penyediaan air bersih, pemerintah pusat memutuskan untuk menghapuskan pinjaman yang terlanjur diberikan kepada pemerintah daerah sebelumnya. Tidak ada persyaratan khusus atas penghapusan pinjaman tersebut. Selanjutnya, pemerintah pusat menyampaikan penghapusan utang kepada pemerintah daerah dengan melampirkan dokumen pinjaman yang menjelaskan pinjaman telah dihapuskan.

PI 29 Ketika menerima dokumen penghapusan utang dari pemerintah pusat, selanjutnya pemerintah daerah menghentikan pengakuan kewajiban utang dan mengakuinya sebagai pendapatan dalam laporan keuangan pada periode dimana pemerintah pusat menghapuskan utang tersebut.

Pembelian Aset yang berasal dari Komponen Pertukaran dan NonPertukaran (Paragraf 7-10, 36-38)

PI 30 Entitas pemerintah pusat merencanakan membangun suatu sekolah melalui pembelian tanah pemerintah daerah yang nilai wajarnya sebesar Rp100 juta dengan membayar harga tanah tersebut sebesar 50% atau sebesar Rp50 juta. Selisih harga tersebut merupakan kontribusi pemerintah daerah di bidang pendidikan. Entitas pemerintah menyimpulkan bahwa transaksi dalam pembelian tanah tersebut terdapat dua komponen transaksi, yaitu transaksi pertukaran dan transaksi nonpertukaran. Komponen pertukaran sebesar setengah dari nilai tanah dan komponen nonpertukaran sebesar setengah nilai tanah yang tidak dilakukan pembayaran dan merupakan bagian kontribusi pemerintah daerah yang ditransfer ke pemerintah pusat.

PI 31 Dalam tujuan umum laporan keuangannya untuk periode pelaporan dimana transaksi terjadi, sekolah negeri tersebut mengakui tanah dengan nilai sebesar Rp100 juta (harga pembelian sebesar Rp50 juta dan transfer tanah sebesar Rp50 juta). Terhadap transaksi tersebut terdapat pengurangan aset tanah oleh pemerintah daerah sebesar Rp50 juta yang merupakan pendapatan dari transaksi nonpertukaran pemerintah pusat sebesar Rp50 juta.

Denda (Paragraf 86-87)

PI 32 Berdasarkan putusan pengadilan, suatu perusahaan dinyatakan bersalah karena telah mencemari sungai. Sebagai gantinya, pengadilan memutuskan bahwa perusahaan diharuskan untuk membersihkan pencemaran dan membayar denda sebesar Rp50 juta. Atas putusan

tersebut, perusahaan tidak mengajukan banding dan akan membayar denda kepada pemerintah.

PI 33 Pemerintah mengakui pendapatan sebesar Rp50 juta dalam laporan keuangan dalam periode pelaporan dimana denda dikenakan.

Pinjaman Lunak (Paragraf 103-104)

PI 34 Suatu entitas pemerintah menerima pinjaman senilai Rp6 juta dari lembaga pembangunan multilateral untuk membangun 10 sekolah selama 5 tahun ke depan. Pendanaan diberikan dengan ketentuan sebagai berikut:

- Pinjaman senilai Rp1 juta tidak perlu dilunasi, asalkan sekolah dibangun.
- Pinjaman senilai Rp5 juta harus dibayar dengan skema sebagai berikut:
  - Tahun 1: tidak ada pengembalian pinjaman
  - Tahun 2: pengembalian sebesar 10% dari pinjaman yang harus dilunasi
  - Tahun 3: pengembalian sebesar 20% dari pinjaman yang harus dilunasi
  - Tahun 4: pengembalian sebesar 30% dari pinjaman yang harus dilunasi
  - Tahun 5: pengembalian sebesar 40% dari pinjaman yang harus dilunasi
- Bunga dibebankan sebesar 5% per tahun selama periode pinjaman (asumsi bunga dibayar setiap tahun dengan tunggakan). Tingkat bunga pasar untuk pinjaman serupa adalah 10%.
- Jika sekolah belum dibangun, pinjaman harus dikembalikan kepada Lembaga Pembangunan.
- Entitas pemerintah membangun sekolah dengan progres pembangunan selama periode pinjaman, sebagai berikut:
  - Tahun 1: 1 sekolah selesai dibangun
  - Tahun 2: 3 sekolah selesai dibangun
  - Tahun 3: 5 sekolah selesai dibangun
  - Tahun 4: 10 sekolah selesai dibangun

Analisis

Entitas telah secara efektif menerima hibah sebesar Rp1 juta dan pinjaman sebesar Rp5 juta. Entitas tersebut juga telah menerima hibah tambahan sebesar Rp784.550 (selisih antara hasil pinjaman sebesar Rp5 juta dan nilai kini dari arus kas kontraktual dari pinjaman tersebut, yang didiskontokan dengan menggunakan tingkat bunga terkait pasar sebesar 10%).

Pemberian hibah senilai Rp1 juta + Rp784.550 dicatat sesuai dengan standar ini dan pinjaman dengan pembayaran bunga dan modal kontraktualnya, sesuai dengan pengaturan standar instrumen keuangan.

1. Pengakuan awal:

Kas dan setara kas	Rp6.000.000	
Utang/pinjaman		Rp4.215.450
Kewajiban		1.784.550

2. Tahun Pertama

Kewajiban	Rp178.455	
Pendapatan dari transaksi nonpertukaran		Rp178.455

(nilai Rp178.550 berasal dari pengakuan pendapatan dan pengurangan kewajiban yang berasal dari penyelesaian kewajiban membangun 1 sekolah dari total kewajiban membangun 10 sekolah, yaitu 1/10 x Rp1.784.550)

3. Tahun Kedua

Kewajiban	Rp356.910	
Pendapatan dari transaksi nonpertukaran		Rp356.910

(nilai Rp356.910 berasal dari pengakuan pendapatan dan pengurangan kewajiban yang berasal dari penyelesaian kewajiban membangun 3 sekolah dari total kewajiban membangun 10 sekolah atau {(3/10 x Rp1.784.550) – Rp178.455}.

4. Tahun Ketiga

Kewajiban	Rp356.910	
Pendapatan dari transaksi nonpertukaran		Rp356.910

(nilai Rp356.910 berasal dari pengakuan pendapatan dan pengurangan kewajiban yang berasal dari penyelesaian kewajiban membangun 5 sekolah dari total kewajiban membangun 10 sekolah atau {(5/10 x Rp1.784.550) – Rp535.365}

5. Tahun Keempat

Kewajiban	Rp892.275	
Pendapatan dari transaksi nonpertukaran		Rp892.275

(nilai Rp892.275 berasal dari pengakuan pendapatan dan pengurangan kewajiban yang berasal dari penyelesaian kewajiban membangun semua sekolah {(10/10 x Rp1.784.550) – Rp892.275}

Apabila pinjaman tersebut diberikan tanpa syarat, entitas pemerintah mencatat pengakuan awal pinjaman sebagai berikut:

Kas dan setara kas	Rp6.000.000	

1	Utang/pinjaman	Rp4.215.450
2	Pendapatan dari transaksi nonpertukaran	1.784.550

9. Paragraf 86 IPSAS 23, karena entitas pemerintah tidak mengendalikan entitas lainnya, sehingga penghapusan utang juga tidak terjadi, karenanya penghapusan utang entitas pengendali yang diakui sebagai pendapatan tidak dirujuk pada PSAP ini.
10. Paragraf 90-92 IPSAS 23 tidak dirujuk karena tidak dikenal transaksi warisan dalam pemerintah Indonesia.
11. Paragraf 104 IPSAS 23, pledge (janji) dalam IPSAS 23 tidak dirujuk, karena tidak termasuk transaksi dalam akuntansi pemerintah di Indonesia dan tingkat kepastiannya tidak dapat diukur dengan andal.
12. Paragraf 113 IPSAS 23, sebagaimana paragraf 69 IPSAS 23 yang tidak dirujuk, perhitungan dengan menggunakan model statistik kemungkinan berbeda dengan nilai aktual realisasi pendapatan yang diterima oleh entitas pemerintah.

Dalam Pernyataan Standar ini terdapat penambahan beberapa paragraf standar dan paragraf penjelasan yang bersifat menegaskan, yaitu:

1. Menambahkan paragraf 57 terkait dengan perlakuan akuntansi atas kelebihan penerimaan pajak yang dilakukan restitusi, sebagaimana diatur dalam PSAP 10 Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan, Kesalahan, Perubahan Estimasi serta Operasi yang Tidak Dilanjutkan.
2. Menambahkan pengaturan mengenai Pendapatan Transfer Antarentitas Pemerintahan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah (paragraf 75-81).

6. Paragraf 69 IPSAS 23, pengukuran basis statistik tidak dirujuk karena terdapat kemungkinan perbedaan nilai aktual realisasi pendapatan dengan perhitungan pendapatan yang menggunakan model statistik.
7. Paragraf 79 IPSAS 23, kalimat "*Many arrangements to transfer resources become binding on all parties before the transfer of resources takes place. However, sometimes one entity promises to transfer resources, but fails to do so. Consequently only when (a) a claim is enforceable, and (b) the entity assesses that it is probable that the inflow of resources will occur, will assets, liabilities, and/or revenue be recognized. Until that time, the entity cannot exclude or regulate the access of third parties to the benefits of the resources proposed for transfer",* tidak dirujuk karena sesuai dengan peraturan yang ada, penerima transfer tidak dapat mengajukan klaim kepada pemberi transfer jika pemberi transfer belum memenuhi kewajibannya.
8. Paragraf 80 IPSAS 23, karena transfer tidak memenuhi definisi sebagai "kontribusi dari pemilik".

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 19
PENGATURAN BERSAMA

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 4
Tujuan	1 - 2
Ruang Lingkup	3 - 4
Definisi	5
Pengaturan Bersama	6 - 8
Pengaturan Yang Mengikat	9
Pengendalian Bersama	10 - 17
Jenis Pengaturan Bersama	18 - 21
Laporan Keuangan Para Pihak Dalam Pengaturan Bersama	22 - 27
Operasi Bersama	22 - 25
Ventura Bersama	26 - 27
Ketentuan Transisi	28 - 36
Ventura Bersama – Transisi Dari Metode Konsolidasi Proporsional Ke Metode Ekuitas	28 - 32
Operasi Bersama – Transisi Dari Metode Ekuitas Ke Akuntansi Untuk Aset Dan Kewajiban	33 - 36
Pengungkapan	37
Tanggal Efektif	38

Lampiran:

- Pedoman Penerapan *(Application Guidance)*
- Dasar Kesimpulan *(Basis For Conclusion)*
- Contoh Ilustrasi *(Illustrative Examples)*
- Perbedaan Dengan IPSAS

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NOMOR 19

AKUNTANSI PENGATURAN BERSAMA

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur prinsip pelaporan keuangan entitas pemerintah yang memiliki kepentingan dalam pengaturan yang dikendalikan bersama.

2. Untuk mencapai tujuan dalam paragraf 01, Pernyataan Standar ini mendefinisikan pengendalian bersama (*joint control*) dan mensyaratkan entitas pemerintah yang merupakan pihak dalam pengaturan bersama untuk menentukan jenis pengaturan bersama dengan menilai hak dan kewajibannya serta mencatat hak dan kewajiban tersebut sesuai dengan jenis pengaturan bersama.

Ruang Lingkup

3. Pernyataan Standar ini berlaku untuk setiap entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah yang memperoleh anggaran berdasarkan APBN/APBD, tidak termasuk perusahaan negara/daerah, yang merupakan pihak dalam pengaturan bersama.

4. Pernyataan Standar ini berlaku untuk pengaturan yang melibatkan dua pihak atau lebih yang memiliki pengendalian bersama. Pengendalian bersama dalam standar ini mensyaratkan setidak-tidaknya entitas pemerintah merupakan salah satu pihak dalam pengaturan bersama.

DEFINISI

5. Dalam pernyataan standar ini yang dimaksud dengan:

<u>Aktivitas relevan</u> adalah aktivitas yang secara signifikan mempengaruhi manfaat pengaturan bersama.

<u>Kendaraan terpisah</u> (separate vehicle) adalah struktur keuangan yang dapat diidentifikasikan secara terpisah, mencakup entitas hukum terpisah atau entitas yang diakui oleh undang-undang, terlepas dari apakah entitas tersebut memiliki subjek hukum.

<u>Operasi bersama</u> (joint operation) adalah pengaturan bersama yang mengatur bahwa para pihak yang memiliki pengendalian bersama memiliki hak atas aset

dan tanggung jawab atas kewajiban terkait dengan pengaturan tersebut. Para pihak tersebut disebut operator bersama.

<u>Operator bersama</u> (joint operator) adalah pihak yang memiliki pengendalian bersama atas operasi bersama.

<u>Pengaturan bersama</u> (joint arrangement) adalah pengaturan yang melibatkan dua pihak atau lebih yang memiliki pengendalian bersama.

<u>Pengaturan yang mengikat (binding arrangement)</u> adalah pengaturan yang memberikan hak dan kewajiban yang bersifat memaksa kepada pihak dalam pengaturan bersama, seperti dalam bentuk kontrak. Pengaturan yang mengikat mencakup hak yang berasal dari kontrak atau hak hukum lainnya.

<u>Pengendalian bersama (joint control)</u> adalah persetujuan untuk berbagi pengendalian atas suatu pengaturan bersama melalui suatu pengaturan yang mengikat. Pengendalian bersama hanya terjadi ketika keputusan mengenai aktivitas relevan mensyaratkan persetujuan dengan suara bulat dari seluruh pihak yang berbagi pengendalian.

<u>Pihak dalam pengaturan bersama</u> (party to a joint arrangement) adalah entitas yang berpartisipasi dalam pengaturan bersama, terlepas dari apakah entitas tersebut memiliki pengendalian bersama atas pengaturan.

<u>Ventura bersama</u> (joint venture) adalah pengaturan bersama yang mengatur bahwa para pihak yang memiliki pengendalian bersama memiliki hak atas aset neto pengaturan tersebut. Para pihak tersebut disebut venturer bersama.

<u>Venturer bersama (joint venturer)</u> adalah pihak yang memiliki pengendalian bersama atas ventura bersama.

<u>Entitas pemerintah</u> adalah entitas akuntansi dan/atau entitas pelaporan yang memperoleh anggaran berdasarkan APBN/APBD, yang menyelenggarakan akuntansi dan pelaporan keuangan.

PENGATURAN BERSAMA

6. Pengaturan bersama adalah pengaturan yang melibatkan dua pihak atau lebih yang memiliki pengendalian bersama.

7. Pengaturan bersama memiliki karakteristik berikut ini:

(a) ***Para pihak terikat oleh suatu pengaturan yang mengikat, dan***

(b) ***Pengaturan yang mengikat memberikan pengendalian bersama kepada dua pihak atau lebih yang berada dalam pengaturan bersama.***

8. Pengaturan bersama dapat berbentuk operasi bersama atau ventura bersama.

PENGATURAN YANG MENGIKAT

9. Pengaturan yang mengikat dan bersifat memaksa dapat dibuktikan dengan beberapa cara. Pengaturan yang mengikat dan bersifat memaksa

dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan. Mekanisme hukum atau peraturan perundang-undangan seperti otoritas legislatif atau eksekutif dapat membentuk pengaturan yang bersifat memaksa, sama dengan pengaturan kontraktual, baik secara:

(a) individual oleh mekanisme hukum atau peraturan perundang-undangan itu sendiri; atau

(b) bersama dengan kontrak antara para pihak.

PENGENDALIAN BERSAMA

10. Pengendalian bersama adalah persetujuan untuk berbagi pengendalian atas pengaturan bersama yang disepakati melalui pengaturan yang mengikat. Pengendalian bersama terjadi ketika keputusan atas aktivitas relevan mensyaratkan persetujuan dengan suara bulat dari seluruh pihak yang berbagi pengendalian.

11. Entitas pemerintah yang merupakan pihak dalam pengaturan bersama menilai apakah pengaturan yang mengikat memberikan pengendalian secara kolektif kepada para pihak atau sekelompok pihak. Para pihak, atau sekelompok pihak mengendalikan pengaturan bersama secara kolektif ketika para pihak harus bertindak bersama untuk mengarahkan aktivitas pengaturan bersama yang mempengaruhi manfaat secara signifikan. Aktivitas pengaturan bersama yang mempengaruhi manfaat signifikan disebut dengan aktivitas relevan.

12. Pengendalian bersama muncul hanya ketika keputusan atas aktivitas relevan membutuhkan persetujuan dengan suara bulat dari para pihak yang mengendalikan pengaturan bersama secara kolektif.

13. Penilaian mengenai adanya pengendalian bersama oleh para pihak dalam pengaturan dilakukan dengan:

(a) Melakukan penilaian apakah pengaturan yang mengikat memberikan pengendalian secara kolektif kepada seluruh atau sekelompok pihak untuk mengarahkan aktivitas relevan, dan

(b) Melakukan penilaian apakah para pihak tersebut memiliki pengendalian bersama yang mensyaratkan persetujuan dengan suara bulat.

14. Dalam pengaturan bersama, tidak ada pihak tunggal yang mengendalikan pengaturan secara sepihak. Persyaratan persetujuan dengan suara bulat berarti setiap pihak dengan pengendalian bersama dapat mencegah pihak lain atau sekelompok pihak untuk mengendalikan pengaturan tersebut atau membuat keputusan sepihak tanpa persetujuannya.

15. Pengaturan dapat merupakan pengaturan bersama walaupun tidak seluruh pihak yang terlibat memiliki pengendalian bersama. Para pihak dapat

dibedakan menjadi para pihak yang memiliki pengendalian bersama atas pengaturan bersama (operator bersama atau venturer bersama) dan pihak yang berpartisipasi namun tidak memiliki pengendalian bersama atas pengaturan bersama.

16. Entitas pemerintah menggunakan pertimbangan ketika menilai apakah para pihak atau sekelompok pihak memiliki pengendalian bersama. Entitas pemerintah mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan dalam menilai apakah seluruh atau sekelompok pihak, memiliki pengendalian bersama atas suatu pengaturan.

17. Jika fakta dan keadaan berubah, maka entitas pemerintah menilai kembali apakah entitas pemerintah masih memiliki pengendalian bersama atas pengaturan tersebut.

JENIS PENGATURAN BERSAMA

18. Entitas pemerintah menentukan jenis pengaturan bersama yang melibatkannya. Pengklasifikasian pengaturan bersama sebagai operasi bersama atau ventura bersama didasarkan pada hak dan kewajiban para pihak dalam pengaturan bersama.

19. Entitas pemerintah menggunakan pertimbangan ketika menilai hak dan kewajiban yang timbul dari pengaturan untuk menentukan apakah pengaturan bersama merupakan operasi bersama atau ventura bersama dengan mempertimbangkan struktur dan bentuk hukum pengaturan bersama, persyaratan yang disetujui oleh para pihak dalam pengaturan yang mengikat atau diatur dalam mekanisme hukum atau peraturan perundang-undangan, dan jika relevan, fakta dan keadaan lain.

20. Kerangka perjanjian dapat menetapkan persyaratan umum untuk melakukan satu atau lebih aktivitas yang mengikat para pihak. Kerangka perjanjian dapat menetapkan para pihak untuk membentuk pengaturan bersama yang berbeda, berupa operasi bersama dan ventura bersama, jika para pihak memiliki hak dan kewajiban yang berbeda ketika melakukan aktivitas yang berbeda dalam kerangka perjanjian yang sama. Sebagai akibatnya, operasi bersama dan ventura bersama dapat terbentuk secara bersamaan ketika para pihak melakukan aktivitas yang berbeda sebagai bagian dari kerangka perjanjian yang sama.

21. Jika fakta dan keadaan berubah, maka entitas pemerintah menilai kembali apakah jenis pengaturan bersama yang entitas pemerintah terlibat di dalamnya telah berubah.

LAPORAN KEUANGAN PARA PIHAK DALAM PENGATURAN BERSAMA

Operasi Bersama

22. Operator bersama mengakui hal berikut terkait dengan kepentingannya dalam operasi bersama:

(a) aset, mencakup bagiannya atas setiap aset yang dikelola bersama;

(b) kewajiban, mencakup bagiannya atas setiap kewajiban yang terjadi bersama;

(c) pendapatan dari penjualan bagiannya atas output yang dihasilkan dari operasi bersama;

(d) bagiannya atas pendapatan dari penjualan output oleh operasi bersama;

(e) beban, mencakup bagiannya atas setiap beban yang terjadi secara bersama-sama; dan

(f) belanja, mencakup bagiannya atas setiap belanja yang terjadi secara bersama-sama.

23. Entitas pemerintah yang merupakan operator bersama mencatat aset, kewajiban, pendapatan, belanja dan beban terkait dengan kepentingannya dalam operasi bersama sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

24. Entitas pemerintah yang berpartisipasi dalam, namun tidak memiliki pengendalian bersama atas, suatu operasi bersama, juga mencatat kepentingannya sesuai dengan paragraf 22–23 jika entitas pemerintah tersebut memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban yang terkait dengan operasi bersama tersebut.

25. Entitas pemerintah yang berpartisipasi dalam suatu operasi bersama namun tidak memiliki pengendalian bersama dan tidak memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban yang terkait dengan operasi bersama, maka entitas pemerintah mencatat kepentingannya pada operasi bersama tersebut sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

Ventura Bersama

26. Venturer bersama mengakui kepentingannya dalam ventura bersama sebagai investasi dan mencatat investasi tersebut dengan menggunakan metode ekuitas sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur mengenai Investasi, kecuali entitas pemerintah dikecualikan dari penerapan metode ekuitas seperti yang ditentukan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan tersebut.

27. Jika entitas pemerintah merupakan pihak yang berpartisipasi namun tidak memiliki pengendalian bersama atas ventura bersama, maka entitas

pemerintah mencatat kepentingannya dalam pengaturan bersama sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

KETENTUAN TRANSISI

Ventura Bersama – Transisi dari Metode Konsolidasi Proporsional ke Metode Ekuitas

28. Ketika mengubah dari metode konsolidasi proporsional ke metode ekuitas, suatu entitas pemerintah mengakui investasinya dalam ventura bersama pada awal yang paling mendekati periode tersebut. Investasi awal tersebut diukur sebesar nilai tercatat atas aset dan kewajiban yang sebelumnya dikonsolidasikan secara proporsional oleh entitas pemerintah.

29. Saldo awal investasi yang ditentukan sesuai dengan paragraf 28 merupakan biaya perolehan investasi pada pengakuan awal. Suatu entitas pemerintah menerapkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur mengenai Investasi terhadap saldo awal investasi untuk menilai apakah investasi tersebut mengalami penurunan nilai dan mengakui penurunan nilai tersebut sebagai penyesuaian terhadap ekuitas pada awal yang paling mendekati periode tersebut.

30. Jika penggabungan semua aset dan kewajiban yang sebelumnya dikonsolidasikan secara proporsional menghasilkan ekuitas negatif, maka entitas pemerintah menilai apakah entitas pemerintah memiliki kewajiban hukum sehubungan dengan ekuitas negatif dan, jika demikian, entitas pemerintah tersebut mengakui kewajiban terkait. Jika entitas pemerintah menyimpulkan bahwa ia tidak memiliki kewajiban hukum sehubungan dengan ekuitas negatif, entitas pemerintah tidak mengakui kewajiban terkait tetapi entitas pemerintah tersebut menyajikan nilai investasi sebesar nihil. Entitas pemerintah akan mengungkapkan fakta ini dalam Catatan atas Laporan Keuangan, bersama dengan selisih yang berasal dari ekuitas negatif yang belum diakui dalam investasi atas ventura bersama pada awal yang paling mendekati periode tersebut dan pada saat penerapan pernyataan standar ini.

31. Suatu entitas pemerintah mengungkapkan rincian aset dan kewajiban yang telah direklasifikasi ke dalam investasi untuk semua ventura bersama pada awal yang paling mendekati periode tersebut.

32. Setelah pengakuan awal, suatu entitas pemerintah mencatat dan melaporkan investasi dalam ventura bersama dengan menggunakan metode ekuitas sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur mengenai Investasi.

Operasi Bersama – Transisi dari Metode Ekuitas ke Akuntansi untuk Aset dan Kewajiban

33. Ketika mengubah dari metode ekuitas menjadi pencatatan untuk aset dan kewajiban sehubungan dengan kepentingannya dalam operasi bersama, suatu entitas pemerintah, pada awal yang paling mendekati periode tersebut, menghentikan pengakuan investasi yang sebelumnya dicatat dengan metode ekuitas dan mengakui bagiannya dari masing-masing aset dan kewajiban berkenaan dengan kepentingannya dalam operasi bersama.

34. Suatu entitas pemerintah menentukan kepentingannya atas aset dan kewajiban dalam operasi bersama berdasarkan hak dan kewajibannya dalam proporsi tertentu sesuai pengaturan yang mengikat. Entitas pemerintah mengukur nilai tercatat awal aset dan kewajiban dengan memisahkannya dari nilai tercatat investasi pada periode sebelumnya berdasarkan metode ekuitas pada awal yang paling mendekati periode tersebut.

35. Perbedaan yang timbul dari investasi yang sebelumnya dicatat dengan metode ekuitas dan nilai neto aset dan kewajiban diakui sebagai penyesuaian ekuitas pada awal yang paling mendekati periode tersebut jika nilai neto aset dan kewajiban diakui lebih tinggi atau rendah dari investasi yang dihentikan pengakuannya.

36. Entitas pemerintah yang melakukan perubahan dari metode ekuitas menjadi pencatatan untuk aset dan kewajiban melakukan rekonsiliasi antara investasi yang dihentikan pengakuannya dengan aset dan kewajiban yang diakui, bersama dengan selisih yang disesuaikan terhadap ekuitas pada awal periode berikutnya.

PENGUNGKAPAN

37. Hal-hal yang diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah berkaitan dengan pengaturan bersama sedikitnya meliputi:

(a) Jenis pengaturan bersama, apakah berupa operasi bersama atau ventura bersama, dan persyaratan yang mengikat yang memodifikasi jenis pengaturan bersama jika relevan;

(b) Aktivitas relevan dalam pengaturan bersama;

(c) Komitmen modal/ekuitas dari venturer terkait dengan kepentingannya pada ventura bersama; dan

(d) Daftar dan penjelasan hal-hal yang signifikan pada ventura bersama dan proporsi kepemilikan pada ventura bersama, antara lain mencakup hal yang dapat mempengaruhi perubahan struktur kendaraan bersama atau perubahan pengaturan yang mengikat.

TANGGAL EFEKTIF

38. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2026.

Pedoman Penerapan (*Application Guidance*)

(*Panduan Penerapan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Pengaturan Bersama.*)

PP 01 Contoh-contoh dalam lampiran ini menggambarkan situasi hipotetis. Meskipun beberapa aspek dari contoh dapat menyajikan pola fakta aktual, semua fakta dan keadaan yang relevan dari pola fakta tertentu perlu dievaluasi ketika menerapkan PSAP Pengaturan Bersama.

Pengaturan Bersama

Pengaturan yang Mengikat (paragraf 09)

PP 02 Konsisten dengan definisi pengaturan yang mengikat dalam Pernyataan Standar ini, diskusi tentang pengaturan yang mengikat ini juga relevan dengan pengaturan yang bersifat memaksa (*enforceable arrangements*) yang dibuat oleh otoritas legislatif atau eksekutif.

PP 03 Ketika pengaturan bersama dibentuk melalui kendaraan terpisah (lihat paragraf PP 19 – PP 33), pengaturan yang mengikat atau beberapa aspek dari pengaturan yang mengikat, dapat dimasukkan di dalam akta, piagam atau anggaran dasar dan anggaran rumah tangga kendaraan terpisah.

PP 04 Pengaturan yang mengikat menetapkan ketentuan untuk para pihak yang berpartisipasi dalam aktivitas yang merupakan subjek pengaturan, umumnya berkaitan dengan hal-hal seperti:

(a) tujuan, aktivitas, dan jangka waktu.

(b) penunjukan dewan komisaris/dewan pengawas/dewan direksi atau organ pengelola yang setara.

(c) proses pengambilan keputusan: hal-hal yang membutuhkan keputusan para pihak, hak kepemilikan para pihak dan tingkat dukungan yang disyaratkan untuk hal-hal tersebut. Proses pengambilan keputusan tercermin dalam pengaturan yang mengikat yang membentuk pengendalian bersama (lihat paragraf PP 05 – PP 11).

(d) modal/ekuitas atau kontribusi lain yang disyaratkan para pihak.

(e) Pembagian aset, kewajiban, pendapatan, beban dan surplus atau defisit kepada para pihak.

Pengendalian Bersama (paragraf 10–17)

PP 05 Dalam menilai apakah suatu entitas pemerintah memiliki pengendalian bersama atas suatu pengaturan, suatu entitas pemerintah menilai terlebih dahulu apakah semua pihak, atau sekelompok pihak, mengendalikan pengaturan tersebut. Ketika semua pihak, atau sekelompok pihak, secara kolektif dapat mengarahkan kegiatan yang secara signifikan memengaruhi manfaat dari pengaturan (yaitu, aktivitas relevan), para pihak mengendalikan pengaturan secara kolektif.

PP 06 Setelah menyimpulkan bahwa semua pihak, atau sekelompok pihak, mengendalikan pengaturan secara kolektif, suatu entitas pemerintah akan menilai apakah entitas pemerintah tersebut memiliki pengendalian bersama atas pengaturan. Pengendalian bersama hanya akan terjadi ketika keputusan tentang aktivitas relevan membutuhkan persetujuan bulat para pihak yang secara kolektif mengendalikan pengaturan. Dibutuhkan pertimbangan untuk melakukan penilaian apakah pengaturan tersebut dikendalikan bersama oleh semua pihak atau sekelompok pihak atau salah satu pihak saja.

PP 07 Kadang-kadang proses pengambilan keputusan yang disepakati oleh para pihak dalam pengaturan yang mengikat secara implisit mengarah ke pengendalian bersama. Misalnya, diasumsikan dua pihak membentuk suatu pengaturan yang masing-masing memiliki 50 persen hak kepemilikan dan pengaturan yang mengikat di antara mereka menentukan bahwa setidaknya 51 persen hak kepemilikan diperlukan untuk membuat keputusan tentang aktivitas relevan. Dalam hal ini, para pihak secara implisit menyepakati bahwa mereka memiliki pengendalian bersama atas pengaturan tersebut karena keputusan tentang aktivitas relevan tidak dapat dibuat tanpa persetujuan kedua belah pihak.

PP 08 Dalam keadaan lain, pengaturan yang mengikat dapat mensyaratkan proporsi hak kepemilikan minimum untuk membuat keputusan tentang aktivitas relevan. Ketika proporsi hak kepemilikan minimum yang disyaratkan dapat dicapai oleh lebih dari satu kombinasi para pihak yang bersepakat, pengaturan tersebut bukanlah pengaturan bersama, kecuali pengaturan yang mengikat menentukan pihak (atau kombinasi para pihak) yang disyaratkan untuk menyepakati keputusan mengenai aktivitas relevan dengan suara bulat.

Contoh Penerapan

Contoh 1

Jika terdapat tiga pihak yang membentuk suatu pengaturan: A memiliki 50 persen hak kepemilikan, B memiliki 30 persen hak kepemilikan, dan C memiliki 20 persen hak kepemilikan dalam pengaturan tersebut. Pengaturan yang mengikat antara A, B dan C menentukan bahwa setidaknya 75 persen hak kepemilikan diperlukan untuk membuat keputusan tentang aktivitas relevan. Meskipun A dapat memblokir keputusan apa pun, A tidak mengendalikan pengaturan karena A membutuhkan persetujuan B. Pengaturan yang mengikat yang mensyaratkan setidaknya 75 persen hak kepemilikan dalam pengambilan keputusan tentang aktivitas relevan menyiratkan bahwa A dan B memiliki

pengendalian bersama atas pengaturan tersebut karena keputusan tentang aktivitas relevan tidak dapat dibuat tanpa persetujuan A dan B.

Contoh 2

Jika suatu pengaturan memiliki tiga pihak: A memiliki 50 persen hak kepemilikan, B dan C masing-masing memiliki 25 persen hak kepemilikan dalam pengaturan tersebut. Pengaturan yang mengikat antara A, B dan C menentukan bahwa setidaknya 75 persen hak kepemilikan diperlukan untuk membuat keputusan tentang aktivitas relevan. Meskipun A dapat memblokir semua keputusan, A tidak mengendalikan pengaturan karena membutuhkan persetujuan B atau C. Dalam contoh ini, A, B dan C mengendalikan pengaturan tersebut secara kolektif. Namun, terdapat lebih dari satu kombinasi pihak yang dapat bersepakat untuk mencapai 75 persen hak kepemilikan (yaitu, A dan B atau A dan C). Dalam situasi ini, untuk menjadi pengaturan bersama, pengaturan yang mengikat perlu menentukan kombinasi para pihak yang diperlukan untuk menyetujui keputusan tentang aktivitas relevan dengan suara bulat.

Contoh 3

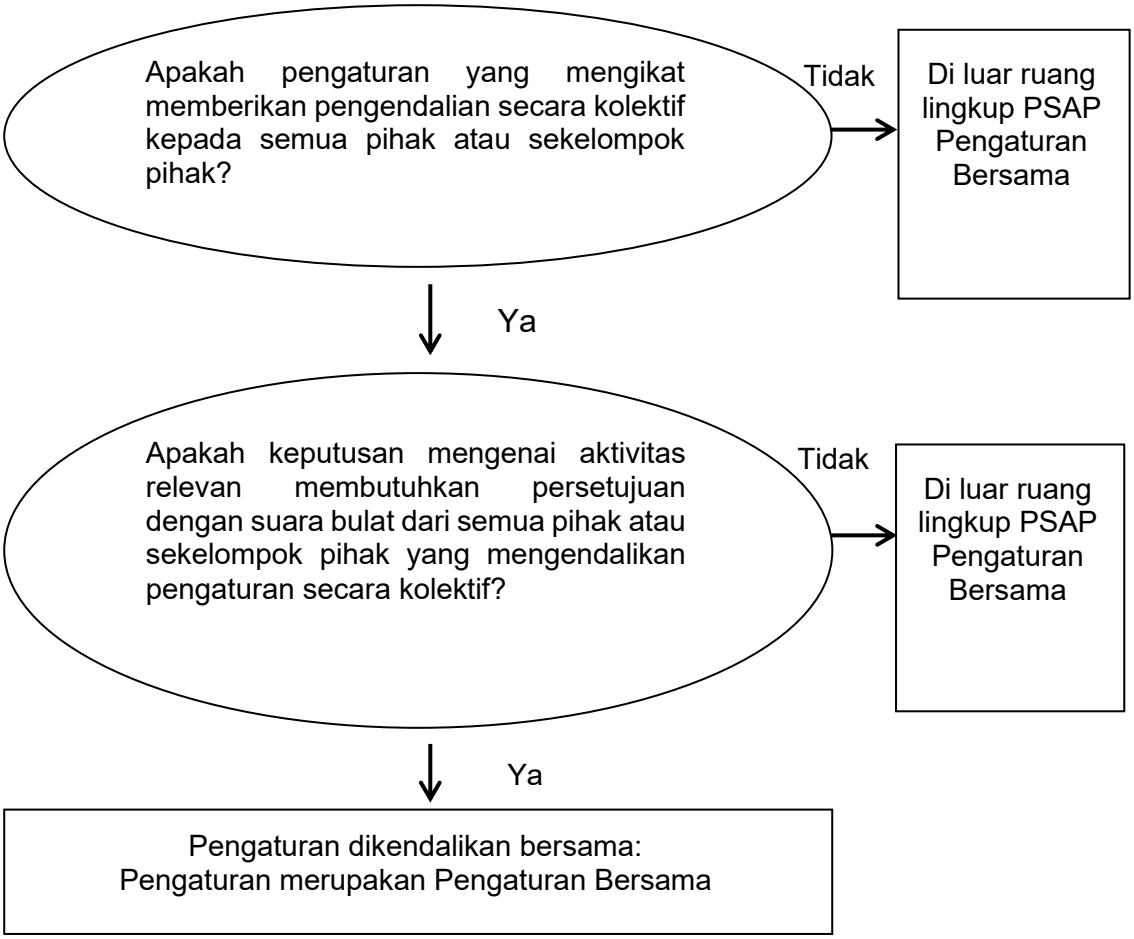
Jika A dan B masing-masing memiliki 35 persen hak kepemilikan dalam pengaturan dengan sisa 30 persen hak kepemilikan tersebar luas. Keputusan tentang aktivitas relevan membutuhkan persetujuan mayoritas hak kepemilikan. A dan B memiliki pengendalian bersama atas pengaturan tersebut hanya jika pengaturan yang mengikat menentukan bahwa keputusan tentang aktivitas relevan membutuhkan persetujuan A dan B.

PP 09 Persyaratan persetujuan dengan suara bulat berarti bahwa setiap pihak yang memiliki pengendalian bersama dapat mencegah pihak lain, atau sekelompok pihak lain, untuk membuat keputusan sepihak (tentang aktivitas relevan) tanpa persetujuannya. Jika persyaratan persetujuan dengan suara bulat hanya terkait dengan keputusan yang memberikan perlindungan hak kepada suatu pihak dan bukan pada keputusan tentang aktivitas relevan, maka pihak tersebut bukanlah merupakan pihak yang memiliki pengendalian bersama.

PP 10 Pengaturan yang mengikat dapat mencakup klausul mengenai penyelesaian sengketa, seperti arbitrase. Ketentuan ini dapat memperbolehkan pengambilan keputusan tanpa persetujuan dengan suara bulat antara para pihak yang memiliki pengendalian bersama. Keberadaan ketentuan tersebut tidak mencegah pengaturan untuk dikendalikan bersama dan, sebagai akibatnya, tidak mencegah pengaturan tersebut menjadi pengaturan bersama.

PP 11 Ketika suatu pengaturan berada di luar ruang lingkup pernyataan standar ini, entitas pemerintah mencatat kepentingannya dalam pengaturan sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

Penilaian Pengendalian Bersama



Jenis Pengaturan Bersama (paragraf 18–21)

PP 12 Pengaturan bersama dapat dibentuk untuk berbagai tujuan, misalnya sebagai cara para pihak untuk berbagi biaya dan risiko, atau memberikan akses kepada para pihak terhadap teknologi baru atau pasar baru atau cara para pihak untuk penyediaan jasa layanan publik. Pengaturan bersama dapat dibangun dengan menggunakan berbagai struktur dan bentuk hukum.

PP 13 Beberapa pengaturan tidak memerlukan kendaraan terpisah, namun beberapa pengaturan lain melibatkan pembentukan kendaraan terpisah, untuk melakukan aktivitas yang menjadi subjek pengaturan.

PP 14 Klasifikasi pengaturan bersama yang disyaratkan oleh Pernyataan Standar ini tergantung pada hak dan kewajiban para pihak yang timbul dari operasi

normal pengaturan. Pernyataan Standar ini mengklasifikasikan pengaturan bersama sebagai operasi bersama atau ventura bersama. Pengaturan merupakan operasi bersama jika suatu entitas pemerintah memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait dengan pengaturan. Pengaturan merupakan ventura bersama jika suatu entitas pemerintah memiliki hak atas aset neto pengaturan tersebut. Paragraf PP 16 – PP 33 menetapkan penilaian yang dilakukan entitas pemerintah untuk menentukan apakah entitas pemerintah memiliki kepentingan dalam operasi bersama atau ventura bersama.

Klasifikasi Pengaturan Bersama

PP 15 Sebagaimana dinyatakan dalam paragraf PP 14, klasifikasi pengaturan bersama mensyaratkan para pihak untuk menilai hak dan kewajiban yang timbul dari pengaturan tersebut. Entitas pemerintah mempertimbangkan hal-hal berikut pada saat melakukan penilaian:

(a) Struktur pengaturan bersama (lihat paragraf PP 16 – PP 21).

(b) Ketika pengaturan bersama dibentuk melalui kendaraan terpisah:

(i) Bentuk hukum kendaraan terpisah (lihat paragraf PP 22 – PP 24);

(ii) Persyaratan pengaturan yang mengikat (lihat paragraf PP 25 – PP 28); dan

(iii) Jika relevan, fakta dan keadaan lainnya (lihat paragraf PP 29 – PP 33).

Struktur Pengaturan Bersama

Pengaturan Bersama yang Tidak Dibentuk Melalui Kendaraan Terpisah

PP 16 Pengaturan bersama yang tidak dibentuk melalui kendaraan terpisah merupakan operasi bersama. Dalam hal ini, pengaturan yang mengikat menetapkan hak dan kewajiban para pihak atas aset, kewajiban, pendapatan, belanja dan beban yang terkait dengan pengaturan.

PP 17 Pengaturan yang mengikat seringkali menggambarkan sifat aktivitas yang merupakan subjek pengaturan dan bagaimana para pihak tersebut berencana untuk melakukan aktivitas bersama. Contohnya, para pihak dalam pengaturan bersama dapat menyetujui untuk memberikan jasa atau memproduksi suatu produk bersama, dengan masing-masing pihak bertanggung jawab untuk tugas spesifik, menggunakan aset yang dimilikinya dan menanggung kewajibannya. Pengaturan yang mengikat tersebut juga dapat menetapkan bagaimana pendapatan, belanja dan beban bersama dibagi di antara para pihak. Dalam hal ini, masing-masing operator bersama mengakui aset dan kewajiban yang digunakan untuk tugas spesifik tersebut, dan bagiannya atas pendapatan, belanja dan beban sesuai pengaturan yang mengikat dalam laporan keuangannya.

PP 18 Dalam kasus lain, para pihak dalam pengaturan bersama dapat menyepakati untuk membagi dan mengoperasikan aset secara bersama. Dalam hal ini, pengaturan yang mengikat menetapkan hak para pihak atas aset yang dioperasikan bersama, dan bagaimana *output* (barang/jasa yang dihasilkan dari aktivitas operasi bersama), atau pendapatan dari aset dan biaya operasi dibagi antara para pihak. Setiap operator bersama mencatat bagiannya atas aset yang dioperasikan bersama, bagian yang disepakatinya atas kewajiban, bagiannya atas *output* (barang/jasa yang dihasilkan dari aktivitas operasi bersama), pendapatan, belanja dan beban sesuai dengan pengaturan yang mengikat.

Pengaturan Bersama yang Dibentuk melalui Kendaraan Terpisah

PP 19 Pengaturan bersama yang memiliki aset dan kewajiban dalam kendaraan terpisah dapat berupa ventura bersama atau operasi bersama.

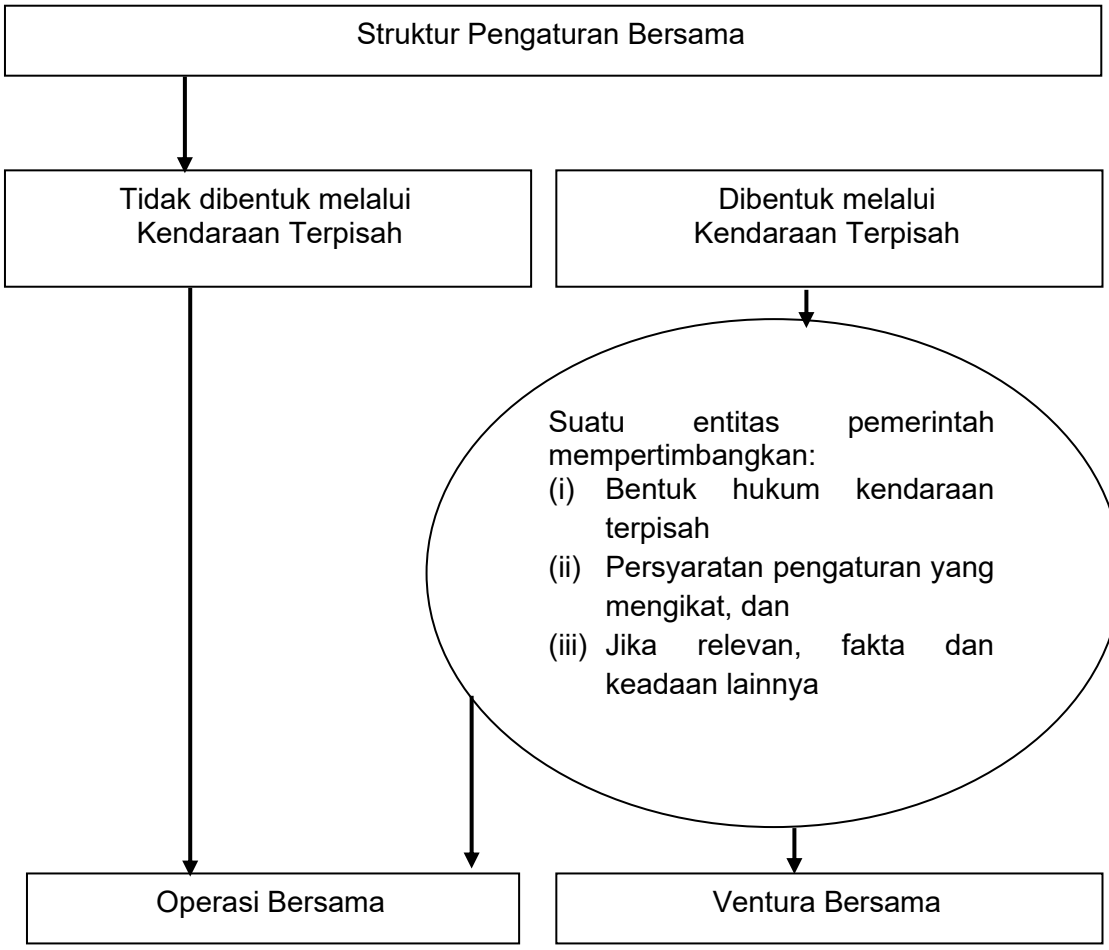
PP 20 Hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban suatu pihak terkait pengaturan yang dibentuk melalui kendaraan terpisah menentukan apakah suatu pihak adalah operator bersama atau venturer bersama.

PP 21 Sebagaimana dinyatakan dalam paragraf PP 15, ketika para pihak membentuk suatu pengaturan bersama dalam kendaraan terpisah, para pihak menilai apakah bentuk hukum kendaraan terpisah, persyaratan pengaturan yang mengikat dan, jika relevan, fakta dan keadaan lain memberikan kepada para pihak:

(a) hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait dengan pengaturan (dalam hal ini pengaturan merupakan operasi bersama); atau

(b) hak atas aset neto pengaturan (dalam hal ini pengaturan merupakan ventura bersama).

Klasifikasi Pengaturan Bersama: Penilaian Hak dan Kewajiban Para Pihak yang berasal dari Pengaturan



Bentuk Hukum Kendaraan Terpisah

PP 22 Bentuk hukum kendaraan terpisah merupakan hal yang relevan untuk dipertimbangkan ketika menilai jenis pengaturan bersama. Bentuk hukum membantu penilaian awal hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban para pihak dalam kendaraan terpisah, seperti apakah para pihak memiliki kepentingan atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban yang dimiliki dalam kendaraan terpisah.

PP 23 Misalnya, para pihak dapat melakukan pengaturan bersama melalui kendaraan terpisah, yang bentuk hukumnya menyebabkan kendaraan terpisah tersebut diperlakukan sebagai entitas terpisah yang berdiri sendiri (aset dan kewajiban yang dimiliki kendaraan terpisah adalah aset dan kewajiban kendaraan terpisah dan bukan aset dan kewajiban para pihak). Dalam hal ini, penilaian atas hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak melalui bentuk hukum kendaraan terpisah dapat mengindikasikan bahwa pengaturan tersebut merupakan ventura bersama. Namun,

persyaratan yang disepakati oleh para pihak dalam pengaturan yang mengikat (lihat paragraf PP 25 – PP 28) dan, jika relevan, fakta dan keadaan lain (lihat paragraf PP 29 – PP 33) dapat mengesampingkan penilaian atas hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak melalui bentuk hukum kendaraan terpisah.

PP 24 Penilaian atas hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak berdasarkan bentuk hukum kendaraan terpisah dapat disimpulkan sebagai operasi bersama, jika dan hanya jika bentuk hukum pengaturan bersama dalam kendaraan terpisah tidak memberikan pemisahan antara para pihak dengan kendaraan terpisah, sehingga aset dan kewajiban yang dimiliki dalam kendaraan terpisah merupakan aset dan kewajiban para pihak.

Penilaian Persyaratan Pengaturan yang mengikat

PP 25 Pada umumnya, hak dan kewajiban yang disepakati para pihak dalam pengaturan yang mengikat konsisten, atau tidak bertentangan, dengan hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak berdasarkan bentuk hukum kendaraan terpisah.

PP 26 Dalam hal tertentu, para pihak menggunakan pengaturan yang mengikat untuk membalikkan atau memodifikasi hak dan kewajiban yang diberikan berdasarkan bentuk hukum kendaraan terpisah.

Contoh Penerapan
Contoh 4

Jika dua pihak membentuk pengaturan bersama dalam entitas berbadan hukum. Setiap pihak memiliki 50 persen kepemilikan pada entitas berbadan hukum tersebut. Badan hukum memungkinkan pemisahan entitas dari pemiliknya, dan sebagai akibatnya, aset dan kewajiban yang dimiliki dalam entitas tersebut adalah aset dan kewajiban entitas berbadan hukum. Dalam hal ini, penilaian hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak melalui bentuk hukum kendaraan terpisah menunjukkan bahwa para pihak memiliki hak atas aset neto pengaturan tersebut.

Namun, para pihak memodifikasi fitur korporasi/entitas berbadan hukum melalui pengaturan yang mengikat sehingga masing-masing pihak memiliki kepentingan dalam aset entitas berbadan hukum dan masing-masing bertanggung jawab atas kewajiban entitas berbadan hukum dalam proporsi yang telah ditentukan. Modifikasi yang mengikat terhadap fitur korporasi/entitas berbadan hukum dapat menyebabkan pengaturan menjadi operasi bersama.

PP 27 Tabel berikut membandingkan persyaratan umum dalam pengaturan yang mengikat para pihak dalam operasi bersama dan ventura bersama. Contoh

istilah yang mengikat yang disajikan dalam tabel berikut ini belum mencakup keseluruhan istilah.

Penilaian Persyaratan dari Pengaturan yang Mengikat

	Operasi Bersama	Ventura Bersama
Persyaratan pengaturan yang mengikat	Pengaturan yang mengikat memberikan hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait dengan pengaturan kepada para pihak dalam pengaturan bersama.	Pengaturan yang mengikat memberikan hak atas aset neto pengaturan kepada para pihak dalam pengaturan bersama (dalam hal ini, kendaraan terpisah, bukan para pihak, yang memiliki hak atas aset, dan tanggung jawab atas kewajiban, terkait dengan pengaturan).
Hak atas aset	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa para pihak dalam pengaturan bersama berbagi semua kepentingan (misalnya, hak atau kepemilikan) atas aset terkait dalam proporsi tertentu (misalnya, sebanding dengan hak kepemilikan para pihak dalam pengaturan atau sebanding dengan kegiatan yang dilakukan melalui pengaturan yang secara langsung dikaitkan dengan para pihak).	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa aset yang dibawa ke dalam pengaturan atau selanjutnya diperoleh oleh pengaturan bersama adalah aset pengaturan. Para pihak tidak memiliki kepentingan (dalam hal ini, tidak ada hak atau kepemilikan) dalam aset pengaturan.
Tanggung jawab atas kewajiban	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa para pihak dalam pengaturan bersama berbagi semua kewajiban, biaya dan beban dalam proporsi tertentu (misalnya, sebanding dengan kepentingan kepemilikan para pihak dalam pengaturan atau sebanding dengan kegiatan yang dilakukan melalui pengaturan yang secara	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa pengaturan bersama bertanggung jawab atas utang dan kewajiban pengaturan. Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa para pihak dalam pengaturan bersama bertanggung jawab atas pengaturan hanya sejauh investasi masing-masing dalam pengaturan

	Operasi Bersama	Ventura Bersama
	langsung dikaitkan dengan para pihak).	atau kewajiban masing-masing untuk memberikan kontribusi modal yang belum dibayar atau modal tambahan ke pengaturan, atau keduanya.
	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa para pihak dalam pengaturan bersama bertanggung jawab atas klaim yang diajukan oleh pihak ketiga.	Pengaturan yang mengikat menyatakan bahwa kreditur pengaturan bersama tidak memiliki hak untuk menuntut pihak manapun sehubungan dengan utang atau kewajiban pengaturan.
Pendapatan, beban, surplus atau defisit	Pengaturan yang mengikat menetapkan alokasi pendapatan dan beban berdasarkan kinerja relatif masing-masing pihak untuk pengaturan bersama. Sebagai contoh, pengaturan yang mengikat dapat menetapkan bahwa pendapatan dan beban dialokasikan berdasarkan kapasitas yang digunakan masing-masing pihak dalam pabrik yang dioperasikan bersama, yang dapat berbeda dari kepentingan kepemilikan masing-masing pihak dalam pengaturan bersama. Contoh lainnya, para pihak mungkin menyepakati untuk berbagi surplus atau defisit terkait dengan pengaturan berdasarkan proporsi tertentu seperti kepentingan kepemilikan para pihak dalam pengaturan tersebut. Hal ini tidak akan mencegah pengaturan menjadi operasi bersama jika para pihak memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas	Pengaturan yang mengikat menetapkan bagian masing-masing pihak atas surplus atau defisit terkait kegiatan pengaturan.

	Operasi Bersama	Ventura Bersama
	kewajiban terkait dengan pengaturan.	
Jaminan	Pihak-pihak dalam pengaturan bersama seringkali diminta untuk memberikan jaminan kepada pihak ketiga yang, misalnya, menerima layanan dari, atau menyediakan pembiayaan kepada, pengaturan bersama. Penyediaan jaminan, atau komitmen oleh para pihak untuk penyediaan jaminan tersebut, tidak dengan sendirinya menentukan bahwa pengaturan bersama adalah operasi bersama. Fitur yang menentukan apakah jenis pengaturan bersama adalah operasi bersama atau ventura bersama adalah apakah para pihak memiliki kewajiban terkait dengan pengaturan tersebut (yang mana para pihak dapat menyediakan jaminan untuk beberapa di antaranya).	

PP 28 Ketika pengaturan yang mengikat menentukan bahwa para pihak memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait pengaturan, maka para pihak tersebut merupakan pihak dalam operasi bersama, tanpa perlu mempertimbangkan fakta, dan keadaan lain (paragraf PP 29 – PP 33) untuk tujuan pengklasifikasian pengaturan bersama.

Penilaian Fakta dan Keadaan Lain

PP 29 Ketika persyaratan pengaturan yang mengikat tidak menentukan bahwa para pihak memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban dalam pengaturan, para pihak mempertimbangkan fakta dan keadaan lain untuk menilai apakah pengaturan tersebut merupakan operasi bersama atau ventura bersama.

PP 30 Pengaturan bersama dapat dibentuk melalui kendaraan terpisah yang memiliki bentuk hukum yang memisahkan antara para pihak dan kendaraan terpisah. Jika persyaratan yang mengikat yang disepakati para pihak tidak menentukan hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban para pihak, maka pertimbangan atas fakta dan keadaan lain dapat mengklasifikasikan pengaturan sebagai operasi bersama apabila fakta dan keadaan lain tersebut memberikan hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait pengaturan kepada para pihak.

PP 31 Ketika aktivitas pengaturan bersama terutama dirancang untuk mengatur penyediaan output kepada para pihak, maka hal ini mengindikasikan bahwa para pihak memiliki hak terhadap seluruh potensi jasa atau manfaat ekonomi substansial dari aset pengaturan bersama. Para pihak tersebut seringkali memastikan akses terhadap *output* pengaturan bersama, dengan mencegah penjualan *output* tersebut kepada pihak ketiga.

PP 32 Dampak dari pengaturan bersama dengan rancangan dan tujuan sebagaimana diatur dalam paragraf di atas menyebabkan kewajiban yang terjadi dalam pengaturan, secara substansi, dipenuhi oleh arus kas yang diterima dari para pihak melalui pembelian mereka atas *output*. Ketika para pihak secara substansial merupakan satu-satunya sumber arus kas yang berkontribusi terhadap kelangsungan operasi pengaturan bersama, maka hal ini mengindikasikan bahwa para pihak memiliki tanggung jawab atas kewajiban yang terkait dengan pengaturan.

Contoh Penerapan
Contoh 5

Jika dua pihak membentuk pengaturan bersama dalam entitas berbadan hukum (entitas C) di mana masing-masing pihak memiliki 50 persen kepentingan kepemilikan. Tujuan pengaturan ini adalah untuk memproduksi bahan-bahan yang dibutuhkan para pihak untuk proses produksi masing-masing. Pengaturan memastikan bahwa para pihak mengoperasikan fasilitas yang menghasilkan bahan dengan spesifikasi kuantitas dan kualitas yang ditentukan para pihak.

Bentuk hukum entitas C (entitas berbadan hukum) yang menyelenggarakan kegiatan pada awalnya menunjukkan bahwa aset dan kewajiban yang dimiliki dalam entitas C adalah aset dan kewajiban entitas C. Pengaturan yang mengikat antara para pihak tidak menentukan bahwa para pihak memiliki hak atas aset atau tanggung jawab atas kewajiban entitas C. Oleh karena itu, bentuk hukum entitas C dan persyaratan pengaturan yang mengikat menunjukkan bahwa pengaturan tersebut merupakan ventura bersama.

Namun, para pihak juga mempertimbangkan aspek-aspek pengaturan berikut:

(a) Para pihak menyepakati untuk membeli semua *output* yang diproduksi oleh entitas C dengan rasio 50:50. Entitas C tidak dapat menjual *output* apa pun kepada pihak ketiga, kecuali jika disetujui oleh kedua belah pihak dalam pengaturan. Karena tujuan pengaturan ini adalah untuk menyediakan *output* yang dibutuhkan para pihak, maka penjualan kepada pihak ketiga menjadi hal yang tidak umum dan tidak material.

(b) Harga *output* yang dijual kepada para pihak ditetapkan oleh kedua belah pihak pada tingkat harga yang mampu menutupi biaya produksi dan biaya administrasi yang dikeluarkan oleh entitas C. Atas dasar model operasi ini, pengaturan ini dimaksudkan untuk beroperasi pada tingkat impas.

Dari pola fakta di atas, fakta dan keadaan berikut ini relevan:

(a) Kewajiban para pihak untuk membeli semua *output* yang dihasilkan oleh entitas C mencerminkan ketergantungan eksklusif entitas C kepada para pihak untuk menghasilkan arus kas dan, dengan demikian, para pihak memiliki tanggung jawab untuk mendanai penyelesaian kewajiban entitas C.

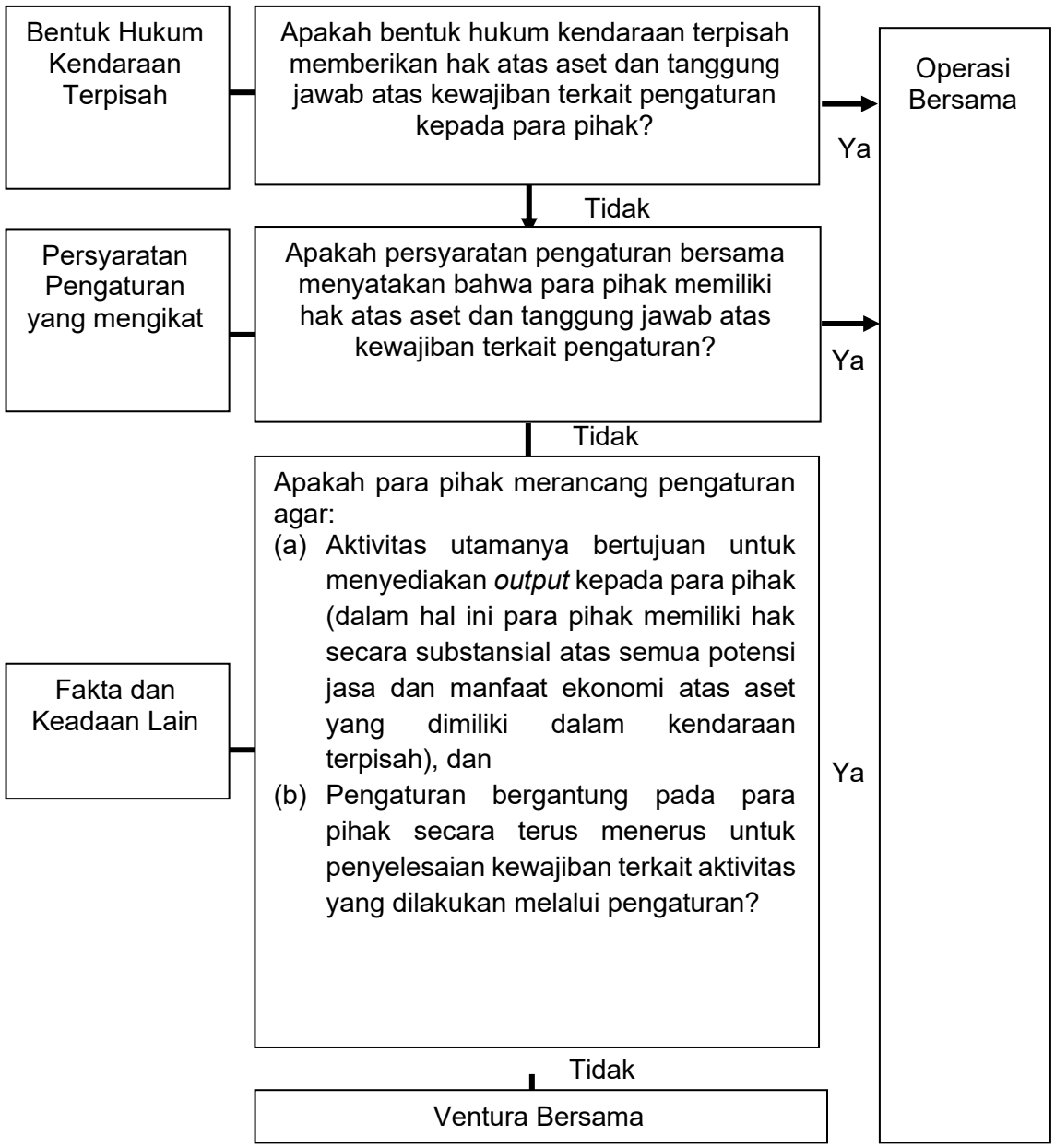
(b) Fakta bahwa para pihak memiliki hak atas semua *output* yang dihasilkan oleh entitas C berarti para pihak mengkonsumsi, dan karena itu memiliki hak untuk, semua potensi layanan atau manfaat ekonomi aset entitas C.

Fakta dan keadaan ini menunjukkan bahwa pengaturan ini adalah operasi bersama. Kesimpulan mengenai klasifikasi pengaturan bersama dalam keadaan ini tidak akan berubah jika, para pihak menjual bagiannya atas *output* tersebut kepada pihak ketiga, alih-alih menggunakan sendiri dalam proses produksi berikutnya.

Perubahan persyaratan pengaturan yang mengikat oleh para pihak sehingga pengaturan dapat menjual *output* kepada pihak ketiga, akan membuat entitas C menanggung risiko permintaan, persediaan, dan kredit. Dalam skenario tersebut, perubahan dalam fakta dan keadaan membutuhkan penilaian kembali atas klasifikasi pengaturan bersama. Fakta dan keadaan tersebut menunjukkan bahwa pengaturan tersebut adalah ventura bersama.

Diagram alir berikut mencerminkan penilaian yang dilakukan oleh entitas pemerintah untuk mengklasifikasikan pengaturan ketika pengaturan bersama dibentuk melalui kendaraan terpisah:

Klasifikasi Pengaturan Bersama yang dibentuk melalui Kendaraan Terpisah



Laporan Keuangan Para Pihak pada Pengaturan Bersama (paragraf 22–27)

Akuntansi untuk Penjualan atau Kontribusi Aset kepada Operasi Bersama

PP33 Ketika entitas pemerintah sebagai salah satu operator bersama melakukan transaksi, seperti penjualan atau kontribusi aset, dengan operasi bersama, entitas pemerintah tersebut melakukan transaksi dengan pihak lain dalam operasi bersama dan, dengan demikian, operator bersama mengakui surplus dan defisit yang dihasilkan dari transaksi tersebut hanya sebatas kepentingan para pihak lain dalam operasi bersama.

PP 34 Ketika transaksi tersebut memberikan bukti penurunan nilai bersih yang dapat direalisasikan atau bukti penurunan nilai aset yang akan dijual atau

dikontribusikan kepada operasi bersama, defisit tersebut diakui sepenuhnya oleh operator bersama.

Akuntansi untuk Pembelian Aset dari Operasi Bersama

PP 35 Ketika entitas pemerintah yang bertindak sebagai salah satu operator bersama melakukan transaksi, seperti pembelian aset, dengan operasi bersama, entitas pemerintah tersebut tidak mengakui bagian surplus dan defisitnya sampai aset tersebut dijual kembali kepada pihak ketiga.

PP 36 Ketika transaksi tersebut memberikan bukti penurunan nilai bersih yang dapat direalisasikan atau bukti penurunan nilai aset yang akan dibeli, operator bersama mengakui bagiannya atas defisit tersebut.

Dasar Kesimpulan *(Basis For Conclusion)*

(*Dasar Kesimpulan ini melengkapi, tetapi bukan merupakan bagian dari Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Pengaturan Bersama.*)

Tujuan

DK 01 Dasar Kesimpulan ini merangkum pertimbangan Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) dalam mencapai kesimpulan PSAP Pengaturan Bersama. Karena Pernyataan Standar ini didasarkan pada IPSAS 37 tentang *Joint Arrangements* (diterbitkan pada tahun 2015, termasuk amandemen hingga Januari 2017), yang dikeluarkan oleh IPSASB, Dasar Kesimpulan menguraikan perbedaan antara PSAP Pengaturan Bersama dengan ketentuan utama IPSAS 37.

Gambaran Umum

DK 02 KSAP memulai proses penyusunan PSAP yang terkait dengan akuntansi untuk kerja sama pemerintah pada Tahun 2016. KSAP menerbitkan *Exposure Draft* (ED) PSAP Pengaturan Bersama pada Bulan Juli 2018, yang diikuti dengan ED PSAP Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi dan ED PSAP Sewa.

Latar Belakang

DK 03 Kerja sama antar entitas pemerintah maupun antara entitas pemerintah dengan badan usaha sudah berlangsung dengan berbagai istilah dan bentuk sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kerja sama tersebut dapat melibatkan atau tidak melibatkan pengendalian bersama antara para pihak di dalamnya.

DK 04 Latar belakang dan tujuan pelaksanaan kerja sama dapat bermacam-macam, seperti kerja sama antar entitas pemerintah maupun antara pemerintah dan badan usaha untuk tujuan penyediaan infrastruktur dan layanan publik serta kerja sama antara pemerintah dan badan usaha untuk tujuan pemanfaatan atau pendayagunaan aset untuk tujuan memperoleh manfaat finansial berupa sewa, bagi hasil, atau imbalan dalam bentuk lain.

DK 05 Salah satu bentuk kerja sama adalah kerja sama pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah, yaitu pendayagunaan Barang Milik Negara/Daerah oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan penerimaan negara bukan pajak/pendapatan daerah dan sumber pembiayaan lainnya, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2020 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah. Pasal 27 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2020 mengatur bahwa bentuk pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah berupa Sewa, Pinjam Pakai, Kerja Sama

Pemanfaatan, Bangun Guna Serah atau Bangun Serah Guna, atau Kerja Sama Penyediaan Infrastruktur.

DK 06 Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2020 mengatur Kerja Sama Penyediaan Infrastruktur, yang merupakan kerja sama antara Pemerintah dan Badan Usaha untuk kegiatan penyediaan infrastruktur sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan. Kerja sama pemerintah dengan badan usaha dengan tujuan utama untuk menyediakan layanan publik sebagaimana amanat Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik dan Peraturan Pemerintah Nomor 96 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik, dan bukan semata-mata untuk pengadaan dan perolehan aset Barang Milik Negara/Daerah, diatur dalam PSAP Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi.

DK 07 Upaya pemerintah untuk melakukan kerja sama pemerintah daerah dan entitas lain ditandai dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 yang telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, yang mengatur bahwa Kerja Sama Daerah dilaksanakan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat dengan pertimbangan efisiensi dan efektivitas pelayanan publik serta saling menguntungkan. Kerja Sama Daerah dapat dilakukan dengan daerah lain, pihak ketiga, dan pemerintah daerah atau lembaga di luar negeri. Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2018 tentang Kerja Sama Daerah mendefinisikan Kerja Sama Daerah sebagai usaha bersama antara daerah dan daerah lain, antara daerah dan pihak ketiga, dan/atau antara daerah dan lembaga atau pemerintah daerah di luar negeri yang didasarkan pada pertimbangan efisiensi dan efektivitas pelayanan publik serta saling menguntungkan.

DK 08 Dengan adanya upaya untuk mengklasifikasikan model kerja sama secara lebih spesifik dengan mengacu pada IPSAS, maka perlu diatur prinsip-prinsip untuk dapat mengidentifikasi apakah terdapat kendali bersama para pihak dalam suatu kerja sama atau kendali hanya terdapat pada salah satu pihak saja. Pengidentifikasian terkait kerja sama yang memberikan kendali pada salah satu pihak diatur pada PSAP Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi dan PSAP yang mengatur mengenai Sewa. Sementara PSAP ini akan mengatur terkait identifikasi apakah dalam suatu kerja sama memiliki pengendalian bersama antar entitas yang terlibat di dalamnya, di mana setidaknya salah satu entitasnya adalah entitas pemerintah.

DK 09 Pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah dalam bentuk kerja sama disajikan di Neraca sebagai Kemitraan dalam klasifikasi Aset Lainnya yang berpedoman kepada PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan. Berdasarkan definisi dalam PSAP 01, Kemitraan adalah perjanjian antara dua pihak atau lebih yang mempunyai komitmen untuk melaksanakan kegiatan yang dikendalikan

bersama dengan menggunakan aset dan/atau hak usaha yang dimiliki. Dengan demikian, perlu diuji apakah kerja sama yang melibatkan entitas pemerintah memenuhi adanya pengendalian bersama di antara para pihak. Dalam hal pengendalian dilakukan bersama, maka perlu pengaturan kembali untuk penyajian pos-pos yang terkait kerja sama dalam laporan keuangan, dan sekaligus menjadi titik kritikal apakah kerja sama tersebut akan diperlakukan akuntansinya sebagai pengaturan bersama, perjanjian konsesi jasa, sewa atau lainnya.

DK 10 Mengingat kerja sama sebagaimana dijelaskan di atas dapat melibatkan partisipasi badan usaha, yang mana prinsip akuntansi yang dipedomani badan usaha telah diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 111 yang diterbitkan Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan Akuntan Indonesia, maka prinsip akuntansi dari sisi entitas pemerintah juga perlu diterbitkan untuk memberikan gambaran secara utuh atas perjanjian kerja sama. KSAP meyakini bahwa Pernyataan Standar ini akan meningkatkan konsistensi dan keterbandingan pada laporan keuangan entitas pemerintah atas transaksi dan kejadian keuangan yang timbul dari pengaturan bersama.

Ruang Lingkup

DK 11 Pada awal pembahasan untuk penyusunan Pernyataan Standar ini, KSAP mengadaptasi prinsip akuntansi yang diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 39 tentang Akuntansi Kerja Sama Operasi. Namun demikian dengan mempertimbangkan:

(a) *roadmap* penyelarasan PSAP dengan IPSAS;

(b) keselarasan antara akuntansi kerja sama antara pemerintah dan badan usaha;

(c) PSAK 39 telah dicabut sehingga dirasa kurang relevan untuk dijadikan dasar penyusunan standar; dan

(d) pemetaan berbagai bentuk perjanjian kerja sama pemerintah dengan entitas lain.

maka kerja sama dapat diklasifikasikan berdasarkan ada/tidaknya pengendalian bersama dan bidang area kerja samanya, yaitu apakah bertujuan untuk penyediaan layanan publik.

DK 12 Kerja sama dalam bentuk pengaturan bersama mempunyai karakteristik yang berbeda, yaitu memiliki pengendalian bersama. Ruang lingkup Pernyataan Standar ini dibatasi pada perjanjian kerja sama yang mengandung pengendalian bersama para pihak di dalamnya. Adapun prinsip akuntansi untuk kerja sama yang tidak mengandung pengendalian bersama akan diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan tersendiri antara lain Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 16 tentang Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi dan Pernyataan Standar Akuntansi

Pemerintahan yang mengatur mengenai Sewa. Prinsip akuntansi untuk aset dan kewajiban yang dikontribusikan dalam kerja sama dengan pengendalian bersama serta prinsip akuntansi terhadap hak atas aset neto ventura bersama diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

DK 13 Untuk memenuhi pedoman akuntansi di sisi pemerintah atas transaksi dan kejadian keuangan yang timbul dari pengaturan bersama, KSAP menyimpulkan bahwa *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 37 – *Joint Arrangements*, yang direvisi dan efektif per 01 Januari 2017 sangat memadai untuk diadopsi. Namun demikian, terdapat hal-hal perbedaan yang membutuhkan penyesuaian untuk dapat diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat/daerah misalnya pengaturan yang mengikat yang perlu dituangkan secara tertulis, peraturan perundang-undangan yang tidak memungkinkan entitas pelaporan melakukan penyajian kembali laporan keuangan (*restatement financial reports*) untuk menyajikan dampak penerapan pengaturan bersama sejak tahun perolehan awal, dan beberapa penekanan penjelasan frasa dan nomenklatur untuk harmonisasi dalam menyikapi pelaksanaannya ke dalam sistem dan kebijakan akuntansi.

DK 14 Pernyataan Standar ini tidak mengatur perlakuan akuntansi bagi mitra yang merupakan badan usaha di luar entitas pemerintah pusat/daerah. Dalam banyak praktik, mitra adalah entitas badan usaha sektor swasta, dalam hal ini juga Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/D) berpartisipasi sebagai mitra kerja sama entitas pemerintah. Namun demikian, Standar Akuntansi Pemerintahan tidak dimaksudkan untuk entitas di luar pemerintah pusat/daerah, termasuk entitas kekayaan pemerintah pusat/daerah yang dipisahkan seperti BUMN/D, karena secara prinsip akuntansinya berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku. Dalam hal ini, entitas pemerintah dan mitra yang terikat dalam perjanjian yang sama menerapkan prinsip akuntansi masing-masing sesuai dengan standar akuntansi yang digunakan.

Pengaturan yang mengikat

DK 15 Pengaturan yang mengikat yang diatur dalam Pernyataan Standar ini berbeda dengan IPSAS 37. Paragraf 8 IPSAS 37 mengatur bahwa pengaturan yang meningkat seringkali namun tidak selalu dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan.

DK 16 Pengaturan yang mengikat dan bersifat memaksa yang melibatkan entitas pemerintah sebagai salah satu pihak dalam pengaturan bersama dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan, yang akan memberikan kepastian hukum kepada para pihak yang terlibat dalam pengaturan yang mengikat.

Peralihan

DK 17 Dalam praktiknya sebelum Pernyataan Standar ini efektif berlaku, entitas pemerintah telah mengakui dan mencatat aset yang dikerjasamakan dalam operasi bersama, termasuk reklasifikasi atas aset kemitraan, jika ada, sebagaimana pengaturan dalam PSAP 01 berdasarkan nilai tercatat aset.

DK 18 Sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 10 tentang Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Dihentikan, entitas pemerintah menerapkan perlakuan akuntansi atas pengaturan bersama sesuai dengan Pernyataan Standar ini secara retrospektif tanpa melakukan penyajian kembali laporan keuangan untuk penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini. Dampak kumulatif yang disebabkan oleh penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini yang berdampak pada laporan keuangan periode sebelumnya disajikan pada Laporan Perubahan Ekuitas dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

DK 19 Penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini terhadap pengaturan bersama yang sudah berlangsung sebelum Pernyataan Standar ini diterbitkan memerlukan panduan dalam hal penerapan retrospektif tidak dapat diterapkan mulai dari perolehan awal pertama kali. Dengan mempertimbangkan ketersediaan informasi pengaturan bersama di masa lalu yang mengakibatkan penerapan secara retrospektif penuh tidak memungkinkan untuk dilakukan, maka dipandang perlu Pernyataan Standar ini memperbolehkan penerapan awal pertama kali dilakukan secara retrospektif untuk periode awal yang paling memungkinkan. Apabila entitas pemerintah tidak dapat menentukan dampak kumulatif penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini untuk seluruh periode sebelumnya, entitas pemerintah dapat menentukan dampak kumulatif mulai periode yang paling memungkinkan pada masing-masing perjanjian dalam menerapkan Pernyataan Standar ini.

Contoh Ilustrasi *(Illustrative Examples)*

(*Contoh ilustrasi ini melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Pengaturan Bersama.*)

CI 01 Contoh-contoh ini menggambarkan situasi hipotetis yang menjelaskan pertimbangan yang dapat digunakan ketika menerapkan PSAP Pengaturan Bersama dalam situasi yang berbeda. Meskipun beberapa aspek dari contoh dapat menyajikan pola fakta aktual, semua fakta dan keadaan yang relevan dari pola fakta tertentu perlu dievaluasi ketika menerapkan PSAP Pengaturan Bersama.

Contoh Ilustrasi 1 – Kerja sama operasional untuk pembangunan dan pengelolaan aset tanpa membentuk entitas terpisah

CI 02 Entitas A merupakan entitas Pemerintah yang ingin mengoptimalisasi aset dengan membangun ruang kerja bersama (*coworking space*) dan properti multi-guna (*mixed-use property*) di atas tanah miliknya. Nilai tanah adalah Rp1.250. Entitas A bekerja sama dengan entitas B, sebuah perseroan terbatas yang bergerak di bidang pengelolaan *coworking space* dan *event organizer.* Kerja sama tersebut dituangkan dalam suatu perjanjian dengan subjek utama perjanjian adalah penyediaan coworking space dan mixed-use property untuk disewakan.

CI 03 Perjanjian kerja sama antara entitas A dan entitas B mengatur hal-hal berikut:

(a) Entitas A dan entitas B bersama-sama menyiapkan dan menetapkan desain bangunan *coworking space* dan *mixed-use property*.

(b) Biaya konstruksi ditanggung oleh entitas A sebesar Rp1.000.

(c) Pengeluaran modal untuk peralatan dan mesin ditanggung oleh entitas B sebesar Rp500.

(d) Biaya operasional ditanggung secara proporsional oleh entitas A dan B melalui model bagi hasil laba operasi.

(e) Entitas A dan entitas B secara bersama-sama menyiapkan dan menetapkan prosedur operasi terstandar *coworking space*.

(f) Entitas A dan entitas B secara bersama-sama menetapkan jenis pendapatan dan jenis biaya yang akan diterima dan ditanggung bersama.

(g) Entitas B melakukan pengelolaan sehari-hari atas *coworking space*.

(h) Penentuan calon *tenant* dari *mixed-use property* ditentukan bersama-sama antara entitas A dan entitas B.

(i) Persentase bagi hasil laba operasi (*operating profit sharing*) untuk entitas A dan entitas B berturut-turut sebesar 65 persen dan 35 persen.

CI 04 Pada tahun pertama pengoperasian diketahui kinerja operasi, yaitu pendapatan operasi sebesar Rp80 dan beban operasi sebesar Rp60.

Analisis

CI 05 Perjanjian antara entitas A dan entitas B merupakan pengaturan yang mengikat dalam bentuk kontrak yang di dalamnya memuat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas yang dilakukan adalah pengelolaan dan penyewaan *coworking space* dan *mixed use property*. Aktivitas relevan yang diatur adalah penetapan desain bangunan, penetapan prosedur operasi standar, penetapan jenis pendapatan dan biaya, serta penentuan calon tenant.

CI 06 Entitas A melakukan penilaian apakah perjanjian memberikan pengendalian secara kolektif kepada seluruh pihak. Dari perjanjian dapat diobservasi bahwa seluruh keputusan atas aktivitas relevan merupakan keputusan bersama antara para pihak dalam perjanjian.

CI 07 Tidak terdapat entitas atau kendaraan terpisah yang dibentuk untuk melakukan aktivitas dalam pengaturan. Dengan demikian, pengaturan bersama tersebut adalah operasi bersama.

CI 08 Entitas A dan entitas B mengakui aset, kewajiban, pendapatan, dan beban masing-masing yang dikontribusikan ke dalam pengaturan dan yang dihasilkan dari pengaturan. Entitas A mengakui:

(a) aset tanah senilai Rp1.250 dan bangunan hasil pembangunan sendiri senilai Rp1.000 yang dikontribusikan ke dalam pengaturan.

(b) piutang usaha dan utang usaha yang dihasilkan dari pengaturan sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.

(c) pendapatan LO dan pendapatan LRA dari kerja sama sebesar Rp52 (65 persen x Rp80) serta beban dan belanja yang timbul dari aktivitas dalam pengaturan sebesar Rp39 (65 persen x Rp60) sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan. Laba operasi bersama yang menjadi bagian entitas A adalah sebesar Rp13 (65 persen x (Rp80 – Rp60)).

CI 09 Entitas B mengakui:

(a) aset peralatan dan mesin yang dikontribusikan ke dalam pengaturan sebesar Rp500.

(b) piutang usaha dan utang usaha yang dihasilkan dari pengaturan sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.

(c) pendapatan sebesar Rp28 (35 persen x Rp80) dan beban yang timbul dari aktivitas dalam pengaturan sebesar Rp21 (35 persen x Rp60) sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan. Laba operasi bersama yang menjadi bagian entitas A adalah sebesar Rp7 (35 persen x (Rp80 – Rp60)).

Contoh Ilustrasi 2 – Kerja sama operasional pembangunan dan pengelolaan kawasan ekonomi khusus dengan membentuk entitas terpisah

CI 10 Entitas A adalah entitas pemerintah bekerja sama dengan entitas B, dan entitas C, yang keduanya merupakan perseroan terbatas milik pemerintah, untuk membangun dan mengelola kawasan ekonomi khusus di atas tanah milik entitas A. Untuk melakukan pembangunan dan pengelolaan kawasan ekonomi khusus tersebut, dilakukan dengan membentuk entitas Z, sebuah badan usaha berbentuk perseroan terbatas. Entitas A, B, dan C masing-masing memiliki saham pada entitas Z sebesar 40 persen, 35 persen, dan 25 persen. Entitas B dan C berpartisipasi dalam permodalan dengan menyetorkan dana (*fresh money*) sementara entitas A berpartisipasi dalam permodalan dengan memberikan hak untuk menggunakan tanah tanpa pungutan sewa. Entitas Z membangun dan mengelola kawasan ekonomi khusus dengan menggunakan setoran modal dari pemegang saham.

CI 11 Anggaran dasar entitas Z menyebutkan bahwa:

(a) Entitas Z merupakan perseroan terbatas yang tunduk pada peraturan perundang-undangan tentang perseroan terbatas.

(b) Pengaturan terkait pernyataan sah pengambilan keputusan relevan dalam rapat umum pemegang saham dinyatakan sah apabila disetujui oleh lebih dari 80 persen pemegang saham.

(c) Hak dan tanggung jawab pemegang saham tidak melebihi saham yang dimiliki.

(d) Aktivitas yang memerlukan persetujuan rapat umum pemegang saham.

(e) Modal disetor entitas Z adalah sebesar Rp1.000.

(f) Kepemilikan saham entitas A, B, dan C berturut-turut adalah sebesar Rp400, Rp350, dan Rp250.

CI 12 Pada tahun pertama pengoperasian kawasan ekonomi khusus diketahui terdapat laba bersih entitas Z sebesar Rp20.

Analisis

CI 13 Anggaran dasar entitas Z merupakan pengaturan yang mengikat bagi entitas A, B, dan C serta entitas Z yang di dalamnya terdapat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas relevan yang secara signifikan mempengaruhi manfaat yang dapat dihasilkan oleh entitas Z juga diatur dalam anggaran dasar.

CI 14 Dari pengaturan terkait pengambilan keputusan relevan dalam rapat umum pemegang saham yang termuat pada anggaran dasar, secara implisit dapat diketahui bahwa pengendalian atas entitas Z dipegang oleh entitas A, entitas B dan entitas C karena jumlah hak kepemilikan ketiganya jika digabungkan dapat memenuhi kriteria pengambilan keputusan relevan. Gabungan dua entitas (entitas A dan entitas B, atau entitas A dan entitas C, atau entitas B dan entitas C) juga tidak dapat mengambil keputusan sendiri akibat ketentuan

80 persen tersebut. Dengan demikian, tidak hanya salah satu pihak saja yang memiliki pengendalian namun terdapat pengendalian bersama di dalam perjanjian.

CI 15 Entitas Z merupakan entitas atau kendaraan terpisah dari entitas A, B, dan C dengan badan hukum yang terpisah. Entitas A, B, dan C mengakui hak atas aset neto entitas Z secara proporsional sebesar persentase kepemilikan saham masing-masing dengan menggunakan metode ekuitas. Dengan demikian, pengaturan tersebut adalah ventura bersama (*joint venture*). Pada perolehan awal, entitas A mengakui investasi pada ventura bersama sebesar Rp400 di neraca. Pada akhir tahun pertama pengoperasian kawasan ekonomi khusus, entitas A mengakui penambahan investasi pada ventura bersama dan bagian laba ventura bersama sebesar Rp8 (40 persen x Rp20).

Contoh Ilustrasi 3 – Kerja sama operasional pengolahan limbah biomassa menjadi energi listrik

CI 16 Entitas A adalah entitas Pemerintah yang memiliki tugas pengelolaan sampah. Entitas A berkeinginan untuk memperoleh nilai tambah dari sampah yang dikelola. Untuk mewujudkan keinginan tersebut, entitas A bekerja sama dengan entitas B, sebuah badan usaha swasta yang bergerak pada bidang pengolahan biomassa menjadi energi listrik. Kerja sama antara entitas A dan entitas B dituangkan dalam perjanjian kerja sama dengan aktivitas utama untuk memproduksi energi listrik dari input berupa biomassa.

CI 17 Perjanjian kerja sama antara entitas A dan entitas B mengatur hal sebagai berikut:

(a) Entitas A beroperasi untuk mengumpulkan sampah dan memilah sampah yang dikumpulkan yang memenuhi kriteria biomassa.

(b) Entitas A menyuplai biomassa ke dalam pembangkit biomassa milik entitas B dengan menggunakan sampah yang diangkut dan dipilah menggunakan peralatan dan mesin senilai Rp400.

(c) Entitas B mengoperasikan pembangkit hingga menghasilkan energi listrik.

(d) Energi listrik yang dihasilkan dijual ke perusahaan listrik milik negara dan beberapa pabrik.

(e) Hasil penjualan dibagi antara entitas A dan entitas B dengan mekanisme bagi hasil penjualan (*revenue sharing*) dengan persentase berturut-turut sebesar 20 persen dan 80 persen.

CI 18 Pada tahun pertama kerja sama diketahui bahwa entitas A mengeluarkan biaya untuk menyuplai biomassa sebesar Rp600 yang terdiri dari biaya pemilahan biomassa dari sampah yang diangkut dan biaya pengangkutan. Entitas B mengeluarkan biaya untuk mengolah biomassa menjadi energi listrik sebesar Rp400. Penjualan atas energi listrik menghasilkan pendapatan

sebesar Rp2.500 dengan Rp500 yang belum diterima kasnya merupakan piutang.

Analisis

CI 19 Perjanjian antara entitas A dan entitas B merupakan pengaturan yang mengikat dalam bentuk kontrak yang di dalamnya memuat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas yang dilakukan adalah pengolahan biomassa menjadi energi listrik.

CI 20 Entitas A melakukan penilaian apakah perjanjian memberikan pengendalian secara kolektif kepada seluruh pihak. Entitas A dan entitas B memiliki pengendalian atas aktivitas relevan karena entitas A mengendalikan suplai biomassa sebagai input produksi sedangkan entitas B mengendalikan proses pengolahan biomassa menjadi energi listrik. Dapat diobservasi bahwa seluruh keputusan atas aktivitas relevan merupakan keputusan bersama antara para pihak dalam perjanjian.

CI 21 Tidak terdapat entitas atau kendaraan terpisah yang dibentuk untuk melakukan aktivitas dalam pengaturan. Dengan demikian pengaturan bersama tersebut adalah operasi bersama.

CI 22 Entitas A dan entitas B mengakui aset, kewajiban, pendapatan, dan beban masing-masing yang dikontribusikan ke dalam pengaturan dan yang dihasilkan dari pengaturan. Entitas A mencatat:

(a) aset yang digunakan dalam pelaksanaan operasi bersama, yaitu alat pengangkut sampah dan alat pemilah sampah senilai Rp400.

(b) piutang usaha sebesar Rp100 (20 persen x Rp500) yang dihasilkan dari pengaturan sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.

(c) pendapatan LO sebesar Rp500 (20 persen x Rp2.500), pendapatan LRA sebesar Rp400 (20 persen x (Rp2.500 – Rp500)), serta beban dan belanja yang timbul dari aktivitas dalam pengaturan sebesar Rp200 (20 persen x (Rp600 + Rp400)).

Contoh Ilustrasi 4 – Pembentukan ventura bersama (*joint venture*) untuk mengelola aset berupa padang golf

CI 23 Entitas A merupakan entitas Pemerintah yang diberikan penugasan untuk mengelola aset eks restrukturisasi perbankan nasional berupa padang golf. Untuk mengoperasikan aset tersebut, entitas A bekerja sama dengan entitas B yang merupakan badan usaha yang bergerak di sektor properti dan telah memiliki pengalaman mengoperasikan padang golf. Pengoperasian dilakukan dengan membentuk entitas terpisah berupa perseroan terbatas, yaitu entitas Z. Persentase kepemilikan entitas A dan entitas B pada entitas Z masing-masing 55 persen dan 45 persen.

Cl 24 Anggaran dasar entitas Z mengatur hal-hal sebagai berikut:

(a) Entitas Z merupakan entitas *at-cost*.

(b) Entitas Z mengoperasikan aset dan mengelola kewajiban yang dikontribusikan ke dalam pengaturan.

(c) Entitas Z mengelola dan mendistribusikan pendapatan dan beban yang timbul dari pengaturan kepada entitas A dan entitas B sesuai proporsi.

(d) Entitas Z menerima uang muka untuk melakukan pengoperasian yang penggunaannya dipertanggungjawabkan setiap bulannya.

(e) Entitas A mengkontribusikan aset padang golf berupa tanah dan bangunan eksisting ke dalam pengaturan senilai Rp1.000.

(f) Entitas B mengkontribusikan aset berupa peralatan dan mesin yang akan digunakan dalam pengaturan senilai Rp300.

(g) Entitas A menanggung biaya pengoperasian yang terkait dengan pengembangan atas tanah termasuk konstruksi bangunan.

(h) Entitas B menanggung biaya pengoperasian terkait perolehan peralatan dan mesin.

(i) Entitas A dan B secara bersama-sama menetapkan prosedur operasi standar dan tarif yang akan dikenakan kepada pengguna untuk setiap jenis produk/jasa yang dikelola entitas Z.

Cl 25 Pada tahun pertama pengoperasian diketahui bahwa:

(a) Entitas Z memperoleh uang muka kerja sebesar Rp800 masing-masing Rp500 dari entitas A dan Rp300 dari entitas B.

(b) Entitas Z mempertanggungjawabkan pengeluaran untuk konstruksi bangunan sebesar Rp300, pengeluaran untuk pembelian peralatan sebesar Rp150, dan biaya operasional sebesar Rp60 yang seluruhnya merupakan belanja.

(c) Walaupun baru beroperasi setengah tahun, tercatat adanya pendapatan sebesar Rp95 dan seluruhnya merupakan pendapatan kas.

(d) Kelebihan uang muka didistribusikan kembali kepada entitas A dan entitas B.

Analisis

Cl 26 Anggaran dasar entitas Z merupakan pengaturan yang mengikat bagi entitas A dan entitas B serta organ entitas Z yang di dalamnya terdapat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas relevan yang secara signifikan mempengaruhi manfaat yang dapat dihasilkan oleh entitas Z juga diatur dalam anggaran dasar.

Cl 27 Dari pengaturan terkait pernyataan sah pengambilan keputusan dalam rapat umum pemegang saham yang termuat pada anggaran dasar, secara implisit

dapat diketahui bahwa entitas A memiliki pengendalian bersama dengan entitas B atas entitas Z.

Cl 28 Entitas Z merupakan entitas atau kendaraan terpisah dari entitas A dan B dengan badan hukum yang terpisah. Namun demikian, setelah menguji klausul pada anggaran dasar yang merupakan pengaturan mengikat, dapat diobservasi bahwa entitas A dan entitas B memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban. Jadi walaupun pengaturan bersama dilakukan melalui entitas kendaraan terpisah, pengaturan bersama ini adalah operasi bersama.

Cl 29 Entitas A menyajikan aset yang dikontribusikan pada kerja sama, yaitu aset berupa tanah dan bangunan eksisting senilai Rp1.000 dan perolehan aset bangunan baru dari pengembangan senilai Rp300. Entitas A juga mengakui beban penyusutan dan akumulasi penyusutan.

Cl 30 Entitas A mengakui pendapatan LO dan pendapatan LRA sebesar Rp52,25 (55 persen x Rp95) serta beban dan belanja sebesar Rp33 (55 persen x Rp60).

Cl 31 Entitas A mengakui adanya pengeluaran kas untuk uang muka sebesar Rp500 dan penerimaan kas pengembalian uang muka sebesar Rp167 (Rp500 – Rp300 – Rp33) setelah uang muka tersebut dipertanggungjawabkan untuk pengeluaran pengembangan bangunan dan bagian entitas A atas beban operasional.

Contoh Ilustrasi 5 – Kerja sama antar daerah untuk pengembangan dan perdagangan komoditi unggulan

Cl 32 Entitas A, B, C, dan D merupakan entitas pemerintah kabupaten yang saling bertetangga. Untuk memajukan perekonomian daerah, entitas A, B, C, dan D membentuk *regional management* yang aktivitasnya adalah melakukan pemasaran produk unggulan daerah berupa produk gula kepada pembeli ataupun offtaker.

Cl 33 Struktur regional management ini terdiri dari komponen forum pimpinan entitas, dewan eksekutif yang berisikan pimpinan satuan kerja perangkat daerah, dan regional manager beserta organ pembantunya yang diisi tenaga profesional.

Cl 34 Dalam perjanjian diatur bahwa tiap-tiap entitas mengkontribusikan pasokan bahan baku dari daerahnya masing-masing untuk diolah pada pabrik gula milik entitas lain di luar pengaturan. Pemasaran akan menggunakan merk bersama dengan harga yang ditentukan bersama-sama antara entitas A, B, C, dan D. Hasil penjualan akan dibagi secara proporsional setelah dikurangi dengan biaya-biaya.

Analisis

CI 35 Perjanjian antara entitas A, B, C, dan D merupakan pengaturan yang mengikat dalam bentuk kontrak yang di dalamnya memuat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas yang dilakukan adalah pemasaran produk unggulan daerah berupa produk gula kepada pembeli ataupun offtaker.

CI 36 Entitas A, B, C, dan D melakukan penilaian apakah perjanjian memberikan pengendalian secara kolektif kepada seluruh pihak. Entitas A, B, C, dan D memiliki pengendalian atas aktivitas relevan karena seluruh entitas mengendalikan input produksi. Dapat diobservasi bahwa seluruh keputusan atas aktivitas relevan seperti penentuan harga dan proporsi biaya merupakan keputusan bersama antara para pihak dalam perjanjian.

CI 37 Tidak terdapat entitas atau kendaraan terpisah yang dibentuk untuk melakukan aktivitas dalam pengaturan. Dengan demikian, pengaturan bersama tersebut adalah operasi bersama.

CI 38 Entitas A, B, C, dan D mengakui aset, kewajiban, pendapatan, dan beban masing-masing yang dikontribusikan ke dalam pengaturan dan yang dihasilkan dari pengaturan:

(a) aset yang digunakan dalam pelaksanaan operasi bersama.

(b) piutang usaha dan utang usaha yang dihasilkan dari pengaturan sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.

(c) pendapatan dan beban yang timbul dari aktivitas dalam pengaturan sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.

Perbedaan Dengan IPSAS

PSAP Pengaturan Bersama mengadopsi seluruh pengaturan dalam *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 37 – *Joint Arrangements*, yang berlaku efektif per 01 Januari 2017, kecuali:

1. IPSAS 37 paragraf 7 tidak mencantumkan definisi tentang Aktivitas Relevan. Terminologi tersebut dicantumkan dalam IPSAS lain, seperti IPSAS 34 – *Separate Financial Statements*, IPSAS 35 – *Consolidated Financial Statements*, atau IPSAS 36 – *Investment in Associates and Joint Ventures*. Mempertimbangkan IPSAS 34, IPSAS 35, dan IPSAS 36 tidak diadopsi, serta belum ada PSAP yang mengatur definisi tentang Aktivitas Relevan, maka definisi tentang Aktivitas Relevan dicantumkan dalam PSAP Pengaturan Bersama.
2. IPSAS 37 paragraf 8 mengatur bahwa pengaturan yang mengikat seringkali namun tidak selalu dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan. PSAP Pengaturan Bersama mengatur bahwa pengaturan yang mengikat dan bersifat memaksa yang melibatkan entitas pemerintah sebagai salah satu pihak dalam pengaturan bersama dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan, yang akan memberikan kepastian hukum kepada para pihak yang terlibat dalam pengaturan yang mengikat.
3. IPSAS 37 paragraf 23 ditambahkan dengan huruf (f) belanja, mencakup bagiannya atas setiap belanja yang terjadi secara bersama-sama. Penambahan ini dilakukan mempertimbangkan kebutuhan pengakuan kepentingan operator bersama dalam penyusunan laporan realisasi anggaran.
4. IPSAS 37 paragraf 24 ditambahkan dengan belanja. Penambahan ini dilakukan mempertimbangkan kebutuhan pengakuan kepentingan operator bersama dalam penyusunan laporan realisasi anggaran.
5. IPSAS 37 paragraf 24A tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 40 *Public Sector Combinations* tidak diadopsi.
6. IPSAS 37 paragraf 26 diadopsi seluruhnya namun pada PSAP Pengaturan Bersama disajikan dalam 2 paragraf, yaitu paragraf 24 dan 25.
7. IPSAS 37 paragraf 29 dan 30 terkait penyajian laporan keuangan terpisah bagi operator bersama, ventura bersama dan pihak yang berpartisipasi namun tidak memiliki pengendalian bersama tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 34 – Separate Financial Statements tidak diadopsi.
8. IPSAS 37 paragraf 31 tidak diadopsi. IPSAS 37 paragraf 31 mengatur bahwa penyajian informasi kuantitatif untuk periode berjalan atau perbandingan periode sebelumnya dilakukan untuk pelaporan tahunan segera setelah penerapan IPSAS 37 untuk pertama kali. Penyajian informasi tersebut mengikuti PSAP 10 (Revisi 2020) tentang Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang Dihentikan.

9. IPSAS 37 paragraf 39 tidak diadopsi seluruhnya dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 36 – Investment in Associates and Joint Ventures tidak diadopsi.
10. IPSAS 37 paragraf 41 tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 6 – Consolidated and Separate Financial Statements tidak diadopsi.
11. IPSAS 27 paragraf 41A tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 40 – Public Sector Combinations tidak diadopsi.
12. IPSAS 37 paragraf 42, 42A, 42B, 42C, 42D, 42E dan 43 bagian Effective Date tidak diadopsi dengan tujuan entitas pemerintah dapat serentak menerapkan pertama kali dan menyajikan aset, kewajiban, pendapatan, belanja dan beban terkait pengaturan bersama.
13. IPSAS 37 paragraf 44 bagian Penarikan dan Penggantian IPSAS 8 tidak diadopsi karena IPSAS 8 tidak pernah diadopsi.
14. IPSAS 37 tidak mengatur pengungkapan terkait pengaturan bersama. Penambahan pengungkapan pada paragraf 37 PSAP ini bertujuan untuk memberikan pengaturan terkait pengungkapan minimum yang diperlukan. Pengungkapan pada paragraf 37 diadaptasi dari pengungkapan kepentingan pada pengaturan bersama yang diatur dalam IPSAS 38 – Disclosure of Interests in Other Entities.
15. IPSAS 37 Basis for Conclusions tidak diadopsi untuk hal-hal yang terkait dengan kronologis proses bisnis pembahasan standar oleh International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB).
16. IPSAS 37 Pedoman Penerapan PP 33A – PP 33D Akuntansi untuk Akuisisi Kepentingan dalam Operasi Bersama tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 40 – *Public Sector Combinations* tidak diadopsi.

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 20
AGRIKULTUR

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 6
Tujuan	1
Ruang Lingkup	2 - 6
Definisi	7-12
Pengakuan dan Pengukuran	13- 37
Surplus dan Defisit	30-33
Ketidakmampuan untuk mengukur nilai wajar secara andal	34-37
Penyajian	38
Pengungkapan	39-55
Pengungkapan tambahan untuk aset biologis yang nilai wajarnya tidak dapat diukur dengan andal	53-55
Tanggal Efektif	56

Lampiran:

- Dasar Kesimpulan *(Basis For Conclusion)*
- Contoh Ilustrasi *(Illustrative Examples)*
- Perbedaan dengan IPSAS

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL
PERNYATAAN NOMOR 20

AGRIKULTUR

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Pernyataan standar ini bertujuan untuk mengatur perlakuan akuntansi dan pengungkapan yang terkait dengan aktivitas agrikultur.

Ruang Lingkup

2. ***Pernyataan standar ini mengatur pengakuan, pengukuran, dan penyajian pada laporan keuangan entitas pemerintah yang terkait dengan aktivitas agrikultur sebagaimana berikut:***

(a) ***Aset biologis, kecuali tanaman produktif (bearer plant); dan***

(b) ***Produk agrikultur pada saat dipanen.***

3. Pernyataan standar ini tidak diterapkan atas:

(a) tanah yang digunakan dalam aktivitas agrikultur;

(b) aset tidak berwujud yang terkait dengan aktivitas agrikultur;

(c) aset biologis yang habis pakai atau persediaan untuk layanan; dan

(b) aset hak guna yang muncul dari penyewaan tanah terkait dengan aktivitas agrikultur.

4. Aset biologis digunakan dalam beberapa kegiatan yang dilakukan oleh entitas pemerintah. Apabila suatu aset biologis digunakan untuk kegiatan penelitian, pendidikan, transportasi, hiburan, rekreasi, kegiatan pengawasan atau kegiatan lainnya yang bukan merupakan aktivitas agrikultur sebagaimana disebutkan dalam paragraf 7, aset biologis tersebut tidak termasuk ke dalam pengaturan standar ini. Jika aset biologis memenuhi definisi suatu aset, maka pernyataan standar lain dipertimbangkan untuk menentukan perlakuan akuntansinya seperti PSAP yang mengatur mengenai Aset Tetap atau PSAP yang mengatur mengenai Persediaan.

5. Pernyataan ini diterapkan untuk produk pertanian yang dihasilkan dari aset biologis pada saat dipanen. Selanjutnya, pengaturan setelah panen mengikuti ketentuan dalam PSAP yang mengatur mengenai Persediaan atau PSAP lainnya. Pernyataan ini tidak diterapkan atas pemrosesan produk agrikultur setelah dipanen. Sebagai contoh, pengolahan kedelai menjadi tempe. Meskipun pemrosesan tempe tersebut terlihat alami seperti proses transformasi biologis (fermentasi), namun tidak

termasuk dalam kategori kegiatan agrikultur seperti yang dimaksudkan dalam pernyataan ini.

6. Tabel di bawah ini merupakan contoh aset biologis, produk agrikultur, tanaman produktif serta produk hasil olahan panen:

Hewan dan Tanaman		Produk Agrikultur	Produk hasil olahan Panen
Aset Biologis	**Tanaman Produktif**		
Domba	--	Wol	Benang, kain
Sapi perah	--	Susu	Keju
Sapi potong	--	Daging potong	Sosis
Ikan	--	Daging ikan	Produk olahan ikan
Tanaman tebu	--	Panenan tebu	Gula
Tanaman padi	--	Gabah	Beras
Tanaman jagung	--	Buah Jagung	Olahan Jagung
Tanaman kedelai	--	Kedelai	Tempe, tahu
--	Tanaman buah-buahan	Buah petikan	Buah olahan
--	Tanaman teh	Daun teh	Teh
--	Tanaman anggur	Buah anggur	Minuman anggur
--	Pohon kelapa sawit	Tandan buah segar	Minyak kelapa sawit
--	Pohon karet	Getah karet	Produk olahan karet

DEFINISI

7. ***Istilah berikut digunakan dalam Pernyataan Standar ini dengan pengertian:***

<u>Aktivitas agrikultur</u> adalah manajemen transformasi biologis dan hasil panen dari suatu aset biologis yang dilakukan oleh entitas untuk:

(a) ***penjualan;***

(b) ***distribusi tanpa atau dengan biaya; atau***

(c) ***perubahan menjadi produk agrikultur atau menjadi tambahan aset biologis untuk dijual atau distribusi tanpa atau dengan biaya.***

<u>Produk agrikultur</u> adalah hasil panen dari aset biologis entitas.

<u>Tanaman produktif</u> adalah tanaman hidup yang:

(a) ***digunakan dalam produksi atau penyediaan produk agrikultur;***

(b) ***diharapkan untuk menghasilkan produk untuk lebih dari satu periode; dan***

(c) ***memiliki kemungkinan yang sangat jarang untuk dijual sebagai produk agrikultur kecuali untuk penjualan sisa yang jarang terjadi.***

<u>Aset biologis</u> adalah hewan atau tanaman hidup.1

<u>Transformasi biologis</u> terdiri atas proses pertumbuhan, degenerasi, produksi dan sesuatu yang menghasilkan perubahan yang mengakibatkan perubahan kualitatif atau kuantitatif suatu aset biologis.

<u>Biaya penjualan</u> adalah tambahan biaya yang diatribusikan secara langsung untuk pelepasan aset, tidak termasuk beban pembiayaan dan pajak penghasilan. Pelepasan dapat terjadi melalui distribusi tanpa atau dengan biaya.

<u>Kelompok aset biologis</u> adalah gabungan dari hewan atau tanaman hidup yang serupa.

<u>Panen</u> adalah pelepasan produk agrikultur dari suatu aset biologis atau penghentian proses hidup aset biologis.

<u>Nilai Wajar</u> adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.

8. Berikut ini tidak termasuk tanaman produktif:

(a) tanaman yang dibudidayakan untuk dipanen sebagai produk agrikultur (misalnya pohon yang ditanam dan akan ditebang sebagai potongan kayu);

(b) tanaman yang dibudidayakan untuk menghasilkan produk agrikultur ketika terdapat kemungkinan yang sangat kecil (*more than remote likelihood*) bahwa entitas akan memanen dan menjual tanaman sebagai produk agrikultur, selain sebagai penjualan sisa (contoh: pohon yang dibudidayakan baik untuk buah maupun potongan kayu); dan

(c) tanaman semusim (contoh: jagung dan padi).

9. Ketika tanaman produktif tidak lagi menghasilkan, aset tersebut dapat ditebang dan dapat dijual sebagai sisa, sebagai contoh batang tanaman produktif yang dijual sebagai kayu bakar. Penjualan sisa insidental tersebut tidak akan menghalangi tanaman tersebut dari pemenuhan definisi tanaman produktif.

10. Produk yang tumbuh pada tanaman produktif merupakan aset biologis.

11. Aktivitas agrikultur meliputi beberapa aktivitas seperti peternakan, kehutanan, tanaman semusim atau tahunan, budidaya tanaman perkebunan, budidaya bunga, dan budidaya perikanan (termasuk peternakan ikan dan biota air

lainnya seperti rumput laut, mutiara, kerang, terumbu karang dan biota sejenis). Karakteristik aktivitas agrikultur sebagai berikut:

(a) memiliki kemampuan untuk berubah. Hewan dan tanaman hidup mempunyai kemampuan untuk melakukan transformasi biologis;

(b) manajemen perubahan. Manajemen mendukung transformasi biologis dengan meningkatkan atau setidaknya menstabilkan kondisi yang diperlukan agar proses tersebut dapat terjadi (sebagai contoh tingkat nutrisi, kelembaban, suhu, kesuburan dan cahaya). Pembudidayaan seperti ini akan membedakan aktivitas agrikultur dengan aktivitas lainnya (sebagai contoh penangkapan ikan laut dan penebangan hutan) bukan merupakan aktivitas agrikultur; dan

(c) pengukuran perubahan. Perubahan kualitas (seperti keunggulan genetik, kepadatan, kematangan, kadar lemak, kadar protein, dan kekuatan serat) atau perubahan kuantitas (seperti keturunan, berat, meter kubik, panjang atau diameter serat dan jumlah tunas) yang dihasilkan dari transformasi biologis atau hasil panen diukur dan dipantau sebagai satu kegiatan rutin entitas.

12. Transformasi biologis menghasilkan jenis keluaran seperti:

(a) perubahan aset melalui: (i) pertumbuhan (peningkatan kuantitas atau perbaikan kualitas hewan atau tanaman), (ii) degenerasi (penurunan kuantitas atau penurunan kualitas hidup hewan atau tanaman), atau (iii) perkembangbiakan (pengembangbiakan hewan atau tanaman hidup); atau

(b) produksi produk agrikultur seperti getah, daun teh, wol, dan susu.

PENGAKUAN DAN PENGUKURAN

13. ***Entitas mengakui aset biologis atau produk agrikultur jika dan hanya jika:***

(a) ***Entitas mengendalikan aset tersebut sebagai akibat dari peristiwa masa lalu;***

(b) ***Besar kemungkinan manfaat ekonomi atau potensi jasa masa depan yang berhubungan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas; dan***

(c) ***Nilai wajar atau biaya perolehan atas aset tersebut dapat diukur dengan andal.***

14. Nilai wajar suatu aset didasarkan pada lokasi dan kondisi terkini aset tersebut. Sebagai contoh, nilai wajar ternak pada suatu peternakan adalah harga pasar ternak tersebut dikurangi dengan biaya transportasi dan biaya lainnya untuk memindahkan ternak tersebut dari peternakan menuju ke pasar atau menuju lokasi di mana ternak tersebut akan didistribusikan dengan atau tanpa biaya.

15. Dalam aktivitas agrikultur, pengendalian dapat dibuktikan dengan kepemilikan hukum atas ternak dan merek atau penandaan atas ternak pada saat perolehan, kelahiran atau penyapihan. Manfaat ekonomi atau potensi jasa umumnya dinilai dengan pengukuran fisik yang signifikan.

16. ***Aset biologis diukur pada saat perolehan awal dan pada saat tanggal pelaporan sebesar nilai wajar dikurangi biaya penjualan, kecuali sebagaimana diatur dalam paragraf 34, di mana nilai wajarnya tidak dapat diukur secara andal.***

17. ***Ketika entitas memperoleh aset biologis melalui transaksi nonpertukaran, aset biologis tersebut diukur pada saat perolehan awal dan pada tanggal pelaporan sesuai paragraf 16.***

18. ***Produk agrikultur yang dipanen dari aset biologis entitas diukur dengan menggunakan nilai wajar dikurangi biaya penjualan pada saat panen. Pengukuran dengan menggunakan nilai wajar tersebut merupakan biaya pada tanggal tersebut ketika menerapkan PSAP yang mengatur mengenai Persediaan.***

19. Penetapan nilai wajar atas aset biologis atau produk agrikultur dapat dilakukan dengan mengelompokkan aset biologis atau produk agrikultur berdasarkan atribut yang signifikan, sebagai contoh berdasarkan umur atau kualitas. Suatu entitas memilih atribut yang sesuai dengan atribut yang digunakan di pasar sebagai dasar penentuan harga.

20. Entitas dapat menyepakati kontrak untuk menjual aset biologis atau produk agrikultur di masa yang akan datang. Harga yang tercantum dalam kontrak tidak selalu relevan dengan pengukuran nilai wajar, karena nilai wajar mencerminkan nilai pasar saat ini dimana pembeli dan penjual sepakat untuk melakukan transaksi. Karena itu, nilai wajar aset biologis atau produk agrikultur tidak perlu disesuaikan dengan kontrak tersebut. Dalam beberapa kasus, kontrak penjualan aset biologis atau produk agrikultur dapat berupa kontrak memberatkan, perlakuan akuntansi terkait kontrak memberatkan mengikuti ketentuan standar akuntansi yang mengatur mengenai provisi, kewajiban kontingensi, dan aset kontingensi.

21. Jika terdapat pasar aktif atas aset biologis atau produk agrikultur pada lokasi dan kondisi terkini, harga pasar yang dipakai adalah dasar penetapan harga pasar aset tersebut. Jika suatu entitas memiliki kesempatan untuk masuk ke pasar aktif yang lain, entitas menggunakan harga yang paling relevan. Sebagai contoh, jika suatu entitas memiliki kesempatan untuk masuk ke dua pasar aktif, entitas akan menggunakan harga pasar yang diharapkan.

22. Jika tidak terdapat pasar aktif atas aset biologis atau produk agrikultur, entitas menggunakan satu atau lebih pertimbangan berikut ini dalam penentuan harga wajarnya:

(a) Harga terbanyak pada transaksi di pasar saat ini, yang menginformasikan tidak ada perubahan yang berarti pada kondisi ekonomi di antara tanggal transaksi dan tanggal pelaporan;

(b) Harga pasar aset yang sama setelah penyesuaian untuk menggambarkan perbedaan; dan

(c) Tolok ukur sektor seperti nilai kebun yang digambarkan per keranjang ekspor, gantang atau hektar dan nilai ternak yang dinyatakan per kilogram daging.

23. Dalam beberapa kasus, informasi yang digambarkan dalam paragraf 22 dapat memberikan hasil yang berbeda seperti pada nilai wajar dari suatu aset biologis atau produk agrikultur. Suatu entitas mempertimbangkan alasan perbedaan tersebut untuk memenuhi nilai estimasi yang paling dapat diandalkan dari nilai wajar dalam suatu rentang estimasi yang relevan.

24. Dalam beberapa kondisi, harga pasar atau nilai aset biologis yang ditetapkan belum tersedia. Pada kondisi ini suatu entitas menggunakan arus kas bersih dalam menentukan nilai wajar.

25. Entitas dapat mengembangkan perhitungan untuk menyajikan nilai wajar, diantaranya entitas memasukkan arus kas bersih yang diharapkan dalam penentuan nilai wajar suatu aset untuk menghasilkan nilai aset yang relevan dengan pasar setempat. Entitas mempertimbangkan hal ini dalam menentukan tingkat diskon yang sesuai, yang akan digunakan dan dalam memperkirakan arus kas bersih yang diharapkan.

26. Suatu entitas tidak memasukkan aliran kas yang digunakan untuk pembiayaan aset, perpajakan atau penanaman kembali aset biologis setelah panen.

27. Untuk memenuhi prinsip transaksi wajar, calon pembeli dan penjual mempertimbangkan kemungkinan variasi aliran masuk kas. Oleh karena itu, entitas memasukkan ekspektasi mengenai kemungkinan variasi arus kas ke dalam arus kas yang diharapkan, atau tingkat diskonto, atau kombinasi keduanya. Dalam menentukan tingkat diskonto, entitas menggunakan asumsi yang konsisten dengan asumsi yang digunakan dalam memperkirakan arus kas yang diharapkan, untuk menghindari dampak beberapa asumsi yang dihitung ganda atau diabaikan.

28. Biaya perolehan terkadang dapat mendekati perkiraan nilai wajar, terutama pada saat:

(a) sedikit transformasi biologis telah terjadi sejak biaya awal dikeluarkan (sebagai contoh bibit yang ditanam segera sebelum tanggal pelaporan dan hewan ternak yang dibeli sesaat sebelum tanggal pelaporan); dan

(b) dampak transformasi biologis pada harga diharapkan tidak material nilainya.

29. Aset biologis seringkali secara fisik melekat pada tanah (sebagai contoh, pepohonan dalam hutan). Mungkin tidak terdapat pasar yang terpisah untuk aset biologis yang melekat pada tanah, akan tetapi dimungkinkan terdapat pasar aktif untuk aset gabungan yaitu aset biologis, tanah yang belum dikembangkan dan pengembangan tanah sebagai satu kesatuan. Suatu entitas dapat menggunakan

informasi mengenai aset gabungan untuk mengukur nilai wajar aset biologis. Sebagai contoh, nilai wajar tanah yang belum dikembangkan dan pengembangan tanah dapat dikurangkan dari gabungan nilai aset untuk memperoleh nilai wajar aset biologis.

Surplus dan Defisit

30. ***Surplus atau defisit yang timbul dari pengakuan awal aset biologis pada nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan dan dari perubahan nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualannya diakui sebagai surplus/defisit pada periode di mana surplus/defisit itu terjadi.***

31. Defisit dapat timbul pada pengakuan awal aset biologis dibandingkan dengan nilai wajar dikurangi biaya penjualan. Surplus dapat timbul dari pengakuan awal aset biologis, seperti ketika anak sapi lahir.

32. ***Surplus atau defisit yang timbul dari pengakuan awal produk agrikultur pada nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan diakui sebagai surplus/defisit pada periode di mana surplus atau defisit itu terjadi.***

33. Surplus atau defisit dapat timbul pada pengakuan awal produk agrikultur sebagai akibat dari hasil panen.

Ketidakmampuan untuk Mengukur Nilai Wajar secara Andal

34. ***Terdapat asumsi bahwa nilai wajar aset biologis dapat diukur secara andal. Namun, asumsi tersebut tidak berlaku apabila pada saat pengakuan awal aset biologis harga kuotasi pasar tidak tersedia dan alternatif estimasi harga pasar tidak dapat diandalkan. Dalam kasus tersebut, aset biologis diukur sebesar biaya perolehannya dikurangi dengan akumulasi penyusutan. Ketika nilai wajar aset biologis dapat diukur dengan andal, suatu entitas mengukur aset biologis tersebut sebesar nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan.***

35. Pengukuran aset biologis sebesar nilai wajar aset dikurangi biaya penjualannya dapat berlaku hanya pada saat penilaian awal. Suatu entitas yang sebelumnya telah mengukur aset biologis sebesar nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualannya, selanjutnya dapat mengukur nilai aset biologis sebesar nilai wajar dikurangi biaya penjualan sampai dengan pelepasannya.

36. Dalam semua kasus, suatu entitas mengukur produk agrikultur pada titik panen sebesar nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualannya. Pernyataan ini menggambarkan pandangan bahwa nilai wajar aset agrikultur pada titik panen dapat selalu diukur dengan andal.

37. Dalam menentukan suatu biaya, akumulasi penyusutan, suatu entitas dapat mempertimbangkan ketentuan yang terdapat pada PSAP yang mengatur mengenai Aset Tetap dan PSAP yang mengatur mengenai Persediaan.

PENYAJIAN

38. ***Aset Biologis yang memenuhi kriteria sebagaimana diatur dalam standar ini diklasifikasikan dalam kelompok aset lancar dan/atau aset non lancar sesuai karakteristiknya.***

PENGUNGKAPAN

39. ***Entitas mengungkapkan keseluruhan surplus atau defisit yang timbul selama periode berjalan pada saat pengakuan awal aset biologis dan produk agrikultur dan dari perubahan nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualan aset biologis.***

40. ***Entitas memberikan penjelasan atas aset biologis yang dapat membedakan antara aset biologis yang dapat dikonsumsi dan aset biologis produktif serta antara aset biologis yang akan dijual atau akan didistribusikan pada masyarakat tanpa atau dengan biaya.***

41. Aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah aset biologis yang akan dipanen sebagai produk agrikultur, atau untuk dijual, atau akan diserahkan kepada masyarakat. Sebagai contoh, aset biologis yang dapat dikonsumsi adalah hewan ternak dan tanaman semusim seperti budidaya hewan ternak untuk diambil dagingnya, ikan di keramba, jagung dan padi, produksi tanaman produktif dan pohon yang tumbuh untuk diambil potongan kayunya. Aset biologis produktif adalah aset biologis yang digunakan secara berulang atau terus-menerus selama lebih dari satu tahun dalam suatu aktivitas agrikultur. Aset biologis produktif bukan merupakan produk agrikultur namun merupakan aset biologis yang dimiliki untuk menghasilkan produk. Contoh hewan yang merupakan aset biologis menghasilkan yaitu hewan dan unggas yang berkembang biak, sapi yang menghasilkan susu, dan domba yang menghasilkan wol. Contoh tanaman yang merupakan aset biologis produktif yaitu tanaman yang menghasilkan buah atau produk. Tanaman yang menghasilkan lebih dari satu periode tidak termasuk aset biologis namun merupakan tanaman produktif yang diklasifikasikan sebagai aset tetap.

42. Pengungkapan sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 40 dibuat dalam bentuk penjelasan kuantitatif yang dapat disertai penjelasan naratif.

43. Dalam membuat pengungkapan sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 40, entitas juga dianjurkan untuk membedakan aset biologis yang menghasilkan ataupun yang belum menghasilkan. Pengungkapan ini akan membantu menilai kapan suatu aset biologis akan menghasilkan aliran masuk sumber daya atau potensi jasa di masa yang akan datang. Entitas mengungkapkan dasar untuk membuat perbedaan semacam itu.

44. Aset biologis yang telah menghasilkan adalah yang telah dapat dipanen (untuk aset biologis yang dapat dikonsumsi) atau yang telah dapat dipanen secara teratur (untuk aset biologis produktif).

45. ***Jika tidak diungkapkan dalam informasi yang dipublikasikan dalam laporan keuangan, entitas mengungkapkan:***

(a) ***sifat dari aktivitas setiap kelompok aset biologis; dan***

(b) ***ukuran atau estimasi non-keuangan dari kuantitas fisik dari:***

i. ***setiap kelompok aset biologis pada akhir periode pelaporan; dan***

ii. ***hasil dari produk agrikultur dalam periode berjalan.***

46. ***Entitas mengungkapkan metode dan asumsi signifikan yang diterapkan dalam menentukan nilai wajar setiap kelompok produk agrikultur pada saat panen dan setiap kelompok dari aset biologis.***

47. ***Entitas mengungkapkan nilai wajar dikurangi biaya penjualan produk agrikultur yang dipanen dalam satu periode tanam, yang ditentukan pada saat panen.***

48. ***Entitas mengungkapkan:***

(a) ***Keberadaan dan nilai tercatat aset biologis yang kepemilikannya dibatasi dan nilai tercatat aset biologis yang dijaminkan sebagai syarat pinjaman;***

(b) ***Sifat dan tingkat pembatasan penggunaan oleh entitas atau kapasitas untuk menjual aset biologis;***

(c) ***Jumlah komitmen untuk pengembangan atau perolehan aset biologis; dan***

(d) ***Risiko keuangan atas manajemen strategis sehubungan dengan aktivitas agrikultur.***

49. ***Entitas menyajikan rekonsiliasi perubahan nilai tercatat aset biologis antara awal dan akhir periode berjalan. Rekonsiliasi meliputi:***

(a) ***Surplus atau defisit yang muncul dari perubahan nilai pasar dikurangi dengan biaya penjualannya, menjelaskan secara terpisah aset biologis menghasilkan dan aset biologis yang dikonsumsi;***

(b) ***Kenaikan karena adanya pembelian;***

(c) ***Kenaikan pada aset yang diperoleh dari transaksi nonpertukaran;***

(d) ***Penurunan karena adanya penjualan;***

(e) ***Penurunan pada saat aset didistribusikan dengan atau tanpa biaya;***

(f) ***Penurunan karena dipanen;***

(g) ***Kenaikan yang disebabkan dari penggabungan entitas;***

(h) ***Selisih neto pertukaran yang timbul dari translasi laporan keuangan yang disajikan dengan mata uang yang berbeda; dan***

(i) ***Perubahan lainnya.***

50. Nilai wajar dikurangi biaya penjualan aset biologis dapat berubah akibat adanya perubahan fisik aset dan perubahan harga pasar. Penjelasan terpisah dari perubahan fisik dan harga bermanfaat dalam menilai kinerja periode berjalan dan

prospek di masa yang akan datang, terutama ketika terdapat siklus produksi yang melebihi satu tahun. Pada kasus ini, entitas didorong untuk mengungkapkan baik per kelompok atau yang lainnya, jumlah perubahan nilai wajar dikurangi biaya penjualannya yang dihitung dalam surplus atau defisit sehubungan dengan perubahan fisik dan perubahan harga aset biologis tersebut. Informasi ini secara umum kurang bermanfaat saat siklus produksi kurang dari satu tahun (sebagai contoh: pembudidayaan ayam atau penanaman padi).

51. Transformasi biologis menghasilkan beberapa tipe perubahan fisik seperti pertumbuhan, degenerasi, produksi dan budidaya yang diamati dan diukur. Setiap perubahan fisik berhubungan langsung dengan manfaat ekonomi atau potensi jasa di masa depan. Perubahan nilai wajar aset biologis karena panen juga merupakan perubahan fisik.

52. Aktivitas agrikultur sering dipengaruhi iklim, penyakit dan risiko alam lainnya. Jika suatu peristiwa terjadi yang memberikan kenaikan pendapatan atau beban secara material maka diungkapkan dalam laporan keuangan. Contoh peristiwa semacam itu seperti wabah penyakit menular, banjir, kekeringan parah atau kebekuan, dan serangan hama.

Pengungkapan Tambahan untuk Aset Biologis yang Nilai Wajarnya tidak dapat Diukur dengan Andal

53. ***Jika suatu entitas mengukur aset biologis sebesar biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan akhir periode, entitas mengungkapkan aset biologis sebagai berikut:***

(a) ***gambaran dari aset biologis;***

(b) ***penjelasan alasan nilai wajar tidak dapat diukur secara andal;***

(c) ***jika memungkinkan, rentang estimasi di mana nilai wajar kemungkinan besar berada;***

(d) ***metode penyusutan yang digunakan;***

(e) ***umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan; dan***

(f) ***nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.***

54. ***Jika, selama periode berjalan, suatu entitas mengukur aset biologis sebesar nilai perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan, entitas tersebut mengungkapkan adanya surplus atau defisit yang diakui pada saat pelepasan aset biologis dan rekonsiliasi yang diperlukan sesuai paragraf 49 harus mengungkapkan nilai aset biologis secara terpisah. Selain itu, rekonsiliasi harus mencakup nilai surplus dan defisit terkait aset biologis tersebut:***

(a) ***kerugian penurunan nilai;***

(b) ***pembalikan kerugian penurunan nilai; dan***

(c) ***penyusutan;***

55. ***Apabila nilai wajar dari aset biologis sebelumnya diukur dengan biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi penyusutan dan menjadi pengukuran yang dapat diandalkan selama periode berjalan, entitas mengungkapkan untuk aset biologis tersebut:***

(a) ***gambaran aset biologis;***

(b) ***penjelasan tentang mengapa nilai wajar dapat diukur secara andal; dan***

(c) ***pengaruh perubahan tersebut.***

TANGGAL EFEKTIF

56. ***Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2027.***

Dasar Kesimpulan *(Basis for Conclusion)*

(*Dasar Kesimpulan ini melengkapi, tetapi bukan merupakan bagian dari Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Pengaturan Bersama.*)

Latar Belakang

DK 01 Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) menyusun PSAP Agrikultur dengan merujuk pada IPSAS 27 Agriculture.

Ruang Lingkup

DK 02 PSAP Agrikultur menambahkan contoh tanaman produktif pada tabel di paragraf 6, di mana contoh tersebut tidak terdapat dalam IPSAS. Pertimbangan menambahkan tabel tersebut adalah untuk memudahkan pengguna standar membedakan aset biologis dengan tanaman produktif.

Definisi Agrikultur

DK 03 Definisi Agrikultur dalam PSAP ini merujuk pada IPSAS 27 Agrikulture.

Penyajian

DK 04 Aset biologis disajikan dalam kelompok aset lancar dan/atau aset non lancar sesuai karakteristiknya.

Surplus dan Defisit

DK 05 PSAP Agrikultur menggunakan istilah surplus dan defisit atas selisih nilai awal dengan nilai wajar aset biologis atau produk agrikultur dikurangi dengan biaya penjualan dan dari perubahan nilai wajar dikurangi dengan biaya penjualannya. Penggunaan istilah surplus dan defisit ini berbeda dengan istilah yang digunakan dalam IPSAS yaitu *gain or loss*. Pertimbangan menggunakan istilah surplus dan defisit adalah karena fungsi pemerintah yang tidak berorientasi pada keuntungan ekonomi namun menekankan pada fungsi pemberian layanan kepada masyarakat.

Lampiran B: Contoh Ilustrasi (*Illustrative Examples*)

(Lampiran ini merupakan bagian tidak terpisahkan dari PSAP Agrikultur)

Pemerintah Pusat
Neraca
Per 31 Desember 20x1

	20x1	20x0
Aset		
Aset Lancar:		
- Kas	21x	21x
- Pendapatan yang Akan Diterima	21x	21x
- Piutang	21x	21x
- Persediaan	21x	21x
- Aset Biologis	21x	21x
Aset Non lancar:		
- Tanah	21x	21x
- Gedung dan Bangunan	21x	21x
- Peralatan dan Mesin	21x	21x
- Jalan, Irigasi dan Jaringan	21x	21x
- Aset Konsesi Jasa	21x	21x
- Properti Investasi	21x	21x
- Aset Biologis	21x	21x
- Aset Tak Berwujud	21x	21x
Jumlah Aset	21x	21x
Kewajiban:		
- Kewajiban Jangka Pendek:		
- Beban yang Masih Akan Dibayar	21x	21x
- Pendapatan Tangguhan	21x	21x
- Kewajiban Jangka Panjang:		
- Utang SBSN	21x	21x
- Utang SUN	21x	21x
Jumlah Kewajiban	21x	21x
Ekuitas:		
Ekuitas	21x	21x
Jumlah Ekuitas	21x	21x

Perbedaan dengan IPSAS

PSAP Agrikultur mengadopsi seluruh pengaturan dalam *International Public Sector Accounting Standars* (IPSAS) 27 - *Agriculture*, yang berlaku efektif per 31 Januari 2021, kecuali:

1. IPSAS 27 paragraf 6 memberikan penjelasan terkait contoh dari aset biologis, produk agrikultur serta produk hasil olahan panen. Penjelasan tersebut diadaptasi berupa perubahan dalam tabel.
2. IPSAS 27 paragraf 30, 31, 32, 33, 39, 49, dan 54 terkait *gain or loss* yang timbul dari pengakuan aset biologis pada nilai wajar diadaptasi terminologinya menjadi surplus atau defisit untuk menghindari kerancuan istilah jika menggunakan keuntungan dan kerugian.
3. IPSAS 27 tidak memiliki paragraf terkait penyajian namun pada PSAP Agrikultur ditambahkan paragraf 38 yaitu aset biologis disajikan dalam kelompok aset lancar dan/atau aset non lancar sesuai karakteristiknya, agar menjadi perhatian dan memudahkan implementasinya.
4. Contoh dan ilustrasi yang ada pada PSAP Agrikultur ini disesuaikan dengan kondisi di Indonesia.

KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Konsultatif:

1. Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan, Ketua
2. Direktur Jenderal Bina Keuangan Daerah, Kementerian Dalam Negeri, Wakil Ketua
3. Ketua Dewan Pengurus Nasional Ikatan Akuntan Indonesia, Anggota
4. Prof. Dr. Mardiasmo, SE., AK., MBA., Anggota
5. Dr. Binsar H. Simanjuntak, CMA., Anggota

Komite Kerja:

1. Sumiyati, Ak., MFM., Ketua
2. Dr. Dwi Martani, SE.Ak., CPA., CA., Cert. IPSAS., Wakil Ketua
3. Firmansyah N. Nazaroedin, Ak., M.Sc., CA., Sekretaris
4. Dr. Jan Hoesada, Ak., MM., CPA., CA., Anggota
5. Yuniar Yanuar Rasyid, Ak., MM., CA., Anggota
6. Dr. Hamdani, MM., M.Si., Ak., CA., Cert. IPSAS., Anggota
7. Amdi Very Dharma, Ak., M.Acc., CA., Anggota
8. Chalimah Pujihastuti, SE., Ak., MAFIS., Anggota
9. Doddy Setiadi , Ak., MM., CA., CPA., QIA., Anggota

Kelompok Kerja:

1. Joni Afandi, SE., Ak., M.Si., CA., Cert. IPSAS., Ketua
2. Yan Rahadian S.E., Ak., M.S.Ak., CA., CSRS., Wakil Ketua
3. Drs. M. Agus Kristianto, Ak., MA, Anggota
4. Muliani Sulya Fajarianti,SE, MEc.Dev,Cert.IPSAS, CGAE., Anggota
5. Dr. Mei Ling, SE., Ak., MBA., CA., Cert. IPSAS., Anggota
6. Jamason Sinaga, Ak., MAP., CA., CRMP., Anggota
7. Isa Ashari Kuswandono, SE.Ak., M.Ak., Anggota
8. Prof.Dr. Ratna Wardhani, SE.,M.Si.,Ak.,CA.,CGMA.,Cert. IPSAS., Anggota
9. Rahadian Widagdo, SST.Ak., M.Sc., CGAP., Cert. IPSAS., Anggota
10. Didied Ary Setyanang, SST. Ak., M.Prof. Acc., Anggota
11. Januarti Tiurmaida, SE., MM., Anggota
12. I Putu Sukma Hendrawan., SE., MSM., PFM., CPMA., Anggota
13. Kresia Ramadanty, SST., Ak., MBPM., CAPM, CPMA., Anggota
14. Prof. Dr. Sylvia Veronica N.P. Siregar, SE., Ak., CA., Anggota

15. Dr. Budi Mulyana, SE., M.Si., Cert. IPSAS., CGAE., CPFM., Anggota
16. Awaludin Mashudi, SE., M.Ak., CA., Anggota
17. Agung Ariyanto S.E., Ak., Anggota
18. Dodok Dwi Handoko S.ST Ak., M.Sc., Anggota
19. Muh. Tunjung Nugroho SE., Ak., ME., CA., Anggota
20. Achmad Fauzi SE., M.Ak. Cert. IPSAS., Anggota
21. Judika Mariana Hutabarat, SE., MA., Anggota
22. Ingelia Puspita, S.E., Ak., M.Com., Anggota
23. Hazmi Muzakki, SE., Anggota
24. Sunaryo, S.S.T., Ak., MSE., Anggota
25. Dr. Puji Wibowo, Ak., MIDEC, C.A., CGAE, CACP, Cert. IPSAS, Anggota
26. Dr. Agung Dinarjito, S.S.T Ak, M., AccFin, Anggota
27. Dr. Taufik Hidayat, S.E., Ak., M.M., Anggota
28. Nanda Ayu Wijayanti, S.E.,Ak., M.B.A., Ph.D
29. Nurul Anwar, SE, MSc., Anggota
30. Joko Supriyanto, S.S.T., Ak., M.Ak.
31. Haris Budi Susila, S.E., Ak., M.Si

Sekretariat:

1. Achmad Fauzi, Ketua
2. Ria Kusuma Dewi, Anggota
3. Eka Rizkia Nabila, Anggota


KSAP