

AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

Perdhiansyah,S.ST.,M.Ak

Endang Kusmana SE.,MM.,Ak.,CA



AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

**Perdhiansyah,S.ST.,M.Ak
Endang Kusmana,SE.,MM.,Ak.,CA**



GETPRESS INDONESIA

AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

Penulis:

Perdhiansyah, S.ST., M.Ak
Endang Kusmana, SE., MM., Ak., CA

ISBN: 978-623-125-192-3

Editor : Diana Purnama Sari, M.E.

Penyunting: Yuliatrini Novita, M.Hum.

Desain Sampul dan Tata Letak : Tri Putri Wahyuni, S.Pd.

Penerbit: GETPRESS INDONESIA

Anggota IKAPI No. 033/SBA/2022

Redaksi:

Jl. Palarik RT 01 RW 06, Kelurahan Air Pacah
Kecamatan Koto Tengah, Padang, Sumatera Barat
website: www.getpress.co.id
email: adm.getpress@gmail.com

Cetakan pertama, Juni 2024

Hak cipta dilindungi undang-undang
dilarang memperbanyak karya tulis ini dalam bentuk
dan dengan cara apapun tanpa izin tertulis dari penerbit.

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Tuhan Yang Maha Esa yang telah memberikan kekuatan kepada tim penyusun dalam menyelesaikan Pengantar Akuntansi ini sesuai dengan yang direncanakan. Buku ini membahas mengenai dasar hukum yang mengatur penyelenggaraan akuntansi pemerintah, pengertian akuntansi pemerintah pusat, serta sistem akuntansi dan pelaporan keuangan instansi pemerintah. Topik tersebut meliputi juga hubungan antara akuntansi dan pelaporan keuangan dengan akuntansi dan pelaporan Barang Milik Negara (BMN), serta pengenalan terhadap Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SABUN). Buku ini juga menguraikan proses penyusunan laporan keuangan pemerintah, termasuk komponen-komponen laporan keuangan, penjelasan unsur-unsur laporan keuangan seperti neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Selanjutnya, pembahasan fokus pada aspek-aspek akuntansi pemerintahan pusat seperti akuntansi anggaran, pendapatan, belanja, beban, transfer, kas dan setara kas, piutang, persediaan, investasi, aset tetap, dan kewajiban. Setiap topik dibahas secara mendalam dengan menyajikan penjelasan teoritis, studi kasus, latihan soal, dan rangkuman untuk mempermudah pemahaman pembaca. Buku ini juga menjelaskan proses penyusunan laporan keuangan dan konsep konsolidasi dalam konteks pemerintahan pusat, menjadikannya sumber pengetahuan yang berharga bagi para profesional akuntansi, auditor, pejabat pemerintah, dan mahasiswa yang tertarik dalam bidang akuntansi pemerintahan pusat.

Menyadari masih adanya berbagai kekurangan dalam Buku ini, maka masukan/saran konstruktif sangat diharapkan dari berbagai pihak untuk penyempurnaan di masa mendatang

Padang, Juni 2024

Tim Penyusun

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR.....	i
DAFTAR ISI	ii
BAB I GAMBARAN UMUM SISTEM AKUNTANSI DAN PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PUSAT.....	1
A. Dasar Hukum Penyelenggaraan Akuntansi dan Sistem Akuntansi Pemerintah.....	1
B. Pengertian Akuntansi Pemerintah Pusat.....	1
C. Pengertian dan Tujuan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.....	3
D. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi	4
E. Akuntansi dan Pelaporan Keuangan	5
F. Akuntansi dan Pelaporan BMN.....	8
G. Hubungan antara Akuntansi dan Pelaporan Keuangan dengan Akuntansi dan Pelaporan BMN	8
H. Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SABUN)	9
I. Rangkuman.....	17
J. Latihan Soal	17
BAB II LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH	19
A. Dasar Hukum Penyusunan Laporan Keuangan	19
B. Pihak yang Wajib Menyusun Laporan Keuangan	19
C. Komponen-komponen Laporan Keuangan Pemerintah Pusat	20
D. Penjelasan Unsur-Unsur Laporan Keuangan.....	25
E. Neraca.....	31
F. Laporan Arus Kas.....	33
G. Catatan atas Laporan Keuangan.....	36
H. Latihan	38

BAB III AKUNTANSI ANGGARAN	39
A. Pengertian Anggaran dan Akuntansi Anggaran.....	39
B. Struktur Anggaran	40
C. Dokumen Sumber dan Akun dalam Akuntansi Anggaran.....	42
D. Jurnal Standar Anggaran.....	44
E. Rangkuman	46
F. Latihan Soal	47
BAB IV AKUNTANSI PENDAPATAN	49
A. Pengertian Pendapatan	49
B. Klasifikasi Pendapatan Pemerintah Pusat	49
C. Pengakuan Pendapatan Pemerintah Pusat	55
D. Pengukuran Pendapatan.....	61
E. Jurnal Standar Pendapatan LRA dan Pendapatan LO.....	63
F. Koreksi atas Kesalahan Membukukan Pendapatan.....	73
G. Penyajian dan Pengungkapan	83
H. Rangkuman	84
I. LATIHAN	85
BAB V AKUNTANSI BELANJA, BEBAN DAN TRANSFER.....	87
A. Akuntansi Belanja.....	87
B. Akuntansi Beban.....	99
C. Akuntansi Transfer	103
D. Jurnal Standar Beban/ Belanja/Transfer.....	105
E. Koreksi atas Kesalahan Membukukan Belanja, Beban, dan Transfer..	114
F. Penyajian dan Pengungkapan	124
G. Rangkuman	124
H. Latihan	127
BAB VI AKUNTANSI KAS DAN SETARA KAS.....	129
A. Pengertian Kas dan Setara Kas.....	129
B. Unsur-Unsur Kas dan Setara Kas.....	129

C. Pengakuan Kas dan Setara Kas.....	130
D. Pengukuran Kas dan Setara Kas.....	131
E. Jurnal Standar Kas dan Setara Kas.....	131
F. Penyajian dan Pengungkapan.....	132
G. Rangkuman.....	132
H. Latihan.....	133
BAB VII AKUNTANSI PIUTANG.....	135
A. Pengertian Piutang	135
B. Piutang Jangka Pendek	135
C. Penyisihan Piutang Tak Tertagih.....	141
D. Pemberhentian Pengakuan Piutang selain Pelunasan	147
E. Rangkuman	152
F. Latihan.....	154
BAB VIII AKUNTANSI PERSEDIAAN.....	155
A. Pengertian Persediaan	155
B. Jenis-Jenis Persediaan	155
C. Pengakuan Persediaan.....	155
D. Pengukuran Persediaan.....	156
E. Metode Penilaian Persediaan.....	157
F. Jurnal Standar Persediaan dan Beban Persediaan	157
G. Penyajian dan Pengungkapan.....	159
H. Rangkuman.....	160
I. Latihan Soal	160
BAB IX AKUNTANSI INVESTASI	161
A. Pengertian Investasi.....	161
B. Klasifikasi Investasi.....	161
C. Investasi Jangka Pendek.....	161
D. Investasi Jangka Panjang.....	168
E. Rangkuman.....	179

F. Latihan Soal	181
BAB X AKUNTANSI ASET TETAP	183
A. Pengertian Aset Tetap	183
B. Klasifikasi Aset Tetap	184
C. Pengakuan Aset Tetap	189
D. Pengukuran Aset Tetap	194
E. Penyusutan Aset Tetap	199
F. Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap	202
G. Revaluasi Aset Tetap	202
H. Jurnal Standar Aset Tetap	203
I. Penyajian dan Pengungkapan	206
J. Rangkuman	208
K. Latihan	210
BAB XI AKUNTANSI ASET LAINNYA	213
A. Pengertian Aset Lainnya	213
B. Klasifikasi Aset Lainnya	213
C. Aset Tak Berwujud	214
D. Penyajian dan Pengungkapan Aset Lainnya	233
E. Rangkuman	233
F. Latihan Soal	235
BAB XII AKUNTANSI KEWAJIBAN	237
A. Pengertian dan Klasifikasi Kewajiban	237
B. Kewajiban Jangka Pendek	237
C. Kewajiban Jangka Panjang	252
D. Restrukturisasi Utang	260
E. Penghapusan Utang	261
F. Penyajian dan Pengungkapan	261
G. Rangkuman	263
H. Soal Latihan	265

BAB XIII PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN DAN KONSOLIDASI	267
A. Penyusunan Laporan Keuangan.....	267
B. Konsolidasi	268
C. Latihan Penyusunan Laporan Keuangan.....	268

DAFTAR PUSTAKA

BAB I

GAMBARAN UMUM SISTEM AKUNTANSI DAN PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PUSAT

A. Dasar Hukum Penyelenggaraan Akuntansi dan Sistem Akuntansi Pemerintah

Keharusan untuk menyelenggarakan akuntansi bagi pemerintah pusat terdapat dalam Undang Undang (UU) Nomor 1 Tahun 2004 tentang “Perbendaharaan Negara.” Pasal 15 Undang-undang tersebut mengharuskan menteri keuangan selaku Bendahara Umum Negara dan menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan dan belanja, yang berada dalam tanggung jawabnya. Akuntansi tersebut digunakan untuk menyusun laporan keuangan Pemerintah Pusat sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Di sisi lain, UU Nomor 1 Tahun 2004 juga memberikan landasan hukum bagi penyelenggaraan sistem akuntansi pemerintah. Pasal 7 undang-undang tersebut menyatakan, bahwa menteri keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN) berwenang menetapkan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan negara.

B. Pengertian Akuntansi Pemerintah Pusat

Definisi akuntansi menurut komite terminologi the American Institute of Certified Public Accountants (dalam buku Accounting Theory Fourth Edition karangan Ahmed Riahi-Belkaoui):

“Accounting is the art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transactions and events which are, in

part at least, of financial character, and interpreting the results thereof.” Prespektif yang lebih luas dari definisi akuntansi adalah: *The process of identifying, measuring, and communicating economic information to permit informed judgments and decisions by users of the information.*

Definisi akuntansi yang lebih luas lagi diberikan oleh *Statement of the accounting Principles Board No. 4: 1970*, par.40, sebagai berikut:

Accounting is a service activity. Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended to be useful in making economic decisions – in making reasoned choices among alternative courses of action.” (Statement of the accounting Principles Board No. 4: 1970, par.40, dalam Skousen, PhD, CPA, Earl K. Stice, PhD, James D. Stice, PhD).

Sementara itu Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) mendefenisikan “akuntansi adalah proses pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penginterpretasian atas hasilnya, serta penyajian laporan.” Dengan demikian, jika mengacu pada ketiga definisi di atas, penulis memberikan pengertian Akuntansi Keuangan Pemerintah Pusat sebagai suatu proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, pengklasifikasian dan pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan Pemerintah Pusat, penginterpretasian atas hasilnya, serta penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.

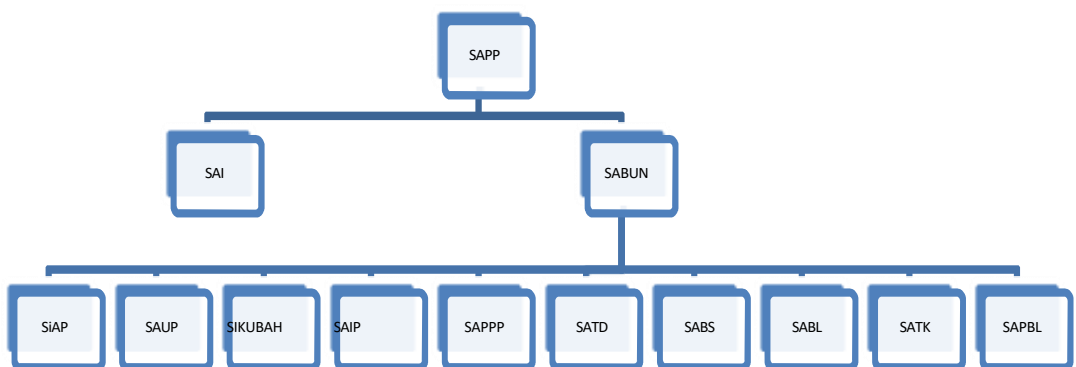
Penyelenggaraan akuntansi pemerintah pusat terkait dengan pencatatan sampai dengan pelaporan atas transaksi berikut:

1. Transaksi anggaran (saat anggaran disahkan dan dilakokasikan)
2. Transaksi realisasi anggaran (realisasi pendapatan, belanja dan transfer serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan).
3. Transaksi perolehan dan pelepasan/pelunasan aset, kewajiban dan ekuitas.
4. Transaksi koreksi kesalahan
5. Transaksi penyesuaian dan penutup di akhir tahun.
6. Konsolidasi.

C. Pengertian dan Tujuan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (untuk selanjutnya disingkat SAPP) menurut PMK Nomor 217 Tahun 2022 adalah: "adalah rangkaian sistematis dari prosedur, penyelenggara, peralatan, dan elemen lain untuk mewujudkan fungsi akuntansi sejak pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada Pemerintah Pusat." Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat bertujuan untuk:

1. Menjaga aset Pemerintah Pusat dan instansi-instansinya melalui pencatatan, pemrosesan, dan pelaporan transaksi keuangan yang konsisten sesuai dengan standar dan praktik akuntansi yang diterima secara umum;
2. Menyediakan informasi yang akurat dan tepat waktu tentang anggaran dan kegiatan keuangan Pemerintah Pusat maupun instansi yang berguna sebagai dasar penilaian kinerja, untuk menentukan ketaatan terhadap otorisasi anggaran dan untuk tujuan akuntabilitas;
3. Menyediakan informasi yang dapat dipercaya tentang posisi keuangan suatu instansi dan Pemerintah Pusat secara keseluruhan;
4. Menyediakan informasi keuangan yang berguna untuk perencanaan, pengelolaan dan pengendalian kegiatan dan keuangan pemerintah secara efisien.



Dari bagan di atas dapat dilihat bahwa SAPP dibentuk dari dari dua sistem utama, yaitu:

1. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi
 2. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Bendahara Umum Negara
- Penjelasan masing-masing sistem tersebut dilakukan secara terpisah untuk kemudian baru dijelaskan keterkaitannya.

D. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi yang selanjutnya disebut SAI adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada kementerian negara/lembaga. Sistem Akuntansi Instansi (SAI) dilaksanakan oleh Kementerian Negara/Lembaga Non Departemen (K/L) untuk memproses transaksi keuangan, barang, dan transaksi lainnya. Pemrosesan transaksi tersebut dilakukan dengan menggunakan Sistem Aplikasi Terintegrasi untuk menghasilkan Laporan Keuangan dan laporan barang kementerian negara/lembaga.

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi meliputi:

- a). Akuntansi dan Pelaporan Keuangan;
- b). Akuntansi dan Pelaporan barang milik negara (BMN).

SAI diselenggarakan secara berjenjang mulai tingkat satuan kerja (satker) sampai tingkat K/L termasuk satker BLU dan satker perangkat daerah (SKPD) yang mendapatkan alokasi dana dekonsentrasi/dana tugas pembantuan.

Untuk melaksanakan akuntansi dan pelaporan keuangan, K/L membentuk unit akuntansi keuangan sedang untuk melaksanakan Akuntansi dan Pelaporan BMN, K/L membentuk unit akuntansi barang. Pelaksanaan akuntansi dan pelaporan tersebut dilaksanakan secara berjenjang (dari tingkat terendah sampai tertinggi), sebagai berikut:

Unit Akuntansi Keuangan	Unit Akuntansi Barang
Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA)	Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang (UAKPB)
Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran - Wilayah (UAPPA-W)	Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang - Wilayah (UAPPB-W)
Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran - Eselon1 (UAPPA-E1)	Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang - Eselon1 (UAPPB-E1)
Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (UAPA)	Unit Akuntansi Pengguna Barang (UAPB)

E. Akuntansi dan Pelaporan Keuangan

Akuntansi dan Pelaporan Keuangan diselenggarakan di pada setiap jenjang di SAI, yang ujungnya akan menghasilkan laporan keuangan tingkat K/L. Penyelenggaraan Akuntansi dan Pelaporan Keuangan dapat dijelaskan sebagai berikut.

a. Pada Tingkat UAKPA (Entitas Akuntansi)

Di setiap entitas akuntansi, kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan dilakukan oleh UAKPA, sedangkan wewenang mengurus dan/atau menggunakan BMN ada di tangan UAKPB. Ke dua unit tersebut saling bersinergi untuk menghasilkan laporan keuangan entitas akuntansi.

UAKPA memproses transaksi keuangan dan barang dengan menggunakan Sistem Aplikasi Terintegrasi untuk menghasilkan Laporan Keuangan tingkat UAKPA. Laporan Keuangan tingkat UAKPA sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas:

- 1) LRA;
- 2) Laporan Operasional;
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas; dan
- 4) Neraca.

UAKPA menyampaikan dokumen sumber yang berhubungan dengan pengadaan aset kepada UAKPB untuk diproses lebih lanjut di sana. UAKPB akan memproses dokumen tersebut untuk menyusun Laporan Barang Kuasa Pengguna (LBKP). LBKP berikut arsip data

komputer (ADK) nya akan disampaikan ke UAKPA setiap bulan untuk tujuan rekonsiliasi dalam rangka penyamaan nilai aset tetap, aset lainnya, dan persediaan yang akan dilaporkan di neraca.

UAKPA menyampaikan Laporan Keuangan yang telah disusunnya beserta arsip data komputer (ADK) setiap bulan ke KPPN untuk rekonsiliasi. Kemudian, laporan keuangan yang telah direkonsiliasi tersebut beserta ADKnya disampaikan kepada UAPPA-W setiap bulan, semester I, dan tahunan untuk digabungkan dengan UAKPA lain yang berada di wilayah yang sama. Selain itu, dengan kewenangan Kantor Pusat, UAKPA juga menyampaikan Laporan Keuangan beserta ADKnya kepada UAPPA-E1 setiap bulan, semester I, dan tahunan. Penyampaian laporan keuangan semester 1 dan tahunan disertai dengan CaLK.

b. Pada Tingkat UAPPA-W (Wilayah)

UAPPA-W adalah unit akuntansi pada tingkat wilayah atau unit kerja lain yang ditetapkan sebagai UAPPA-W yang melakukan kegiatan penggabungan Laporan Keuangan seluruh UAKPA yang berada dalam wilayah kerjanya. UAPPA-W menggabungkan laporan keuangan yang berasal dari UAKPA di wilayah kerjanya dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi untuk menghasilkan Laporan Keuangan tingkat UAPPA-W setiap bulan. Laporan keuangan tingkat UAPPA-W terdiri atas:

- 1) LRA;
- 2) Laporan Operasional;
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas; dan
- 4) Neraca

UAPPA-W menyampaikan laporan keuangan tingkat UAPPA- W beserta ADK kepada UAPPA-E1 setiap bulan, semester 1, dan tahunan untuk digabungkan dengan laporan keuangan tingkat UAPPA- W lain yang berada di eselon 1 yang sama. Penyampaian laporan keuangan semester 1 dan tahunan disertai dengan CaLK.

Sebelum menyampaikan laporan keuangan ke UAPPA-E1, UAPPA-W terlebih dahulu menyampaikan Laporan Keuangannya kepada Kanwil DJPBN setiap triwulan, untuk kepentingan rekonsiliasi. Laporan keuangan yang telah direkonsiliasi inilah yang disampaikan ke UAPPA-E1

c. Pada Tingkat Eselon 1 (UAPPA-E1)

UAPPA-E1 adalah unit akuntansi pada unit eselon I yang melakukan kegiatan penggabungan Laporan Keuangan seluruh UAPPA-W yang berada di wilayah kerjanya serta UAKPA yang langsung berada di bawahnya, UAPPA-E1 menggabungkan Laporan Keuangan yang berasal dari UAPPA-W yang berada di wilayah kerjanya termasuk Laporan Keuangan UAPPA-W dekonsentrasi, Laporan Keuangan UAPPA-W Tugas Pembantuan, dan Laporan Keuangan UAKPA yang langsung berada di bawah UAPPA-E1, untuk menghasilkan Laporan Keuangan tingkat UAPPA-E1. Penggabungan Laporan Keuangan tersebut dilakukan dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi. Laporan Keuangan tingkat UAPPA-E1 terdiri atas:

- 1) LRA;
- 2) Laporan Operasional;
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas; dan
- 4) Neraca.

Selanjutnya, UAPPA-E1 menyampaikan Laporan Keuangan tingkat UAPPA-E1 beserta ADKnya kepada UAPA setiap bulan, semester I, dan tahunan. Penyampaian Laporan Keuangan semester I dan tahunan disertai dengan CaLK.

d. Pada Tingkat UAPA (Kementerian/Lembaga).

UAPA adalah unit akuntansi pada tingkat kementerian negara/lembaga (Pengguna Anggaran) yang melakukan kegiatan penggabungan Laporan Keuangan seluruh UAPPA-E1 yang berada di bawahnya. UAPA menggabungkan laporan keuangan tingkat UAPPA-E1 dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi untuk menghasilkan Laporan Keuangan K/L. Laporan Keuangan K/L terdiri atas:

- 1) LRA;
- 2) Laporan Operasional;
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas; dan
- 4) Neraca.

UAPA menyampaikan Laporan Keuangan K/L kepada Menteri Keuangan c.q. Direktur Jenderal Perbendaharaan setiap triwulan, semester I, dan tahunan untuk digabungkan dalam rangka menghasilkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP). Penyampaian Laporan Keuangan semester I dan tahunan disertai dengan CaLK.

F. Akuntansi dan Pelaporan BMN

Akuntansi dan pelaporan BMN diselenggarakan oleh unit akuntansi barang. Unit ini memproses data sehubungan dengan belanja modal dan belanja barang yang dilakukan oleh unit akuntansi dan pelaporan keuangan. Pelaksanaan akuntansi dan pelaporan BMN pada tingkat satker secara singkat dapat dijelaskan sebagai berikut.

UAKPB merupakan unit akuntansi barang yang dibentuk oleh satker, yang bertugas memproses dokumen sumber (DS) terkait dengan belanja modal maupun belanja barang baik melalui SP2D-UP maupun SP2D-Ls. Setiap akhir bulan, UAKPB menyampaikan Laporan Barang Kuasa Pengguna (LBKP) dan jurnal transaksi BMN ke UAKPA untuk penyusunan neraca. UAKPB melakukan rekonsiliasi internal antara LBKP dengan Laporan Keuangan yang dihasilkan UAKPA serta melakukan koreksi apabila ditemukan kesalahan. Rekonsiliasi ini dilakukan sebelum laporan keuangan UAKPA disampaikan ke KPPN dan UAPPAW-W. LBKP dilampirkan pada Laporan Keuangan tingkat UAKPA.

UAKPB menyampaikan LBKP disertai Catatan atas Laporan BMN beserta ADK transaksi BMN kepada UAPPB-W untuk digabungkan dengan LBKP UAKPB yang berada dalam wilayah yang sama, setiap semesteran dan tahunan. UAKPB dengan kewenangan Kantor Pusat, menyampaikan LBKP beserta ADK transaksi BMN kepada UAPPB- E1 dan KPKNL setiap semesteran dan tahunan. Laporan ini akan terus disampaikan secara berjenjang untuk menghasilkan Laporan Barang Pengguna (LBP). LBP akan dilampirkan pada Laporan Keuangan tingkat UAPA (K/L).

G. Hubungan antara Akuntansi dan Pelaporan Keuangan dengan Akuntansi dan Pelaporan BMN

Akuntansi dan Pelaporan Keuangan serta Akuntansi dan Pelaporan BMN merupakan bagian dari SAI. Akuntansi dan Pelaporan Keuangan bertugas memproses dokumen sumber untuk menghasilkan laporan keuangan berupa LRA, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan CaLK. Di sisi lain, Akuntansi dan Pelaporan BMN bertugas memproses dokumen sumber untuk menghasilkan LBKP.

Akuntansi dan Pelaporan Keuangan membukukan SPM dan SP2D terkait pembelian aset tetap, dan/atau persediaan dalam akun "Aset Tetap yang Belum Diregister" dan "Persediaan yang Belum Diregister," di Buku Besar Akrualnya. Kemudian, SPM dan SP2D tersebut disampaikan ke Akuntansi dan Pelaporan BMN. Selanjutnya, Akuntansi dan Pelaporan BMN akan membukukan SPM dan SP2D terkait dengan belanja modal maupun belanja barang untuk menghasilkan, antara lain, jurnal transaksi BMN dan LBKP.

Setiap akhir bulan, Akuntansi dan Pelaporan BMN menyampaikan jurnal transaksi BMN dan LBKP kepada Akuntansi dan Pelaporan Keuangan dalam rangka penyusunan neraca. Keduanya melakukan rekonsiliasi internal, yaitu antara data aset yang ada dalam LBKP dengan yang ada dalam laporan keuangan serta melakukan koreksi apabila ditemukan kesalahan. Setelah rekonsiliasi dan menerima jurnal transaksi BMN, Akuntansi dan Pelaporan Keuangan menghapus akun "Aset Tetap yang Belum Diregister" dan "Persediaan yang Belum Diregister" kemudian membukukan aset tetap dan persediaan definitifnya sesuai jurnal BMN yang diterimanya dari Akuntansi dan Pelaporan BMN. Dengan demikian, dalam SAPP, UAKPA baru bisa membukukan perolehan aset tetap, aset tak berwujud, dan persediaan definitif ketika sudah menerima jurnal transaksi BMN dari UAKPB dan melakukan rekonsiliasi dengannya.

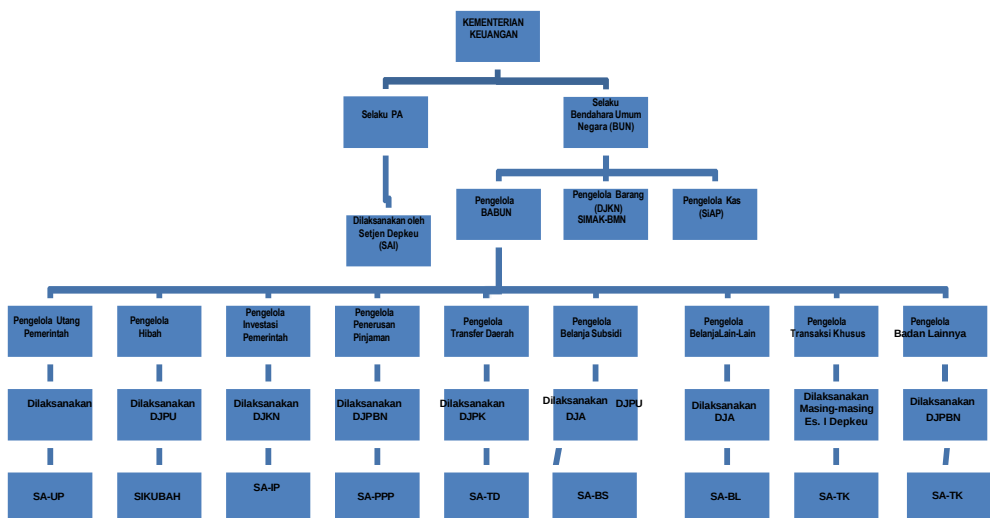
H. Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SABUN)

SABUN dilaksanakan oleh kementerian keuangan selaku Bendahara Umum Negara dan Pengguna Anggaran Bagian Anggaran BUN/pengelola transaksi BUN lainnya. SA-BUN terdiri dari beberapa subsistem yang dilaksanakan oleh beberapa eselon 1 yang ada di kementerian keuangan. Subsistem-subsistem tersebut beserta pelaksanaannya dapat digambarkan dalam gambar I.2.

1. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pusat

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pusat (SiAP) adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan, dan operasi keuangan pada Kementerian Keuangan selaku BUN (PMK Nomor 217 Tahun 2022, Pasal 1). SiAP diselenggarakan oleh BUN selaku pengelola kas, yang memroses transaksi keuangan yang berasal dari pengelolaan Kas Umum Negara dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi.

Gambar I.2 Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara



Secara ringkas bagan tersebut dapat disajikan dalam tabel berikut.

	Subsistem	Pelaksana
1	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pusat (SiAP)	Direktorat Jenderal Perbendaharaan (DJPBN)
2	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Utang Pemerintah (SAUP)	Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang Pemerintah (DJPU)
3	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Hibah (SIKUBAH)	DJPU

	Subsistem	Pelaksana
4	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Investasi Pemerintah (SAIP)	Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN)
5	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Penerusan Pinjaman (SA-PPP)	DJPBN
6	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah (SA-TD)	Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan (DJPK)
7	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Subsidi (SA-BS)	Direktorat Jenderal Anggaran (DJA)
8	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Lain-Lain	DJA
9	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Khusus (SA-TK)	Masing2 es1 Kemenkeu
10	Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Lainnya (SA-BL)	DJPBN

SiAP dilaksanakan oleh BUN beserta instansi vertikal di bawahnya, yaitu:

- 1). Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) selaku Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan BUN (UAKBUN) - Daerah;
- 2). Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan (Kanwil DJPBN) selaku Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Koordinator Kuasa BUN (UAKKBUN) Kanwil;
- 3). Direktorat Pengelolaan Kas Negara selaku UAKBUN-Pusat;
- 4). DJPBN c.q. Direktorat Pengelolaan Kas Negara (Dit. PKN) selaku Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pembantu BUN Akuntansi dan Pelaporan (UAPBUN AP).

Laporan keuangan yang dihasilkan SiAP paling tidak terdiri dari: Laporan Arus Kas (LAK), neraca kas umum negara, dan CaLK. Prosedur pemrosesan data akuntansi dan pelaporan dalam SiAP dilaksanakan secara berjenjang, yang dapat dijelaskan sebagai berikut.

- 1) KPPN (selaku UAKBUN-Daerah) memproses data transaksi penerimaan dan pengeluaran kas, termasuk penerimaan dan pengeluaran transitoris, yang melalui rekening Kuasa BUN Daerah dan kemudian menyusun Laporan Keuangan tingkat UAKBUN- Daerah. Laporan Keuangan tersebut paling sedikit terdiri atas: LAK; Neraca Kas Umum Negara; dan CaLK. Selaku UAKBUN- Daerah, KPPN melakukan rekonsiliasi data transaksi keuangan dengan seluruh UAKPA (satker) yang ada di wilayah kerjanya, setiap bulan. Selanjutnya KPPN menyampaikan Laporan Keuangan UAKBUN-Daerah ke Kanwil DJPBN selaku UAKKBUN-Kanwil.
- 2) Kanwil DJPBN (selaku UAKKBUN-Kanwil), menggabungkan seluruh data yang berasal dari UAKBUN-Daerah di wilayah kerjanya, dan kemudian menyusun Laporan Keuangan tingkat UAKKBUN-Kanwil. Laporan Keuangan tersebut, paling sedikit terdiri atas: LAK; Neraca Kas Umum Negara; dan CaLK. Selaku UAKKBUN-Kanwil, Kanwil DJPBN melakukan rekonsiliasi data keuangan dengan UAPPA-W di wilayah kerjanya setiap triwulan. Selanjutnya, Kanwil DJPBN menyampaikan Laporan Keuangan tingkat UAKKBUN-Kanwil ke Dit. PKN selaku UAPBUN-AP.
- 3) Di sisi lain, Dit. PKN selaku UAKBUN-Pusat memroses data transaksi penerimaan dan pengeluaran kas, termasuk penerimaan dan pengeluaran transitoris yang melalui rekening Kuasa BUN Pusat, dan kemudian menyusun Laporan Keuangan tingkat UAKBUN-Pusat. Laporan Keuangan tersebut, paling sedikit terdiri atas: LAK; Neraca Kas Umum Negara; dan CaLK. Selanjutnya Laporan keuangan tersebut disampaikan kepada UAPBUN-AP.
- 4) DJPBN c.q Dit. PKN selaku UAPBUN AP, menggabungkan semua laporan keuangan yang berasal dari UAKKBUN-Kanwil dan UAKBUN-Pusat dan kemudian menyusun Laporan Keuangan tingkat UAPBUN-AP. Laporan Keuangan tersebut, paling sedikit terdiri atas: LAK; Neraca Kas Umum Negara; dan CaLK. Selanjutnya, laporan keuangan tersebut

disampaikan kepada UABUN. UABUN akan menyusun Laporan Keuangan BUN berupa LAK; Neraca Kas Umum Negara; dan CaLK. Laporan Keuangan BUN disusun berdasarkan gabungan laporan keuangan yang dihasilkan oleh SiAP; SAUP; SIKUBAH; SAIP; SAPPP; SATD; SABS; SABL; SATK; SAPBL.

2. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Utang Pemerintah

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Utang Pemerintah (SAUP) dilaksanakan oleh DJPU selaku UAPBUN Pengelolaan Utang. SAUP memproses transaksi pengelolaan utang pemerintah dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi. Kemudian DJPU menyusun Laporan Keuangan, yang terdiri atas: LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK, dan menyampaikannya kepada UABUN.

3. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Hibah

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Hibah (SIKUBAH) dilaksanakan oleh DJPU selaku UAPBUN Pengelolaan Hibah. SIKUBAH memproses transaksi keuangan pengelolaan hibah berupa pendapatan hibah dan belanja hibah, dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi. Kemudian, UAPBUN Pengelolaan Hibah menyusun Laporan Keuangan yang terdiri atas: LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK, dan Menyampaikannya kepada UABUN.

4. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Investasi Pemerintah

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Investasi Pemerintah (SAIP) dilaksanakan oleh DJKN selaku UAPBUN Pengelolaan Investasi Pemerintah. SAIP memproses transaksi keuangan dan/atau barang pengelolaan investasi pemerintah dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi, dan kemudian menyusun Laporan Keuangan yang terdiri atas: LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK. Laporan keuangan tersebut disampaikan kepada UABUN.

5. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Penerusan Pinjaman Pemerintah

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Penerusan Pinjaman Pemerintah (SAPPP) dilaksanakan oleh DJPBN c.q. Direktorat Sistem Manajemen Investasi selaku UAPBUN Pengelolaan Penerusan Pinjaman. SAPPP memproses transaksi keuangan pengelolaan penerusan pinjaman dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi, dan kemudian menyusun laporan keuangan yang terdiri atas LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK. Laporan Keuangan tersebut disampaikan kepada UABUN.

6. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah (SATD) dilaksanakan oleh DJPK selaku UAPBUN Pengelolaan Transfer ke Daerah. SATD memproses transaksi keuangan yang terkait dengan transfer ke daerah dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi, dan kemudian menyusun Laporan Keuangan yang terdiri atas LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK. Laporan keuangan tersebut disampaikan kepada UABUN.

7. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Subsidi

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Subsidi (SABS) dilaksanakan oleh DJA selaku UAPBUN Pengelolaan Belanja Subsidi. SABS memproses transaksi keuangan dan/atau barang yang terkait dengan subsidi pemerintah dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi, dan kemudian menyusun Laporan Keuangan yang terdiri atas: LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK. Laporan keuangan tersebut disampaikan kepada UABUN.

8. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Lain-Lain

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Lain-lain (SABL) dilaksanakan oleh DJA selaku UAPBUN Pengelolaan Belanja Lain-Lain. SABL memproses transaksi keuangan dan/atau barang yang terkait dengan belanja lain-lain dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi, dan kemudian menyusun Laporan Keuangan yang terdiri atas: LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK. Laporan

keuangan tersebut disampaikan kepada UABUN.

9. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Khusus

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Khusus (SATK) dilaksanakan oleh unit eselon I pada Kementerian Keuangan selaku UAPBUN TK, yaitu antara lain oleh:

- 1) Badan Kebijakan Fiskal (BKF) selaku UAPBUN TK Pengelola Pengeluaran Hubungan Internasional dan Dukungan Kelayakan;
- 2) Direktorat Jenderal Anggaran (DJA) selaku UAPBUN TK Pengelola PNBPN yang dikelola DJA;
- 3) Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN) selaku UAPBUN TK Pengelola Aset yang berada dalam pengelolaan DJKN; dan
- 4) Direktorat Jenderal Perbendaharaan selaku UAPBUN TK Pengelola Pembayaran Belanja Pensiun, Belanja Asuransi Kesehatan, Program Tunjangan Hari Tua (THT), Belanja PPN RTGS BI, dan Belanja Selisih Harga Beras Bulog, serta Pendapatan dan Belanja yang terkait dengan Pengelolaan Kas Negara.

SATK memproses transaksi keuangan dan/atau barang pada UAPBUN TK dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi. Setiap UAPBUN TK menyusun Laporan Keuangan yang terdiri atas: LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK dan menyampaikan Laporan Keuangan tersebut kepada DJPBN c.q Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan selaku UAKPBUN TK. UAKPBUN TK menyusun Laporan Keuangan tingkat UAKPBUN TK, yang terdiri atas: LRA; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; dan CaLK. Kemudian, laporan keuangan tersebut disampaikan kepada UABUN.

10. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Lainnya

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Lainnya (SAPBL) dilaksanakan oleh DJPBN c.q Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan selaku UAPBUN PBL. SAPBL memproses pelaporan keuangan dari unit-unit badan lainnya dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi. Laporan Keuangan tersebut berupa Neraca disertai dengan Ikhtisar Laporan Keuangan badan lainnya, yang kemudian disampaikan

kepada DJPBN c.q Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan (Dit. APK) selaku UABUN.

11. Proses Penyusunan Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara dan Pemerintah Pusat.

Laporan keuangan BUN disusun oleh Direktorat Jenderal Perbendaharaan c.q Dit. APK selaku UABUN dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi. Laporan Keuangan tersebut disusun berdasarkan penggabungan dari:

- 1) Laporan Keuangan BUN sebagai Pengelola Kas dan
- 2) Laporan Keuangan BUN sebagai Pengguna Anggaran Bagian Anggaran BUN/pengelola transaksi BUN, yaitu yang dihasilkan dari: SiAP; SAUP; SIKUBAH; SAIP; SAPPP; SATD; SABS; SABL; SATK; SAPBL.

Laporan Keuangan BUN terdiri atas: LAK; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; LRA; Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih; dan CaLK. Selanjutnya, laporan keuangan tersebut disampaikan kepada Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (UAPP) untuk dikonsolidasikan dengan seluruh laporan keuangan dari K/L menjadi LKPP.

LKPP disusun oleh Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal, yang dalam prakteknya dilaksanakan oleh DJPBN c.q. Dit. APK selaku UAPP. UAPP bertugas melakukan konsolidasi Laporan Keuangan kementerian negara/lembaga dan Laporan Keuangan BUN menjadi LKPP. Dengan demikian, LKPP disusun berdasarkan konsolidasi dari Laporan Keuangan BUN dan Laporan Keuangan K/L dengan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi.

LKPP terdiri atas: LAK; Laporan Operasional; Laporan Perubahan Ekuitas; Neraca; LRA; Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih; dan CaLK.

I. Rangkuman

1. SAPP terdiri dari SAI dan SABUN. SAI dilaksanakan oleh K/L sebagai pengguna anggaran sedangkan SABUN dilaksanakan oleh BUN.
2. SAI terdiri Akuntansi dan Pelaporan Keuangan; Akuntansi dan Pelaporan BMN. Akuntansi dan Pelaporan Keuangan menghasilkan laporan keuangan, sedangkan Akuntansi dan Pelaporan BMN menghasilkan LBKP. laporan keuangan SAI dihasilkan dan dilaporkan secara berjenjang dimulai dari satker, kanwil, eselon 1 sampai dengan K/L.
3. SABUN terdiri dari beberapa subsistem akuntansi, yaitu: SiAP; SAUP; SIKUBAH; SAIP; SAPPP; SATD; SABS; SABL; SATK;
4. SAPBL. Masing-masing subsistem tersebut menghasilkan laporan keuangan sendiri-sendiri. Laporan keuangan dari masing-masing subsistem akan dikonsolidasikan menjadi Laporan Keuangan BUN.
5. LKPP dihasilkan dari konsolidasi Laporan Keuangan BUN dengan Laporan Keuangan K/L. LKPP disusun oleh menteri keuangan selaku pengelola fiscal.

J. Latihan Soal

1. Jelaskan secara singkat perbedaan antar SAI dengan SABUN
2. Jelaskan bagaimana proses penyusunan laporan keuangan di SAI?
3. Jelaskan perbedaan jenis laporan yang dihasilkan oleh SAI dengan SABUN
4. Jelaskan secara singkat kaitan antara SAI dengan SABUN dalam rangka menghasilkan LKPP

BAB II

LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

A. Dasar Hukum Penyusunan Laporan Keuangan

Laporan keuangan adalah laporan yang disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Keharusan untuk menyusun dan menyampaikan laporan keuangan pemerintah pusat terdapat dalam UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 55 ayat 1-2. Pasal tersebut mengharuskan Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat untuk disampaikan kepada Presiden dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan APBN. Pasal tersebut juga mengharuskan Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang menyusun dan menyampaikan laporan keuangan K/L.

B. Pihak yang Wajib Menyusun Laporan Keuangan

UU Nomor 17 Tahun 2003 secara tersurat mewajibkan menteri keuangan selaku pengelola fiskal dan menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran/barang menyusun laporan keuangan (pasal 8 dan 9). Kewajiban tersebut dipertegas lagi dengan UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 55 ayat 1 dan 2.

Laporan keuangan di lingkungan pemerintah pusat, disusun oleh entitas pelaporan maupun entitas akuntansi. Menurut Kerangka Konseptual SAP Paragraf 22, entitas pelaporan adalah 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. Entitas pelaporan di lingkungan pemerintah pusat menurut Pasal 3 PP 8 Tahun 2006, terdiri dari:

- 1). Pemerintah pusat
- 2). Bendahara Umum Negara
- 3). Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat;

Dalam perjalanan selanjutnya, masing-masing entitas yang ada di bawah BUN, yang mengelola Bagian Anggaran 999 juga merupakan entitas pelaporan, yang masing-masing laporan keuangannya dikonsolidasikan menjadi laporan keuangan BUN. Bagian Anggaran 999 (Bendahara Umum Negara) terdiri dari:

- 1) BA 999.01 Pengelolaan Utang
- 2) BA 999.02 Hibah
- 3) BA 999.03 Investasi Pemerintah
- 4) BA 999.04 Penerusan Pinjaman
- 5) BA 999.05 Transfer ke Daerah
- 6) BA 999.07 Belanja Subsidi
- 7) BA 999.08 Belanja Lain-lain
- 8) BA 999.99 Transaksi Khusus
- 9) BA 999.-- Badan Lainnya

Entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya. Entitas akuntansi pada pemerintah pusat terdiri dari satuan kerja (satker) kementerian negara/lembaga baik yang ada di pusat maupun di daerah. Entitas akuntansi wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.

C. Komponen-komponen Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 30 menyatakan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN berupa laporan keuangan, yang setidaknya-tidaknya meliputi:

- 1) Laporan Realisasi APBN;
- 2) Neraca;
- 3) Laporan Arus Kas, dan
- 4) Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya.

Laporan keuangan kementerian negara/lembaga beserta satker yang ada di bawahnya, menurut UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 55 meliputi:

- 1) Laporan Realisasi APBN
- 2) Neraca
- 3) Catatan atas Laporan keuangan dilampiri laporan keuangan Badan Layanan Umum pada kementerian negara/lembaga masing-masing.

Dengan diterapkannya basis akrual, kerangka konseptual SAP (paragraf 60) mengklasifikasikan laporan keuangan menjadi laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*), laporan finansial, dan CaLK. Laporan pelaksanaan anggaran terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL). Laporan finansial terdiri dari Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Laporan Arus Kas (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. Dengan mengacu pada SAP Basis Akrual, jenis-jenis laporan keuangan yang harus disajikan entitas pelaporan adalah sebagai berikut.

1. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat terdiri dari:

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

2. Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara

Laporan Keuangan BUN dihasilkan oleh SABUN, yang merupakan penggabungan dari laporan keuangan BUN sebagai pengelola kas dan Laporan Keuangan BUN sebagai Pengguna Anggaran Bagian Anggaran BUN/pengelola transaksi BUN lainnya (BA 999...). Laporan Keuangan BUN terdiri dari:

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

a) Laporan Keuangan BUN sebagai Pengelola Kas

Laporan keuangan yang dihasilkan oleh BUN sebagai pengelola kas disusun dalam SiAP, yang terdiri atas:

- 1) Laporan Arus Kas
- 2) Neraca Kas Umum Negara
- 3) Catatan atas Laporan Keuangan

b) Laporan Keuangan BA 999.01 (Pengelola Utang)

Laporan keuangan BUN sebagai pengguna anggaran BA 999.01 disusun dalam SAUP, yang terdiri atas:

- 1) LRA, yang berisi: laporan realisasi penerimaan pembiayaan (penerimaan pinjaman); laporan realisasi pengeluaran pembiayaan (pembayaran/pelunasan pinjaman); laporan realisasi pembayaran bunga pinjaman (belanja bunga).
- 2) Laporan Operasional, yang berisi beban bunga pinjaman; Surplus/Defisit penyelesaian kewajiban/pinjaman jangka panjang.
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas.
- 4) Neraca, yang berisi saldo pinjaman pemerintah.
- 5) CaLK.

c) Laporan Keuangan BA 999.02 (Pengelola Hibah)

Laporan keuangan BUN sebagai pengguna anggaran BA 999.02 disusun dalam SIKUBAH, yang terdiri atas:

- 1) LRA, yang berisi: pendapatan hibah (dalam bentuk kas) dan belanja hibah.
- 2) Laporan Operasional, yang berisi: pendapatan hibah (baik dalam bentuk kas maupun nonkas) dan beban hibah.
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas;
- 4) Neraca, yang berisi piutang hibah jika terdapat hak atas hibah yang belum diterima dan/atau utang hibah jika terdapat kelebihan penerimaan hibah yang harus dikembalikan.
- 5) CaLK.

d) Laporan Keuangan BA 999.03 (Pengelola Investasi Pemerintah)

Laporan keuangan BUN sebagai pengguna anggaran BA 999.03 disusun dalam SAIP, yang terdiri atas:

- 1) LRA, yang berisi: realisasi penerimaan pembiayaan, misalnya dari hasil divestasi; realisasi pengeluaran pembiayaan, misalnya penanaman modal pemerintah di BUMN; pendapatan bagian laba dari BUMN; pendapatan bunga atas pinjaman yang diberikan pemerintah kepada BUMN.
- 2) Laporan Operasional, yang berisi: pendapatan bagian laba dari BUMN; pendapatan bunga atas pinjaman yang diberikan pemerintah kepada BUMN.
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas,
- 4) Neraca, yang berisi saldo investasi jangka panjang pemerintah
- 5) CaLK.

e) Laporan Keuangan BA 999.04 (Pengelola Penerusan Pinjaman)

Laporan keuangan BUN sebagai pengguna anggaran BA 999.04 disusun dalam SAPPP, yang terdiri atas:

- 1) LRA, yang berisi: realisasi penerusan pinjaman dan penerimaan kembali penerusan pinjaman; pendapatan bunga atas penerusan pinjaman.
- 2) Laporan Operasional, yang berisi: pendapatan bunga atas penerusan pinjaman.
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas.

- 4) Neraca, yang berisi saldo penerusan pinjaman
 - 5) CaLK.
- f) Laporan Keuangan BA 999.05 (Pengelola Transfer ke Daerah)
 Laporan keuangan BUN sebagai pengguna anggaran BA 999.05 disusun dalam SATD, yang terdiri atas:
- 1) LRA, yang berisi: realisasi belanja transfer daerah.
 - 2) Laporan Operasional, yang berisi: beban transfer ke daerah
 - 3) Laporan Perubahan Ekuitas.
 - 4) Neraca, yang dapat berisi piutang atau utang transfer daerah.
 - 5) Catatan atas Laporan Keuangan.
- g) Laporan Keuangan BA 999.07 (Pengelola Subsidi)
 Laporan keuangan BUN sebagai pengguna anggaran BA 999.07 disusun dalam SABS, yang terdiri atas:
- 1) LRA, yang berisi: realisasi belanja subsidi.
 - 2) Laporan Operasional, yang berisi: beban subsidi
 - 3) Laporan Perubahan Ekuitas.
 - 4) Neraca, yang dapat berisi beban subsidi yang masih harus dibayar atau piutang kelebihan pembayaran subsidi.
 - 5) Catatan atas Laporan Keuangan.
- h) Laporan Keuangan BA 999.08 (Pengelola Belanja Lainnya)
 Laporan keuangan BUN sebagai pengguna anggaran BA 999.08 disusun dalam SABL, yang terdiri atas:
- 1) LRA, yang berisi: realisasi belanja lain-lain, misalnya belanja cadangan beras pemerintah, belanja cadangan benih nasional.
 - 2) Laporan Operasional, yang berisi: beban lain-lain, misalnya beban cadangan beras pemerintah, beban cadangan benih nasional.
 - 3) Laporan Perubahan Ekuitas.
 - 4) Neraca, yang dapat berisi beban lain-lain yang masih harus dibayar atau piutang kelebihan pembayaran beban lain-lain.
 - 5) Catatan atas Laporan Keuangan.
- i) Laporan Keuangan BA 999.99 (Pengelola Transaksi Khusus)
 Laporan keuangan BUN sebagai pengguna anggaran BA 999.99 disusun dalam SATK, yang terdiri atas:

- 1) LRA, yang berisi: realisasi belanja transaksi khusus seperti pembayaran *Unfunded Past Service Liability*, pendapatan dari transaksi khusus, seperti pendapatan lainnya dari kegiatan Hulu Migas.
- 2) Laporan Operasional, yang berisi: beban transaksi khusus seperti pembayaran *Unfunded Past Service Liability*; pendapatan dari transaksi khusus, seperti pendapatan lainnya dari kegiatan Hulu Migas
- 3) Laporan Perubahan Ekuitas.
- 4) Neraca, yang berisi aset lain-lain dari transaksi khusus seperti aset eks Pertamina, aset BMN *idle*.

Catatan atas Laporan Keuangan

3. Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga Non Kementerian Laporan Keuangan K/L disusun dalam SAI, yang terdiri dari:

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

D. Penjelasan Unsur-Unsur Laporan Keuangan

Secara umum unsur-unsur laporan keuangan pemerintah pusat dan K/L dapat dijelaskan sebagai berikut.

1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran adalah laporan yang menyajikan informasi tentang realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan, yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode serta dengan realisasi periode sebelumnya. Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Pusat merupakan gabungan (hasil konsolidasi) dari Laporan Realisasi Anggaran Kementerian Negara/Lembaga (K/L) dengan BUN, sehingga memuat seluruh transaksi yang dilaksanakan

baik di K/L maupun di BUN.

Laporan Realisasi Anggaran K/L sebagai Pengguna Anggaran hanya memuat informasi mengenai transaksi yang terkait dengan K/L saja, yaitu realisasi pendapatan, belanja, dan surplus/defisit, yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode serta dengan realisasi periode sebelumnya. Kementerian negara/lembaga sebagai Pengguna Anggaran tidak menyelenggarakan dan membukukan transaksi pembiayaan.

Laporan Realisasi Anggaran kementerian keuangan selaku BUN menyajikan informasi tentang realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan, yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode dengan realisasi periode sebelumnya. Transaksi pembiayaan (penerimaan dan pengeluaran pembiayaan) hanya diselenggarakan oleh kementerian keuangan selaku BUN.

a. Manfaat laporan Realisasi Anggaran

Informasi yang dimuat dalam Laporan Realisasi Anggaran dapat berguna bagi para pengguna laporan untuk:

- 1) Mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran.
- 2) Mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran
- 3) Memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah dalam periode mendatang.
- 4) Mendapatkan indikasi bahwa perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi telah dilaksanakan secara efisien, efektif, dan hemat; dan telah dilaksanakan sesuai dengan anggarannya (APBN) dan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

b. Struktur Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya menyajikan akun-akun berikut:

- 1) Pendapatan - LRA
- 2) Belanja
- 3) Transfer
- 4) Surplus/defisit - LRA
- 5) Penerimaan pembiayaan
- 6) Pengeluaran pembiayaan
- 7) Pembiayaan neto; dan
- 8) Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA / SiKPA)

Pendapatan dalam Laporan Realisasi Anggaran diklasifikasikan menurut jenis pendapatan dan belanja diklasifikasikan menurut jenis belanja. Rincian lebih lanjut dari jenis pendapatan dan belanja disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan. Klasifikasi belanja menurut organisasi disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran atau dalam Catatan atas Laporan Keuangan, sedang klasifikasi belanja menurut fungsi disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

SiLPA/SiKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi penerimaan dan pengeluaran atau antara realisasi pendapatan-LRA dan Belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Contoh bentuk Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Pusat dapat dilihat pada lampiran 1.

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Saldo anggaran lebih adalah gunggung saldo SiLPA pada tahun-tahun sebelumnya. Laporan Perubahan Saldo Anggaran (SAL) adalah laporan yang menyajikan informasi tentang kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan Perubahan SAL hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasiannya.

a. Manfaat Laporan Perubahan SAL

Informasi yang dimuat dalam Laporan Perubahan SAL dapat berguna bagi para pengguna laporan untuk mengetahui kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun berjalan. Selain itu, pengguna

laporan juga dapat mengetahui jumlah Saldo Anggaran Lebih yang digunakan pada tahun berjalan.

c. **Struktur Laporan Perubahan SAL**

Laporan Perubahan SAL 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;
- (f). Saldo Anggaran Lebih Akhir.

3. Laporan Operasional

Laporan Operasional adalah laporan yang 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. Laporan Operasional Pemerintah Pusat merupakan gabungan (hasil konsolidasi) dari Laporan Operasional Kementerian Negara/Lembaga (K/L) dengan BUN, sehingga memuat seluruh transaksi yang dilaksanakan baik di K/L maupun di BUN.

Pengguna laporan membutuhkan Laporan Operasional untuk mengevaluasi pendapatan-LO dan beban dalam menjalankan suatu unit atau seluruh entitas pemerintahan. Laporan Operasional disusun untuk melengkapi pelaporan dari siklus akuntansi berbasis akrual sehingga penyusunan Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan.

a. **Manfaat Laporan Operasional**

Informasi yang dimuat dalam Laporan Operasional dapat berguna bagi para pengguna laporan untuk:

- 1). Mengetahui besarnya beban yang harus ditanggung oleh pemerintah untuk menjalankan pelayanan;
- 2). Mengetahui operasi keuangan secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, efektivitas, dan

- kehematan perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- 3). Memprediksi pendapatan-LO yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif;
 - 4). Mengetahui penurunan ekuitas (bila defisit operasional), dan peningkatan ekuitas (bila surplus operasional).

b. Struktur Laporan Operasional

Laporan Operasional sekurang-kurangnya menyajikan akun- akun berikut:

- 1). Pendapatan-LO
- 2). Beban
- 3). Surplus/defisit dari operasi,
- 4). Surplus/defisit dari kegiatan nonoperasional
- 5). Surplus/defisit sebelum pos luar biasa
- 6). Pos luar biasa
- 7). Surplus/defisit-LO,

Pendapatan-LO dalam Laporan Operasional diklasifikasikan menurut jenis pendapatan dan beban diklasifikasikan menurut jenis beban. Rincian lebih lanjut dari jenis pendapatan dan beban disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Klasifikasi beban menurut organisasi dan klasifikasi lain yang dipersyaratkan menurut ketentuan perundangan yang berlaku, disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Surplus/defisit dari kegiatan non operasional merupakan pendapatan dan beban yang sifatnya tidak rutin, yang antara lain terdiri dari surplus/defisit penjualan aset non lancar, surplus/defisit penyelesaian kewajiban jangka panjang, dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional lainnya. 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 disajikan terpisah dari pos-pos lainnya dalam Laporan Operasional dan disajikan sesudah Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa. Pos Luar Biasa memuat kejadian luar biasa yang mempunyai

karakteristik sebagai berikut:

- 1). Kejadian yang tidak dapat diramalkan terjadi pada awal tahun anggaran;
 - 2). Tidak diharapkan terjadi berulang-ulang; dan
 - 3). Kejadian diluar kendali entitas pemerintah.
- Sifat dan jumlah rupiah kejadian luar biasa harus diungkapkan pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Surplus/Defisit-LO adalah penjumlahan selisih lebih/kurang antara surplus/defisit kegiatan operasional, kegiatan non operasional, dan kejadian luar biasa. Saldo Surplus/Defisit-LO pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke Laporan Perubahan Ekuitas. Contoh bentuk Laporan Operasional Pemerintah Pusat dapat dilihat pada lampiran 3.

4. Laporan Perubahan Ekuitas

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal laporan. Laporan Perubahan Ekuitas adalah laporan yang menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

a. Manfaat Laporan Perubahan Ekuitas

Informasi yang dimuat dalam Laporan Perubahan Ekuitas dapat berguna bagi para pengguna laporan untuk mengetahui kenaikan atau penurunan ekuitas tahun berjalan. Saldo akhir ekuitas yang ada dalam Laporan Perubahan Ekuitas akan dipindahkan ke neraca.

b. Struktur Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang kurangnya pos-pos berikut:

- 1). Ekuitas awal
- 2). Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;
- 3). 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:

- koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya;
 - perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.
- 4). Ekuitas akhir.

Rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Ekuitas disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

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:

- 1). Perbandingan dengan periode yang lalu;
- 2). Penjelasan atas perbedaan antara periode berjalan dan periode yang lalu;
- 3). Rincian yang diperlukan; dan
- 4). Penjelasan hal-hal penting yang diperlukan.

Contoh format Laporan Perubahan Ekuitas dapat dilihat pada lampiran 4

E. Neraca

Neraca adalah laporan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Neraca disajikan dengan cara menyandingkan aset, utang, dan ekuitas tahun berjalan dengan tahun sebelumnya. Dengan demikian neraca memberikan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi (aset), kewajiban, dan ekuitas pemerintah beserta perubahannya. Neraca pemerintah pusat merupakan gabungan (hasil konsolidasi) dari neraca seluruh K/L dengan BUN.

a. Manfaat Neraca

Informasi yang ada dalam neraca berguna bagi pihak-pihak terkait antara lain untuk:

- 1) Merencanakan jenis-jenis pembiayaan dalam rangka menutup defisit atau memanfaatkan surplus
- 2) Membantu dalam pengelolaan aset tetap

- 3) Membantu dalam pengelolaan utang
- 4) Membantu dalam pengelolaan kas

b. Struktur Neraca

Aset dalam neraca diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan non lancar, sedangkan kewajiban diklasifikasikan ke dalam kewajiban jangka pendek dan jangka panjang. Penyajian aset berdasarkan klasifikasi lancar dan nonlancar berguna untuk memberikan informasi tentang barang-barang yang akan digunakan pada tahun depan (periode akuntansi berikutnya) dan yang akan digunakan pada tahun-tahun yang akan datang (keperluan jangka panjang). Penyajian kewajiban berdasarkan klasifikasi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang, penting untuk memberikan informasi tentang kewajiban yang akan diselesaikan pada tahun depan (periode akuntansi berikutnya) dan kewajiban yang akan digunakan pada tahun-tahun yang akan datang (jangka panjang).

1) Aset lancar

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.

Aset lancar terdiri dari: Kas dan Setara Kas; Investasi Jangka Pendek; Piutang; Persediaan.

2) Aset Nonlancar

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. Pengklasifikasian lebih lanjut dari aset non lancar dimaksudkan untuk mempermudah pemahaman atas akun-akun aset nonlancar yang disajikan di neraca. Dalam neraca, aset nonlancar meliputi: Investasi Jangka Panjang; Aset Tetap; Aset lainnya

3) Kewajiban Jangka Pendek

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang diharapkan akan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka pendek meliputi: utang PFK; utang bunga; bagian lancar utang jangka panjang; utang jangka pendek lainnya

4) Kewajiban Jangka Panjang

Kewajiban jangka panjang adalah kewajiban yang diharapkan akan dibayar dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Contoh kewajiban jangka panjang: utang luar negeri, obligasi pemerintah.

5) Ekuitas

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.

F. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Laporan Arus Kas hanya dibuat oleh BUN.

a. Manfaat Laporan Arus Kas

Beberapa manfaat yang bisa diperoleh dari Informasi arus kas:

- 1). Sebagai indikator jumlah arus kas di masa yang akan datang
- 2). Untuk menilai kecermatan atas taksiran arus kas yang telah dibuat sebelumnya.
- 3). Untuk memprediksi klaim pihak lain terhadap arus kas pemerintah dan

klaim pemerintah terhadap pihak lain di masa yang akan datang.

- 4). Sebagai alat pertanggung-jawaban arus kas masuk dan arus kas keluar selama periode pelaporan.
- 5). Apabila dikaitkan dengan laporan keuangan lainnya, laporan arus kas memberikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi perubahan kekayaan bersih/ekuitas dana suatu entitas pelaporan dan struktur keuangan pemerintah (termasuk likuiditas dan solvabilitas).

b. Struktur Laporan Arus Kas

Arus kas dalam Laporan Arus Kas diklasifikasi menurut aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Klasifikasi ini diharapkan mampu memberikan informasi yang memungkinkan para pengguna laporan untuk menilai pengaruh dari setiap aktivitas tersebut terhadap posisi kas dan setara kas pemerintah. Informasi tersebut juga dapat digunakan untuk mengevaluasi hubungan antar aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. 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 akan diklasifikasikan ke dalam aktivitas operasi.

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. Arus masuk kas dari aktivitas operasi pemerintah pusat diperoleh dari:

- (a). Penerimaan Perpajakan;
- (b). Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP);
- (c). Penerimaan Hibah;

Arus keluar kas untuk aktivitas operasi terutama digunakan untuk pengeluaran:

- (a). Belanja Pegawai;
- (b). Belanja Barang;

- (c). Bunga;
- (d). Subsidi;
- (e). Hibah;
- (f). Bantuan Sosial;
- (g). Belanja Lain-lain; dan
- (h). Transfer keluar.

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. 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.

Arus kas dari aktivitas operasi dapat disajikan dengan menggunakan 2 metode yaitu metode langsung dan metode tidak langsung. Metode langsung mengungkapkan pengelompokan utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto. Sementara itu, metode tidak langsung menyajikan arus kas dengan cara menyesuaikan surplus atau defisit dengan transaksi-transaksi operasional nonkas, penangguhan (*deferral*) atau pengakuan (*accrual*) penerimaan kas atau pembayaran yang lalu/yang akan datang, serta unsur pendapatan dan belanja dalam bentuk kas yang berkaitan dengan aktivitas investasi aset nonkeuangan dan pembiayaan.

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. Arus masuk kas dari aktivitas investasi aset nonkeuangan terdiri dari:

- (a). Penjualan aset tetap
- (b). Penjualan Aset Lainnya
- (c). Penerimaan dari divestasi
- (d). Penjualan investasi dalam bentuk sekuritas

Di sisi lain, arus keluar kas dari aktivitas investasi terdiri dari:

- (a). Perolehan aset tetap
- (b). Perolehan aset lainnya
- (c). Penyertaan Modal Pemerintah
- (d). Pembelian investasi dalam bentuk sekuritas

Arus kas dari aktivitas pendanaan mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto sehubungan dengan pendanaan defisit atau penggunaan surplus anggaran. Arus masuk kas dari aktivitas pendanaan antara lain:

- (a). Penerimaan Pinjaman;
- (b). Penerimaan Hasil Penjualan surat utang negara; Arus keluar kas dari aktivitas pendanaan antara lain:
 - (1). Pembayaran Pokok Pinjaman;
 - (2). Pembayaran/pelunasan surat utang negara

Arus kas dari aktivitas transitoris mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi anggaran pendapatan, belanja dan pembiayaan/pendanaan pemerintah. Arus kas dari aktivitas transitoris antara lain:

- (a). Perhitungan Fihak Ketiga (PFK). 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.
- (b). Pemberian/penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran
- (c). Kiriman uang. Kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar Rekening Kas Umum Negara.

Contoh laporan arus kas dapat dilihat pada lampiran 6.

G. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) adalah bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan yang menyajikan informasi tentang penjelasan akun-akun laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang

memadai. Laporan Keuangan mungkin mengandung informasi yang dapat mempunyai potensi kesalahpahaman di antara pembacanya. Untuk menghindari kesalahpahaman laporan keuangan, harus dibuat CaLK yang berisi informasi untuk memudahkan pengguna dalam memahami Laporan Keuangan. Setiap entitas pelaporan diharuskan untuk menyajikan CaLK sebagai bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan untuk tujuan umum.

a. Manfaat Catatan atas Laporan Keuangan

- 1). Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan.
- 2). Selain itu, pengungkapan basis akuntansi dan kebijakan akuntansi yang diterapkan akan membantu pembaca untuk dapat menghindari kesalahpahaman dalam membaca laporan keuangan.
- 3). Catatan atas Laporan Keuangan bertujuan untuk menginformasikan pengungkapan yang diperlukan atas laporan keuangan.

b. Struktur Catatan atas Laporan Keuangan

Untuk memudahkan pembaca dalam memahami laporan keuangan, pengungkapan pada CaLK 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. Struktur CaLK biasanya disajikan dengan struktur berikut:

- 1). Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
- 2). Kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;
- 3). Ikhtisar pencapaian target keuangan berikut hambatan dan kendalanya;
- 4). Kebijakan akuntansi yang penting:
 - a) Entitas pelaporan;
 - b) Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan;
 - c) Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan;
 - d) Kesesuaian kebijakan-kebijakan akuntansi yang diterapkan

- dengan ketentuan-ketentuan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan oleh suatu entitas pelaporan;
- e) Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.
- 5). Penjelasan pos-pos Laporan Keuangan:
- a) Rincian dan penjelasan masing-masing pos Laporan Keuangan;
 - b) Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan.
- 6). Informasi tambahan lainnya yang diperlukan.

H. Latihan

Berikut adalah data neraca Satuan Kerja Pelangi per 31 Desember 2015.

Satker Petani
Data Neraca per 31 Desember 2015

Perkiraan	2015
Asset tidak berwujud	90.000.000
Tanah	920.000.000
Peralatan dan Mesin	450.000.000
Gedung dan Bangunan	700.000.000
Jalan, Irigasi dan Jaringan	500.000.000
Aset Tetap Lainnya	70.000.000
Persediaan	3.000.000
Bagian lancar Tagihan Penjualan Angsuran	36.000.000
Tagihan Penjualan Angsuran	144.000.000

Berdasarkan data di atas susunlah neraca Satker Pelangi per 31 Desember 2015 berdasarkan SAP Basis Akrua

BAB III

AKUNTANSI ANGGARAN

A. Pengertian Anggaran dan Akuntansi Anggaran

Anggaran pemerintah menurut kerangka konseptual Standar Akuntansi Pemerintahan (selanjutnya disingkat SAP) adalah 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. Anggaran merupakan dasar hukum bagi aktivitas belanja pemerintah dan memberi landasan bagi upaya perolehan pendapatan dan pembiayaan oleh pemerintah untuk suatu periode tertentu yang biasanya mencakup periode tahunan.

Anggaran pemerintah pusat disusun untuk periode 1 (satu) tahun, yang dikenal dengan nama Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (selanjutnya disingkat APBN). Di lingkungan pemerintah anggaran mempunyai pengaruh penting dalam akuntansi dan pelaporan keuangan, antara lain karena:

1. Anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik,
2. Anggaran merupakan target fiskal yang menggambarkan keseimbangan antara belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang diinginkan,
3. Anggaran menjadi landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum,
4. Anggaran memberi landasan penilaian kinerja pemerintah,
5. Hasil pelaksanaan anggaran dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik (Kerangka Konseptual, Par 13).

Begitu pentingnya fungsi anggaran dalam akuntansi dan pelaporan keuangan, maka dalam akuntansi pemerintahan dikenal adanya akuntansi anggaran. Akuntansi anggaran adalah teknik pertanggungjawaban dan pengendalian manajemen yang digunakan untuk membantu pengelolaan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan (PSAP Nomor 02, Par.18). Akuntansi anggaran diselenggarakan pada saat anggaran disahkan dan pada

saat anggaran dialokasikan.

B. Struktur Anggaran

Struktur anggaran negara yang terdapat dalam APBN maupun daftar isian pelaksanaan anggaran (DIPA) mengacu pada UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang "Keuangan Negara. Anggaran negara terdiri atas anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Secara garis besar struktur anggaran dapat digambarkan sebagaimana dalam tabel III.1 berikut:

Tabel III.1 STRUKTUR ANGGARAN

1	Pendapatan Negara dan Hibah	xxxxxxx
2	Belanja Negara:	xxxxxxx
3	Belanja Pemerintah Pusat	xxxxxxx
4	Transfer ke Daerah	xxxxxxx
5	Jumlah Belanja (3+4)	xxxxxxx
6	Surplus/Defisit (1 - 5)	xxxxxxx
7	Pembiayaan	xxxxxxx
8	Penerimaan Pembiayaan	xxxxxxx
9	Pengeluaran Pembiayaan	xxxxxxx
10	Pembiayaan Netto (8-9)	xxxxxxx
11	SiLPA/SiKPA (6+10)	xxxxxxx

Anggaran pendapatan negara diklasifikasikan atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah.

Belanja negara dirinci menurut organisasi, fungsi, dan jenis belanja. Klasifikasi belanja menurut organisasi adalah klasifikasi berdasarkan unit organisasi pengguna anggaran, contoh: pada pemerintah pusat adalah belanja per kementerian negara/lembaga beserta unit organisasi di bawahnya. Klasifikasi belanja menurut fungsi adalah klasifikasi yang didasarkan pada fungsi-fungsi utama pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Ada 11 fungsi yang dilaksanakan oleh pemerintah pusat, yaitu:

1. Fungsi pelayanan umum
2. Fungsi pertahanan
3. Fungsi ketertiban dan keamanan
4. Fungsi ekonomi
5. Fungsi perlindungan dan lingkungan hidup

6. Fungsi perumahan dan permukiman
7. Fungsi kesehatan
8. Fungsi pariwisata dan budaya
9. Fungsi agama
10. Fungsi pendidikan
11. Fungsi perlindungan sosial.

Klasifikasi belanja menurut jenis belanja atau disebut juga klasifikasi ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas. Klasifikasi ekonomi atas belanja dikelompokkan ke dalam belanja operasi, belanja modal, dan belanja lain-lain.

Belanja operasi adalah pengeluaran anggaran untuk kegiatan sehari-hari pemerintah yang memberi manfaat jangka pendek. Belanja operasi diklasifikasikan lebih lanjut ke dalam:

1. Belanja Pegawai
2. Belanja Barang
3. Belanja Bunga
4. Belanja Subsidi
5. Belanja Hibah
6. Belanja Bantuan Sosial.

Belanja modal adalah pengeluaran anggaran untuk perolehan aset tetap dan aset lainnya yang memberi manfaat lebih dari satu periode akuntansi. Belanja modal diklasifikasikan lebih lanjut ke dalam:

1. Belanja Modal Tanah
2. Belanja Modal Peralatan dan Mesin
3. Belanja Modal Gedung dan Bangunan
4. Belanja Modal Jalan, Irigasi, dan jaringan
5. Belanja Modal Aset Tetap lainnya
6. Belanja Modal Aset Lainnya

Belanja lain-lain 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.

Selain belanja, ada pengeluaran lain yang juga dianggarkan pemerintah yaitu transfer. Transfer pada pemerintah pusat hanya berupa transfer keluar, yaitu pengeluaran uang ke pemerintah daerah antara lain untuk dana perimbangan.

Pembiayaan 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.

Klasifikasi pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan serta penjabarannya dilakukan dengan menggunakan kode-kode tertentu dan keseluruhannya itu dituangkan dalam bagan akun standar (BAS).

C. Dokumen Sumber dan Akun dalam Akuntansi Anggaran

Akuntansi anggaran pada pemerintah pusat diselenggarakan pada saat anggaran disahkan dan anggaran dialokasikan. Anggaran dikatakan telah disahkan ketika Undang-Undang APBN terbit. APBN merupakan dokumen anggaran pada tingkat pemerintah pusat yang merupakan gabungan dari seluruh anggaran pendapatan dan belanja kementerian negara/lembaga. APBN selanjutnya dialokasikan ke kementerian negara/lembaga dalam bentuk DIPA. DIPA merupakan dokumen anggaran milik kementerian negara/lembaga dan satuan kerja-satuan kerja yang berada di bawahnya. Ketika DIPA disahkan (terbit), penyelenggaraan akuntansi anggaran di kementerian negara/lembaga baru bisa dilakukan. Dalam penyelenggaraan akuntansi anggaran dikenal istilah-istilah berikut:

1. **Estimasi Pendapatan dan Estimasi Pendapatan yang Dialokasikan.**

Estimasi pendapatan adalah anggaran pendapatan yang ada di APBN, yaitu anggaran pada tingkat pemerintah pusat yang merupakan gabungan dari seluruh anggaran pendapatan kementerian negara/lembaga. Estimasi pendapatan dijabarkan lebih lanjut ke dalam DIPA dan disebut estimasi pendapatan yang dialokasikan.

Untuk membukukan anggaran pendapatan dalam APBN digunakan

akun "Estimasi Pendapatan." Pembukuan "Estimasi Pendapatan" hanya dilakukan oleh kementerian keuangan selaku bendahara umum negara (BUN). Sementara itu, untuk membukukan anggaran pendapatan dalam DIPA digunakan akun "Estimasi Pendapatan yang Dialokasikan." Pembukuan "Estimasi Pendapatan yang Dialokasikan" dilakukan oleh kementerian negara/lembaga dan instansi vertikal di bawahnya sebagai pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran.

2. Estimasi Penerimaan Pembiayaan dan Estimasi Penerimaan Pembiayaan yang Dialokasikan.

Estimasi penerimaan pembiayaan adalah anggaran penerimaan pembiayaan yang ada di APBN, sedang estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan adalah anggaran penerimaan pembiayaan yang ada di DIPA. Untuk membukukan anggaran penerimaan pembiayaan yang ada dalam APBN digunakan akun "Estimasi Penerimaan Pembiayaan." Pembukuan "Estimasi Penerimaan Pembiayaan" hanya dilakukan oleh kementerian keuangan selaku BUN. Sementara itu, untuk membukukan anggaran penerimaan pembiayaan yang ada dalam DIPA digunakan akun "Estimasi Penerimaan Pembiayaan yang Dialokasikan." Pembukuan "Estimasi Penerimaan Pembiayaan yang Dialokasikan" dilakukan oleh instansi/satuan kerja yang berada di bawah kementerian keuangan.

3. Apropriasi Belanja/ Transfer dan Allotment Belanja/ Transfer.

Apropriasi belanja/ transfer adalah anggaran belanja/ transfer yang ada dalam APBN, sedang Allotment belanja/ transfer adalah anggaran belanja/ transfer yang ada dalam DIPA.

Untuk membukukan anggaran belanja/ transfer yang ada dalam APBN digunakan akun "Apropriasi Belanja/ Transfer." Pembukuan apropriasi belanja/ transfer hanya dilakukan oleh kementerian keuangan selaku bendahara umum negara (BUN). Sementara itu, untuk membukukan anggaran belanja yang ada dalam DIPA digunakan akun "Allotment Belanja." Pembukuan allotment belanja dilakukan oleh kementerian negara/lembaga dan instansi vertikal di bawahnya sebagai pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran. Untuk membukukan anggaran transfer yang ada dalam DIPA digunakan akun "Allotment Transfer." Pembukuan allotment transfer dilakukan oleh unit organisasi

yang ada di bawah kementerian keuangan, karena pengeluaran transfer hanya dilakukan oleh kementerian keuangan selaku BUN.

3. Apropriasi Pengeluaran Pembiayaan dan Allotment Pengeluaran Pembiayaan.

Apropriasi pengeluaran pembiayaan adalah anggaran pengeluaran pembiayaan yang ada dalam APBN, sedang allotment pengeluaran pembiayaan adalah anggaran pengeluaran pembiayaan yang ada dalam DIPA. Untuk membukukan anggaran pengeluaran pembiayaan yang ada dalam APBN digunakan akun "Apropriasi Pengeluaran Pembiayaan." Pembukuan apropriasi pengeluaran pembiayaan hanya dilakukan oleh kementerian keuangan selaku bendahara umum negara (BUN). Sementara itu, untuk membukukan anggaran pengeluaran pembiayaan yang ada dalam DIPA, digunakan akun "Allotment Pengeluaran Pembiayaan." Pembukuan allotment pengeluaran pembiayaan dilakukan oleh unit organisasi yang ada di bawah kementerian keuangan, karena pengeluaran pembiayaan hanya dilakukan oleh kementerian keuangan selaku BUN.

D. Jurnal Standar Anggaran

Jurnal standar yang digunakan dalam membukukan anggaran pada akuntansi basis akrual dilakukan secara *single entry*, artinya hanya dicatat pada satu sisi saja (sisi debet saja atau sisi kredit saja). Pencatatan tersebut kurang dapat digunakan untuk mengontrol anggaran yang ada. Untuk membantu mengendalikan anggaran yang tersedia, digunakan jurnal komitmen.

Jurnal komitmen hanya dimaksudkan sebagai kontrol terhadap anggaran belanja yang tersedia dalam DIPA. Artinya, ketika jurnal ini dibuat, DIPA sudah dialokasikan secara khusus untuk tujuan yang telah ditetapkan (*restricted*) dan tidak dapat digunakan untuk mendanai kegiatan lainnya. Jurnal ini tidak akan digunakan dalam penyusunan laporan keuangan.

Anggaran yang ada dalam APBN dicatat oleh sistem kas umum negara (SAKUN) sebagai berikut:

Dr	Appropriasi Belanja Pegawai... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Appropriasi Belanja Barang ... (sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Belanja Modal ... (sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Belanja Bunga ... (sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Belanja Subsidi ... (sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Belanja Hibah ... (sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Belanja Bantuan Sosial ... (sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Belanja Lain-Lain ...(sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Transfer Dana Bagi Hasil Pajak...(sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Transfer Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam...(sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Transfer Dana Alokasi Umum ...(sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Transfer Dana Alokasi Khusus ...(sesuai MAK)	Xxxxxx	
Dr	Appropriasi Pengeluaran Pembiayaan ... (sesuai MAK)	Xxxxxx	
Kr	Estimasi Pendapatan Pajak... (sesuai MAP)		xxxxxx
Kr	Estimasi Pendapatan Negara Bukan Pajak...(sesuai MAP)		xxxxxx
Kr	Estimasi Pendapatan Hibah ... (sesuai MAP)		xxxxxx
Kr	Estimasi Penerimaan Pembiayaan ... (sesuai MAP)		xxxxxx

Anggaran yang ada dalam DIPA dicatat oleh sistem akuntansi instansi (SAI) sebagai berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Dr	Allotment Belanja Pegawai... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Belanja Barang ... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Belanja Modal ... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Belanja Bunga ... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Belanja Subsidi ... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Belanja Hibah ... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Belanja Bantuan Sosial ... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Belanja Lain-Lain ...(sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Transfer Dana Bagi Hasil Pajak...(sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Transfer Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam...(sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Transfer Dana Alokasi Umum ...(sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Transfer Dana Alokasi Khusus ...(sesuai MAK)	xxxxxx	
Dr	Allotment Pengeluaran Pembiayaan ... (sesuai MAK)	xxxxxx	
Kr	Estimasi Pendapatan Pajak... (sesuai MAP)		xxxxxx
Kr	Estimasi Pendapatan Negara Bukan Pajak...(sesuai MAP)		xxxxxx
Kr	Estimasi Pendapatan Hibah ...(sesuai MAP)		xxxxxx
Kr	Estimasi Penerimaan Pembiayaan ... (sesuai MAP)		xxxxxx

E. Rangkuman

1. Anggaran negara terdiri atas anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Anggaran pendapatan negara diklasifikasikan atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah.
2. Belanja negara dirinci menurut organisasi, fungsi, dan jenis belanja. Klasifikasi belanja menurut organisasi adalah klasifikasi berdasarkan unit

organisasi pengguna anggaran Klasifikasi belanja menurut fungsi adalah klasifikasi yang didasarkan pada fungsi-fungsi utama pemerintah. Klasifikasi belanja menurut jenis belanja atau disebut juga klasifikasi ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas.

3. Pembiayaan dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.
4. Dalam penyelenggaraan akuntansi anggaran, dikenal istilah estimasi pendapatan dan estimasi pendapatan yang dialokasikan; estimasi penerimaan pembiayaan dan estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan; apropriasi belanja dan *allotment* belanja; apropriasi transfer dan *allotment transfer*; apropriasi pengeluaran pembiayaan dan *allotment* pengeluaran pembiayaan.
5. Jurnal standar anggaran dalam akuntansi pemerintah pusat dilakukan secara *single entry* dan dilaksanakan ketika UU APBN dan DIPA terbit. Jurnal APBN diselenggarakan oleh SAKUN sedang jurnal DIPA diselenggarakan oleh SAI.

F. Latihan Soal.

1. Jelaskan perbedaan antara estimasi pendapatan dengan estimasi pendapatan yang dialokasikan
2. Jelaskan perbedaan antara estimasi penerimaan pembiayaan dengan estimasi penerimaan pembiayaan yang dialokasikan
3. Jelaskan perbedaan antara apropriasi belanja dengan *allotment* belanja
4. Jelaskan perbedaan antara apropriasi pengeluaran pembiayaan dengan *allotment* pengeluaran pembiayaan.
5. Buatlah jurnal anggaran dari transaksi berikut ini.
6. Pada tanggal 31 Desember 2014, Satker ABC menerima DIPA untuk tahun anggaran 2015 dengan rincian sebagai berikut:

No	Keterangan	Jml Anggaran
	Anggaran Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP)	150.000.000
	Jumlah pendapatan	150.000.000
	Anggaran Belanja	

No	Keterangan	Jml Anggaran
	Anggaran Belanja Pegawai	2.100.000.000
	Anggaran Belanja Barang	250.000.000
	Anggaran Belanja Modal:	850.000.000
	Jumlah Belanja	3.200.000.000

BAB IV

AKUNTANSI PENDAPATAN

A. Pengertian Pendapatan

Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Basis Akrual, pendapatan dikategorikan ke dalam 2 bagian, yaitu pendapatan LRA dan pendapatan LO. Definisi pendapatan-LRA bagi pemerintah pusat adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara (RKUN) yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah (PSAP 01, Paragraf 8). Pendapatan LRA dimaksudkan untuk membukukan semua penerimaan pendapatan negara dengan menggunakan basis kas. Pendapatan ini nantinya akan dilaporkan dalam laporan realisasi anggaran (LRA).

Pendapatan-LO pemerintah pusat adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Pendapatan LO dimaksudkan untuk membukukan semua pendapatan negara dengan menggunakan basis akrual. Pendapatan ini nantinya akan dilaporkan dalam laporan operasional.

B. Klasifikasi Pendapatan Pemerintah Pusat

Pengklasifikasian pendapatan Pemerintah Pusat dalam penganggaran maupun standar akuntansi pemerintahan mengacu pada UU Nomor 17 Tahun 2003 Pasal 11 ayat 3. Tidak ada perbedaan klasifikasi antara pendapatan LRA dengan Pendapatan LO. Pendapatan diklasifikasikan menurut jenis pendapatan, yaitu: pendapatan perpajakan; pendapatan negara bukan pajak; pendapatan hibah.

1. Pendapatan Perpajakan

Pendapatan perpajakan adalah semua pendapatan yang berasal dari pemungutan pajak, baik pajak dalam negeri maupun pajak perdagangan internasional. Pendapatan pajak dalam negeri bersumber dari:

- a. pajak penghasilan;

- b. pajak pertambahan nilai (PPN) dan pajak penjualan atas barang mewah (PPnBM);
 - c. pajak bumi dan bangunan (PBB) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB);
 - d. cukai;
 - e. pajak lainnya.
- Pendapatan pajak perdagangan internasional bersumber dari bea masuk dan bea keluar.

2. Pendapatan Negara Bukan Pajak

Pendapatan Negara Bukan Pajak (untuk selanjutnya disingkat PNBP) adalah seluruh pendapatan pemerintah pusat yang tidak berasal dari perpajakan. PNBP terdiri dari:

- a. Pendapatan Sumber Daya Alam.
Pendapatan sumber daya alam merupakan PNBP yang berasal dari pemanfaatan sumber daya alam, yang terdiri dari: pendapatan minyak bumi; pendapatan gas alam; pendapatan pertambangan umum; pendapatan kehutanan; pendapatan perikanan; pertambangan panas bumi.
- b. Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba BUMN
Pendapatan bagian pemerintah atas laba BUMN merupakan pendapatan yang diperoleh pemerintah atas pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, yakni kekayaan negara yang ditempatkan sebagai penyertaan modal pada Perusahaan Negara.
- c. PNBP Lainnya
PNBP Lainnya ada yang tidak berasal dari pelaksanaan tugas pokok dan fungsi suatu kementerian negara/lembaga, misalnya pendapatan hasil penjualan aset tetap atau barang inventaris kantor yang tidak digunakan lagi. Akan tetapi, pendapatan PNBP lainnya juga ada yang berasal dari hasil pungutan atas jasa yang diberikan sehubungan dengan tugas pokok dan fungsi kementerian negara/lembaga, contohnya pungutan atas jasa pembuatan paspor.

d. Pendapatan Badan Layanan Umum (BLU)

Pendapatan badan layanan umum merupakan pendapatan yang berasal dari kegiatan operasional yang dilakukan oleh badan layanan umum milik pemerintah pusat.

3. Pendapatan Hibah

a. Pengertian dan Kriteria Pendapatan Hibah

Pendapatan hibah adalah penerimaan negara/daerah dalam bentuk devisa, devisa yang dirupiahkan, rupiah, barang, jasa dan/atau surat berharga yang berasal dari pemerintah negara asing, badan/lembaga asing, badan/lembaga internasional, pemerintah lain, badan/lembaga dalam negeri atau perseorangan yang tidak perlu dibayar kembali (Bultek 13, 10). Pengertian tersebut sesuai dengan PP Nomor 10 Tahun 2011 pasal 1, yang menyatakan bahwa pendapatan hibah adalah setiap penerimaan negara dalam bentuk devisa, devisa yang dirupiahkan, rupiah, barang, jasa dan/atau surat berharga yang diperoleh dari Pemberi Hibah yang tidak perlu dibayar kembali, yang berasal dari dalam negeri atau luar negeri. Mengacu pada UU Nomor 1 Tahun 2004 Pasal 38, pada Pemerintah Pusat, pendapatan hibah hanya boleh dibukukan oleh kementerian keuangan selaku BUN.

Pendapatan hibah yang diterima oleh pemerintah pusat dapat diteruskan kepada Pemerintah Daerah/BUMN/BUMD baik sebagai pemberian pinjaman (pendapatan hibah yang diteruspinjamkan) ataupun sebagai pemberian hibah (pendapatan hibah yang diterushibahkan) dengan mengikuti ketentuan mekanisme hibah dari sisi penganggaran.

Ada beberapa kriteria agar suatu pendapatan dapat diakui sebagai pendapatan hibah (Bultek 13: 11)

- 1) Berasal dari pemerintah negara asing, badan/lembaga asing, badan/lembaga internasional, dan pemerintah lain atau berasal dari badan/lembaga dalam negeri atau perseorangan;
- 2) Tidak dimaksudkan untuk dibayarkan kembali kepada pemberi hibah;
- 3) Tidak ada timbal balik/balasan secara langsung dari penerima hibah kepada pemberi hibah

4) Dituangkan dalam suatu naskah perjanjian antara pemberi dan penerima hibah.

b. Klasifikasi Pendapatan Hibah

Menurut Bultek 13 tentang Akuntansi Hibah, dari sisi penganggaran hibah dikelompokkan menjadi hibah terencana (hibah yang direncanakan) dan hibah langsung.

1) Hibah yang Direncanakan

Hibah yang direncanakan bagi pemerintah pusat adalah hibah yang dilaksanakan melalui mekanisme perencanaan dan penganggaran dan diterima oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum, yaitu BUN. Proses penarikan hibah yang direncanakan dapat melalui beberapa mekanisme sebagai berikut:

- a) Transfer tunai ke RKUN atau rekening lain yang ditentukan Bendahara Umum Negara;
- b) Pembukaan LC (*letter of credit*);
- c) Pembayaran langsung (*Direct Payment*);
- d) Pembukaan Rekening khusus (*Special account*)
- e) Pembiayaan pendahuluan (*pre financing*)

Jika cara penerimaan hibah tidak melalui salah satu dari lima cara di atas, maka hibah tersebut dikategorikan sebagai hibah langsung (Lampiran IV, PMK Nomor 230 Tahun 2011:28).

Contoh Pendapatan Hibah Terencana pada Pemerintah Pusat:

- a) Pendapatan Hibah dari negara lain dalam bentuk bagian yang melekat pada pinjaman luar negeri atau bantuan cuma-cuma karena perjanjian bilateral maupun multilateral, seperti: bantuan Pemerintah Australia kepada Pemerintah Indonesia di lingkungan kementerian tertentu dalam rangka pelaksanaan akreditasi pendidikan agama yang dialokasikan dalam APBN.
- b) Pendapatan Hibah dari Organisasi Internasional, seperti bantuan *Islamic Development Bank* (IDB) berupa pendanaan untuk pembangunan gedung laboratorium kepada

Pemerintah Indonesia melalui Kementerian tertentu yang dialokasikan dalam APBN; bantuan IDB untuk mendatangkan tenaga ahli pemasangan, uji coba dan pelatihan tenaga teknis lokal untuk pengoperasian laboratorium pada salah satu Perguruan Tinggi Agama Negeri.

- c) Pendapatan Hibah dari pemerintah daerah, perusahaan maupun perorangan, seperti bantuan cuma-cuma sesuai dengan perjanjian.

2) Hibah Langsung

Hibah langsung adalah hibah yang diterima langsung oleh kementerian negara/lembaga tanpa melalui BUN. Hibah langsung umumnya diterima oleh kementerian negara/lembaga sewaktu-waktu, tanpa terlebih dahulu masuk ke dalam siklus anggaran (APBN/DIPA), dan pemberi hibah dapat menyerahkannya pada saat kapanpun jua. Akan tetapi, hibah langsung dapat juga awalnya berupa hibah yang direncanakan, namun karena pencairannya tidak memenuhi salah satu mekanisme pencairan dalam hibah terencana, maka hibah tersebut dikategorikan sebagai hibah langsung (Lampiran IV, PMK Nomor 230 Tahun 2011:28).

Hibah langsung dapat berupa uang tunai untuk membiayai kegiatan, barang/jasa dan surat berharga. Kementerian negara/lembaga yang menerima hibah langsung dalam bentuk uang, wajib menyesuaikan pagu belanja dalam DIPA kepada Ditjen Perbendaharaan. Jika revisi DIPA belum dilakukan, kementerian negara/lembaga dapat tetap melakukan belanja dan selanjutnya meminta pengesahan kepada BUN (KPPN).

Mekanisme pendapatan hibah langsung berbentuk kas adalah sebagai berikut.

- a) Pendapatan Hibah langsung diterima oleh Satker kementerian negara/lembaga.
- b) Satker kementerian negara/lembaga dapat langsung menggunakan uang hibah yang diterima tersebut sesuai dengan tujuan pemberian hibah;
- c) Satker kementerian negara/lembaga mengajukan

pengesahan atas pendapatan hibah langsung tersebut kepada BUN atau Kuasa BUN;

- d) Seluruh pendapatan hibah yang diterima kementerian negara/lembaga disajikan sebagai pendapatan BUN,
- e) Satker kementerian negara/lembaga wajib menyajikan sisa dana atas pendapatan hibah langsung dalam bentuk uang pada neraca.
- f) Apabila pada akhir tahun masih sisa pendapatan hibah berbentuk uang/kas, maka dapat:
 - (a). disetor ke Kas Negara;
 - (b). digunakan untuk kegiatan di tahun anggaran berikutnya sepanjang sesuai dengan perjanjian hibahnya;
 - (c). dikembalikan kepada donor dalam hal naskah perjanjian hibah menyatakan demikian.

Penerimaan hibah langsung dalam bentuk barang, jasa, maupun surat berharga mengikuti mekanisme berikut ini.

- a) Barang/jasa/surat berharga langsung diterima oleh Satker kementerian negara/lembaga atau Satker di lingkungan BUN;
- b) Satker kementerian negara/lembaga atau Satker di lingkungan BUN dapat langsung menggunakan barang/jasa/surat berharga yang diterima tersebut sesuai dengan tujuan pemberian hibah;
- c) Kementerian negara/lembaga atau Satker di lingkungan BUN mengajukan pengesahan atas pendapatan hibah langsung berbentuk barang/jasa/surat berharga tersebut kepada BUN atau Kuasa BUN;
- d) Seluruh pendapatan hibah yang diterima kementerian negara/lembaga disajikan sebagai pendapatan BUN;
- e) Satker kementerian negara/lembaga atau satker di lingkungan BUN penerima hibah wajib menyajikan barang/surat berharga atas pendapatan hibah langsung dalam bentuk barang/surat berharga pada Neraca.

Contoh pendapatan hibah langsung:

- a) Bantuan Cuma-cuma dan tidak direncanakan dari negara lain, seperti: bantuan Pemerintah Jepang berupa seperangkat alat pemantau/detektor tanda bahaya gempa/tsunami kepada kementerian tertentu yang tidak dialokasikan dalam APBN.
- b) Bantuan cuma-cuma dari Pemerintah Daerah yang diterima secara langsung, seperti Pemerintah Daerah A memberikan bantuan hibah berupa tanah seluas 20.000 M2 kepada salah satu perguruan tinggi agama negeri untuk lokasi pendirian gedung perkuliahan.
- c) Bantuan cuma-cuma dari perusahaan/perorangan secara langsung, seperti Pengusaha Timur Tengah memberikan bantuan secara langsung berupa satu buah masjid kepada Perguruan Tinggi Agama Negeri di Malang.

C. Pengakuan Pendapatan Pemerintah Pusat

Pengakuan pendapatan LRA dilakukan dengan menggunakan basis kas, sedangkan pendapatan LO dengan menggunakan basis akrual. Perbedaan basis akuntansi yang digunakan dalam mengakui ke dua jenis pendapatan tersebut mengakibatkan perbedaan titik pengakuan pendapatan antara ke duanya.

1. Pengakuan Pendapatan LRA

Menurut PSAP 02 Paragraf 21, yang diinterpretasikan lebih lanjut dalam IPSAP 2 (3-4), pendapatan LRA pemerintah pusat dapat diakui pada salah satu titik berikut ini.

- a. Pada saat kas/uang telah diterima pada RKUN.
- b. Pada saat kas/uang telah diterima Bendahara Penerimaan meskipun pada tanggal pelaporan belum disetorkan ke RKUN, dengan ketentuan Bendahara Penerimaan tersebut merupakan bagian dari BUN.
- c. Pada saat kas/uang telah diterima Satker, yang digunakan langsung tanpa disetor ke RKUN, dengan syarat entitas penerima wajib melaporkannya kepada BUN untuk diakui sebagai pendapatan negara.

- d. Pada saat kas/uang yang berasal dari hibah langsung dalam/luar negeri diterima entitas, dan entitas penerima telah melaporkannya kepada BUN untuk diakui sebagai pendapatan negara.
- e. Pada saat kas/uang diterima entitas lain di luar entitas pemerintah berdasarkan otoritas yang diberikan oleh BUN, dan BUN mengakuinya sebagai pendapatan.
- f. Pendapatan BLU diakui pemerintah pada saat pendapatan tersebut dilaporkan atau disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.

Pada akuntansi basis akrual, pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa tidak diakui dan tidak dilaporkan dalam LRA.

2. Pengakuan Pendapatan LO

Pengakuan pendapatan LO sedikit lebih rumit dibandingkan pendapatan LRA. Pada dasarnya, pendapatan LO diakui ketika timbulnya hak atas pendapatan. Secara umum, pengakuan pendapatan LO menurut PSAP 12 adalah sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO yang diperoleh berdasarkan peraturan perundangundangan diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan (Paragraf 19).
- b. 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 (Paragraf 20).
- c. Pendapatan-LO yang diakui pada saat direalisasi adalah hak yang telah diterima oleh pemerintah tanpa didahului adanya penagihan (Paragraf 22).

Pengaturan titik pengakuan pendapatan LO berdasarkan jenis pendapatan dijabarkan dalam PMK Nomor 219 Tahun 2013 sebagai berikut.

a. Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO tergantung pada sistem pemungutan pajak yang digunakan. Terdapat beberapa sistem pemungutan pajak yang diterapkan di Indonesia, yaitu: *Withholding*,

official assessment, dan *self assessment*

- 1) Pendapatan Perpajakan-LO yang Menggunakan *Sistem Withholding*.

Pada sistem ini, pemerintah menetapkan pihak ketiga yang diberikan wewenang untuk memotong/ memungut besarnya pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak, serta menyetorkannya ke kas negara (Ilyas, 2007: 22). Contoh pajak yang dipotong/dipungut dengan menggunakan sistem withholding adalah pajak penghasilan (PPh) Pasal 21, 22, 23. Pendapatan pajak yang dipotong/dipungut dengan menggunakan *Sistem Withholding* diakui pada saat setoran pajak diterima di kas negara.

- 2) Pendapatan Perpajakan-LO yang Menggunakan Sistem *official assessment*

Pada sistem ini, besaran pajak yang harus dibayar masyarakat telah ditetapkan pemerintah terlebih dahulu, contohnya Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Pendapatan Perpajakan LO yang dipungut dengan sistem ini diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan dimaksud. Timbulnya hak menagih adalah pada saat pemerintah (otoritas perpajakan) telah menerbitkan surat ketetapan yang mempunyai kekuatan hukum mengikat dan harus dibayar oleh wajib pajak sesuai ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku. Surat ketetapan tersebut menjadi dokumen sumber untuk mencatat pendapatan perpajakan LO, contohnya surat pemberitahuan pajak terhutang (SPPT) PBB.

- 3) Pendapatan Perpajakan-LO yang Menggunakan Sistem *Self Assessment*

Pada sistem ini, Wajib Pajak diminta menghitung, menyetor, dan melaporkan pajak yang harus dibayarnya sendiri. Pengakuan pendapatan perpajakan-LO yang dipungut dengan sistem *self assessment* diakui pada saat kas diterima di kas negara tanpa didahului dengan surat ketetapan. Dokumen sumber yang digunakan untuk membukukan pendapatan perpajakan-LO adalah bukti pembayaran, baik dengan menggunakan formulir

maupun bukti transaksi lainnya yang telah mendapatkan validasi diterimanya setoran pada kas negara.

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dengan metode *self assessment* diakui pada saat pemberitahuan pabean dan cukai atau dokumen pelengkap pabean mendapatkan nomor dan tanggal pendaftaran. Dokumen sumber yang digunakan untuk membukukan pendapatan perpajakan-LO adalah pemberitahuan pabean dan cukai atau dokumen pelengkap pabean yang telah mendapatkan nomor dan tanggal pendaftaran.

b. Pengakuan Pendapatan Bukan Pajak LO

Pada prinsipnya, pendapatan PNBP-LO diakui pada saat:

- 1) Kas diterima dari Wajib Bayar atas benefit/manfaat yang telah diperolehnya, yang bukan berasal dari piutang PNBP. Contoh: biaya pelayanan pembuatan paspor.
- 2) Saat instansi pengelola PNBP maupun mitra instansi pengelola PNBP menetapkan PNBP terutang atas benefit/manfaat yang telah diterima oleh Wajib Bayar, atau karena ketentuan perundangundangan wajib bayar harus melakukan pembayaran kepada kas negara. Misalnya, terjadi kekurangan bayar dari wajib bayar atau terjadi keterlambatan pembayaran sehingga terbit surat penetapan kurang bayar PNBP dan penetapan denda keterlambatan. Dalam hal ini, pengakuan pendapatan dilakukan saat surat ketetapan kurang bayar PNBP/denda keterlambatan terbit.

Namun, ada kondisi tertentu dimana pemerintah sudah menerima uang dari wajib bayar akan tetapi uang tersebut belum sepenuhnya menjadi hak pemerintah, karena manfaat/benefit belum sepenuhnya diterima oleh wajib bayar atau karena proses perolehan pendapatan (*earning process revenue*) belum selesai. Kondisi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut.

- 1) Uang sudah diterima di kas negara namun manfaat/benefitnya belum diserahkan ke wajib bayar (*unearned revenue*).

Pada kondisi ini pemerintah membukukan uang yang diterimanya sebagai pendapatan, meski barang/jasa belum/belum sepenuhnya diserahkan kepada wajib bayar. Pada akhir tahun dilakukan penyesuaian terhadap pendapatan yang belum menjadi hak pemerintah sebagai pendapatan diterima dimuka/pendapatan ditangguhkan. Pendapatan ditangguhkan merepresentasikan jumlah atau bagian manfaat yang belum diterima oleh wajib bayar. Pada tiap tanggal pelaporan, dilakukan penyesuaian sehingga PNBP-LO mencerminkan jumlah periode manfaat yang telah berlalu atau mencerminkan jumlah yang betul-betul menjadi hak pemerintah. Contoh transaksi yang memunculkan kondisi *unearned revenue*:

- 2) pembayaran izin atas pemanfaatan sumber daya alam untuk suatu periode tertentu, biasanya satu tahun. Contoh pembayaran izinn pemanfaatan frekuensi, izin penangkapan ikan, provisi sumber daya hutan, dan lain-lain.
- 3) Pembayaran dividen dimuka (interim) oleh BUMN atas dasar penetapan oleh Kementerian BUMN.
- 4) pembayaran dividen dimuka (interim) oleh perusahaan minoritas terlebih dahulu melalui penetapan RUPS.
- 5) Uang sudah diterima pemerintah di rekening antara, manfaat/benefit telah diterima wajib bayar, namun *earning process revenue* belum selesai.

Kondisi ini terjadi karena dalam jumlah uang yang dibayarkan oleh wajib bayar masih terdapat kewajiban pemerintah yang harus dibayarkan kembali kepada wajib bayar, sehingga uang tersebut perlu ditampung terlebih dahulu di dalam rekening antara. Uang yang diterima di rekening antara diakui sebagai pendapatan ditangguhkan, dan baru diakui sebagai pendapatan ketika pemerintah sudah memenuhi kewajiban kontraktualnya. Contoh transaksi ini adalah penerimaan migas dan panas bumi yang masih harus memperhitungkan kewajiban kontraktual pemerintah dan kewajiban lainnya sesuai peraturan perundang-undangan.

c. Pengakuan Pendapatan LO - Hibah

Tidak seperti pendapatan LRA hibah yang diakui pada saat uang diterima, pendapatan LO hibah diakui pada saat:

- 1) Pendapatan tersebut dapat diidentifikasi secara spesifik;
- 2) Besar kemungkinan bahwa sumber daya tersebut dapat ditagih;
dan
- 3) Jumlahnya dapat diestimasi secara andal.

Pendapatan hibah nonkas hanya diakui sebagai pendapatan dalam laporan operasional (pendapatan LO). Menurut Bultek 13, komitmen dari pemberi hibah masih terlalu dini untuk diakui sebagai pendapatan hibah-LO. Hal ini disebabkan karena realisasinya sangat dipengaruhi oleh berbagai hal yang ada di luar kontrol penerima hibah, kemungkinan besar tidak dapat diestimasi terlebih dahulu, serta tidak terlalu besar kekuatan pemerintah untuk menagihnya. Berdasarkan hal tersebut pendapatan hibah-LO diakui pada saat dipenuhinya persyaratan yang ditetapkan dalam perjanjian hibah, yaitu:

- 1) Jika pemberian hibah didasarkan pada syarat bahwa penerima hibah sudah melaksanakan suatu kegiatan atau persyaratan tertentu, maka pendapatan hibah diakui pada saat entitas penerima hibah telah melaksanakan kegiatan atau memenuhi persyaratan tersebut.
- 2) Jika pemberian hibah tidak didasarkan pada persyaratan tertentu, maka:
 - a) Pendapatan hibah diakui setelah timbulnya hak yang ditandai dengan ditandatanganinya perjanjian hibah antara pihak pemberi dan penerima hibah (jika ada perjanjian hibah).
 - b) Pendapatan hibah diakui pada saat dana hibah/barang tersebut diterima (jika tidak ada perjanjian hibah).

Pendapatan hibah yang akan diteruspinjamkan, pada saat diterima oleh pemerintah pusat dicatat sebagai pendapatan hibah. Selanjutnya, pada saat dipinjamkan kepada penerimanya dicatat sebagai pengeluaran pembiayaan. Pendapatan hibah yang diterushibahkan, pada saat dihibahkan kepada penerimanya dicatat sebagai belanja hibah.

Hibah langsung tidak tertuang di dalam APBN, sehingga biasanya tidak diterima melalui BUN, melainkan diterima langsung oleh kementerian negara/lembaga. Untuk memastikan agar hibah langsung dalam bentuk uang berikut belanja yang bersumber dari hibah langsung tersebut dapat tercatat, maka dilakukan proses pengesahan pengakuan pendapatan hibah serta belanja yang bersumber dari hibah dimaksud.

Proses pengesahan ini diajukan oleh kementerian negara/lembaga penerima kepada Kuasa BUN. Ketika proses pengesahan tersebut terjadi, maka kuasa BUN akan membukukannya sebagai penerimaan kas. Selanjutnya, Kuasa BUN akan menyampaikan tembusan pengesahan tersebut kepada satker pengelola hibah untuk dibukukan sebagai pendapatan hibah. Pendapatan hibah langsung dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang diterima oleh kementerian negara/lembaga, juga dibukukan oleh satker pengelola hibah melalui proses pengesahan dari Kuasa BUN.

D. Pengukuran Pendapatan

Pengukuran pendapatan adalah proses penetapan nilai uang untuk mengakui/membukukan pendapatan dan melaporkannya dalam laporan keuangan. Terdapat perbedaan antara pengukuran pendapatan LRA dengan pendapatan LO.

1. Pengukuran Pendapatan LRA

Pendapatan LRA dibukukan/dicatat sebesar nominal jumlah uang yang diterima di kas negara. Berikut ini adalah pengukuran pendapatan LRA berdasarkan dokumen sumbernya.

- a. Pendapatan LRA - pajak dibukukan sebesar nilai nominal yang tertera dalam Surat Setoran Pajak (SSP).
- b. Pendapatan LRA - bukan pajak dibukukan sebesar nilai nominal yang tertera dalam Surat Setoran Bukan Pajak (SSBP).
- c. Pendapatan LRA - hibah dibukukan sebesar nilai nominal yang tertera dalam bukti setor hibah.

Transaksi pendapatan dalam mata uang asing dibukukan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

Pembukuan pendapatan LRA dilakukan dengan menggunakan asas bruto, yaitu dengan membukukan pendapatan sebesar nilai brutonya, bukan nilai netonya (nilai setelah dikompensasi dengan pengeluaran dalam rangka memperoleh pendapatan tersebut). 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 (PSAP 02 Paragraf 24 – 25).

2. Pengukuran Pendapatan LO

Pada prinsipnya, pendapatan-LO diakui secara bruto sebesar hak pemerintah atas pendapatan, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran). Asas bruto dapat dikecualikan jika pengeluaran tersebut bersifat variabel dan tidak dapat diestimasi terlebih dahulu, karena proses perolehan pendapatan (*earnings process*) belum selesai. Contoh pengecualian asas bruto adalah dalam hal penerimaan minyak dan gas bumi (migas) yang ditampung dalam Rekening Minyak dan Gas Bumi (600.000411980) dan Rekening Panas Bumi (508.000084980) (LKPP Audited Tahun 2012). Hal ini disebabkan karena *earnings process* atas penerimaan migas dan panas bumi tersebut belum selesai, karena masih harus memperhitungkan unsur-unsur kewajiban Pemerintah seperti *under/over lifting*, *Domestic Market Obligation* (DMO) *fee*, dan pengembalian (*reimbursement*) Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Transaksi pendapatan dalam mata uang asing dibukukan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

Pendapatan Hibah LO diukur sebagai berikut (PMK Nomor 219 Tahun 2013):

- a. Pendapatan hibah dalam bentuk kas dicatat sebesar nilai kas yang diterima;
- b. Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang

menyertakan nilai hibah dicatat sebesar nilai nominal pada saat terjadinya penerimaan hibah;

- c. Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang tidak menyertakan nilai hibah, dilakukan penilaian berdasarkan:

- 1) Biayanya;
- 2) Harga pasar; atau
- 3) Perkiraan/taksiran harga wajar.

Jika nilai hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga tidak dapat diukur, maka nilai hibah tersebut cukup diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

E. Jurnal Standar Pendapatan LRA dan Pendapatan LO

Jurnal pendapatan LRA dibuat ketika kas diterima, namun jurnal pendapatan LO dibuat ketika hak atas pendapatan timbul atau ketika kas diterima tanpa didahului adanya penagihan. Jurnal penerimaan kas terkait dengan pendapatan dibukukan dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrua oleh Satker dalam Sistem Akuntansi Instansi (SAI) maupun oleh Kuasa BUN dalam Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN). Namun, jurnal terkait dengan hak yang timbul atas pendapatan hanya dibukukan dalam Buku Besar Akrua oleh SAI.

Sistem akuntansi instansi merupakan bagian (subsistem) dari sistem akuntansi pemerintah pusat (SAPP) yang dilaksanakan oleh kementerian/lembaga dan instansi vertikalnya selaku pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran. Sistem akuntansi kas umum negara adalah bagian (subsistem) dari sistem akuntansi bendahara umum negara (SABUN) yang dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Perbendaharaan dan Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN), selaku kuasa BUN.

Jurnal-jurnal yang dibuat terkait realisasi pendapatan adalah sebagai berikut.

1. Jurnal Pendapatan-LO Saat Timbulnya Piutang (Hak atas Pendapatan)

Jurnal piutang pendapatan hanya dibuat oleh SAI (satker) dalam Buku Besar Akrua, sedang dalam Buku Besar Kas tidak. Jurnal tersebut adalah sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang Jangka Pendek...(sesuai jenisnya)	XXX	
	Pendapatan-LO ... (uraian MAP)		XXX

Contoh 1: Tanggal 16 Juni 2015 terbit surat penagihan atas denda keterlambatan penyelesaian pekerjaan kepada seorang rekanan senilai Rp15.000.000,00. Rekanan berjanji akan membayarnya tanggal 20 Juni 2015. Transaksi tersebut dijurnal di Buku Besar Akruai SAI (satker) sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang PNBPN ...	15.000.000	
	Pendapatan-LO PNBPN ... (uraian MAP)		15.000.000

2. Jurnal Pendapatan Tanpa Didahului Piutang yang Diterima di Bendahara Penerimaan

Ketika Bendahara Penerimaan Satker menerima setoran pendapatan yang bukan berasal dari piutang, maka SAI (satker) akan membukukannya dalam Buku Besar Kas (sebagai pendapatan-LRA) dan dalam Buku Besar Akruai (sebagai pendapatan-LO). SAKUN tidak melakukan pembukuan apapun karena uang tersebut belum diterima di kas negara. Jurnal yang dibuat adalah sebagai berikut.

Jurnal dalam Buku Besar Kas SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxxxxx	
	Pendapatan-LRA PNBPN ... (uraian MAP)		xxxxxx

Jurnal dalam Buku Besar Akruai SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxxxxx	
	Pendapatan-LO PNBPN ... (uraian MAP)		xxxxxx

Contoh 2: pada tanggal 16 Juni 2015, Satker ABC menagih dan langsung menerima setoran denda keterlambatan atas penyelesaian pekerjaan sebesar Rp1.500.000 dari rekanan. Setoran tersebut diterima oleh Bendahara Penerimaan. Jurnal yang dibuat atas setoran tersebut adalah sebagai berikut.

Jurnal dalam Buku Besar Kas SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	1.500.000	
	Pendapatan-LRA PNBPN ... (uraian MAP)		1.500.000

Jurnal dalam Buku Besar AkruaI SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	1.500.000	
	Pendapatan-LO PNBPN ... (uraian MAP)		1.500.000

Saat Bendahara Penerimaan menyetorkan uang tersebut ke kas negara, maka SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut ini dalam buku besar kas dan buku besar akruaInya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	1.500.000	
	Kas di Bendahara Penerimaan		1.500.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut ini dalam buku besar kas dan buku besar akruaInya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Kas Umum Negara	1.500.000	
	Diterima dari Entitas Lain		1.500.000

3. Jurnal Pendapatan Tanpa Didahului Piutang yang Diterima Langsung di RKUN

Ketika terjadi penerimaan uang di RKUN terkait dengan pendapatan yang tidak didahului dengan penagihan, maka SAI (Satker) akan membukukannya dalam Buku Besar Kas (sebagai pendapatan- LRA) dan dalam Buku Besar Akrual (sebagai pendapatan-LO). Di sisi lain, SAKUN akan membukukan penerimaan tersebut dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrualnya. Jurnal yang dibuat adalah sebagai berikut.

Jurnal dalam Buku Besar Kas SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxxx	
	Pendapatan-LRA PNBPN ... (uraian MAP)		xxxxxxx

Jurnal dalam Buku Besar Akrual SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxxx	
	Pendapatan-LO PNBPN ... (uraian MAP)		xxxxxxx

Jurnal di SAKUN dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrual

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Kas Umum Negara	xxxxxxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxxxxxx

Contoh 3: pada tanggal 16 Juni 2015, Satker ABC menagih denda keterlambatan atas penyelesaian pekerjaan sebesar Rp10.000.000 kepada rekanan. Pada saat itu, juga rekanan langsung menyetorkan denda keterlambatan tersebut ke RKUN. Atas transaksi ini, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	10.000.000	
	Pendapatan-LRA PNBPN ... (uraian MAP)		10.000.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	10.000.000	
	Pendapatan-LO PNBPN ... (uraian MAP)		10.000.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Kas Umum Negara	10.000.000	
	Diterima dari Entitas Lain		10.000.000

4. Jurnal Penerimaan Pelunasan Piutang Pendapatan

SAI dan SAKUN akan membukukan pelunasan piutang dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrualnya. Jika pelunasan piutang dilakukan dengan cara wajib bayar menyetor langsung ke kas negara, maka jurnal-jurnal yang dibuat adalah sebagai berikut:

Jurnal di Buku Besar Kas SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	XXX	
	Pendapatan-LRA ... (uraian MAP)		XXX

Jurnal di Buku Besar Akruai SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	XXX	
	Piutang Pendapatan ... (uraian MAP)		XXX

Di sisi lain SAKUN (Kuasa BUN) akan membukukan penerimaan pendapatan tersebut dalam Buku Besar Akrual dan Buku Besar Kas sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas dan Setara Kas	XXX	
	Diterima dari Entitas Lain		XXX

Contoh 4: dari contoh nomor 1 pada sub bagian 5.1 (contoh 1), tanggal 20 Juni 2015 rekanan menepati janjinya dengan menyetorkan denda keterlambatan penyelesaian pekerjaan sebesar Rp15.000.000 ke kas negara. Atas transaksi tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal dalam Buku Besar Kasnya sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	15.000.000	
	Pendapatan – LRA PNPB...		15.000.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	15.000.000	
	Piutang Pendapatan ..PNBP		15.000.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrual dan Buku Besar Kasnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas dan Setara Kas	15.000.000	
	Diterima dari Entitas Lain		15.000.000

5. Jurnal Pendapatan Hibah

Pendapatan hibah, baik hibah terencana maupun hibah langsung, hanya dibukukan oleh kementerian keuangan selaku BUN. Menurut PMK Nomor 230 Tahun 2011, satuan kerja yang membukukan pendapatan dan

belanja hibah adalah satker pengelola hibah yang berada di bawah BUN, yaitu Direktorat Jenderal Pengelolaan Utang (untuk selanjutnya disingkat DJPU). DJPU membukukan pendapatan hibah, baik yang diterima dalam bentuk kas maupun nonkas, dalam sistem akuntansi hibah (Sikubah). Di sisi lain, SAKUN hanya membukukan pendapatan hibah yang diterima dalam bentuk kas saja.

a. Jurnal Pendapatan Hibah Terencana dalam Bentuk Uang (Kas).

Pendapatan hibah terencana dalam bentuk kas akan diterima langsung oleh BUN. Satker pengelola hibah akan membukukan pendapatan hibah dalam Sikubah, sedang BUN/kuasa BUN akan membukukannya dalam SAKUN. Berdasarkan pengakuan pendapatan hibah, bisa saja pendapatan hibah didahului dengan munculnya piutang dan bisa juga tidak. Jurnal pendapatan kas dari hibah terencana yang tidak didahului dengan timbulnya piutang adalah sebagai berikut:

Jurnal di Satker Pengelola Hibah (Sikubah) dalam Buku Besar Kas.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	Xxxxxx	
	Pendapatan - LRA Hibah		xxxxxx

Jurnal di Satker Pengelola Hibah dalam Buku Besar Akrua.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	Xxxxxx	
	Pendapatan - LO Hibah		xxxxxx

Jurnal di SAKUN dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrua:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas dan Setara Kas	Xxxxxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxxxxx

Contoh: Pada tanggal 17 Agustus 2015 Pemerintah Indonesia menerima hibah Bantuan dari WHO untuk meningkatkan program pemberantasan penyakit menular. Hibah tersebut disetor tunai oleh

WHO sebesar Rp17 miliar ke kas negara. Jurnal yang dibuat atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

Jurnal di Satker Pengelola Hibah dalam Buku Besar Kas.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	17 Milyar	
	Pendapatan - LRA Hibah		17 Milyar

Jurnal di Satker Pengelola Hibah dalam Buku Besar Akrua.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	17 Milyar	
	Pendapatan - LO Hibah		17 Milyar

Jurnal di SAKUN dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrua:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas dan Setara Kas	17 M	
	Diterima dari Entitas Lain		

1) Jurnal Pendapatan Hibah Langsung dalam Bentuk Uang (Kas).

Hibah langsung dalam bentuk uang diterima langsung oleh Satker penerima hibah dari pemberi hibah. Meskipun demikian, Satker penerima hibah tidak boleh membukukan penerimaan uang tersebut sebagai pendapatan hibah. Pendapatan hibah hanya boleh dibukukan oleh satker pengelola hibah.

Setelah menerima dana hibah, satker penerima hibah mengajukan pengesahan atas pendapatan dan belanja yang berasal dari hibah tersebut kepada KPPN selaku Kuasa BUN. KPPN akan menyampaikan tembusan pengesahan tersebut ke DJPU agar DJPU dapat membukukannya sebagai pendapatan hibah. Satker penerima hibah hanya membukukan kas yang berasal dari dana hibah tersebut saja. Jurnal yang dibuat saat pengesahan pendapatan dan belanja yang berasal dari hibah.

Jurnal di Satker Pengelola Hibah (Sikubah) dalam Buku Besar Kas.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	Xxxxxx	
	Pendapatan LRA Hibah ...		xxxxxx

Jurnal di Satker Pengelola Hibah dalam Buku Besar AkruaI.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxx	
	Pendapatan LO Hibah ...		xxxxxx

Jurnal di SAKUN dalam Buku Besar AkruaI dan Kas

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas dan Setara Kas	xxxxxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxxxxx

Satker penerima hibah (SAI) membuat jurnal berikut dalam Buku Besar AkruaI.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas hibah	xxxxxx	
	Ekuitas ...		xxxxxx

2) Jurnal Pendapatan Hibah Langsung dalam Bentuk Barang/Jasa/Surat Berharga

Mengacu pada PSAP 07 (Par. 48) dan bultek 13, hibah yang diterima pemerintah dalam bentuk barang hanya dilaporkan sebagai pendapatan hibah di laporan operasional saja (pendapatan hibah LO) sedang di LRA tidak. Pendapatan hibah-LO dalam bentuk barang/jasa/surat berharga hanya dicatat oleh satker pengelola hibah dalam Buku Besar AkruaI, sedang barangnya dicatat oleh satker penerima hibah. Dalam hal ini, SAKUN tidak membukukan apapun karena tidak ada kas yang diterima. Jurnal yang dibuat ketika

menerima pendapatan hibah nonkas adalah sebagai berikut.

Jurnal di Sakun dalam Buku Besar Akrua:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	Xxxxxx	
	Pendapatan-LO Hibah		xxxxxx

Satker penerima hibah akan membukukan barang hibah yang diterimanya (misalnya aset tetap) dalam Buku Besar Akrua sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap	Xxxxxx	
	Ekuitas		xxxxxx

Contoh:

Satker yang berada di bawah Kementerian Kesehatan menerima hibah berupa mobil puskesmas keliling senilai Rp1 milyar dari WHO. Jurnal yang dibuat satker pengelola hibah dalam Buku Besar Akrua saat menerima pengajuan pengesahan hibah dari satker penerima hibah adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	1 milyar	
	Pendapatan-LO Hibah		1 milyar

Jurnal di Buku Besar Akrua satker penerima hibah

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap	1 milyar	
	Ekuitas		1 milyar

F. Koreksi atas Kesalahan Membukukan Pendapatan

Kesalahan adalah penyajian akun/pos yang secara signifikan tidak sesuai dengan yang seharusnya yang mempengaruhi laporan keuangan periode berjalan atau periode sebelumnya (PSAP 10, paragraf 4). Menurut sifat kejadiannya, terdapat 2 (dua) jenis kesalahan, yaitu kesalahan yang sifatnya berulang dan sistemik dan kesalahan yang sifatnya tidak berulang. Kesalahan yang berulang dan sistemik adalah kesalahan yang disebabkan oleh sifat alamiah (normal) dari jenis-jenis transaksi tertentu yang diperkirakan akan terjadi berulang. Contohnya adalah koreksi atas penerimaan pajak dari wajib pajak yang mengakibatkan adanya restitusi kepada wajib pajak atau tambahan pembayaran dari wajib pajak.

Kesalahan yang tidak berulang adalah kesalahan yang diharapkan tidak akan terjadi kembali (PSAP 10 Paragraf 9 -10). Contoh: kesalahan Satker dalam menghitung besarnya biaya pengurusan passpor yang dibebankan kepada masyarakat.

Kesalahan pembukuan pendapatan bisa disebabkan karena kelebihan atau kekurangan dalam menerima pendapatan atau karena kesalahan pembukuan semata yang tidak melibatkan unsur kas. Kelebihan menerima pendapatan biasanya menimbulkan kewajiban untuk mengembalikan kelebihan tersebut dan sebaliknya kekurangan menerima pendapatan menimbulkan hak untuk menerima kembali kekurangan pendapatan tersebut. Kesalahan pembukuan pendapatan yang tidak melibatkan unsur kas bisa terjadi karena terlalu rendah atau terlalu tinggi dalam membukukan pendapatan.

Kesalahan pembukuan pendapatan bisa diketahui pada periode terjadinya pendapatan (sebelum laporan keuangan terbit) atau pada periode berikutnya (setelah laporan keuangan terbit). Laporan keuangan dianggap sudah diterbitkan apabila sudah ditetapkan dengan undang-undang atau peraturan daerah (PSAP 10 Paragraf 29). Koreksi harus segera dilakukan ketika kesalahan ditemukan. Koreksi adalah tindakan pembetulan akuntansi agar pos-pos yang tersaji dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang seharusnya.

1. Koreksi Kesalahan Pendapatan yang Sifatnya Berulang dan Sistemik.

Kesalahan pendapatan yang sifatnya berulang dan sistemik dapat terjadi karena adanya kelebihan atau kekurangan dalam menerima pendapatan. Misalnya, berdasarkan SPT Tahunan yang disampaikan wajib pajak ternyata terdapat kelebihan setor sehingga pemerintah harus mengembalikan kelebihan tersebut. Kesalahan dalam membukukan pendapatan yang sifatnya berulang dan sistemik tidak memerlukan koreksi, melainkan dicatat pada saat terjadi pengeluaran kas untuk mengembalikan kelebihan pendapatan dengan mengurangi pendapatan-LRA maupun pendapatan-LO yang bersangkutan (PSAP 10 Paragraf 34).

- a. Koreksi Pengembalian Pendapatan yang Sifatnya Berulang dan Sistemik Koreksi karena kelebihan menerima pendapatan dalam buku ini disebut koreksi pengembalian pendapatan. Penyebutan istilah ini dimaksudkan untuk memudahkan pembahasan. Koreksi pengembalian pendapatan yang sifatnya berulang dan sistemik dilakukan baik oleh SAI (Satker) maupun SAKUN.

SAI akan membukukan koreksi atas pengembalian pendapatan dalam Buku Besar Kasnya sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan LRA	XXX	
	Diterima dari Entitas Lain		XXX

dan dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan LO	XXX	
	Diterima dari Entitas Lain		XXX

Di sisi lain, SAKUN akan membukukan koreksi pengembalian pendapatan dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrualnya sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	XXX	
	Kas di KUN		XXX

Contoh:

Pada tanggal 14 Desember 2014, terdapat kelebihan setoran pajak pertambahan nilai (PPN) masukan sebesar Rp500.000, dari seorang pengusaha kena pajak (PKP). Pada tanggal 7 Februari 2015, kelebihan pendapatan pajak tersebut dikembalikan kepada PKP yang terkait melalui Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) setempat. Jurnal koreksi yang dibuat untuk membukukan pengembalian atas kelebihan pendapatan tersebut adalah sebagai berikut.

Jurnal SAI (Satker) dalam Buku Besar Kas nya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan LRA	500.000	
	Diterima dari Entitas Lain		500.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan LO	500.000	
	Diterima dari Entitas Lain		500.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	500.000	
	Kas di KUN		500.000

- b. Koreksi Kekurangan Pendapatan yang Sifatnya Berulang dan Sistemik

Koreksi karena kekurangan menerima pendapatan dalam buku ini disebut koreksi kekurangan pendapatan. Penyebutan istilah ini dilakukan untuk memudahkan pembahasan. Koreksi kekurangan pendapatan dilakukan oleh SAI (Satker) maupun SAKUN. SAI (Satker) akan membukukan penerimaan atas

kekurangan pendapatan yang sifatnya berulang dan sistemik dalam Buku Besar Kasnya sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxxx	
	Pendapatan LRA ...		xxxxxxx

dan dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxxx	
	Pendapatan LO ...		xxxxxxx

Di sisi lain, SAKUN akan membukukan penerimaan atas kekurangan pendapatan dalam Buku Besar Kas maupun akrualnya sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	xxxxxxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxxxxxx

Contoh:

Berdasarkan pemeriksaan SPT Tahunan tahun anggaran 2014, terdapat pajak kurang bayar dari seorang wajib pajak sebesar Rp100 juta. Setelah dilakukan proses penagihan, pada tanggal 14 Oktober 2015, wajib pajak menyetorkan kurang bayar tersebut. SAI (Satker) akan membuat jurnal koreksi berikut ini, untuk membukukan penerimaan atas kurang bayar tersebut dalam buku besar kasnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	100 juta	
	Pendapatan LRA		100 juta

dan dalam Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	100 juta	
	Pendapatan LO		100 juta

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal koreksi berikut ini dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	100 juta	
	Diterima dari Entitas Lain		100ta

2. Koreksi Kesalahan Pendapatan yang Sifatnya Tidak Berulang.

Kesalahan pendapatan yang sifatnya tidak berulang dapat terjadi karena adanya kelebihan atau kekurangan dalam menerima pendapatan. Kesalahan tersebut mungkin saja ditemukan pada periode berjalan, atau periode berikutnya sebelum atau sesudah laporan keuangan periode terjadinya kesalahan terbit.

a. Koreksi Kesalahan Pendapatan yang Sifatnya Tidak Berulang Sebelum Laporan Keuangan Terbit

Kesalahan dalam membukukan pendapatan yang sifatnya tidak berulang, yang terjadi pada periode berjalan maupun periode-periode sebelumnya, apabila laporan keuangan periode tersebut belum diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan, baik pada akun pendapatan LRA maupun akun pendapatan-LO. (PSAP 10 Paragraf 12 dan 13). Dengan demikian, pembukuannya dilakukan seperti transaksi penambahan atau pengurangan pendapatan biasa saja. Pengembalian pendapatan dibukukan sebagai pengurang pendapatan. Sebaliknya penerimaan yang berasal dari setoran atas kekurangan pendapatan dibukukan sebagai penambah pendapatan.

Contoh Koreksi Pengembalian Pendapatan yang Sifatnya Tidak Berulang Sebelum Laporan Keuangan Terbit.

Pada tanggal 31 Desember 2014, terdapat kelebihan penerimaan sewa gedung kantor sebesar Rp300.000. Pada tanggal 3 Januari 2015, kelebihan pendapatan sewa tersebut dikembalikan kepada pihak yang terkait melalui Kantor Pelayanan

Perbendaharaan Negara (KPPN) setempat.

SAI (Satker) akan membuat jurnal untuk membukukan pengembalian pendapatan tersebut dalam buku besar kasnya sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan LRA....	300.000	
	Diterima dari Entitas Lain		300.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan LO	300.000	
	Diterima dari Entitas Lain		300.000

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	300.000	
	Kas di KUN		300.000

Contoh Koreksi Kekurangan Pendapatan yang Sifatnya Tidak Berulang Sebelum Laporan Keuangan Terbit.

Pada tanggal 15 Desember 2014, terdapat kekurangan penerimaan sewa gedung kantor sebesar Rp200.000. Pada tanggal 3 Januari 2015, diterima pembayaran atas kekurangan tersebut sebesar Rp200.000 di kas negara.

SAI (Satker) akan membuat jurnal untuk membukukan penerimaan tersebut dalam Buku Besar Kasnya sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	200.000	
	Pendapatan LRA....		200.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	200.000	
	Pendapatan LO ...		200.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	200.000	
	Diterima dari Entitas Lain		200.000

Contoh Koreksi Pendapatan yang Tidak Melibatkan Kas sebelum Laporan Keuangan Terbit.

Pada tanggal 7 Oktober 2015, berdasarkan hasil review internal, diketahui bahwa satker ABC telah salah membukukan pendapatan yang diterima pada tanggal 30 September 2015, yaitu pendapatan yang diterima sebesar Rp8.900.000 dibukukan sebesar Rp9.800.000. Untuk membetulkan kesalahan tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
7 Okt	Pendapatan LRA...	900.000	
	Diterima dari Entitas Lain		900.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
7 Okt	Pendapatan LO...	900.000	
	Diterima dari Entitas Lain		900.000

SAKUN tidak perlu membuat jurnal koreksi atas transaksi di atas karena kesalahan pembukuan hanya terjadi di satker.

- b. Koreksi Pengembalian Pendapatan yang Sifatnya Tidak Berulang Setelah Laporan Keuangan Terbit.

Koreksi pengembalian pendapatan-LRA yang sifatnya tidak berulang, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, yang mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun Saldo Anggaran Lebih (PSAP 10 Paragraf 20). Koreksi terhadap Saldo Anggaran Lebih (SAL) hanya dilakukan oleh SAKUN dalam Buku Besar Kasnya, karena satker tidak memiliki SAL. Dengan demikian Satker tidak membukukan koreksi jenis ini dalam Buku Besar Kasnya.

Jurnal yang dilakukan SAKUN dalam Buku Besar Kasnya adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Saldo Anggaran Lebih ...	xxx	
	Kas di KUN ...		xxx

Koreksi pengembalian pendapatan-LO yang sifatnya tidak berulang, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, yang mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun ekuitas (PSAP 10 Paragraf 22). Koreksi ini dilakukan di SAI (satker) dan SAKUN dalam Buku Besar AkruaI mereka.

Jurnal di SAI (Satker) dalam Buku Besar AkruaI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ekuitas ...	xxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain ...		xxx

Jurnal di SAKUN dalam Buku Besar AkruaI.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke entitas lain ...	xxx	
	Kas di KUN ...		xxx

Contoh:

Pada tanggal 7 Mei 2015, berdasarkan hasil audit BPK diketahui bahwa pada tahun anggaran 2014, satker ABC terlalu besar menerima pendapatan sebesar Rp500.000, yaitu pendapatan seharusnya diterima sebesar Rp9.300.000 telah diterima sebesar Rp9.800.000. Pada tanggal 7 Oktober 2015 (setelah laporan keuangan pemerintah tahun anggaran 2014 terbit), berdasarkan rekomendasi BPK, kelebihan penerimaan tersebut dikembalikan kepada pihak yang terkait. Terhadap transaksi tersebut SAI (Satker) hanya membukukannya dalam Buku Besar Akrualnya saja, sedang SAKUN membukukan baik dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrual.

Jurnal koreksi dalam Buku Besar Akrual SAI:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
7 Okt.	Ekuitas...	500.000	
2015	Ditagihkan ke Entitas Lain		500.000
	...		

Jurnal koreksi dalam Buku Besar Kas SAKUN:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
7 Okt.	Saldo Anggaran Lebih...	500.000	
2015	Kas di KUN ...		500.000

Jurnal koreksi dalam Buku Besar Akrual SAKUN:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
7 Okt.	Ditagihkan ke Entitas Lain ...	500.000	
2015	Kas di KUN ...		500.000

- c. Koreksi Kekurangan Pendapatan yang Sifatnya Tidak Berulang Setelah Laporan Keuangan Terbit

Koreksi kekurangan pendapatan-LRA yang sifatnya tidak berulang, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, yang menambah posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas

dan akun Saldo Anggaran Lebih (PSAP 10 Paragraf 20). Satker tidak memiliki Saldo Anggaran Lebih (SAL). Oleh karena itu, jurnal koreksi ini hanya dilakukan oleh SAKUN dalam Buku Besar Kasnya, dengan jurnal sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN ...	xxx	
	Saldo Anggaran Lebih		xxx

Koreksi kekurangan pendapatan-LO yang sifatnya tidak berulang, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya, yang menambah posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun ekuitas (PSAP 10 Paragraf 22). Koreksi ini dilakukan di SAI (satker) dan SAKUN dalam Buku Besar AkruaI mereka.

Jurnal di SAI dalam Buku Besar AkruaI.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain ...	xxx	
	Ekuitas ...		xxx

Jurnal di SAKUN dalam Buku Besar AkruaI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN ...	xxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxx

Contoh:

Pada tanggal 7 Mei 2015, berdasarkan hasil audit BPK diketahui bahwa satker ABC pada tahun anggaran 2014 terlalu rendah menerima pendapatan sebesar Rp500.000, yaitu pendapatan seharusnya diterima sebesar Rp9.800.000 telah diterima sebesar Rp9.300.000. Pada tanggal 7 Oktober 2015 (setelah laporan keuangan pemerintah terbit) berdasarkan rekomendasi BPK, kekurangan penerimaan itu telah ditagih dan telah diterima di kas negara.

Terhadap transaksi tersebut SAI hanya membukukannya dalam Buku Besar AkruaInya saja, sedang SAKUN membukukan

baik dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar AkruaI.

Jurnal di SAI dalam Buku Besar AkruaI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
7 Okt.	Diterima dari Entitas Lain ...	900.000	
2015	Ekuitas...		900.000

Jurnal di SAKUN dalam Buku Besar Kas

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
7 Okt.	Kas di KUN ...	900.000	
2015	Saldo Anggaran Lebih		900.000

Jurnal di SAKUN dalam Buku Besar AkruaI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
7 Okt.	Kas di KUN ...	900.000	
2015	Diterima dari Entitas Lain ...		900.000

G. Penyajian dan Pengungkapan

1. Pendapatan LRA disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran menurut jenis pendapatan, dengan menggunakan nilai rupiah. Klasifikasi menurut jenis pendapatan untuk pemerintah pusat dikelompokkan berdasarkan pendapatan perpajakan, pendapatan bukan pajak, dan pendapatan hibah. Rincian lebih lanjut jenis pendapatan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.
2. Transaksi pendapatan dalam mata uang asing dijabarkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.
3. Pendapatan LO disajikan dalam Laporan Operasional menurut jenis pendapatan dengan menggunakan nilai rupiah. Klasifikasi menurut jenis pendapatan untuk pemerintah pusat dikelompokkan berdasarkan pendapatan perpajakan, pendapatan bukan pajak, dan pendapatan hibah.

Rincian lebih lanjut jenis pendapatan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan

4. Transaksi pendapatan LO dalam mata uang asing dijabarkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.
5. Transaksi pendapatan LO dalam bentuk barang/jasa/surat berharga diungkapkan dalam CaLK, sehingga dapat memberikan semua informasi yang relevan mengenai bentuk dari pendapatan-LO.

H. Rangkuman

Dalam SAP Basis Akrua, pendapatan pemerintah pusat dikategorikan ke dalam 2 bagian, yaitu pendapatan LRA dan pendapatan LO. Tidak ada perbedaan klasifikasi antara pendapatan LRA dengan Pendapatan LO. Keduanya sama-sama diklasifikasikan menurut jenis pendapatan, yaitu: pendapatan perpajakan; pendapatan negara bukan pajak; pendapatan hibah.

Pendapatan LRA diakui dengan menggunakan basis kas sebesar nominal jumlah uang yang diterima di kas negara, sedangkan Pendapatan-LO diakui dengan menggunakan basis akrual sebesar hak pemerintah atas pendapatan. Keduanya dibukukan dengan menggunakan asas bruto. 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.

Kesalahan dalam membukukan pendapatan yang sifatnya berulang dan sistemik tidak memerlukan koreksi, melainkan dicatat pada saat terjadi pengeluaran/penerimaan kas dengan mengurangi atau menambah rekening pendapatan LRA maupun pendapatan LO yang bersangkutan, tanpa memperhatikan periode terjadinya kesalahan.

Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan, baik yang mempengaruhi posisi kas maupun yang tidak, dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan dalam periode berjalan, baik pada akun pendapatan-LRA atau akun belanja, maupun akun pendapatan-LO atau akun beban. Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut belum diterbitkan, dilakukan

dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan, baik pada akun pendapatan-LRA atau akun belanja, maupun akun pendapatan-LO atau akun beban.

Koreksi kesalahan atas penerimaan pendapatan-LRA yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun Saldo Anggaran Lebih. Koreksi kesalahan atas penerimaan pendapatan-LO yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun ekuitas.

Pendapatan LRA disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran sedangkan Pendapatan LO disajikan dalam Laporan Operasional. Ke dua pendapatan tersebut disajikan menurut jenis pendapatan dengan menggunakan nilai rupiah. Rincian lebih lanjut jenis pendapatan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Transaksi pendapatan dalam mata uang asing dijabarkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi. Transaksi pendapatan LO dalam bentuk barang/jasa/surat berharga diungkapkan dalam CaLK.

I. LATIHAN

1. Pada tanggal 15 Januari 2015 Bendahara Penerimaan Satker Petani menerima pendapatan PNBPN dari penjualan bibit unggulnya senilai Rp5 juta. Pada tanggal 16 Januari 2015, Bendahara Penerimaan menyetorkan seluruh uang tersebut ke kas negara.
2. Pada tanggal 15 Januari 2015 Satker Petani menerima pendapatan PNBPN dari penyewaan sebagian gedung miliknya sebesar Rp15 juta. Berdasarkan perjanjian, jangka waktu sewa adalah 1 tahun dari tanggal 9 Januari 2015 – 9 Januari 2016. Penyewa menyetorkan langsung uang sewanya ke kas negara.
Buatlah jurnal atas transaksi di atas, baik di SAI maupun SAKUN, dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar AkruaI mereka.

BAB V

AKUNTANSI BELANJA, BEBAN DAN TRANSFER

A. Akuntansi Belanja

Istilah belanja mencerminkan penggunaan basis kas, karena pengakuannya dilakukan ketika uang sudah keluar dari rekening kas umum negara. Akun belanja hanya dibukukan dalam buku besar kas dan hanya dilaporkan dalam laporan realisasi anggaran saja.

1. Pengertian Belanja

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

2. Klasifikasi Belanja

Pasal 1 UU Nomor 17 Tahun 2003 menyebutkan, “belanja negara dirinci menurut organisasi, fungsi, dan jenis belanja.” Hal ini dipertegas lagi dalam PSAP 02 Paragraf 34, yang menyatakan, “belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi.”

a. Klasifikasi Belanja Menurut Klasifikasi Ekonomi

Klasifikasi ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas. Pengklasifikasian ekonomi bertujuan untuk kepentingan statistik, ketaatan (*compliance*), pengendalian dan monitoring anggaran, dan analisis ekonomi. Klasifikasi belanja menurut ekonomi dikelompokkan lagi menjadi belanja operasi, belanja modal dan belanja lain-lain/tak terduga. Masing-masing klasifikasi ekonomi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut.

1) Belanja Operasi

Belanja operasi adalah belanja yang dikeluarkan dari kas umum negara dalam rangka menyelenggarakan kegiatan operasional (kegiatan sehari-hari) pemerintah yang memberi manfaat jangka pendek. Klasifikasi belanja operasi untuk pemerintah pusat terdiri dari:

2) Belanja Pegawai

Menurut Peraturan Menteri Keuangan (untuk selanjutnya disingkat PMK) Nomor 112 Tahun 2012, belanja pegawai adalah: "kompensasi terhadap pegawai baik dalam bentuk uang atau barang, yang harus dibayarkan kepada pegawai pemerintah dalam maupun luar negeri baik kepada Pejabat Negara, Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan pegawai yang dipekerjakan oleh pemerintah yang belum berstatus PNS dan/atau non-PNS sebagai imbalan atas pekerjaan yang telah dilaksanakan dalam rangka mendukung tugas fungsi unit organisasi pemerintah, kecuali pekerjaan yang berkaitan dengan pembentukan modal dan/atau kegiatan yang mempunyai output dalam kategori belanja barang. Belanja Pegawai ini terdiri dari belanja gaji dan tunjangan, belanja honorarium/lembur/tunjangan khusus & belanja pegawai transito, dan belanja kontribusi sosial.

3) Belanja barang

Belanja barang adalah pengeluaran untuk pembelian barang dan/atau jasa yang habis pakai untuk memproduksi barang dan/atau jasa yang dipasarkan maupun yang tidak dipasarkan dan pengadaan barang yang dimaksudkan untuk diserahkan atau dijual kepada masyarakat/pemerintah daerah (pemda) termasuk transfer uang di luar kriteria belanja bantuan sosial serta belanja perjalanan. Dalam pengertian belanja tersebut termasuk honorarium dan vakasi yang diberikan dalam rangka pelaksanaan kegiatan untuk menghasilkan barang dan/atau jasa. Belanja barang ini terdiri dari belanja barang (operasional dan non-operasional), belanja jasa, belanja pemeliharaan, belanja perjalanan, belanja Badan Layanan Umum (BLU), serta belanja barang untuk diserahkan kepada masyarakat/pemda (PMK Nomor 112 Tahun 2012).

Belanja barang dapat dibedakan menjadi:

(1). Belanja barang dan jasa

Belanja barang dan jasa merupakan pengeluaran yang antara lain dilakukan untuk membiayai keperluan kantor sehari-hari, pengadaan barang yang habis pakai seperti alat tulis kantor, pengadaan/penggantian inventaris kantor, langganan daya dan jasa, lain-lain pengeluaran untuk membiayai pekerjaan yang bersifat non-fisik dan secara langsung menunjang tugas pokok dan fungsi kementerian/lembaga, pengadaan inventaris kantor yang nilainya tidak memenuhi batas minimal kapitalisasi yang diatur oleh pemerintah pusat dan pengeluaran jasa non-fisik seperti pengeluaran untuk biaya pelatihan dan penelitian. Misalnya, batas minimal kapitalisasi mesin dan peralatan adalah Rp300.000/unit. Jika satker membeli alat pemotong kertas seharga Rp290.000/unit, maka pembelian tersebut harus dianggarkan dalam belanja barang dan realisasinya dilaporkan sebagai belanja barang.

(2). Belanja pemeliharaan

Belanja pemeliharaan menurut buletin teknis nomor 04 adalah pengeluaran yang dimaksudkan untuk mempertahankan aset tetap atau aset lainnya yang sudah ada ke dalam kondisi normal tanpa memperhatikan besar kecilnya jumlah belanja. Belanja pemeliharaan meliputi antara lain pemeliharaan tanah, pemeliharaan gedung dan bangunan kantor, rumah dinas, kendaraan bermotor dinas, perbaikan peralatan dan sarana gedung, jalan, jaringan irigasi, peralatan mesin, dan lain-lain sarana yang berhubungan dengan penyelenggaraan pemerintahan. Misalnya, satker merencanakan untuk servis rutin kendaraan dinas (termasuk ganti oli) berupa 5 unit sepeda motor dan 2 unit mobil dengan total nilai sebesar Rp3.500.000. Rencana tersebut harus dianggarkan dalam belanja pemeliharaan, dan realisasinya harus dilaporkan sebagai belanja pemeliharaan.

(3). Belanja perjalanan dinas.

Belanja perjalanan dinas adalah pengeluaran yang dilakukan untuk membiayai perjalanan dinas dalam rangka pelaksanaan tugas, fungsi, dan jabatan. Rencana pengeluaran untuk perjalanan dinas yang tidak terkait langsung dengan pembelian aset tetap/aset tidak berwujud, misalnya perjalanan dinas untuk membeli barang persediaan, harus dianggarkan sebagai belanja barang dalam DIPA. Selanjutnya, realisasi belanja tersebut disajikan di LRA sebagai belanja barang dan menambah nilai persediaan yang dibeli. Akan tetapi, rencana pengeluaran untuk perjalanan dinas dalam rangka melakukan transaksi pembelian aset tetap harus dianggarkan sebagai belanja modal dalam DIPA, realisasinya disajikan di LRA sebagai belanja modal dan menambah nilai aset tetap yang dibeli. Contoh berikut mengacu pada Bultek 04: suatu instansi vertikal yang ada di daerah merencanakan membeli sejumlah barang habis pakai (persediaan) senilai Rp13.500.000 di Jakarta, sehingga dibutuhkan perjalanan dinas yang dianggarkan sebesar Rp1.200.000. Rencana pengeluaran pembelian persediaan tersebut (termasuk perjalanan dinas) harus dianggarkan pada DIPA sebagai belanja barang sebesar Rp14.700.000. Jika seluruh uang tersebut habis direalisasikan, maka dilaporkan sebagai belanja barang di LRA sebesar Rp14.700.000. Nilai pembelian persediaan tersebut adalah sebesar Rp14.700.000.

4) Belanja bunga

Belanja bunga adalah pengeluaran pemerintah untuk pembayaran bunga (*interest*) atas kewajiban penggunaan pokok utang (*principal outstanding*) yang dihitung berdasarkan posisi pinjaman jangka pendek atau jangka panjang.

Contoh:

Pada tahun 2015, Satker ABC merencanakan membayar pokok pinjaman (utang) sebesar Rp20.000.000 berikut bunga pinjamannya sebesar Rp2.000.000.

Rencana pembayaran pokok utang tersebut harus dianggarkan di DIPA dalam kelompok pengeluaran pembiayaan dan bunganya dianggarkan dalam kelompok belanja operasional dalam subkelompok Belanja Bunga.

Realisasi pengeluaran untuk membayar pokok pinjaman harus dicatat dan dilaporkan di LRA sebagai pengeluaran pembiayaan dalam kelompok pembayaran pokok pinjaman. Sementara itu realisasi pengeluaran untuk membayar bunga pinjaman harus dicatat dan dilaporkan di LRA sebagai Belanja Operasional dalam subkelompok Belanja Bunga.

5) Belanja subsidi

Belanja subsidi adalah pengeluaran pemerintah yang diberikan kepada perusahaan/lembaga yang memproduksi, menjual, mengekspor, atau mengimpor barang dan jasa untuk memenuhi hajat hidup orang banyak, dengan tujuan untuk membantu biaya produksi mereka agar harga jual produk/jasa yang dihasilkan dapat dijangkau oleh masyarakat. Perusahaan/lembaga yang dimaksud bisa berupa BUMN/ BUMD maupun perusahaan swasta.

Contoh:

Dalam rangka membantu daya beli dan menurunkan beban masyarakat khususnya biaya transportasi, pemerintah pusat memutuskan untuk tetap memberikan subsidi atas premium, sehingga harga premium hanya dinaikkan menjadi Rp8000,00/liter mulai tanggal 15 Januari 2015. Harga tersebut lebih murah Rp2000,00 dibandingkan dengan biaya produksinya, yaitu Rp10.000,00/liter. Oleh karena itu, pemerintah harus menganggarkan belanja subsidi premium dalam APBN tahun anggaran 2015 sebesar Rp2.000,00/liter. Jika kuota konsumsi premium pada tahun 2015 ditetapkan 18 juta liter, maka total anggaran belanja subsidi premium tahun anggaran 2015 adalah sebesar Rp36 triliun.

6) Belanja Hibah

Belanja Hibah adalah belanja pemerintah dalam bentuk uang/barang atau jasa yang dapat diberikan kepada pemerintah negara lain, organisasi internasional, pemerintah pusat/daerah, perusahaan negara/daerah, kelompok masyarakat, atau organisasi kemasyarakatan yang secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya, bersifat tidak wajib dan tidak mengikat, serta tidak secara terus menerus kecuali ditentukan lain dalam peraturan perundang-undangan (Bultek 13: 23). Kriteria yang harus dipenuhi agar suatu pengeluaran dapat dikelompokkan ke dalam belanja hibah menurut Bultek 13 adalah sebagai berikut.

- a. Hibah dapat diberikan kepada pemerintah negara lain, organisasi internasional, pemerintah pusat/daerah, perusahaan negara/daerah, kelompok masyarakat, atau organisasi kemasyarakatan;
 - b. Tidak bersifat wajib atau tidak mengikat bagi pemberi hibah;
 - c. Dituangkan dalam suatu naskah perjanjian antara pemberi dan penerima hibah
 - d. Tidak ada timbal balik/balasan secara langsung yang harus dilakukan oleh penerima hibah
 - e. Digunakan sesuai dengan naskah perjanjian
 - f. Bersifat satu kali dan/atau dapat ditetapkan kembali
 - g. Dianggarkan pada BUN/BUD
- Hibah pada pemerintah pusat diberikan tidak terkait dengan tugas pokok dan fungsi K/L. Jika terkait dengan tugas pokok dan fungsi K/L, maka dianggarkan dalam belanja barang/jasa atau belanja bantuan sosial.

7) Belanja Bantuan sosial

Belanja Bantuan Sosial (Bultek 10:12) adalah transfer uang atau barang yang diberikan oleh Pemerintah Pusat/Daerah kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial. Transfer uang/barang/jasa tersebut memiliki ketentuan sebagai berikut

- a) Dapat langsung diberikan kepada anggota masyarakat dan/atau lembaga kemasyarakatan termasuk di dalamnya

bantuan untuk lembaga non pemerintah bidang pendidikan dan keagamaan.

- b) Bersifat sementara atau berkelanjutan.
- c) Ditujukan untuk mendanai kegiatan rehabilitasi sosial, perlindungan sosial, jaminan sosial, pemberdayaan sosial, penanggulangan kemiskinan dan penanggulangan bencana.
- d) Bertujuan untuk meningkatkan taraf kesejahteraan, kualitas, kelangsungan hidup, dan memulihkan fungsi sosial dalam rangka mencapai kemandirian sehingga terlepas dari risiko sosial.
- e) Diberikan dalam bentuk: bantuan langsung; penyediaan aksesibilitas; dan/atau penguatan kelembagaan.
- f) Risiko sosial menurut Bultek 10 adalah “kejadian atau peristiwa yang dapat menimbulkan potensi terjadinya kerentanan sosial yang ditanggung oleh individu, keluarga, kelompok dan/atau masyarakat sebagai dampak krisis sosial, krisis ekonomi, krisis politik, fenomena alam dan bencana alam yang jika tidak diberikan belanja bantuan sosial, masyarakat akan semakin terpuruk dan tidak dapat hidup dalam kondisi wajar.”

Contoh:

Pada tahun anggaran 2015, Satker ABC merencanakan untuk memberikan bantuan sebesar Rp350.000.000 kepada para petani dari suku pedalaman karena adanya bencana kekeringan. Bantuan tersebut ditetapkan untuk tidak dikembalikan lagi kepada pemerintah. Rencana pemberian bantuan sebesar Rp350.000.000 harus dianggarkan di DIPA tahun anggaran 2015 sebagai Belanja Bantuan Sosial dan realisasinya dibukukan dan disajikan di LRA sebagai Belanja Bantuan Sosial.

8) Belanja modal

Menurut PSAP Nomor 02 Paragraf 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 dan mesin; jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tak berwujud.

(1). Pengeluaran untuk Perolehan Awal Aset Tetap/Aset Tak

Berwujud

Belanja Modal untuk perolehan aset tetap/aset tak berwujud meliputi harga beli aset tetap/aset lainnya ditambah semua biaya lain yang dikeluarkan sampai aset tetap/aset lainnya tersebut siap untuk digunakan. Misalnya, biaya transportasi, biaya uji coba, biaya perjalanan dinas dan biaya lainnya yang terkait dengan perolehan aset tetap/aset tak berwujud. Biaya-biaya tersebut harus dianggarkan dalam DIPA sebagai Belanja Modal.

Agar rencana pembelian/pembangunan suatu aset tetap atau aset tak berwujud dapat dianggarkan dalam Belanja Modal dan realisasi belanjanya juga dikategorikan sebagai Belanja Modal, perlu diperhatikan beberapa hal berikut:

- Pengeluaran tersebut mengakibatkan adanya perolehan aset tetap atau aset tak berwujud sehingga menambah aset pemerintah;
- Pengeluaran tersebut melebihi batasan minimal kapitalisasi aset yang telah ditetapkan oleh pemerintah;
- Perolehan aset tersebut diniatkan untuk digunakan sendiri bukan untuk dijual.

Kapitalisasi adalah penentuan nilai pembukuan terhadap semua pengeluaran untuk memperoleh aset tetap/aset tak berwujud hingga siap pakai, untuk meningkatkan kapasitas/efisiensi, dan atau memperpanjang umur teknis aset. Kebijakan akuntansi tentang batasan nilai minimal kapitalisasi untuk belanja di pemerintah pusat diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 120/PMK.06/2007. Menurut peraturan tersebut, nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap adalah Rp300.000 untuk perolehan per satuan peralatan dan mesin, dan alat olah raga, dan Rp10.000.000 untuk perolehan gedung dan bangunan. Nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap dikecualikan

terhadap pengeluaran untuk tanah, jalan/irigasi/jaringan, dan aset tetap lainnya berupa koleksi perpustakaan dan barang bercorak kesenian.

Contoh 1:

Satker Pertanian merencanakan untuk membeli 1 unit kursi kerja untuk pelaksana. Berdasarkan survei yang dilakukan, harga pasar kursi itu sebesar Rp275.000. Rencana pembelian tersebut seharusnya dianggarkan dalam DIPA ke dalam kelompok anggaran Belanja Operasional sebagai Belanja Barang. Realisasi pembelian kursi kerja tersebut dicatat dan dilaporkan di LRA sebagai Belanja Barang karena tidak memenuhi batas minimal kapitalisasi.

Contoh 2:

Satker Pertanian merencanakan untuk membeli 1 unit kursi kerja untuk direktur. Berdasarkan survei yang dilakukan, harga pasar kursi itu sebesar Rp1.250.000. Rencana pembelian tersebut seharusnya dianggarkan dalam DIPA ke dalam kelompok anggaran Belanja Modal - Peralatan dan Mesin sebesar Rp1.250.000, karena memenuhi batas minimal kapitalisasi.

(2). Pengeluaran Setelah Perolehan Aset Tetap

Belanja untuk pengeluaran-pengeluaran sesudah perolehan aset tetap dapat juga dimasukkan sebagai Belanja Modal, jika memenuhi kriteria berikut:

- Pengeluaran tersebut mengakibatkan bertambahnya masa manfaat, kapasitas, kualitas dan volume aset yang telah dimiliki.
- Pengeluaran tersebut memenuhi batasan minimal nilai kapitalisasi aset tetap.

Contoh 1:

Satker Peternakan akan merenovasi gedung kantor dengan mengganti dinding gedung yang semi permanen (separuh tembok separuh papan) menjadi permanen (tembok semua). Biaya yang diperlukan untuk

mengganti dinding tersebut ditaksir sebesar Rp90.000.000. Rencana renovasi tersebut telah memenuhi syarat kapitalisasi, karena: akan meningkatkan kualitas dan menambah manfaat gedung kantor dan jumlah biayanya sudah memenuhi nilai minimal kapitalisasi.

Oleh karena itu, rencana renovasi tersebut seharusnya dianggarkan dalam DIPA sebagai Belanja Modal dan realisasinya dicatat dan disajikan di LRA sebagai Belanja Modal.
Contoh 2:

Satker Pendidikan menyewa sebuah bangunan gudang dengan masa sewa selama 5 Tahun. Rencananya, setelah dilakukan renovasi antara lain dengan membuat partisi sesuai kebutuhan, bangunan tersebut akan difungsikan sebagai kantor/ruangan kerja. Biaya yang diperlukan untuk merenovasi bangunan tersebut ditaksir sebesar Rp25.000.000.

Rencana renovasi tersebut telah memenuhi syarat kapitalisasi, yaitu: menambah manfaat bangunan; manfaat ekonomi yang akan diperoleh dari renovasi tersebut lebih dari 1 tahun (yaitu selama 5 tahun sesuai dengan perjanjian sewa); dan memenuhi nilai minimal kapitalisasi.

Oleh karena itu, rencana pengeluaran tersebut harus dianggarkan dalam anggaran belanja modal dan realisasi belanjanya harus dicatat dan disajikan di LRA sebagai belanja modal. Dalam Neraca Satker Pendidikan, biaya renovasi tersebut harus dikapitalisasi sebagai Aset Tetap-Renovasi, dan dikelompokkan ke dalam Aset Tetap Lainnya.

Lain halnya kalau manfaat yang akan diperoleh dari renovasi tersebut kurang dari satu tahun, misalnya masa sewa gudang tersebut hanya 1 tahun. Meskipun renovasi tersebut menambah manfaat ekonomi/meningkatkan kapasitas, tapi karena masa manfaatnya kurang dari 1 tahun, maka biaya renovasinya harus dianggarkan dalam belanja operasional

dalam kelompok belanja barang. Realisasi pengeluarannya juga dicatat dan disajikan di LRA dan laporan operasional sebagai belanja/beban operasional dalam kelompok belanja barang. Sebaliknya, meskipun masa sewa gudang tersebut selama 5 tahun, tapi jika renovasinya tidak menambah manfaat ekonomi/tidak meningkatkan kapasitas (misalnya tetap dijadikan gudang dengan hanya melakukan pengecatan) maka biaya renovasi tersebut tetap dianggap sebagai belanja/beban operasional.

9) Belanja Lain-Lain.

Menyimak PSAP Nomor 02 paragraf 38, belanja lain- lain 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.

Contoh:

Pada tahun anggaran 2015 Satker Kesejahteraan merencanakan untuk mengalokasikan dana sebesar Rp100.000.000 untuk penanggulangan bencana alam khususnya banjir. Rencana pengeluaran tersebut seharusnya dianggarkan dalam DIPA Satker Perencanaan tahun anggaran 2015 sebagai Belanja Lain-Lain.

b. **Klasifikasi Belanja Menurut Organisasi**

Klasifikasi belanja menurut organisasi adalah klasifikasi belanja berdasarkan unit organisasi pengguna anggaran. Pengklasifikasian belanja menurut organisasi bertujuan untuk keperluan akuntabilitas. Klasifikasi belanja menurut organisasi di lingkungan pemerintah pusat antara lain adalah belanja per kementerian negara/lembaga beserta unit organisasi di bawahnya.

c. **Klasifikasi Belanja Menurut Fungsi**

Klasifikasi belanja menurut fungsi adalah klasifikasi yang didasarkan pada fungsi-fungsi utama pemerintah pusat dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Pengklasifikasian belanja menurut fungsi, digunakan untuk analisis historis dan formulasi

kebijakan. Klasifikasi belanja menurut fungsi terdiri dari:

1. Belanja Pelayanan Umum;
2. Belanja Pertahanan;
3. Belanja Ketertiban dan Keamanan;
4. Belanja Ekonomi;
5. Belanja Perlindungan Lingkungan Hidup;
6. Belanja Perumahan dan Permukiman;
7. Belanja Kesehatan;
8. Belanja Pariwisata dan Budaya;
9. Belanja Agama;
10. Belanja Pendidikan;
11. Belanja Perlindungan sosial.

3. Pengakuan Belanja

Belanja pada pemerintah pusat diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara. Pengakuan atas terjadinya belanja langsung dilakukan ketika surat perintah pencairan dana langsung (SP2D-Ls) atas belanja tersebut terbit. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuan belanjanya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum. Hal ini dibuktikan dengan diterbitkannya SP2D ganti uang persediaan (SP2D-GU) atas belanja tersebut. Di pemerintah pusat, unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum adalah unit yang ditetapkan sebagai bendahara umum negara dan/atau sebagai kuasa bendahara umum negara. Dalam hal badan layanan umum, belanja diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.

4. Pengukuran Belanja

Belanja diukur berdasarkan nilai nominal bruto yang dikeluarkan dan tercantum dalam dokumen sumber pengeluaran yang sah untuk pengeluaran dari Kas Negara, yaitu surat perintah membayar (SPM)/SP2D; atau pengesahan oleh bendahara umum negara berupa surat pengesahan hibah langsung/surat perintah pembukuan/pengesahan (SPHL/SP3). Belanja langsung, termasuk di dalamnya transfer keluar, dibukukan sebesar SPM-Ls/SP2d-Ls yang terbit. Belanja yang menggunakan uang persediaan

dibukukan sebesar SP2D-GU yang terbit atas belanja tersebut. Transaksi belanja dalam mata uang asing harus dibukukan dalam mata uang rupiah dengan menjabarkan mata uang asing tersebut menurut kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

B. Akuntansi Beban

Istilah beban digunakan dalam pencatatan dan pelaporan transaksi keuangan dengan menggunakan basis akrual. Oleh karena itu beban hanya dicatat dalam buku besar akrual dan hanya dilaporkan dalam laporan operasional.

1. Pengertian Beban

Beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban (PSAP 12 Paragraf 8).

2. Klasifikasi Beban

Beban hanya diklasifikasikan berdasarkan klasifikasi ekonomi (PSAP 12, Paragraf 37). Klasifikasi ekonomi pada prinsipnya mengelompokkan berdasarkan jenis beban. Klasifikasi ekonomi untuk pemerintah pusat terdiri dari:

- a. Beban Pegawai
- b. Beban Persediaan
- c. Beban Jasa
- d. Beban Pemeliharaan
- e. Beban Perjalanan Dinas
- f. Beban Bunga
- g. Beban Subsidi
- h. Beban Hibah
- i. Beban Bantuan Sosial
- j. Beban Lain-lain
- k. Beban Penyisihan Piutang
- l. Beban Penyusutan Aset Tetap
- m. Beban Amortisasi Aset Tak berwujud
- n. Beban Transfer

Beban tidak dikelompokkan pada berbagai fungsi dalam suatu entitas pelaporan. Pengalokasian beban ke fungsi-fungsi dapat dilakukan untuk kepentingan analisis, tapi itu bersifat arbitrer dan atas dasar pertimbangan tertentu.

3. Pengakuan Beban

Beban diakui pada saat salah satu atau semua kriteria berikut ini terpenuhi:

a. Saat timbulnya kewajiban

Kewajiban timbul pada saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain ke pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari kas umum negara. Timbulnya kewajiban antara lain diakibatkan penerimaan manfaat ekonomi dari pihak lain yang belum dibayarkan atau akibat perjanjian dengan pihak lain atau karena ketentuan peraturan perundangundangan. Contoh: adanya tagihan rekening listrik yang belum dibayar pemerintah.

b. Ketika terjadi konsumsi aset.

Konsumsi aset dapat berupa pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban, misalnya saat membayar gaji pegawai; dan/atau berupa konsumsi aset nonkas misalnya konsumsi persediaan. Beban persediaan diakui pada akhir periode pelaporan atau ketika akan menyusun laporan keuangan.

c. Ketika terjadi penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.

Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlalu waktu. Contoh: penyusutan aset tetap, amortisasi aset tidak berwujud. Beban penyusutan aset tetap dan amortisasi aset tak berwujud diakui pada akhir periode pelaporan atau ketika akan menyusun laporan keuangan.

4. Pengukuran Beban

Beban dicatat sebesar kewajiban yang timbul, aset yang telah dikonsumsi, atau penurunan manfaat atau potensi jasa yang terjadi.

a. Beban Pegawai

Beban pegawai dicatat sebesar nilai nominal yang terdapat dalam dokumen sumber seperti Dokumen Kepegawaian, Daftar Gaji, peraturan perundang-undangan, dan dokumen lain yang menjadi

dasar pengeluaran Negara kepada pegawai dimaksud.

b. Beban Persediaan

Beban persediaan dicatat sebesar persediaan yang dipakai. Jika persediaan dicatat dengan menggunakan metode perpetual, maka pengukuran beban persediaan dihitung berdasarkan catatan jumlah unit yang dipakai dikalikan nilai per unit sesuai metode penilaian yang digunakan. Namun, pada akhir tahun seharusnya dilakukan inventarisasi fisik untuk mencocokkan nilai fisik persediaan dengan catatannya. Apabila dari hasil inventarisasi tersebut terdapat kekurangan jumlah persediaan, maka akan dibebankan sebagai beban persediaan tahun berjalan. Namun jika terdapat kelebihan persediaan maka akan mengurangi beban persediaan tahun berjalan.

Jika pencatatan persediaan dilakukan secara periodik, maka pengukuran beban 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.

c. Beban Jasa

Beban jasa dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen tagihan dari Pihak Ketiga sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang telah mendapatkan persetujuan dari Kuasa Pengguna Anggaran/Pejabat Pembuat Komitmen. Misalnya berdasarkan tagihan listrik. Misalnya, tagihan listrik.

d. Pemeliharaan

Beban pemeliharaan dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen tagihan dari Pihak Ketiga sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang telah mendapatkan persetujuan dari Kuasa Pengguna Anggaran/Pejabat Pembuat Komitmen

e. Perjalanan Dinas

Beban perjalanan dinas dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen sumber, seperti bukti-bukti pembayaran perjalanan dinas atau dokumen sumber lain yang telah mendapatkan persetujuan dari Kuasa Pengguna Anggaran/Pejabat

Pembuat Komitmen.

f. Beban Bunga Utang

Beban bunga dicatat sebesar nilai bunga yang telah terjadi atau jatuh tempo seiring dengan berjalannya waktu. Besaran beban bunga biasanya diukur sebagai besaran persentase tertentu atas pokok utang serta periode pembayaran bunga utang serta hal lain jika ada, sebagaimana dinyatakan dalam perjanjian pemberian utang. Pada prinsipnya metode pengukuran besaran pengenaan bunga biasanya tercakup pada pasal dalam naskah perjanjian pinjaman untuk mencegah perselisihan dikemudian hari.

g. Beban Subsidi

Beban subsidi dicatat sebesar nilai nominal sesuai dengan dokumen tagihan yang diajukan pihak ketiga yang telah mendapatkan persetujuan dari pejabat perbendaharaan.

h. Beban Hibah

Beban hibah dalam bentuk uang dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam nota perjanjian hibah. Beban hibah dalam bentuk barang/jasa dicatat sebesar nilai wajar barang/jasa tersebut saat terjadinya transaksi.

i. Beban Bantuan Sosial

Beban bantuan sosial dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen keputusan pemberian bantuan sosial berupa uang atau dokumen pengadaan barang/jasa oleh Pihak Ketiga.

j. Beban Lain-Lain

Beban lain-lain dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen tagihan yang tidak menghasilkan aset tetap/aset lainnya dan telah mendapatkan persetujuan Pejabat Perbendaharaan.

k. Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Beban penyisihan piutang tak tertagih merupakan beban yang timbul akibat adanya piutang yang mungkin tidak dapat ditagih. Beban penyisihan piutang dihitung dan dicatat dengan menggunakan metode penyisihan piutang menurut umur piutang (*aging schedule*).

l. **Beban Penyusutan Aset Tetap**

Beban penyusutan aset tetap merupakan beban yang timbul sehubungan dengan penggunaan aset tetap yang mengakibatkan terjadinya penurunan nilai aset tetap terkait.

m. **Beban Amortisasi Aset Tak berwujud**

Beban amortisasi aset tak berwujud merupakan beban yang timbul karena berjalannya waktu terkait pemanfaatan aset tak berwujud.

C. Akuntansi Transfer

Transaksi transfer (penerimaan dan pengeluaran transfer) timbul karena sistem pemerintahan otonomi yang dianut Indonesia. Sistem ini menghendaki pemerintah di atasnya mentransfer sebagian dananya ke pemerintah di bawahnya. Selain itu, adanya pemerintah yang menghasilkan pendapatan pajak atau bukan pajak mengakibatkan diselenggarakannya sistem bagi hasil.

1. Pengertian Transfer

Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil. Pemerintah pusat tidak menerima pendapatan transfer, tapi mengeluarkan transfer. Oleh karena itu pada laporan keuangan pemerintah pusat tidak ada pendapatan transfer, yang ada hanya pengeluaran untuk transfer.

Pada hakekatnya transfer keluar bukanlah belanja, sehingga penyajiannya dalam Laporan Realisasi Anggaran tidak berada dalam kelompok belanja. Meskipun demikian, dalam Laporan Operasional transfer keluar disajikan sebagai beban transfer. Transfer keluar merupakan kewajiban yang timbul karena adanya ketentuan perundangan undangan, yaitu UU Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah dan PP Nomor 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan. Peraturan tersebut mewajibkan pemerintah pusat untuk mengalokasikan dana perimbangan kepada pemerintah daerah. Transfer ke daerah bertujuan untuk mendukung dan memantapkan

pelaksanaan otonomi daerah.

Transfer keluar merupakan transaksi dalam lingkup BUN, sehingga pengelolaannya dilaksanakan oleh entitas yang berada di bawah kementerian keuangan sebagai BUN. Entitas yang mengelola transfer keluar adalah Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan (untuk selanjutnya disingkat DJPK).

2. Klasifikasi Transfer

Transfer keluar dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah terdiri atas transfer dana perimbangan dan transfer lainnya.

a. Transfer Dana Perimbangan.

Dana Perimbangan adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan kepada daerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Belanja/beban dana perimbangan terdiri dari:

1) Dana Bagi Hasil

Dana Bagi Hasil (DBH), adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan kepada Daerah berdasarkan angka persentase untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. DBH terdiri dari: DBH pajak dan DBH sumber daya alam.

2) Dana Alokasi Umum.

Dana Alokasi Umum (DAU) adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan dengan tujuan pemerataan kemampuan keuangan antar daerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi.

3) Dana Alokasi Khusus

Dana Alokasi Khusus (DAK), adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dialokasikan kepada daerah tertentu dengan tujuan untuk membantu mendanai kegiatan khusus yang merupakan urusan daerah dan sesuai dengan prioritas Nasional.

b. Transfer Lainnya

Transfer lainnya merupakan transfer dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah sesuai dengan program yang ada. Misalnya: dana otonomi khusus, dana penyesuaian.

3. Pengakuan Transfer Keluar

Transfer keluar-LRA diakui ketika SP2D untuk tujuan transfer tersebut terbit. Beban transfer diakui ketika SPM/SP2D-nya terbit atau kewajiban untuk melakukan transfer uang dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah timbul.

4. Pengukuran Transfer Keluar

Transfer keluar LRA dicatat sebesar uang yang keluar dari RKUN, yaitu sebesar SPM/SP2D yang terbit. Beban transfer diukur sebesar nilai nominal yang tercantum dalam dokumen sumber penetapan nilai transfer.

D. Jurnal Standar Beban/ Belanja/Transfer

SAI (Satker) membukukan belanja dalam buku besar kas ketika pengeluaran kas terjadi dan membukukan beban dalam buku besar akrual ketika kewajiban timbul, konsumsi aset terjadi, atau ketika terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa. Di sisi lain, SAKUN membukukan belanja/beban dalam buku besar kas dan akrual saat terjadi pengeluaran uang.

1. Jurnal Beban Sehubungan dengan Timbulnya Kewajiban

Beban yang diakui pada saat kewajiban timbul terjadi akibat adanya penggunaan barang/jasa pihak ke tiga yang belum dibayar. Transaksi ini akan menimbulkan utang beban yang diistilahkan dengan "Beban yang Masih Harus Dibayar". SAI (Satker) akan membukukan transaksi tersebut dalam buku besar akrualnya saja, sedang dalam buku besar kas tidak. Jurnal tersebut adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban ...(sesuai jenisnya)	XXX	
	Beban ymh Dibayar ...		XXX

Contoh 1: Pada tanggal 31 Desember 2015 terdapat tagihan listrik sebesar Rp30juta yang belum dibayar. Jurnal yang dibuat SAI dalam buku besar akrualnya adalah:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Jasa ...(sesuai MAKnya)	30 Juta	
	Beban yang Masih Harus Dibayar		30 Juta

2. Jurnal Pelunasan Beban yang Masih harus Dibayar

Ketika terjadi pelunasan atas beban yang masih harus dibayar, SAI dan SAKUN akan membukukannya dalam Buku Besar Kas maupun Akrual. Jurnal yang harus dibuat saat terjadi pembayaran Beban yang Masih harus Dibayar” adalah sebagai berikut.

Jurnal di Buku Besar Kas SAI.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja ...(sesuai MAK-nya)	XXX	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		XXX

Jurnal di Buku Besar Akrual SAI.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban yang Masih Harus Dibayar	XXX	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		XXX

Jurnal di Buku Besar Kas dan Akrual SAKUN.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	XXX	
	Kas di Kas Negara		XXX

Contoh 2: Berdasarkan contoh 1 yang terdapat dalam butir 4.1 dimisalkan bahwa tagihan listrik sebesar Rp30 juta dibayar pada tanggal 8 Januari 2016. Atas transaksi tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut dalam buku besar kasnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja ...(sesuai MAK-nya)	30 juta	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		30 juta

Dan dalam Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban yang Masih Harus Dibayar	30 juta	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		30 juta

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal dalam Buku Besar Kas dan Akruaal sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	30 juta	
	Kas di Kas Negara		30 juta

3. Jurnal Beban dan Belanja Non Modal yang Dibayar secara Tunai

Jurnal beban/belanja yang dilakukan secara tunai (diluar belanja modal) dibuat oleh SAI maupun SAKUN dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akruaal mereka dengan jurnal sebagai berikut.

Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja ...sesuai MAKnya)	Xxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		Xxxxxx

Jurnal di Buku Besar Akruaal SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban ...(sesuai MAKnya)	Xxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		Xxxxxx

Jurnal di Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual SAKUN

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	Xxxxxx	
	Kas di KUN		Xxxxxx

Contoh: Tanggal 28 Juni 2015, Satker Pertanian membayar biaya perjalanan dinas 3 orang karyawannya dengan menggunakan SP2D-Ls sebesar Rp7.000.000. Atas transaksi tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut dalam buku besar kasnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Barang...(sesuai MAKnya)	7.000.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		7.000.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Perjalanan Dinas...(sesuai MAKnya)	7.000.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		7.000.000

Di sisi lain, SAKUN akan membukukan Jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	7.000.000	
	Kas di KUN		7.000.000

4. Jurnal Belanja Modal

Semua penerimaan maupun pengeluaran uang yang dilakukan pemerintah harus dilaporkan dalam LRA. Oleh karena itu, pengeluaran untuk membeli aset tetap atau aset lainnya harus dicatat dalam buku

besar kas di SAI maupun SAKUN. Pembelian aset tetap tidak akan dilaporkan sebagai beban modal dalam LO, karena itu transaksi pembelian aset tetap tidak dibukukan sebagai beban dalam buku besar akrual. Buku besar akrual hanya mencatat perolehan/penambahan aset tetapnya saja. Pembebanan aset tetap secara akrual dilakukan melalui penyusutan, yaitu sebagai beban penyusutan aset tetap yang hanya dibukukan di SAI dalam Buku Besar Akrualnya saja.

Jurnal pembelian aset tetap/aset lainnya dalam Buku Besar Kas di SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal...	Xxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxx

Jurnal pembelian aset tetap/aset lainnya dalam Buku Besar Akrual SAI secara ringkas adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap/Aset Lainnya	Xxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxx

Jurnal pembelian aset tetap/aset lainnya dalam Buku Besar Kas dan Akrual di SAKUN

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	Xxxxxx	
	Kas di KUN		xxxxxx

Contoh:

Pada tanggal 25 Mei 2015, Satker ABC membeli 1 unit komputer seharga Rp10.000.000. SP2D-Ls untuk pembayaran atas pembelian komputer tersebut terbit pada tanggal 27 Mei 2015. Atas transaksi tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut dalam buku besar kasnya,

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
25 Mei 2015	Belanja Modal	10.000.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		10.000.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
25 Mei 2015	Aset Tetap...	10.000.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		10.000.000

Jurnal yang dibuat SAI dalam Buku Besar Akruial atas transaksi pembelian aset tetap, secara rinci akan dibahas lebih lanjut dalam bab tentang aset tetap.

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
25 Mei 2015	Ditagihkan ke Entitas Lain	10.000.000	
	Kas di KUN		10.000.000

5. Jurnal Beban Persediaan

Pencatatan beban persediaan hanya dilakukan di SAI dalam buku besar akrual saja, dengan jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Persediaan	Xxxxxxx	
	Persediaan		xxxxxxx

Jika berdasarkan hasil inventarisasi fisik terdapat selisih kurang persediaan (jumlah fisiknya lebih kecil dari pada jumlah catatannya), maka dibuat jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Persediaan	Xxxxxxx	
	Persediaan		xxxxxxx

Jika berdasarkan hasil inventarisasi fisik terdapat selisih lebih persediaan (jumlah fisiknya lebih besar dari pada jumlah catatannya), maka dibuat jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan	Xxxxxx	
	Beban Persediaan		xxxxxx

Contoh 1: Berdasarkan catatan persediaan diketahui bahwa sepanjang tahun 2015 terdapat pemakaian persediaan sebesar Rp35 juta. Jurnal yang harus dibuat SAI (Satker) dalam buku besar akrualnya adalah:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Persediaan	35 juta	
	Persediaan		35 juta

Contoh 2: Berdasarkan hasil inventarisasi fisik pada tanggal 31 Desember 2015, diketahui bahwa terdapat selisih kurang persediaan sebesar Rp500.000. Jurnal yang harus dibuat SAI (Satker) dalam buku besar akrualnya adalah:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Persediaan	500.000	
	Persediaan		500.000

Contoh 3: Berdasarkan hasil inventarisasi fisik pada tanggal 31 Desember 2015 diketahui bahwa terdapat selisih lebih persediaan sebesar Rp200.000. Jurnal yang harus dibuat SAI (Satker) dalam buku besar akrualnya adalah:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan	200.000	
	Beban Persediaan		200.000

6. Jurnal Beban Penyisihan Piutang

Beban penyisihan piutang dihitung berdasarkan rumusan tertentu yang akan di bahas lebih rinci pada bab tentang piutang. Pencatatan beban penyisihan piutang hanya dilakukan di SAI (Satker) dalam buku besar akrual saja, dengan jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	Xxxxxxx	
	Penyisihan Piutang Tak Tertagih		xxxxxxx

Contoh: berdasarkan analisis kualitas piutang ditaksir bahwa jumlah beban penyisihan piutang pada tahun anggaran 2015 adalah Rp5.000.000. Jurnal yang dibuat SAI (Satker) atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	5.000.000	
	Penyisihan Piutang Tak Tertagih		5.000.000

7. Jurnal Beban Penyusutan Aset Tetap

Beban penyusutan aset tetap dihitung berdasarkan metode garis lurus yang akan di bahas lebih lanjut pada bab tentang aset tetap. Pencatatan beban penyusutan aset tetap hanya dilakukan di SAI (Satker) dalam buku besar akrual saja, dengan jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Penyusutan ... (sesuai akunnya)	Xxxxxxx	
	Akumulasi Penyusutan		xxxxxxx

Contoh: berdasarkan perhitungan, jumlah beban penyusutan aset tetap mesin dan peralatan pada tahun anggaran 2015 adalah Rp50.000.000. Jurnal yang dibuat SAI (satker) atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Penyusutan Mesin dan Peralatan	50.000.000	
	Akumulasi Penyusutan		50.000.000

8. Jurnal Beban Amortisasi Aset Tak Berwujud

Beban amortisasi aset tak berwujud dihitung berdasarkan metode garis lurus yang akan di bahas lebih lanjut pada bab tentang aset tak berwujud. Pencatatan beban amortisasi aset tak berwujud hanya

dilakukan di SAI (Satker) dalam buku besar akrual saja, dengan jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Amortisasi aset tak berwujud	Xxxxxx	
	Aset Tak Berwujud		xxxxxxx

Contoh: berdasarkan perhitungan, jumlah beban amortisasi aset tak berwujud pada tahun anggaran 2015 adalah Rp51.000.000. Jurnal yang dibuat SAI (satker) atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Amortisasi aset tak berwujud	51.000.000	
	Aset Tak Berwujud		51.000.000

9. Jurnal Standar Transfer Keluar

Transfer keluar dicatat dalam buku besar kas dan buku besar akrual di satker pengelola transfer maupun SAKUN. Jurnal yang dibuat ketika terjadi transfer dana perimbangan ke daerah adalah sebagai berikut.

a. Jurnal Ketika SPM Transfer Terbit

Ketika SPM transfer terbit, transaksi ini hanya dibukukan dalam Buku Besar Akrual satker pengelola transfer saja, dengan jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer ke Daerah	Xxxxxx	
	Beban Transfer yang Masih Harus Dibayar		xxxxxxx

b. Jurnal Ketika SP2D atas SPM Transfer Terbit Ketika SP2D atas SPM transfer terbit, maka satker pengelola

transfer akan membukukannya dalam buku besar kas maupun buku besar akrual. Di sisi lain, SAKUN juga akan membukukan SP2D tersebut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya. Jurnal yang dibuat satker pengelola transfer dalam Buku Besar Kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Transfer ke Daerah	Xxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxx

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer yang Masih Harus Dibayar	Xxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxx

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	Xxxxxx	
	Kas di KUN		xxxxxx

E. Koreksi atas Kesalahan Membukukan Belanja, Beban, dan Transfer

Kesalahan pembukuan belanja/beban bisa disebabkan karena kelebihan atau kekurangan dalam membayar belanja/beban atau karena kesalahan pembukuan semata yang tidak melibatkan unsur kas. Kelebihan membayar belanja/beban menimbulkan hak untuk menerima kembali kelebihan pembayaran tersebut. Untuk memudahkan pembahasan, koreksi atas penerimaan kembali kelebihan belanja disebut koreksi pengembalian belanja.

Kekurangan dalam membayar belanja/beban menimbulkan kewajiban untuk membayar kekurangan tersebut. Untuk memudahkan pembahasan, koreksi atas pembayaran belanja/beban yang kurang bayar disebut koreksi kurang bayar belanja. Semua kesalahan terkait belanja/beban bersifat tidak berulang. Tidak ada kesalahan belanja/beban yang sifatnya berulang dan sistemik.

1. Koreksi Kesalahan Belanja/Beban Sebelum Laporan Keuangan Terbit

Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut belum diterbitkan, dilakukan dengan

pembetulan pada akun yang bersangkutan, baik pada akun pendapatan-LRA atau akun belanja, maupun akun pendapatan-LO atau akun beban (PSAP 10 Paragraf 13). Dengan demikian, koreksi pengembalian belanja/beban yang terjadi pada periode berjalan dibukukan sebagai pengurang belanja/beban pada periode tersebut. Begitu juga sebaliknya, koreksi kurang bayar belanja/beban yang terjadi pada periode berjalan dibukukan sebagai penambah belanja/beban pada periode tersebut.

Contoh 1: Pada tanggal 8 Juli Satker ABC Riset membayar belanja ATK sebesar Rp900.000. Belanja yang seharusnya dibayar Rp6.700.000 telah dibayar sebesar Rp7.600.000. Kelebihan tersebut sudah diterima kembali tanggal 9 Agustus tahun berjalan di Kas Negara. Atas transaksi tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	900.000	
	Belanja... (sesuai kode MAK)		900.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	900.000	
	Beban...(sesuai kode MAK)		900.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	900.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		900.000

Contoh 2: Pada tanggal 8 Juli Satker ABC kekurangan membayar belanja ATK sebesar Rp500.000. Belanja yang seharusnya dibayar Rp6.800.000 hanya dibayar Rp6.300.000. Kekurangan tersebut dibayarkan kembali tanggal 9 Agustus tahun berjalan melalui KPPN. Atas transaksi tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
9	Belanja... (sesuai kode MAK)	500.000	
Agt	Ditagihkan ke Entitas Lain		500.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban...(sesuai kode MAK)	500.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		500.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	500.000	
	Kas di KUN		500.000

2. Koreksi Pengembalian Belanja/Beban Setelah Laporan Keuangan Terbit

Koreksi kesalahan atas pengeluaran belanja (sehingga mengakibatkan penerimaan kembali belanja) yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LRA (PSAP 10 Paragraf 14). Jurnal koreksi ini dibuat dalam Buku Besar Kas di SAI maupun SAKUN.

Jurnal yang dibuat SAI dalam Buku Besar Kasnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxxx	
	Pendapatan Lain-Lain _LRA		xxxxxxx

Jurnal yang dibuat SAKUN dalam Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	xxxxxxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxxxxxx

Koreksi kesalahan atas beban yang tidak berulang, sehingga mengakibatkan pengurangan beban, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas dan tidak mempengaruhi secara material posisi aset selain kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LO (PSAP 10 Paragraf 18).

Jurnal yang dibuat SAI dalam Buku Besar Kasnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxxx	
	Pendapatan Lain-Lain _LO		xxxxxxx

Jurnal yang dibuat SAKUN dalam Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	xxxxxxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxxxxxx

Contoh:

Berdasarkan hasil audit diketahui bahwa, pada tanggal 12 November 2014 telah terjadi kelebihan pembayaran atas pembelian barang persediaan sebesar Rp300.000. Persediaan yang harga belinya hanya sebesar Rp600.000 dibayar sebesar Rp900.000. Setelah melakukan penagihan, pada tanggal 17 Agustus 2015 supplier mengembalikan kelebihan belanja tersebut ke kas negara. Atas transaksi tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	300.000	
	Pendapatan Lain-Lain _LRA		300.000

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	300.000	
	Pendapatan Lain-Lain _LO		300.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	xxxxxxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxxxxxx

3. Koreksi Kurang Bayar Belanja/Beban Setelah Laporan Keuangan Terbit

Koreksi kesalahan atas pengeluaran belanja (yang mengakibatkan penambahan belanja) yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun Saldo Anggaran Lebih (PASP 10 Paragraf 14). Jurnal koreksi ini hanya dibukukan dalam Buku Besar Kas SAKUN karena SAI tidak memiliki akun SAL.

Jurnal yang dibuat SAKUN dalam Buku Besar Kas

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Saldo Anggaran Lebih	xxxxxxx	
	Kas di KUN		xxxxxxx

Koreksi kesalahan atas beban yang tidak berulang, sehingga mengakibatkan penambahan beban, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas dan tidak mempengaruhi secara material posisi aset selain kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun ekuitas (PSAP 10 Paragraf 18). Jurnal koreksi ini dibuat di SAI dan SAKUN dalam buku besar akrual, dengan jurnal sebagai berikut.

Jurnal di Buku Besar Akrual SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ekuitas	xxxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxxx

Jurnal di Buku Besar AkruaI SAKUN

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	xxxxxx	
	Kas di KUN		xxxxxx

Contoh:

Berdasarkan hasil audit diketahui bahwa, pada tanggal 12 Desember 2015 telah terjadi kurang bayar atas belanja barang persediaan sebesar Rp1.800.000,00. Belanja yang seharusnya Rp95.300.000,00 hanya dibayar sebesar Rp93.500.000,00. Jumlah sebesar Rp1.800.000,00 tersebut dibayarkan kembali kepada rekanan tanggal 8 Agustus 2016 (setelah laporan keuangan terbit). Atas transaksi tersebut, SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ekuitas	1.800.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		1.800.000

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Saldo Anggaran Lebih	1.800.000	
	Kas di KUN		1.800.000

dan dalam Buku Besar AkruaInya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	1.800.000	
	Kas di KUN		1.800.000

4. Koreksi Kesalahan Transfer

Kesalahan transfer dapat terjadi karena adanya kurang transfer atau lebih transfer. Pada kasus kurang transfer, pemerintah pusat harus membayarkan kekurangan tersebut. Sebaliknya, pada kasus lebih transfer, maka pemerintah daerah penerima harus mengembalikan kelebihan transfer yang diterimanya. Dilihat dari waktu kejadiannya, koreksi kesalahan transfer dapat diklasifikasikan sebagai berikut.

a. Pengembalian Transfer Keluar pada Tahun Berjalan.

Koreksi pengembalian atas transfer keluar pada tahun berjalan akan dibukukan sebagai pengurang transfer keluar tahun berjalan. Pengembalian tersebut akan dibukukan oleh satker pengelola transfer maupun SAKUN. Pada saat transfer keluar ditetapkan untuk dikembalikan ke RKUN karena adanya perhitungan atas kelebihan pembayaran transfer keluar, maka transaksi ini hanya dibukukan di satker pengelola transfer dalam buku besar akrualnya saja, sedang SAKUN tidak membukukan apapun.

Jurnal di Buku Besar Akrual satker pengelola transfer atas penetapan kelebihan transfer keluar

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang Transfer	xxxxxxx	
	Beban Transfer		xxxxxxx

Ketika pengembalian atas kelebihan transfer tersebut diterima di RKUN, maka satker pengelola transfer akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	xxxxxxx	
	Transfer Keluar..(sesuai MAK)		xxxxxxx

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	xxxxxxx	
	Piutang Transfer		xxxxxxx

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	xxxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxxx

- b. Pengembalian Transfer Keluar Tahun Sebelumnya ketika Laporan Keuangan Sudah Terbit.

Pengembalian transfer keluar atas transfer keluar tahun lalu, dimana laporan keuangan tahun tersebut sudah terbit, dibukukan sebagai Pendapatan PNB. Pengembalian tersebut akan dibukukan oleh satker pengelola transfer maupun SAKUN. Pada saat transfer keluar ditetapkan untuk dikembalikan ke RKUN karena adanya perhitungan atas kelebihan pembayaran transfer keluar, maka transaksi ini hanya dibukukan di satker pengelola transfer dalam buku besar akrualnya saja, sedang SAKUN tidak membukukan apapun.

Jurnal di Buku Besar Akrual satker pengelola transfer atas penetapan kelebihan transfer keluar Tahun Lalu.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang Transfer	xxxxxxx	
	Pendapatan PNB		xxxxxxx

Ketika pengembalian atas kelebihan transfer tersebut diterima di RKUN, maka satker pengelola transfer akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxxx	
	Pendapatan PNB		xxxxxxx

dan dalam Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxxxxxx	
	Piutang Transfer		xxxxxxx

Di sisi lain, Sakun akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di KUN	xxxxxxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxxxxxx

c. Pembayaran Kekurangan Transfer Keluar Tahun Berjalan.

Pembayaran kekurangan transfer keluar tahun berjalan akan dibukukan sebagai penambah pengeluaran/beban transfer tahun berjalan. Pembayaran tersebut akan dibukukan oleh satker pengelola transfer maupun SAKUN. Pada saat ketetapan kurang bayar transfer keluar terbit karena adanya kesalahan perhitungan, maka transaksi ini hanya dibukukan di satker pengelola transfer dalam buku besar akrualnya saja, sedang SAKUN tidak membukukan apapun.

Jurnal di Buku Besar Akrual satker pengelola transfer saat penetapan kurang bayar transfer

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer	xxxxxxx	
	Beban Transfer yang Masih harus Dibayar		xxxxxxx

Ketika terjadi pembayaran atas kurang bayar tersebut, Satker pengelola transfer akan membuat jurnal berikut dalam buku besar kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Transfer Keluar..(sesuai MAK)	xxxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxxx

dan dalam Buku Besar Akrualnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban yang Masih harus Dibayar	xxxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxxx

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	xxxxxxx	
	Kas di KUN		xxxxxxx

- d. Pembayaran Kekurangan Transfer Keluar Tahun Lalu ketika Laporan Keuangan Sudah Terbit.

Pembayaran atas kekurangan transfer keluar tahun lalu, ketika laporan keuangan tahun tersebut sudah terbit akan dibukukan sebagai pengurang SAL dan Ekuitas. Pengembalian tersebut akan dibukukan oleh satker pengelola transfer maupun SAKUN. Pada saat ditetapkan kurang bayar transfer terbit, maka transaksi ini hanya dibukukan di satker pengelola transfer dalam buku besar akrualnya saja, sedang SAKUN tidak membukukan apapun.

Jurnal di Buku Besar Akrual satker pengelola transfer ketika penetapan kurang bayar transfer tahun lalu terbit.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ekuitas	xxxxxxx	
	Beban yang Masih harus Dibayar		xxxxxxx

Ketika kurang bayar transfer tersebut dilunasi, maka satker pengelola transfer hanya membukukan pelunasan tersebut dalam Buku Besar Akrualnya saja, karena satker tersebut tidak memiliki akun SAL. Jurnal dalam Buku Besar Akrual satker pengelola transfer

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban yang Masih harus Dibayar	xxxxxxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxxxxxx

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	SAL	xxxxxxx	
	Kas di KUN		xxxxxxx

dan dalam Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	xxxxxxx	
	Kas di KUN		xxxxxxx

F. Penyajian dan Pengungkapan

1. Belanja disajikan dan diungkapkan dalam Laporan Realisasi Anggaran menurut jenis belanja dengan menggunakan nilai rupiah. Rincian lebih lanjut jenis belanja diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan. 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.
2. Transaksi belanja dalam mata uang asing dijabarkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.
3. Beban disajikan dalam laporan operasional entitas akuntansi/pelaporan menurut klasifikasi jenis beban. Penjelasan secara sistematis mengenai rincian, analisis dan informasi lainnya yang bersifat material harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan sehingga menghasilkan informasi yang andal dan relevan. Beban berdasarkan klasifikasi organisasi dan klasifikasi lain yang dipersyaratkan menurut ketentuan perundangan yang berlaku, disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
4. Transaksi beban dalam mata uang asing dijabarkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.
5. Transfer keluar disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dalam klasifikasi sendiri di bawah klasifikasi belanja, dan dalam Laporan Operasional sebagai beban transfer.

G. Rangkuman

1. Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Akun belanja hanya dibukukan dalam buku besar kas dan hanya dilaporkan dalam laporan realisasi anggaran saja.
2. Belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi." Pengklasifikasian ekonomi bertujuan untuk kepentingan statistik, ketaatan (*compliance*), pengendalian dan

monitoring anggaran, dan analisis ekonomi. Klasifikasi ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas. Klasifikasi belanja menurut ekonomi dikelompokkan lagi menjadi belanja operasi, belanja modal dan belanja lain-lain/tak terduga.

3. Klasifikasi belanja menurut fungsi adalah klasifikasi yang didasarkan pada fungsi-fungsi utama pemerintah pusat dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Pengklasifikasian belanja menurut fungsi, digunakan untuk analisis historis dan formulasi kebijakan.
4. Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuan belanjanya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum.
5. Belanja diukur berdasarkan nilai nominal bruto yang dikeluarkan dan tercantum dalam dokumen sumber pengeluaran yang sah untuk pengeluaran dari Kas Negara.
6. 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 hanya dicatat dalam buku besar akrual dan hanya dilaporkan dalam laporan operasional.
7. Beban hanya diklasifikasikan berdasarkan klasifikasi ekonomi. Klasifikasi ekonomi pada prinsipnya mengelompokkan berdasarkan jenis beban. Beban tidak dikelompokkan pada berbagai fungsi dalam suatu entitas pelaporan. Pengalokasian beban ke fungsi-fungsi dapat dilakukan untuk kepentingan analisis, tapi itu bersifat arbitrer dan atas dasar pertimbangan tertentu.
8. Beban diakui pada saat salah satu atau semua kriteria berikut ini terpenuhi: saat timbulnya kewajiban; Ketika terjadi konsumsi aset; Ketika terjadi penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.
9. Beban dicatat sebesar kewajiban yang timbul, aset yang telah dikonsumsi, atau penurunan manfaat atau potensi jasa yang terjadi.
10. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil. Pemerintah pusat tidak menerima

pendapatan transfer, tapi mengeluarkan transfer. Oleh karena itu pada laporan keuangan pemerintah pusat hanya ada transfer keluar.

11. Transfer keluar dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah terdiri atas transfer dana perimbangan dan transfer lainnya.
12. Transfer keluar-LRA diakui ketika SP2D untuk tujuan transfer tersebut terbit. Beban transfer diakui ketika SPM/SP2D-nya terbit atau kewajiban untuk melakukan transfer uang dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah timbul.
13. Transfer keluar LRA dicatat sebesar uang yang keluar dari RKUN, yaitu sebesar SPM/SP2D yang terbit. Beban transfer diukur sebesar nilai nominal yang tercantum dalam dokumen sumber penetapan nilai transfer.
14. Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut belum diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan, baik pada akun pendapatan-LRA atau akun belanja, maupun akun pendapatan-LO atau akun beban.
15. Koreksi kesalahan atas pengeluaran belanja (sehingga mengakibatkan penerimaan kembali belanja) yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LRA.
16. Pembiayaan 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.
17. Pembiayaan diklasifikasikan menjadi penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan.
18. Pada pemerintah pusat, penerimaan pembiayaan diakui pada saat uang diterima di Rekening Kas Umum Negara. Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara. Transaksi penerimaan pembiayaan dalam bentuk non kas, misalnya saham yang diterima sebagai hibah tidak disajikan dalam LRA.
19. Penerimaan pembiayaan dicatat berdasarkan uang yang diterima di kas negara, sedang pengeluaran pembiayaan dicatat berdasarkan uang yang

dikeluarkan dari kas negara.

H. Latihan

1. Pada tanggal 6 Januari 2015 diterbitkan SPP/SPM uang persediaan (UP) dan pada tanggal yang sama SP2D-UP atas SPM itu terbit.
2. Pada tanggal 7 Januari 2015, Bendahara Pengeluaran membayar dengan uang persediaan untuk pembelian ATK sebesar Rp 8 juta.
3. Pada tanggal 9 Januari Satker menerbitkan SPP/SPM UP dan SP2D-GU nya terbit pada tanggal yang sama.
4. Pada tanggal 21 Januari 2015, Satker Petani menerbitkan SPP/SPM pembayaran gaji dan tunjangan PNS, dengan rincian sebagai berikut:
 - Belanja Gaji Pokok PNS Rp150.000.000
 - Potongan Sewa Rumah Dinas Rp 350.000
 - Pengembalian Kelebihan Belanja Gaji Bulan Desember 2015 Rp 250.000
 - SP2D-Ls atas gaji tersebut terbit tanggal 1 Februari 2015.
5. Pada tanggal 20 Maret 2015, Satker Petani mengadakan kontrak pembelian 8 unit komputer dengan harga total sebesar Rp42 Juta. Berdasarkan Berita Acara Serah Barang, 8 unit komputer tersebut telah diterima tanggal 23 Maret 2015. Tanggal 27 Maret, Satker

mengajukan SPP/SPM-LS atas pembelian komputer tersebut dan pada tanggal yang sama SP2D-Ls atas SPM tersebut terbit.

Pertanyaannya:

1. Buatlah jurnal untuk seluruh transaksi di atas, baik di SAI maupun di SAKUN, dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar AkruaI masing- masing.
2. Buatlah LRA dan Laporan Operasional partial terkait dengan semua transaksi di atas
3. Buatlah neraca partial per 31 Maret 2015.

BAB VI

AKUNTANSI KAS DAN SETARA KAS

A. Pengertian Kas dan Setara Kas

Kas dan Setara Kas merupakan dua hal yang berbeda, namun dalam akuntansi pemerintahan dikelompokkan ke dalam satu akun yang sama, karena memiliki tingkat likuiditas yang dianggap sama. Kas adalah uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk memenuhi kebutuhan pemerintah dalam membiayai kegiatannya, sedang setara kas adalah investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dijabarkan menjadi kas serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, yang memiliki jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya.

B. Unsur-Unsur Kas dan Setara Kas

Kas dan Setara Kas masuk dalam kelompok aset lancar, sebagaimana dinyatakan dalam Kerangka Konseptual Paragraf 68, “aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan. Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika diharapkan segera untuk direalisasikan, dipakai, atau dimiliki untuk dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan.

Kas dan Setara Kas dalam akuntansi pemerintahan memiliki pengertian yang luas, dan dapat berupa: uang tunai (uang kertas dan koin), saldo simpanan atau rekening di bank yang setiap saat dapat ditarik atau digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan, Setara kas. Kas dan Setara Kas dalam neraca pemerintah pusat dapat terdiri dari:

1. Rekening Kas BUN di Bank Indonesia (BI); merupakan saldo Rekening Bendahara Umum Negara (BUN) yang ada di BI
2. Rekening Pemerintah Lainnya; merupakan saldo Rekening Pemerintah Lainnya (RPL) yang ada di BI dan Bank Umum.

3. Rekening Kas di KPPN; merupakan saldo Rekening Kas Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) di seluruh Indonesia. Seluruh saldo Rekening Kas di KPPN merupakan bagian dari Saldo Anggaran Lebih (SAL).
4. Kas di Bendahara Pengeluaran; merupakan kas yang dikuasai, dikelola, dan di bawah tanggung jawab bendahara pengeluaran yang berasal dari sisa Uang Persediaan (UP), namun sampai dengan akhir tahun anggaran belum disetor/dipertanggungjawabkan ke kas negara.
5. Kas di Bendahara Penerimaan; mencakup seluruh kas, baik saldo rekening di bank, termasuk bunga dan jasa giro, maupun saldo uang tunai yang berada di bawah tanggung jawab bendahara penerimaan yang belum disetorkan ke kas negara.
6. Kas Lainnya di bendahara pengeluaran; merupakan kas yang berada di bendahara pengeluaran selain uang persediaan. Saldo tersebut dapat berupa pendapatan seperti bunga jasa giro, pungutan pajak, dan pengembalian belanja yang belum disetor ke kas negara, belanja yang sudah dicairkan akan tetapi belum dibayarkan kepada pihak ketiga, dan kas dari hibah langsung KL.
7. Setara Kas; adalah investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dicairkan menjadi kas, serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, yang mempunyai masa jatuh tempo yang pendek, yaitu 3 (tiga) bulan atau kurang dari tanggal perolehannya.
8. Kas pada BLU; merupakan saldo kas yang ada di satuan kerja BLU pada beberapa KL

C. Pengakuan Kas dan Setara Kas

Kas dan setara kas diakui jika memenuhi kriteria berikut:

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

Kas di Bendahara Pengeluaran meliputi seluruh uang yang ada di bendahara pengeluaran yang berasal dari uang persediaan (UP). Uang tersebut dapat berupa uang tunai yang ada di brankas bendahara pengeluaran (logam atau kertas) maupun uang yang ada di rekening bendahara pengeluaran, yang sampai dengan tahun anggaran berakhir belum disetor ke kas negara.

Kas di Bendahara Penerimaan meliputi semua saldo kas yang benar-benar ada di Bendahara Penerimaan pada tanggal neraca. Saldo kas tersebut dapat berupa uang tunai yang ada di tangan maupun di rekening Bendahara Penerimaan (termasuk di dalamnya bunga dan jasa giro dari rekening tersebut). Uang tersebut berasal dari pungutan yang sudah diterima namun belum disetorkan ke kas negara.

D. Pengukuran Kas dan Setara Kas

Kas di BI, bank umum dan KPPN dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai rupiahnya. Besarnya saldo kas tersebut dapat diperoleh dari saldo rekening koran pemerintah pada Bank Indonesia dan bank umum/persepsi yang dikeluarkan oleh bank tersebut per tanggal neraca.

Kas di Bendahara Pengeluaran dicatat sebesar nilai rupiah uang persediaan, yang pada akhir tahun anggaran belum disetor ke kas umum negara. Sementara itu, saldo Kas di Bendahara Penerimaan disajikan sebesar nilai rupiah uang yang ada di tangan bendahara penerimaan. Kas lainnya di bendahara pengeluaran diukur sebesar jumlah rupiah yang ada di tangan bendahara pengeluaran diluar uang persediaan. Apabila terdapat kas dalam valuta asing dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca

E. Jurnal Standar Kas dan Setara Kas

Jurnal standar kas dan setara kas dilakukan saat terjadi penerimaan dan pengeluaran kas. Jurnal standar transaksi penerimaan dan pengeluaran kas di bendahara penerimaan sudah dibahas pada Bab 4 tentang Akuntansi Pendapatan, dan jurnal standar transaksi penerimaan dan pengeluaran kas di bendahara pengeluaran sudah dibahas pada Bab 5 tentang Akuntansi Belanja. Pada bab ini hanya akan dibahas jurnal standar terkait transaksi penerimaan dan pengeluaran kas di dan dari RKUN.

Jurnal transaksi terkait penerimaan kas di RKUN dan pengeluaran kas dari RKUN hanya dibukukan oleh SAKUN baik di Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrualnya.

1. Jurnal Transaksi Penerimaan Kas di RKUN

Aliran masuk ke RKUN dapat berasal dari pendapatan, pengembalian belanja, penerimaan pembiayaan maupun penerimaan transitoris. Aliran masuk tersebut akan dibukukan dengan membuat

jurnal berikut, baik dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrua! SAKUN.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas dan Setara Kas	XXX	
	Diterima dari Entitas Lain		XXX

2. Jurnal Transaksi Pengeluaran Kas dari RKUN

Aliran keluar dari RKUN dapat berupa belanja, pengeluaran transfer, pengeluaran pembiayaan, maupun pengeluaran transitoris. Aliran keluar tersebut akan dibukukan dengan membuat jurnal berikut, baik dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrua! SAKUN.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	XXX	
	Kas dan Setara Kas		XXX

F. Penyajian dan Pengungkapan

Kas dan Setara Kas disajikan dalam neraca dalam kelompok aset lancar sebesar nilai nominal yang ada. Kas dalam mata uang asing dijabarkan dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

Informasi tentang sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan disajikan dalam Laporan Arus Kas. Meskipun demikian, mutasi antar pos-pos kas dan setara kas tidak diinformasikan dalam laporan keuangan karena kegiatan tersebut merupakan bagian dari manajemen kas. Saldo kas dan setara kas yang ada dalam Laporan Arus Kas jumlahnya harus sama dengan saldo kas dan setara kas yang ada di Neraca.

G. Rangkuman

1. Kas adalah uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintah, sedang setara kas adalah investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dijabarkan menjadi kas serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan, yang

- memiliki jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang, terhitung dari tanggal perolehannya.
2. Kas dan setara kas dalam LKPP dapat terdiri dari Rekening Kas BUN di Bank Indonesia (BI); Rekening Pemerintah Lainnya; Rekening Kas di KPPN, Kas di Bendahara Pengeluaran; Kas di Bendahara Penerimaan; Kas Lainnya di bendahara pengeluaran; Setara Kas; Kas pada BLU.
 3. Kas dan setara kas diakui jika memenuhi definisi kas dan/atau setara kas dan penguasaan dan/atau kepemilikan kas ada di tangan pemerintah.
 4. Kas dan setara kas disajikan dalam neraca pada klasifikasi aset lancar sebesar nilai yang memang nyata ada. Saldo kas dalam mata uang asing dikonversi dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

H. Latihan

1. Pada tanggal 15 Januari 2015 Bendahara Penerimaan Satker Petani menerima pendapatan PNBPN dari penjualan bibit unggulnya senilai Rp5 juta. Pada tanggal 16 Januari 2015, Bendahara Penerimaan menyetorkan seluruh uang tersebut ke kas negara.
2. Pada tanggal 15 Januari 2015 Satker Petani menerima pendapatan PNBPN dari penyewaan sebagian gedung miliknya sebesar Rp15 juta. Penyewa menyetorkan langsung uang sewanya ke kas negara.
3. Pada tanggal 6 Januari 2015 diterbitkan SPP/SPM uang persediaan (UP) dan pada tanggal yang sama SP2D-UP atas SPM itu terbit.
4. Pada tanggal 7 Januari 2015, Bendahara Pengeluaran membayar dengan uang persediaan untuk pembelian ATK sebesar Rp 8 juta.
5. Pada tanggal 9 Januari Satker menerbitkan SPP/SPM UP dan SP2D-GU nya terbit pada tanggal yang sama.
6. Pada tanggal 21 Januari 2015, Satker Petani menerbitkan SPP/SPM pembayaran gaji dan tunjangan PNS, dengan rincian sebagai berikut:
 - Belanja Gaji Pokok PNS Rp150.000.000
 - Potongan Sewa Rumah Dinas Rp 350.000
 - Pengembalian Kelebihan Belanja Gaji Bulan Desember 2015 RP 250.000SP2D-Ls atas gaji tersebut terbit tanggal 1 Februari 2015.

Buatlah jurnal di SAKUN atas semua transaksi di atas!

BAB VII

AKUNTANSI PIUTANG

A. Pengertian Piutang

Piutang adalah uang atau hak pemerintah yang dapat dinilai dengan uang yang diharapkan dapat diterima di masa yang akan datang. Piutang dapat timbul akibat perjanjian, kewenangan pemerintah berdasarkan peraturan perundangundangan atau akibat lainnya yang sah. Berdasarkan waktu penerimaan (jatuh temponya), piutang diklasifikasikan ke dalam piutang jangka pendek dan piutang jangka panjang.

SAP Basis AkruaI tidak mengatur tentang piutang jangka panjang. Penjualan BMN secara angsuran, tuntutan ganti rugi, tuntutan perbendaharaan yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan dalam SAP Basis AkruaI dilaporkan dalam Pos Aset Lainnya. Sementara itu, pinjaman yang diberikan kepada BUMN/BUMD/Pemerintah Daerah yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan, dalam SAP Basis AkruaI dilaporkan dalam Pos Investasi Jangka Panjang Non Permanen. Akan tetapi, dalam PMK Nomor 219 Tahun 2013 tentang “Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat,” transaksi tersebut dilaporkan dalam Pos Piutang Jangka Panjang.

B. Piutang Jangka Pendek

Piutang jangka pendek adalah piutang yang diharapkan dapat diterima dalam jangka waktu 12 bulan atau kurang sejak terjadinya.

1. Jenis-Jenis Piutang Jangka Pendek

Piutang bisa timbul dari pungutan negara, perikatan, transfer atau karena tuntutan ganti rugi. Jenis-jenis piutang berdasarkan penyebab timbulnya adalah sebagai berikut.

a. Piutang Jangka Pendek yang berasal dari pungutan pendapatan negara.

Dalam penyelenggaraan pemerintahan, negara mempunyai hak untuk memungut pajak dan PNBp. Berdasarkan hal tersebut, piutang terdiri dari:

1) Piutang Pajak

Piutang Pajak adalah piutang yang timbul atas pendapatan pajak sebagaimana diatur dalam undang-undang perpajakan, yang belum dilunasi sampai dengan akhir periode laporan keuangan.

2) Piutang PNB

Piutang PNB adalah piutang yang timbul dari pungutan negara selain pajak.

b. Piutang Jangka Pendek yang Berasal dari Perikatan.

Ada beberapa bentuk perikatan yang lazim dibuat pemerintah, yaitu pemberian pinjaman, penjualan dan kemitraan. Piutang (jangka pendek) yang timbul dari perikatan dapat diklasifikasikan sebagai berikut.

1) Bagian Lancar Pinjaman kepada perusahaan negara/ perusahaan daerah/ lembaga internasional/....

Pemerintah Pusat dapat memberikan pinjaman kepada pemerintah daerah/pemerintah negara lainnya, masyarakat, BUMN/BUMD, perusahaan swasta atau organisasi lainnya (UU Nomor 17 Tahun 2003, Pasal 22-24). Jangka waktu pemberian pinjaman tersebut biasanya lebih dari satu tahun, dengan pembayaran secara angsuran. Pokok pinjaman yang jangka waktunya lebih dari satu tahun akan disajikan sebagai investasi jangka panjang non permanen (Menurut SAP Basis Akrua, dalam contoh format neraca Pemerintah Pusat). Akan tetapi, menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013, pemberian pinjaman jangka panjang kepada pemerintah daerah/pemerintah negara lainnya, BUMN/BUMD dilaporkan dalam pos "Piutang Jangka Panjang." Angsuran pemberian pinjaman tersebut, yang akan diterima pembayarannya di tahun depan harus direklasifikasikan ke dalam aset lancar sebagai "Bagian Lancar Pinjaman kepada

2) Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran

Tagihan Penjualan Angsuran (TPA) merupakan tagihan yang timbul dari peristiwa pemindahtanganan BMN dengan cara dijual, dan biasanya kepada karyawan. Jangka waktu TPA dapat lebih dari 1(satu) tahun dan pelunasannya dapat dilakukan dengan cara

angsuran (cicilan). TPA yang jatuh temponya lebih dari satu tahun disajikan di neraca sebagai “Aset Lainnya” (SAP Basis Akrua), namun Menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013 disajikan sebagai “Piutang Jangka Panjang.” Bagian (angsuran) TPA yang akan diterima pembayarannya di tahun depan disajikan sebagai “Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran,” yang merupakan bagian dari pos Aset Lancar.

3) Piutang Kemitraan

Dalam rangka mengoptimalkan pemanfaatan sumber daya yang dimiliki atau dikuasai pemerintah, misalnya tanah atau bangunan yang menganggur (*idle*), satuan kerja diperkenankan untuk melakukan kemitraan dengan pihak lain sesuai dengan ketentuan yang berlaku dengan prinsip saling menguntungkan. Bentuk kemitraan tersebut antara lain berupa Bangun, Serah, Kelola (BSK) dan Bangun, Kelola, Serah (BKS). Hak dan kewajiban masing-masing pihak dalam perjanjian kerja sama harus dituangkan dalam suatu naskah perjanjian. Piutang timbul apabila terdapat hak pemerintah yang dapat dinilai dengan uang yang sampai dengan berakhirnya periode pelaporan belum dilunasi oleh mitra kerjasamanya, piutang kemitraan ini, jika jangka waktunya 1 tahun atau kurang disajikan sebagai aset lancar di neraca pemerintah.

4) Piutang atas Pemberian Fasilitas/Jasa

Piutang atas pemberian fasilitas/jasa timbul karena adanya hak tagih atas suatu pemberian fasilitas/jasa, pada setiap akhir periode akuntansi, misalnya Pemberian fasilitas/jasa dengan cara mengenakan sewa (piutang sewa).

c. Piutang Jangka Pendek yang berasal dari Tuntutan Ganti Rugi

Piutang yang timbul karena tuntutan ganti rugi dapat dikelompokkan menurut sumber timbulnya tuntutan tersebut sesuai dengan ketentuan perundang-undangan, yaitu:

1) Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan

Tuntutan Perbendaharaan (TP) dikenakan kepada bendahara yang karena lalai atau perbuatan melawan hukum mengakibatkan kerugian negara/daerah. TP yang jatuh

temponya lebih dari satu tahun disajikan sebagai Aset Lainnya (menurut SAP Basis Akrua), namun menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013 disajikan dalam pos Piutang Jangka Panjang. Bagian angsuran TP yang akan diterima pembayarannya di tahun depan disajikan sebagai aset lancar, yaitu dalam akun “ Bagian Lancar TP.”

2) Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi

Tuntutan Ganti Rugi (TGR) merupakan piutang yang timbul karena pengenaan ganti kerugian negara/daerah kepada pegawai negeri bukan bendahara atau pihak lain, sebagai akibat langsung ataupun tidak langsung dari suatu perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh orang yang terkait atau kelalaian dalam pelaksanaan tugas yang menjadi kewajibannya. TGR yang jatuh temponya lebih dari satu tahun disajikan dalam pos Aset Lainnya (menurut SAP Basis Akrua), sedang menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013 disajikan dalam pos Piutang jangka Panjang. Bagian TGR yang akan diterima pembayarannya di tahun depan disajikan dalam pos Aset Lancar, yaitu dalam akun Bagian Lancar TGR.

d. Piutang yang timbul karena sebab lainnya (Piutang Lainnya)

Misalnya piutang kelebihan transfer, piutang atas bagian laba BUMN/BUMD.

2. Pengakuan Piutang Jangka Pendek

- a. Piutang Pajak dan atau PNPB diakui ketika bukti pendukungnya, yang berupa surat penagihan atau ketetapan Pajak dan atau PNPB yang belum dibayar atau dokumen lain yang sah, yang tersedia.
- b. Piutang atas Bagian Lancar TPA; TP; TGR diakui pada akhir tahun berdasarkan surat ketentuan penyelesaian yang telah ditetapkan.
- c. Piutang atas bagian laba BUMN/BUMD diakui ketika terdapat bagian laba pemerintah (yang ditetapkan dalam RUPS) yang belum diterima pembayarannya. Bukti yang digunakan sebagai dasar pengakuan tersebut disesuaikan dengan ketentuan perundang-undangan yang ada.

- d. Piutang yang timbul dari pemberian pinjaman diakui pada saat terjadi realisasi pengeluaran dari kas negara. Bukti pendukungnya berupa naskah perjanjian pinjaman antara pihak- pihak terkait dan surat ketentuan penyelesaiannya.
- e. Piutang dari penjualan diakui berdasarkan naskah perjanjian penjualan dan Berita Acara Serah Terima Barang yang telah ditandatangani kedua belah pihak. Apabila dalam perjanjian dipersyaratkan adanya potongan pembayaran, maka nilai piutang harus dicatat sebesar nilai bersihnya.

3. Pengukuran Piutang Jangka Pendek

Pengukuran piutang jangka pendek dilakukan sebagai berikut.

- a. Piutang Pajak dan PNPB dicatat sebesar nilai nominalnya (sebesar hak pemerintah yang tercantum dalam surat ketetapan/surat tagihan).
- b. Bagian Lancar Pinjaman kepada perusahaan negara/perusahaan daerah/lembaga internasional/... dicatat sebesar jumlah yang akan diterima pembayarannya di tahun depan, berdasarkan naskah pinjaman yang telah ditetapkan.
- c. Bagian Lancar TP/TGR/TPA dicatat sebesar jumlah yang akan diterima pembayarannya di tahun depan, berdasarkan SKTM (Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak) dan surat ketentuan penyelesaian yang telah ditetapkan. SKTM menunjukkan bahwa penyelesaian atas TP/TGR dilakukan dengan cara damai (di luar pengadilan). SKTM merupakan surat keterangan tentang pengakuan bahwa kerugian tersebut menjadi tanggung jawab seseorang dan bersedia mengganti kerugian tersebut. Apabila penyelesaian TP/TGR tersebut dilaksanakan melalui jalur pengadilan, pengakuan piutang baru dilakukan setelah ada surat ketetapan yang telah diterbitkan oleh instansi yang berwenang.
- d. Piutang kemitraan dicatat sebesar hak pemerintah yang dapat dinilai dengan uang yang sampai dengan berakhirnya periode pelaporan belum dilunasi oleh mitra kerjasamanya, berdasarkan naskah perjanjian yang telah ditetapkan.
- e. Piutang dari penjualan diakui sebesar nilai sesuai naskah perjanjian penjualan yang terutang (belum dibayar) pada akhir periode pelaporan. Apabila dalam perjanjian dipersyaratkan adanya potongan pembayaran, maka nilai piutang harus dicatat sebesar nilai bersihnya.

- f. Piutang pemberian pinjaman dinilai sebesar uang yang dikeluarkan dari kas negara/daerah dan/atau apabila berupa barang/jasa harus dinilai dengan nilai wajar pada tanggal pelaporan atas barang/jasa tersebut. Apabila dalam naskah perjanjian pinjaman diatur mengenai kewajiban bunga dan denda, maka pada akhir periode pelaporan harus diakui adanya piutang bunga, denda, *commitment fee* dan/atau biaya lainnya yang belum diterima pembayarannya.
- g. Piutang dalam mata uang asing harus dikonversikan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah BI pada tanggal neraca (tanggal pelaporan).

4. Jurnal Standar Piutang Jangka Pendek

a. Jurnal Piutang Terkait Timbulnya Hak atas Pendapatan

Jurnal piutang terkait timbulnya hak atas pendapatan hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrua, sedang dalam Buku Besar Kas tidak. SAKUN tidak pernah membuat jurnal piutang. Jurnal tersebut adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kred
	Piutang Jangka Pendek...(sesuai jenisnya)	XXX	
	Pendapatan-LO ... (uraian MAP)		XX

Contoh: Tanggal 16 Juni 2015 terbit surat penagihan atas denda keterlambatan penyelesaian pekerjaan kepada seorang rekanan senilai Rp10.000.000,00. Rekanan berjanji akan membayarnya tanggal 20 Juni 2015. Transaksi tersebut dijurnal di Buku Besar Akrua SAI (satker) sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang PNB ...	10.000.000	
	Pendapatan-LO PNB ... (uraian MAP)		10.000.000

b. Jurnal Piutang Jangka Pendek yang Berasal dari Reklasifikasi Piutang Jangka Panjang

Jurnal piutang jangka pendek yang timbul dari reklasifikasi piutang jangka panjang hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrua, sedang dalam Buku Besar Kas tidak. Jurnal tersebut adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kre
	Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang...(sesuai jenisnya)	XXX	
	Piutang Jangka Panjang...		XX

Contoh: Pada tanggal 31 Desember 2015, dilakukan reklasifikasi atas Tagihan Penjualan Angsuran yang akan diterima tahun depan sebesar Rp12juta. Transaksi tersebut di jurnal di Buku Besar Akrua SAI sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang...(sesuai jenisnya)	12 juta	
	Piutang Jangka Panjang...		12 juta

C. Penyisihan Piutang Tak Tertagih

1. Pengertian Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Penyisihan piutang adalah pembentukan cadangan atas sebagian piutang yang diperkirakan tidak akan dapat ditagih agar nilai piutang yang disajikan di neraca mencerminkan nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Pembentukan penyisihan piutang tidak tertagih didasarkan pada penggolongan kualitas piutang.

2. Kualitas Piutang

Kualitas Piutang adalah hampiran atas ketertagihan piutang yang diukur berdasarkan kepatuhan membayar kewajiban oleh debitor. Kualitas piutang PNP ditetapkan dalam 4 (empat) golongan berikut.

- kualitas lancar apabila belum dilakukan pelunasan sampai dengan tanggal jatuh tempo yang ditetapkan;
- kualitas kurang lancar apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan

terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Pertama tidak dilakukan pelunasan

- c. kualitas diragukan apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Kedua tidak dilakukan pelunasan; dan
- d. kualitas macet apabila:
 - 1) dalam jangka waktu 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Ketiga tidak dilakukan pelunasan; atau
 - 2) Piutang telah diserahkan kepada Panitia Urusan Piutang Negara/Direktorat Jenderal Kekayaan Negara.

3. Pengakuan Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Penyisihan piutang tak tertagih dibentuk dan dibukukan pada setiap akhir semester.

4. Pengukuran Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Kementerian negara/lembaga wajib membentuk Penyisihan Piutang tak tertagih. Pembentukan penyisihan tersebut dilakukan dengan memperhatikan kualitas piutang; tarif penyisihan piutang yang telah ditetapkan; serta nilai barang yang dijaminkan atau barang yang telah disita. Berdasarkan ke tiga unsur tersebut, penghitungan besaran penyisihan piutang disajikan dalam tabel berikut.

Tabel Perhitungan Besaran Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Kualitas Piutang	Tarif	Dasar Perhitungan
Lancar	Minimal 5%	dari jumlah piutang yang memiliki kualitas lancar.
Kurang Lancar	10%	dari jumlah piutang dengan kualitas kurang lancar setelah dikurangi dengan nilai agunan atau nilai barang sitaan.
Diragukan	50%	dari piutang dengan kualitas diragukan setelah dikurangi dengan nilai agunan atau nilai barang sitaan

Macet	100%	dari piutang dengan kualitas macet setelah dikurangi dengan nilai agunan atau nilai barang sitaan.
-------	------	--

Nilai agunan atau barang sitaan mungkin sama, kurang, atau lebih dari nilai piutangnya. Agunan atau barang sitaan yang nilainya melebihi saldo piutangnya diperhitungkan sama dengan sisa piutang. Dengan demikian nilai piutang setelah dikurangi nilai agunan atau nilai barang sitaan tidak akan minus, paling rendah nol.

Prosentase penyisihan piutang tak tertagih ditetapkan berdasarkan kualitas piutang pada tanggal pelaporan dengan mengabaikan prosentase penyisihan piutang tak tertagih periode pelaporan sebelumnya. Dengan demikian, penyisihan piutang tak tertagih ditetapkan setiap semester berdasarkan kondisi kualitas piutang pada saat itu dan tidak dilakukan akumulasi atas penyisihan piutang sebagaimana diperlakukan dalam penyusutan aset tetap.

5. Jenis dan Nilai Agunan atau Barang Sitaan yang Dapat Diperhitungkan dalam Pembentukan Penyisihan Piutang

Jenis dan nilai agunan atau barang sitaan yang diperhitungkan sebagai pengurang dalam pembentukan penyisihan piutang tak tertagih adalah sebagai berikut (PMK Nomor 201 Tahun 2010, Pasal 7 tentang Kualitas Piutang K/L dan Pembentukan Penyisihan Piutang Tak Tertagih).

Tabel 7. 1. Jenis dan Nilai Agunan yang Diperhitungkan sebagai Pengurang dalam Pembentukan Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Jenis Agunan	Nilai yang Dapat Dikurangkan
surat berharga yang diterbitkan oleh BI, surat berharga negara, garansi bank, tabungan dan deposito yang diblokir pada bank, emas dan logam mulia	100%
tanah bersertifikat hak milik (SHM) atau hak guna bangunan (HGB) berikut bangunan di atasnya yang diikat dengan hak tanggungan	80% dari nilai hak tanggungan
tanah bersertifikat (SHM), HGB, atau hak	60% dari NJOP

Jenis Agunan	Nilai yang Dapat Dikurangkan
pakai, berikut bangunan di atasnya yang tidak diikat dengan hak tanggungan	
tanah dengan bukti kepemilikan berupa Surat Girik (letter C) atau bukti kepemilikan non sertifikat lainnya yang dilampiri surat pemberitahuan pajak terhutang (SPPT) terakhir	50% dari NJOP
Pesawat udara dan kapal laut dengan isi kotor paling sedikit 20 meter kubik	50% dari nilai hipotik
Kendaraan bermotor yang diikat dengan fidusia	50% dari nilai jaminan fidusia
Pesawat udara, kapal laut, dan kendaraan bermotor yang tidak diikat sesuai ketentuan yang berlaku dan disertai bukti kepemilikan	50% dari nilainya

Agunan selain yang disebutkan dalam tabel di atas dapat diperhitungkan sebagai faktor pengurang dalam pembentukan Penyisihan Piutang Tidak Tertagih setelah mendapat persetujuan dari Menteri Keuangan.

Tabel 7. 2. Jenis dan Nilai Barang Sitaan yang Diperhitungkan sebagai Pengurang dalam Pembentukan Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Jenis Barang Sitaan	Nilai yang Dapat Dikurangkan
Surat Berharga BI, Negara, garansi Bank, tabungan& deposito yg diblokir bank, logam mulia	100%
Tanah yang bersertifikat (SHM/SHGB) dan bangunan di atasnya yg diikat dg Hak tanggungan	80% x nilai hak tanggungan
tanah (SHM/SHGB/hak pakai), berikut bangunan di atasnya yang tidak diikat dengan hak tanggungan	60% x NJOP

Jenis Barang Sitaan	Nilai yang Dapat Dikurangkan
Tanah (Girik/letter C atau bukti kepemilikan non sertifikat Lainnya) yang dilampiri SPPT terakhir	50% x NJOP
Pesawat udara dan kapal laut dengan isi kotor paling sedikit 20 meter kubik	50% x nilai hipotik nya
Kendaraan bermotor yang diikat dengan fidusia	50% x nilai jaminan fidusia
Pesawat udara, kapal laut, dan kendaraan bermotor yang tidak diikat sesuai ketentuan yang berlaku dan disertai bukti kepemilikan	50% x nilainya

Barang sitaan selain yang disebutkan dalam tabel di atas tidak diperhitungkan sebagai pengurang dalam pembentukan Penyisihan Piutang Tidak Tertagih.

Nilai agunan atau barang sitaan harus bersumber dari nilai yang dikeluarkan oleh instansi yang berwenang. Apabila sumber nilai agunan atau barang sitaan tersebut tidak diperoleh, agunan atau barang sitaan tidak diperhitungkan sebagai faktor pengurang penyisihan piutang tak tertagih.

6. Jurnal Standar Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Jurnal penyisihan piutang tak tertagih hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrualnya saja, sedang SAKUN tidak membuatnya. Jurnal tersebut adalah sebagai berikut.

Akun	Kode	Uraian	Deb et	Kred it
X	XXXXXX	Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	XX X	
X	XXXXXX	Penyisihan Piutang Tak Tertagih		XX X

Contoh:

Satuan Kerja Pekerjaan Umum memiliki tunggakan piutang PNBPN senilai Rp 75 juta. Atas piutang tersebut telah diterbitkan surat tagihan pertama pada tanggal 30 November 2015, namun sampai dengan tanggal 31 Desember 2015 pelunasannya belum diterima. Surat tagihan ke dua atas piutang tersebut belum diterbitkan. Satker Pekerjaan Umum memegang agunan berupa tanah dengan bukti kepemilikan Surat Girik (letter C) yang NJOPnya bernilai Rp 50 juta.

Hitunglah penyisihan piutang tak tertagih yang harus dibentuk Satker tersebut pada tanggal 31 Desember 2015 dan buatlah jurnal penyisihan piutangnya.

Jawab:

Kualitas piutang adalah: kurang lancar sehingga besar penyisihannya = 10% dari nilai piutang setelah dikurangi dengan nilai agunan.

Nilai agunan yang dapat dikurangkan dalam menghitung penyisihan piutang = $50\% \times \text{Rp}50 \text{ juta} = \text{Rp}25 \text{ Juta}$.

Besarnya penyisihan piutang tak tertagih = $10\% \times (\text{Rp}75 \text{ juta} - \text{Rp}25 \text{ Juta}) = \text{Rp}5 \text{ juta}$

Jurnal penyisihan piutang tak tertagih yang harus dibuat Satker Pekerjaan Umum dalam Buku Besar Akrualnya pada tanggal 31 Desember 2015 adalah

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	5 juta	
XXXXXX	Penyisihan Piutang Tak Tertagih		5 juta

D. Pemberhentian Pengakuan Piutang selain Pelunasan

Umumnya penghentian pengakuan piutang dilakukan ketika piutang tersebut dilunasi, baik dengan dibayar secara tunai maupun dengan melaksanakan sesuatu sehingga hak tagih dianggap sudah habis/lunas. Namun demikian pemberhentian pengakuan piutang selain pelunasan juga dapat dilakukan melalui: penghapustagihan yang berkaitan dengan perdata dan penghapusbukuan yang berkaitan dengan akuntansi untuk piutang.

PP Nomor 14 tahun 2005, tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Negara menyatakan bahwa, piutang negara dapat dihapuskan secara bersyarat atau mutlak dari pembukuan Pemerintah Pusat, kecuali mengenai piutang negara yang cara penyelesaiannya diatur tersendiri dalam undang-undang. Penghapusan secara bersyarat dilakukan dengan menghapuskan piutang negara dari pembukuan Pemerintah Pusat tanpa menghapuskan hak tagih negara. Penghapusan Secara Mutlak dilakukan dengan menghapuskan hak tagih Negara.

Secara akuntansi penghapusan bersyarat disebut penghapusbukuan, sedang penghapusan mutlak disebut penghapustagihan.

1. Penghapusbukuan Piutang (*Write-off*).

a. Pengertian

Penghapusbukuan piutang adalah kebijakan internal manajemen, yang umumnya dikarenakan rasa pesimistis yang tinggi atas kemampuan pihak berutang (debitur) dalam membayar utangnya. Penghapusbukuan piutang merupakan proses dan keputusan akuntansi, dimana sebagian atau seluruh jumlah piutang pihak tertentu dihapus penyajiannya dalam neraca. Hal ini dimaksudkan agar piutang dapat disajikan sesuai dengan nilai yang dapat ditagih (*net realizable value*). Penghapusbukuan piutang tidak secara otomatis menghapus kegiatan penagihan piutang. Piutang yang sudah dihapusbukukan tetap diupayakan penagihannya. Piutang yang sudah dihapusbukukan harus dieliminasi dari neraca dan dibukukan secara ekstrakomptabel serta diungkapkan di dalam CaLK.

b. Kriteria Penghapusbukuan Piutang

Penghapusanbukuan piutang (penghapusan secara bersyarat) hanya dapat dilakukan setelah Piutang Negara diurus secara optimal oleh Panitia Urusan Piutang Negara (PUPN) sesuai dengan ketentuan

peraturan perundangundangan di bidang pengurusan Piutang Negara. Pengurusan Piutang Negara dinyatakan telah optimal, jika telah dinyatakan sebagai piutang untuk sementara belum dapat ditagih (PSBDT) oleh PUPN. PSBDT ditetapkan jika masih terdapat sisa utang, namun :

- 1) Penanggung Utang tidak mempunyai kemampuan untuk menyelesaikannya; dan
- 2) Barang jaminan tidak ada, telah dicairkan, tidak lagi mempunyai nilai ekonomis, atau bermasalah yang sulit diselesaikan.

Satuan kerja yang telah melimpahkan penagihan piutangnya ke Kantor Pelayanan Kekayaan Negara dan Lelang (KPKNL) tetap membukukan piutangnya di neraca dengan memberikan catatan bahwa penagihan atas piutang tersebut telah dilimpahkan ke KPKNL. Penghapusbukuan atas Piutang Negara dari pembukuan dilaksanakan dengan ketentuan :

- 1) dalam hal piutang berupa Tuntutan Ganti Rugi, setelah piutang ditetapkan sebagai PSBDT dan terbitnya rekomendasi penghapusan secara bersyarat dari Badan Pemeriksa Keuangan; atau
- 2) dalam hal piutang adalah selain piutang Tuntutan Ganti Rugi, setelah piutang ditetapkan sebagai PSBDT.

Setelah upaya penagihan yang dilakukan KPKNL tidak berhasil, berdasarkan dokumen PSBDT pengajuan penghapusbukuan piutang tersebut dapat dilakukan. Penghapusan Secara Bersyarat, sepanjang menyangkut Piutang Negara, ditetapkan oleh :

- 1) Menteri Keuangan untuk jumlah sampai dengan Rp10.000.000.000,00;
- 2) Presiden untuk jumlah lebih dari Rp10.000.000.000,00 sampai dengan Rp100.000.000.000,00
- 3) Presiden dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat untuk jumlah lebih dari Rp100.000.000.000,

c. Pengakuan Penghapusbukuan Piutang

Penghapusbukuan piutang dilakukan ketika surat keputusan penghapusbukuan atau dokumen lain yang dianggap sama terbit. Dokumen tersebut sumber untuk bukti akuntansi penghapusbukuan piutang. Berdasarkan dokumen tersebut dibuatlah memo penyesuaian untuk membukukan penghapusbukuan piutang.

d. Pengukuran Penghapusbukuan Piutang

Piutang dihapusbukukan sebesar jumlah yang tertera dalam surat keputusan penghapusbukuan.

2. Penghapustagihan Piutang.

Dalam Bahasa akuntansi, penghapusan mutlak atas piutang dikenal dengan nama penghapustagihan piutang.

a. Pengertian Penghapustagihan Piutang

Penghapustagihan piutang adalah penghapusan hak tagih atau upaya tagih secara perdata atas suatu piutang. Penghapustagihan piutang dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

b. Kriteria Penghapustagihan Piutang

Piutang Negara dapat dihapuskan secara mutlak dari pembukuan Pemerintah Pusat, kecuali mengenai Piutang Negara yang cara penyelesaiannya diatur tersendiri dalam Undang-Undang. Piutang Negara yang akan dihapustagihkan, diusulkan oleh Menteri/Pimpinan Lembaga yang berpiutang kepada pihak yang berwenang.

Penghapustagihan Piutang Negara dari pembukuan dilaksanakan dengan ketentuan :

- 1) diajukan setelah lewat waktu 2 (dua) tahun sejak tanggal penetapan Penghapusbukuan piutang dimaksud; dan
- 2) Penanggung Utang tetap tidak mempunyai kemampuan untuk menyelesaikan sisa kewajibannya, yang dibuktikan dengan keterangan dari Aparat/Pejabat yang berwenang.

3. Jurnal Standar Penghapusbukuan Piutang

Jurnal standar yang digunakan untuk mencatat penghapusbukuan piutang adalah sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Penyisihan Piutang	XXX	
XXXXXX	Piutang		XXX

4. Penerimaan Tunai atas Piutang yang Telah Dihapusbukukan

Mungkin saja terjadi suatu piutang yang telah dihapusbukukan diterima kembali pembayarannya, karena adanya kesadaran dan rasa tanggung jawab debitur. Penerimaan pembayaran atas piutang yang telah dihapusbukukan dicatat sebagai penerimaan kas pada periode yang bersangkutan dengan mengkredit akun pendapatan Pajak/PNBP. Jurnal untuk membukukan penerimaan piutang pajak/PNBP yang telah dihapusbukukan dibuat dalam Buku Besar Kas maupun AkruaI SAI dan SAKUN. Jurnal tersebut adalah sebagai berikut.

Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	XXX	
XXXXXX	Pendapatan LRA - Pajak/PNBP		XXX

Jurnal di Buku Besar AkruaI SAI

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	XXX	
XXXXXX	Pendapatan LO – PNBP Lainnya		XXX

Jurnal di Buku Besar Kas dan AkruaI SAKUN

Kode Akun	Uraian	Debet	Kredit
XXXXXX	Kas dan Setara Kas	XXX	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain		XXX

5. Piutang Jangka Panjang

SAP Basis AkruaI tidak mengatur tentang piutang jangka panjang dan dalam contoh format neraca tidak ada penyajian pos tersendiri untuk piutang jangka panjang. Penjualan BMN secara angsuran, tuntutan ganti rugi, tuntutan perbendaharaan yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan dalam disajikan dalam Pos Aset Lainnya. Sementara itu, pinjaman yang diberikan kepada BUMN/BUMD/Pemerintah Daerah yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan, yang juga disajikan dalam SAP Basis AkruaI dilaporkan dalam Pos Investasi Jangka Panjang Non Permanen.

Akan tetapi, PMK Nomor 219 Tahun 2013 tentang “Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat,” memberikan alternatif penerapan yang lain. Penjualan BMN secara angsuran, tuntutan ganti rugi, tuntutan perbendaharaan yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan, pinjaman yang diberikan kepada BUMN/BUMD/Pemerintah Daerah yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan, semuanya disajikan dalam satu pos yang saman, yaitu pos Piutang Jangka Panjang.

6. Penyajian dan Pengungkapan Piutang

Piutang yang berasal dari peraturan perundang-undangan; Bagian Lancar Pinjaman kepada...; Bagian Lancar TGR/TPA/TP; Piutang Lainnya disajikan sebagai Aset Lancar di neraca.

Setelah disajikan di neraca, informasi mengenai akun piutang harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Informasi dimaksud dapat berupa:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan, dan pengukuran piutang;
- b. Rincian per jenis saldonya menurut umur untuk mengetahui tingkat kolektibilitasnya;
- c. Penjelasan atas penyelesaian piutang, masih ada di kementerian negara/lembaga atau sudah diserahkan pengurusannya kepada KPKNL.
- d. Jaminan atau sita jaminan jika ada.

Penyisihan piutang tidak tertagih disajikan di neraca sebagai kontra akun (perkiraan lawan) dari akun piutang, yaitu merupakan unsur pengurang piutang. Oleh karena itu, penyisihan piutang disajikan dengan menggunakan tanda di dalam kurung. Contoh penyajian di neraca dapat

dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel....NERACA PER 31 DESEMBER 20XX

No	ASET		KEWAJIBAN	
	Aset Lancar		Kewajiban Jangka Pendek	
			Kewajiban Jangka Panjang	
	Piutang Pajak	XXX		
	Piutang PNPB	XXX	EKUITAS DANA	
	Bagian Lancar....	XXX	EDL Cadangan Piutang	XX
	Penyisihan Piutang Tidak Tertagih	(XXX)		
	Piutang (Netto)	XXX		
	ASET			

(Sumber Bultek Nomor 06)

Piutang yang sudah dihapusbukukan tidak disajikan lagi di neraca, namun pencatatannya tetap dipelihara secara *ekstrakomptabel*. Untuk itu, diperlukan laporan *off balance sheet* tentang piutang yang dihapusbukukan namun secara *yuridis-formil* belum dihapus, dan atau belum diberitahukan kepada pihak berutang serta masih harus terus ditagih secara intensif.

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan dijelaskan dasar pertimbangan penghapusbukuan piutang dan jumlahnya.

E. Rangkuman

Piutang adalah uang atau hak pemerintah yang dapat dinilai dengan uang yang diharapkan dapat diterima di masa yang akan datang. Piutang dapat timbul akibat perjanjian, kewenangan pemerintah berdasarkan peraturan perundangundangan atau akibat lainnya yang sah. Berdasarkan waktu penerimaan (jatuh temponya), piutang diklasifikasikan ke dalam piutang jangka pendek dan piutang jangka panjang.

Piutang jangka pendek adalah piutang yang diharapkan dapat diterima dalam jangka waktu 12 bulan atau kurang sejak terjadinya. Piutang jangka panjang adalah piutang yang diharapkan dapat diterima dalam jangka waktu lebih dari 12 bulan.

Piutang yang kemungkinan tidak dapat ditagih harus disisihkan dan dibukukan sebagai beban tahun berjalan. Penyisihan piutang adalah pembentukan cadangan atas sebagian piutang yang diperkirakan tidak akan dapat ditagih agar nilai piutang yang disajikan di neraca mencerminkan nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*). Penyisihan piutang tak tertagih dibentuk dan dibukukan pada setiap akhir semester.

Kementerian negara/lembaga wajib membentuk Penyisihan Piutang tak tertagih. Pembentukan penyisihan tersebut dilakukan dengan memperhatikan kualitas piutang; tarif penyisihan piutang yang telah ditetapkan; serta nilai barang yang dijaminan atau barang yang telah disita.

Umumnya penghentian pengakuan piutang dilakukan ketika piutang tersebut dilunasi, baik dengan dibayar secara tunai maupun dengan melaksanakan sesuatu sehingga hak tagih dianggap sudah habis/lunas. Namun demikian pemberhentian pengakuan piutang selain pelunasan juga dapat dilakukan melalui: penghapustagihan yang berkaitan dengan perdata dan penghapusbukuan yang berkaitan dengan akuntansi untuk piutang.

Piutang negara dapat dihapuskan secara bersyarat atau mutlak dari pembukuan Pemerintah Pusat, Penghapusan secara bersyarat dilakukan dengan menghapuskan piutang negara dari pembukuan Pemerintah Pusat tanpa menghapuskan hak tagih negara (penghapusbukuan piutang). Penghapusan Secara Mutlak dilakukan dengan menghapuskan hak tagih Negara (penghapustagihan).

SAP Basis AkruaI tidak mengatur tentang piutang jangka panjang dan dalam contoh format neraca tidak ada penyajian pos tersendiri untuk piutang jangka panjang. Penjualan BMN secara angsuran, tuntutan ganti rugi, tuntutan perbendaharaan yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan dalam disajikan dalam Pos Aset Lainnya. Sementara itu, pinjaman yang diberikan kepada BUMN/BUMD/Pemerintah Daerah yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan, yang juga disajikan dalam SAP Basis AkruaI dilaporkan dalam Pos Investasi Jangka Panjang Non Permanen. Akan tetapi, PMK Nomor 219 Tahun 2013

tentang “Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat,” memberikan alternatif penerapan yang lain. Penjualan BMN secara angsuran, tuntutan ganti rugi, tuntutan perbendaharaan yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan, pinjaman yang diberikan kepada BUMN/BUMD/Pemerintah Daerah yang jatuh temponya lebih dari 12 bulan, semuanya disajikan dalam satu pos yang sama, yaitu pos Piutang Jangka Panjang.

F. Latihan

1. Pada tanggal 27 Desember 2015, Satker Petani menerbitkan surat penagihan kepada PT Abu-Abu atas penjualan dan penyerahan 1000 bibit cendana unggul seharga 9 Juta. Sampai dengan tanggal 31 Desember 2015, tagihan tersebut belum diterima pembayarannya.
2. Sebelum menghitung penyisihan piutang tanggal 31 Desember 2015, jumlah keseluruhan piutang PNBPN Satker Petani per 31 Desember 2015, adalah sebesar 56.000.000 (sudah termasuk transaksi nomor 1), dan penyisihan piutang Rp1.800.000, dengan rincian sebagai berikut:

Kualitas	Jumlah (Rp)
Lancar	35.000.000
Kurang Lancar	15.000.000
Diragukan	6.000.000

Satker Petani tidak memegang jaminan apapun atas piutang-piutang tersebut.

Pertanyaannya:

1. Hitunglah penyisihan piutang yang harus dibukukan Satker Petani per 31 Desember 2015 berdasarkan kualitas piutang yang ada.
2. Buatlah jurnal atas transaksi-transaksi tersebut di atas
3. Buatlah neraca partial yang menggambarkan posisi piutang per 31 Desember 2015

BAB VIII

AKUNTANSI PERSEDIAAN

A. Pengertian Persediaan

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.

B. Jenis-Jenis Persediaan

- a. Barang atau perlengkapan (*supplies*) yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah, misalnya:
 - 1) barang habis pakai, contoh: barang konsumsi, alat tulis kantor, amunisi, bahan untuk pemeliharaan, persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga.
 - 2) barang tak habis pakai, contoh: komponen peralatan dan pipa, suku cadang.
 - 3) barang bekas pakai, contoh: komponen bekas
- b. Bahan atau perlengkapan (*supplies*) yang digunakan dalam proses produksi (jika pemerintah memproduksi sendiri), misalnya bahan baku pembuatan alat-alat pertanian.
- c. Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, contohnya alat-alat pertanian setengah jadi.
- d. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan, misalnya tanah, bangunan hewan atau tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, pita cukai dan leges.

C. Pengakuan Persediaan

Persediaan diakui pada saat:

1. Potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

2. Diterima atau hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah.
3. Pada akhir periode akuntansi, persediaan dicatat berdasarkan hasil inventarisasi fisik. Persediaan bahan baku dan perlengkapan yang dimiliki proyek swakelola dan dibebankan ke suatu perkiraan aset untuk konstruksi dalam pengerjaan, tidak dimasukkan dalam persediaan.

D. Pengukuran Persediaan

Persediaan dicatat dan disajikan sebesar:

1. Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian (PSAP 01 paragraf 69 dan PSAP 05 Paragraf 15).

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. Nilai pembelian yang digunakan adalah biaya perolehan persediaan terakhir yang diperoleh.

2. Biaya standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri (PSAP 01 Paragraf 69)

Biaya standar persediaan meliputi biaya langsung yang terkait dengan persediaan yang diproduksi dan biaya tidak langsung yang dialokasikan secara sistematis berdasarkan ukuran-ukuran yang digunakan pada saat penyusunan rencana kerja dan anggaran.

Akan tetapi, menurut PSAP 05 Paragraf 15, Persediaan disajikan sebesar harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri. Harga pokok produksi persediaan meliputi biaya langsung yang terkait dengan persediaan yang diproduksi dan biaya tidak langsung yang dialokasikan secara sistematis.

3. Nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan (PSAP 01 Paragraf 69 dan PSAP 05 Paragraf 15).

Harga/nilai wajar persediaan meliputi nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan melakukan transaksi wajar.

E. Metode Penilaian Persediaan

Persediaan dapat dinilai dengan menggunakan:

1. Metode sistematis seperti FIFO atau rata-rata tertimbang
2. Harga pembelian terakhir apabila setiap unit persediaan nilainya tidak material dan bermacam-macam jenis.

Barang persediaan yang memiliki nilai nominal yang dimaksudkan untuk dijual, seperti pita cukai, dinilai dengan biaya perolehan terakhir. Persediaan hewan dan tanaman yang dikembangkan dinilai dengan menggunakan nilai wajar.

F. Jurnal Standar Persediaan dan Beban Persediaan

Pada basis akrual pencatatan persediaan dilakukan pada saat pembelian dan beban persediaan dicatat setiap ada penggunaan persediaan. Pada akhir tahun dilakukan inventarisasi fisik untuk mencocokkan saldo buku persediaan dengan jumlah fisiknya. Jika ada selisih lebih dicatat sebagai penambah persediaan dan jika terjadi selisih kurang dicatat sebagai pengurang persediaan.

1. Jurnal Pembelian Persediaan

Jurnal pembelian persediaan dicatat ketika serah terima barang sudah terjadi meskipun uangnya belum dibayar. Misalnya pada tanggal 19 Juni 2015 Satker ABC membeli persediaan senilai Rp400 juta. Berita acara serah terima atas barang tersebut sudah ditandatangani hari itu juga. Jurnal tersebut hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Persediaan yang Belum Diregister...	400 juta	
XXXXXX	Utang yang Belum Diterima Tagihannya		400 juta

Akun “Persediaan yang Belum Diregister” merupakan akun sementara, yang menunjukkan bahwa pembelian tersebut belum diregister (dicatat) dalam buku persediaan. Pencatatan persediaan di buku

persediaan (persediaan definitive) dilakukan ketika UAKPA menerima LKPB berikut ADKnya dari UAKPB. Setelah persediaan deregister, Satker (SAI) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Persediaan...	400 juta	
XXXXXX	Persediaan yang Belum Deregister...		400 juta

Pada tanggal 21 Juni 2015, Satker ABC membayar pembelian tersebut (asumsi dengan menggunakan SP2D-Ls) Maka SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut ini dalam dalam Buku Besar Kasnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Belanja Barang Operasional	400 juta	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		400 juta

dan dalam Buku Besar Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Utang yang Belum Diterima Tagihannya	400 juta	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		400 juta

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain	400 juta	
XXXXXX	Kas dan Setara Kas		400 juta

2. Jurnal Pemakaian Persediaan

Beban persediaan baru dicatat ketika terjadi pemakaian barang persediaan. Misalnya Satker ABC telah menggunakan persediaan sebesar Rp390 juta. Atas transaksi tersebut Satker ABC akan membuat jurnal

berikut ini dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Beban Persediaan	390 juta	
XXXXXX	Persediaan		390 juta

Pada tanggal 31 Desember 2015 Satker ABC, melakukan inventarisasi fisik persediaan dan menemukan sisa persediaan senilai Rp9 juta. Atas selisih kurang persediaan tersebut, Satker akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Beban Persediaan	1 juta	
XXXXXX	Persediaan		1 juta

Akan tetapi, jika ternyata sisa persediaannya adalah Rp10,5juta, maka Satker akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Persediaan	0,5 juta	
XXXXXX	Beban Persediaan		0,5 juta

G. Penyajian dan Pengungkapan

Persediaan disajikan di neraca sebagai Aset Lancar. Persediaan dalam kondisi rusak atau usang tidak dilaporkan dalam neraca, tetapi diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Hal-hal yang perlu diungkapkan mengenai persediaan dalam Catatan atas Laporan Keuangan:

1. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan
2. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.
3. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau using.

H. Rangkuman

Persediaan adalah aset lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. Persediaan diakui pada saat: potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal; diterima atau hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah.

Persediaan dicatat dan disajikan sebesar: biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian, biaya standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri; nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan.

Persediaan dapat dinilai dengan menggunakan Metode sistematis seperti FIFO atau rata-rata tertimbang; harga pembelian terakhir apabila setiap unit persediaan nilainya tidak material dan bermacam-macam jenis.

I. Latihan Soal

Pada tanggal 27 Oktober 2015 berdasarkan Berita Acara Serah Terima Barang, Satker Petani menerima pupuk, pestisida dan alat penyemprot seharga Rp19 juta atas pembelian yang dilakukannya. Pembayaran pembelian tersebut dilakukan dengan SP2D-Ls tertanggal 29 Oktober. Persediaan tersebut diregister tanggal 30 Oktober. Sampai dengan 31 Desember 2015, telah digunakan persediaan senilai Rp17 juta. Hasil inventarisasi fisik tanggal 31 Desember 2015, ditemukan masih tersisa pupuk dan pestisida senilai Rp 2.700.000 dan senilai Rp300.000 hilang terbawa banjir.

Pertanyaannya:

1. Buatlah jurnal atas seluruh transaksi di atas baik di SAI maupun SAKUN.
2. Buatlah neraca partial yang menggambarkan persediaan
3. Hal apa yang harus diungkapkan dalam CaLK terkait persediaan tersebut?

BAB IX

AKUNTANSI INVESTASI

A. Pengertian Investasi

Pengertian investasi menurut PSAP Nomor 06 Paragraf 6 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. Sementara itu menurut PP Nomor 1 Tahun 2008 tentang “Investasi Pemerintah,” Investasi Pemerintah adalah penempatan sejumlah dana dan/atau barang dalam jangka panjang untuk investasi pembelian surat berharga dan Investasi Langsung untuk memperoleh manfaat ekonomi, sosial, dan/atau manfaat lainnya. Pengertian “dalam jangka panjang” disini adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari dua belas bulan.

Investasi jangka panjang ini dilakukan pemerintah dengan maksud untuk memanfaatkan surplus anggaran agar diperoleh manfaat ekonomi dan/atau manfaat sosial dan/atau manfaat lainnya dalam jangka panjang.

B. Klasifikasi Investasi

Berdasarkan jangka waktu kepemilikannya, investasi diklasifikasikan ke dalam investasi jangka pendek dan jangka panjang. Selanjutnya, berdasarkan sifat kepermanenannya, investasi jangka panjang diklasifikasikan lagi menjadi investasi jangka panjang non permanen dan investasi jangka panjang permanen.

C. Investasi Jangka Pendek

Investasi jangka pendek hanya boleh dilakukan di Kementerian Keuangan selaku BUN. Satker sebagai Kuasa Pengguna Anggaran tidak boleh melakukan investasi jangka pendek. Hanya Satker BLU yang boleh melakukan investasi jangka pendek dalam rangka memanfaatkan kasnya yang

menganggur.

1. Pengertian Investasi Jangka Pendek

Investasi jangka pendek adalah investasi yang dapat segera dicairkan dan memiliki jangka waktu di atas 3 bulan sampai dengan 12 bulan. Investasi jangka pendek pemerintah harus memenuhi semua karakteristik berikut ini.

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

Dengan demikian, pembelian surat-surat berharga yang berisiko tinggi bagi pemerintah, karena dipengaruhi oleh fluktuasi harga pasar surat berharga, tidak termasuk dalam investasi jangka pendek. Begitu juga halnya dengan surat berharga yang tidak dimaksudkan untuk dicairkan dalam memenuhi kebutuhan kas jangka pendek tidak dimasukkan dalam investasi jangka pendek.

2. Jenis-Jenis Investasi Jangka Pendek

Investasi jangka pendek antara lain terdiri atas:

Deposito jangka pendek, yaitu deposito yang jangka waktunya lebih dari 3 bulan sampai dengan 12 bulan dan atau yang dapat diperpanjang secara otomatis (*revolving deposits*). Deposito adalah simpanan berjangka waktu tertentu yang hanya dapat dicairkan pada tanggal jatuh tempo. Pada pemerintah pusat, investasi jangka pendek dikelola oleh Kementerian Keuangan, atau unit kerja lain yang ditunjuk untuk itu. Dokumen pendukung sebagai dasar pencatatan deposito antara lain berbentuk sertifikat deposito.

- a. Pembelian Surat Berharga Negara (SBN) jangka pendek dan Sertifikat Bank Indonesia (SBI) oleh Pemerintah Pusat.
- b. Pengakuan Investasi Jangka Pendek

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

- 1) Kemungkinan manfaat ekonomik dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah dalam jangka waktu lebih dari 3 bulan sampai dengan 12 bulan.
- 2) Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (reliable).

Pengeluaran untuk perolehan investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah namun tidak dilaporkan sebagai belanja ataupun pengeluaran pembiayaan dalam laporan realisasi anggaran.

Pengakuan investasi jangka pendek biasanya dapat dipenuhi dengan didukung bukti yang menyatakan/mengidentifikasi biaya perolehannya dan bukti kepemilikan, yaitu berupa sertifikat deposito dan/atau sertifikat surat utang negara/obligasi dan/atau surat perintah membayar (untuk investasi jangka pendek lainnya).

3. Pengukuran Investasi Jangka Pendek

- 1) Investasi dalam bentuk deposito jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal deposito tersebut.
- 2) Investasi jangka pendek dalam bentuk surat berharga, misalnya saham dan obligasi jangka pendek 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.
- 3) Apabila investasi dalam bentuk surat berharga diperoleh tanpa biaya perolehan, maka investasi dinilai berdasar nilai wajar investasi pada tanggal perolehannya yaitu sebesar harga pasar.

Apabila tidak ada nilai wajarnya, maka investasi dinilai sebesar setara kas atau nilai wajar aset lain yang diserahkan untuk memperoleh investasi tersebut. Jika surat berharga yang diperoleh dari hibah tidak memiliki nilai pasar maka dinilai berdasarkan ketentuan yang berlaku.

4. Pelepasan Investasi Jangka Pendek dan Hasilnya

Hasil pelepasan/penjualan investasi jangka pendek diakui sebagai penerimaan kas pemerintah namun tidak dilaporkan sebagai pendapatan ataupun penerimaan pembiayaan dalam LRA. Hasil yang diperoleh dari investasi jangka pendek, misalnya bunga deposito atau bunga obligasi dibukukan sebagai PNBK.

Jika dalam pelepasan investasi jangka pendek terdapat kenaikan nilai dari nilai tercatatnya, maka selisihnya diakui sebagai penambah SiLPA dan keuntungan pada Laporan Operasional. Keuntungan tersebut dihitung dari harga pelepasan dikurangi dengan biaya pelepasan dan dikurangi dengan nilai tercatat investasi terkait.

Jika dalam pelepasan investasi jangka pendek terdapat penurunan nilai dari nilai tercatatnya, maka selisihnya diakui sebagai pengurang SiLPA dan kerugian pada Laporan Operasional. Kerugian tersebut dihitung dari harga pelepasan dikurangi dengan biaya pelepasan dan dikurangi dengan nilai tercatat investasi tersebut.

5. Jurnal Standar Investasi Jangka Pendek

Pada pemerintah pusat, investasi jangka pendek hanya dilakukan oleh Kementerian Keuangan sebagai BUN. Pada dasarnya pengeluaran kas untuk investasi jangka pendek hanya merupakan perpindahan dari akun Kas ke akun Investasi Jangka Pendek, dalam rangka manajemen kas. Oleh karena itu, pengeluaran untuk perolehan atau penerimaan dari pelepasan investasi jangka pendek hanya diakui sebagai pengeluaran atau penerimaan kas namun tidak dilaporkan sebagai belanja/pengeluaran pembiayaan atau pendapatan/penerimaan pembiayaan dalam LRA.

Setiap pengeluaran kas untuk memperoleh atau penerimaan kas dari pelepasan investasi jangka pendek, hanya dibukukan dalam Buku Besar Akrua satker pengelola investasi jangka pendek saja. SAKUN tidak membukukan transaksi ini. Akan tetapi, jika ada keuntungan/kerugian dari pelepasan investasi jangka pendek maka SAKUN ikut membukukan keuntungan/kerugian tersebut.

a. Jurnal Perolehan Investasi Jangka Pendek.

Contoh 1: Satker pengelola investasi jangka pendek membeli SBN jangka waktu 6 bulan dengan harga perolehan sebesar Rp500 juta. Atas transaksi tersebut Satker terkait akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Investasi Jk Pendek- SBN ...	500 juta	
xxxxxxx	Kas di dan Setara kas		500 juta

SAKUN tidak membuat jurnal apapun karena transaksi ini hanya merupakan manajemen kas saja.

b. Jurnal Pendapatan dari Investasi Jangka Pendek

Contoh 2: Satker Pengelola Investasi menerima pendapatan bunga/kupon sebesar Rp2.500.000 dari SBN yang dimilikinya. Atas transaksi tersebut Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	2.500.000	
xxxxxxx	Pendapatan LRA – PNBK...		2.500.000

Dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	2.500.000	
xxxxxxx	Pendapatan LO – PNBK...		2.500.000

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas maupun Buku besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Kas dan Setara Kas	2.500.000	
xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain		2.500.000

c. Jurnal Pelepasan Investasi Jangka Pendek dengan Keuntungan

Contoh 3: Satker Pengelola Investasi pada menjual SBNnya seharga Rp520 juta. Nilai tercatat SBN tersebut adalah Rp500juta. Atas keuntungan pelepasan investasi tersebut, Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	20 juta	
Xxxxxxx	Pendapatan LRA - PNB		20 juta

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	20 juta	
Xxxxxxx	Pendapatan LO - PNB		20 juta

Untuk mengeliminasi investasi jangka pendek dari pembukuan, Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Kas dan Setara kas	500 juta	
Xxxxxxx	Investasi Jk Pendek- SBN		500 juta
	...		

Di sisi lain, SAKUN akan membukukan keuntungan pelepasan investasi dengan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Kas dan Setara kas	20 juta	
xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain		20 juta

d. Jurnal Pelepasan Investasi Jangka Pendek dengan Kerugian

Contoh 4: Satker Pengelola Investasi menjual SBNnya seharga Rp497 juta. Nilai tercatat SBN tersebut adalah Rp500juta. Atas kerugian pelepasan investasi tersebut, Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxx	Belanja Lain-Lain	3 juta	
Xxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain		3 juta

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxx	Beban Lain-Lain	3 juta	
Xxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain		3 juta

Untuk mengeliminasi investasi jangka pendek dari pembukuan, Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxx	Kas dan Setara kas	500 juta	
Xxxxxx	Investasi Jk Pendek- SBN		500 juta
	...		

Di sisi lain, SAKUN akan membukukan kerugian atas pelepasan investasi jangka pendek dengan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	3 juta	
Xxxxxx	Kas dan Setara kas		3 juta

D. Investasi Jangka Panjang

1. Pengertian Jangka Panjang

Investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki selama lebih dari 12 (dua belas) bulan. Berdasarkan sifat kepermanennannya Investasi Jangka Panjang diklasifikasikan ke dalam: Investasi Jangka Panjang Non Permanen dan Investasi Jangka Panjang Permanen.

Investasi Jangka Panjang Non Permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan. Pengertian tidak berkelanjutan adalah kepemilikan investasi yang berjangka waktu lebih dari 12 bulan tersebut, dimaksudkan untuk tidak dimiliki terus menerus atau ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali. Investasi jenis ini diharapkan akan berakhir dalam jangka waktu tertentu.

Investasi Jangka Panjang Permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan. Pengertian berkelanjutan disini adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki terus menerus tanpa ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali. 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.

2. Jenis-Jenis Investasi Jangka Panjang

Jenis-jenis investasi jangka panjang non permanen berbeda dengan investasi jangka panjang permanen. Menurut PSAP Nomor 06 Paragraf 16, Investasi jangka panjang nonpermanen pemerintah, antara lain dapat berupa:

- a. Pembelian 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, yang sifatnya tidak dimaksudkan untuk dimiliki pemerintah secara berkelanjutan, seperti penyertaan modal yang dimaksudkan untuk penyehatan/penyelamatan perekonomian.

PSAP Nomor 06 Paragraf 15, mencontohkan jenis-jenis Investasi jangka panjang permanen pemerintah dapat berupa :

- a) Penyertaan Modal Negara (PMN) pada perusahaan negara/ daerah, badan internasional dan badan usaha lainnya yang bukan milik Negara.
- b) Investasi permanen lainnya yang dimiliki oleh pemerintah untuk menghasilkan pendapatan atau meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

Penyertaan modal negara (PMN) adalah jumlah yang dibayar oleh pemerintah untuk penyertaan modal dalam perusahaan negara/daerah, baik di dalam maupun di luar negeri, yang dinyatakan dalam akte pendirian perusahaan. Termasuk dalam PMN adalah penyertaan modal pada badan-badan internasional seperti IMF, ADB dan World Bank, serta penyertaan modal pada badan usaha lainnya yang bukan milik pemerintah.

PMN pada badan usaha atau badan hukum lainnya yang sama dengan atau lebih dari 51 (lima puluh satu) persen disebut sebagai Badan Usaha Milik Negara/Badan Hukum Milik Negara (BUMN/BHMN). PMN pada badan usaha atau badan hukum lainnya yang kurang dari 51 persen (minoritas) disebut sebagai Non BUMN. Termasuk dalam investasi permanen adalah nilai ekuitas (kekayaan bersih) Bank Indonesia (BI). PMN dapat berupa surat berharga (saham) pada suatu perseroan terbatas dan non surat berharga, yaitu kepemilikan modal bukan dalam bentuk saham pada perusahaan yang bukan perseroan.

Penyertaan Pemerintah pada lembaga internasional dicatat sebagai investasi permanen sebesar kontribusi Pemerintah yang telah dibayar tunai maupun dalam bentuk penerbitan *Promissory Notes*. Di sisi lain,

Promissory Notes tersebut disajikan sebagai kewajiban. Investasi Permanen yang tidak dapat dimasukkan ke dalam kategori PMN diklasifikasikan sebagai Investasi Permanen Lainnya.

3. Pengakuan Investasi Jangka Panjang

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

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

Pengeluaran kas untuk memperoleh investasi jangka panjang (baik permanen maupun nonpermanen) diakui sebagai pengeluaran pembiayaan, sedangkan penerimaan kas karena pelepasan/penjualan investasi jangka panjang diakui sebagai penerimaan pembiayaan. Penerimaan dan pengeluaran pembiayaan disajikan dalam LRA.

Hasil investasi jangka panjang non permanen, misalnya berupa bunga pinjaman atau obligasi dibukukan sebagai pendapatan Negara bukan pajak (PNBP), ketika uangnya sudah diterima di Rekening Kas Umum Negara.

4. Pengukuran Investasi Jangka Panjang

Pengukuran investasi jangka panjang dimaksudkan untuk memberikan nilai agar investasi tersebut dapat disajikan dalam neraca. Pengukuran atas investasi jangka panjang non permanen adalah sebagai berikut.

- a. Investasi nonpermanen dalam bentuk pembelian obligasi jangka panjang dan investasi yang dimaksudkan tidak untuk dimiliki berkelanjutan, dinilai sebesar nilai perolehannya.
- b. Investasi nonpermanen dalam bentuk dana talangan untuk penyehatan/penyelamatan perbankan dinilai sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan.
- c. Investasi nonpermanen dalam bentuk penanaman modal di proyek-

proyek pembangunan pemerintah (seperti Proyek PIR) 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.

- d. Investasi dalam bentuk dana bergulir dicatat sebesar sejumlah nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*), yaitu sebesar nilai kas yang dipegang unit pengelola ditambah jumlah yang diharapkan dapat tertagih.
- e. Investasi jangka panjang yang bersifat permanen misalnya penyertaan modal pemerintah, dicatat sebesar biaya perolehannya yang meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah biaya lain yang timbul dalam rangka perolehan investasi tersebut.
- f. Apabila investasi jangka panjang diperoleh dari pertukaran aset pemerintah, maka nilai investasi yang diperoleh pemerintah adalah sebesar biaya perolehan, atau nilai wajar investasi tersebut jika harga perolehannya tidak ada.
- g. Harga perolehan investasi dalam valuta asing harus dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah Bank Sentral) yang berlaku pada tanggal transaksi.

5. Metode Penilaian Investasi Jangka Panjang NonPermanen

Penilaian investasi pemerintah dapat dilakukan dengan menggunakan tiga metode berikut ini:

- a. Metode biaya.
Pada metode ini, 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.
Pada metode ini, investasi awal dicatat sebesar biaya perolehan dan ditambah atau dikurangi sebesar bagian laba atau rugi pemerintah setelah tanggal perolehan. Bagian laba kecuali dividen dalam bentuk saham yang diterima pemerintah akan mengurangi nilai investasi

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

- c. Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan
Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan digunakan terutama untuk kepemilikan yang akan dilepas/dijual dalam jangka waktu dekat.

Pemilihan penggunaan ketiga metode penilaian tersebut di atas didasarkan pada kriteria berikut ini.

- a. Kepemilikan kurang dari 20% menggunakan metode biaya. Investasi dalam bentuk partisipasi dalam suatu organisasi, seperti penyertaan pada lembaga-lembaga keuangan internasional, juga menggunakan metode biaya.
- b. Kepemilikan 20% sampai 50%, atau kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan menggunakan metode ekuitas
- c. Kepemilikan lebih dari 50% menggunakan metode ekuitas
- d. Kepemilikan bersifat nonpermanen menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan.

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

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

6. Pelepasan Investasi Jangka Panjang dan Hasilnya

Pelepasan investasi jangka panjang nonpermanen dapat terjadi karena adanya pelunasan/pembayaran obligasi; penerimaan kembali pokok pinjaman dana bergulir; diserahkannya penanaman modal dalam proyek pembangunan kepada masyarakat dan atau pelepasan hak karena peraturan pemerintah dan lain sebagainya. Sementara itu, pelepasan investasi permanen dapat terjadi karena adanya penjualan, atau karena tidak sesuai lagi dengan karakteristik investasi jangka panjang permanen, atau karena peraturan pemerintah dan lain sebagainya.

Penerimaan uang dari pelepasan investasi jangka panjang diakui sebagai penerimaan pembiayaan. Hasil investasi berupa dividen tunai yang diperoleh dari penyertaan modal pemerintah yang pencatatannya menggunakan metode biaya, dicatat sebagai pendapatan hasil investasi. Namun, jika menggunakan metode ekuitas, pengumuman bagian laba yang menjadi hak pemerintah dicatat sebagai pendapatan hasil investasi, sedangkan jika ada dividen tunai yang diterima dicatat sebagai pengurang nilai investasi pemerintah. Dividen dalam bentuk saham yang diterima tidak akan mempengaruhi nilai investasi pemerintah (PSAP 06 Paragraf 40).

7. Jurnal Standar Investasi Jangka Panjang

Jurnal terkait perolehan dan pelepasan investasi jangka panjang, pendapatan dividen/bagian laba dibukukan di SAI maupun SAKUN dalam Buku Besar Kas maupun Akrualnya.

a. Jurnal Perolehan Investasi Jangka Panjang Non Permanen

Contoh: Satker pengelola investasi membeli obligasi PT Sukses sebesar Rp2 milyar. Atas transaksi tersebut Satker terkait akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Pengeluaran Pembiayaan – Obligasi	2 Milyar	
xxxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain		2 Milyar

Dan Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Inv Jk Panjang Non Permanen – Obligasi	2 Milyar	
xxxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain		2 Milyar

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas maupun Karualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain	2 Milyar	
xxxxxxx	Kas dan Setara Kas		2 Milyar

b. Jurnal Perolehan Investasi Jangka Panjang Permanen.

Contoh: Satker pengelola investasi membeli saham BUMN sebesar Rp5 milyar. Atas transaksi tersebut Satker terkait akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Pengeluaran Pembiayaan – PMN	5 Milyar	
xxxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain		5 Milyar

Dan Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Inv Jk Panjang Permanen – PMN	5 Milyar	
xxxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain		5 Milyar

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas maupun Karualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Ditagihkan ke Entitas Lain	5 Milyar	
xxxxxxx	Kas dan Setara Kas		5 Milyar

c. Jurnal Pendapatan dari Investasi Jangka Panjang Non Permanen (Metode Biaya)

Contoh: Satker Pengelola Investasi menerima pendapatan dividen atas saham yang dimilikinya sebesar Rp30 juta. Saham tersebut dinilai dengan menggunakan metode biaya. Atas transaksi tersebut Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	30 juta	
Xxxxxxx	Pendapatan LRA – PNB Dividen		30 juta

Dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	30 juta	
Xxxxxxx	Pendapatan LO – PNB Dividen		30 juta

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas maupun Buku besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Kas dan Setara Kas	30 juta	
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain		30 juta

d. Jurnal Pendapatan dari Investasi Jangka Panjang Permanen (Metode Ekuitas)

Contoh: Saat pengumuman laba (RUPS), ternyata bagian laba yang menjadi hak Satker Pengelola Investasi adalah sebesar Rp500 juta. Atas transaksi tersebut Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Akrualnya saja

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Investasi Permanen – PMN	500 jt	
Xxxxxxx	Pendapatan LO – PNBK Bagian Laba PMN		500 jt

sedang SAKUN tidak membukukan apapun.

Berdasarkan RUPS *perusahaan investee*, diputuskan adanya pembagian dividen tunai. Pemerintah menerima bagian dividennya sebesar Rp200 juta. Transaksi ini akan dibukukan oleh Satker pengelola investasi dalam Buku Besar Kasnya dengan jurnal sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	200 jt	
Xxxxxxx	Pendapatan LRA – PNBK Bagian Laba PMN/Dividen		200 jt

Dan dalam Buku Besar Akrualnya dengan jurnal sebagai berikut

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	200 juta	
Xxxxxxx	Investasi Jk Panjang Permanen –PMN...		200 juta

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas maupun Buku besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
xxxxxxx	Kas dan Setara Kas	200 juta	
xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain		200 juta

e. Jurnal Pelepasan Investasi Jangka Panjang

Pemerintah bisa saja menjual saham miliknya di BUMN/BUMD (divestasi) dengan harga di atas atau di bawah nilai tercatatnya. Keuntungan/kerugian pelepasan investasi jangka panjang dibukukan sebagai keuntungan/kerugian nonoperasional dalam Laporan Operasional.

f. Jurnal Pelepasan Investasi Jangka Panjang yang

Menguntungkan

Contoh: Satker Pengelola Investasi menjual sebagian sahamnya dengan harga Rp300juta. Nilai tercatat saham tersebut adalah Rp295 juta. Atas transaksi tersebut Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	300 juta	
Xxxxxxx	Penerimaan Pembiayaan – Divestasi...		300 juta

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	300 juta	
	Surplus Kegiatan Nonoperasional -Penjualan saham PMN		5 juta

Xxxxxxx	Investasi Permanen - PMN		295 juta
---------	--------------------------	--	----------

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Kas dan Setara kas	300 juta	
xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain		300 juta

g. Jurnal Pelepasan Investasi Jangka Panjang yang Merugikan

Contoh: Satker Pengelola Investasi menjual sebagian sahamnya dengan harga Rp290juta. Nilai tercatat saham tersebut adalah Rp300 juta. Atas transaksi tersebut Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kasnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	290 juta	
Xxxxxxx	Penerimaan Pembiayaan – Divestasi...		290 juta

dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain	290 juta	
	Defisit Kegiatan Nonoperasional -Penjualan saham PMN	10 juta	
Xxxxxxx	Investasi Permanen - PMN		300 juta

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
Xxxxxx	Kas dan Setara kas	290 juta	
xxxxxxx	Diterima dari Entitas Lain		290 juta

8. Penyajian dan Pengungkapan

Investasi Jangka Panjang disajikan di neraca sebagai Aset Non Lancar dengan klasifikasi Investasi jangka Panjang Non Permanen dan Investasi jangka Panjang Permanen. Investasi jangka Panjang Non Permanen di sajikan di atas akun Investasi jangka Panjang Permanen. Hal-hal lain yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah berkaitan dengan investasi pemerintah, antara lain:

- Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi;
- Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen;
- Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang;
- Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
- Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya;
- Perubahan pos investasi.

E. Rangkuman

- Investasi jangka panjang adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi lebih dari satu tahun anggaran. Investasi Jangka Panjang diklasifikasikan ke dalam Investasi Jangka Panjang Non Permanen dan Investasi Jangka Panjang Permanen.
- Investasi Jangka Panjang Non Permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan, contoh: obligasi jangka panjang. Pengukuran atas investasi jangka panjang non permanen dilakukan sebagai berikut: Investasi dalam bentuk obligasi jangka panjang dinilai sebesar nilai perolehannya; Investasi dalam bentuk dana talangan untuk penyehatan perbankan dinilai sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan; Investasi dalam bentuk penanaman modal di

proyek- proyek pembangunan pemerintah dinilai sebesar biaya pembangunan; investasi dalam bentuk dana bergulir dicatat sebesar sejumlah nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*)
Penilaian investasi jangka panjang non permanen dilakukan dengan menggunakan metode biaya. Harga perolehan investasi dalam valuta asing harus dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah Bank Sentral) yang berlaku pada tanggal transaksi.

3. Hasil investasi jangka panjang non permanen, dibukukan sebagai PNBP. Penerimaan uang dari pelepasan investasi jangka panjang nonpermanen diakui sebagai penerimaan pembiayaan.
4. Investasi Jangka Panjang Permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan. Investasi jangka panjang yang bersifat permanen dalam bentuk penyertaan modal pemerintah, dicatat sebesar biaya perolehannya; jika investasi jangka panjang diperoleh dari pertukaran aset pemerintah, maka dicatat sebesar biaya perolehan atau nilai wajar investasi tersebut jika harga perolehannya tidak ada; jika investasi dalam bentuk surat berharga diperoleh tanpa biaya perolehan, maka investasi tersebut dinilai berdasarkan nilai wajar investasi pada tanggal perolehannya yaitu sebesar harga pasar. Harga perolehan investasi dalam valuta asing harus dinyatakan dalam rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah bank sentral) yang berlaku pada tanggal transaksi. Penilaian investasi jangka panjang permanen dapat dilakukan dengan menggunakan metode biaya dan ekuitas.
5. Hasil investasi berupa dividen tunai yang diperoleh dari PMN yang pencatatannya menggunakan metode biaya, dicatat sebagai PNBP. Akan tetapi, kalau pencatatannya menggunakan metode ekuitas dividen tunai tersebut tidak dicatat sebagai PNBP, namun dicatat sebagai pengurang nilai investasi pemerintah.
6. Pada metode ekuitas, bagian laba yang menjadi hak pemerintah yang diumumkan dalam RUPS akan dibukukan sebagai penambah nilai investasi pemerintah. Penerimaan uang dari pelepasan investasi jangka panjang permanen diakui sebagai penerimaan pembiayaan.
7. Dana bergulir adalah dana yang dipinjamkan untuk dikelola dan digulirkan kepada masyarakat oleh Pengguna Anggaran atau Kuasa

Pengguna Anggaran, yang tujuannya adalah untuk meningkatkan ekonomi rakyat dan tujuan lainnya. Sesuai dengan karakteristik dana bergulir, penyaluran dana bergulir sebaiknya dilaksanakan oleh satker yang menerapkan pengelolaan keuangan BLU. Dana bergulir dicatat sebesar jumlah kas yang dikeluarkan dalam rangka perolehan Dana Bergulir. Dana Bergulir diakui ketika sudah digulirkan kepada masyarakat. Dana Bergulir disajikan dalam kelompok Investasi Jangka Panjang, yaitu sebagai Investasi Non Permanen-Dana Bergulir sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*).

F. Latihan Soal

1. Pada tanggal 31 Maret 2015, Pemerintah melakukan divestasi saham PT Bintang dengan harga Rp900 milyar. Nilai saham tersebut tercatat di neraca sebesar Rp870 milyar. Hasil penjualan saham tersebut telah diterima seluruhnya di kas negara. Dengan penjualan tersebut sisa saham pemerintah di PT Bintang Kejora tinggal Rp1,2 triliun atau senilai 40% namun tetap masih memiliki pengaruh signifikan.
2. Pada tanggal 23 April 2015, Pemerintah telah menjual 1000 lembar obligasi dengan nilai par@ Rp5.000.000 seharga Rp4,9 Milyar. Tingkat bunga obligasi itu sebesar 6%/tahun tetap.
3. Tanggal 30 Maret 2015, PT Kejora mengumumkan labanya sebesar Rp30 milyar. Penyertaan pemerintah pada BUMN tersebut adalah 30% dan memiliki pengaruh yang signifikan dengan nilai Triliun. Tanggal 6 Mei PT Kejora membagikan dividen, dan pemerintah menerima dividen kas senilai Rp5 milyar yang langsung diterima di kas negara.

Pertanyaan:

1. Buatlah jurnal transaksi di atas di SAI dan SAU
2. Buatlah LRA dan Laporan Operasional untuk melaporkan transaksi di atas
3. Buatlah neraca partial yang menggambarkan posisi investasi pemerintah berdasarkan informasi dan transaksi di atas.

BAB X

AKUNTANSI ASET TETAP

A. Pengertian Aset Tetap

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 non-keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Aset tetap merupakan bagian dari aset pemerintah yang didefinisikan sebagai aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. 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.

Suatu aset diakui sebagai aset tetap jika memenuhi kriteria berikut ini.

1. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan;
2. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;
3. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas;
dan
4. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

Untuk menentukan apakah suatu aset memiliki masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, suatu entitas harus mampu menilai bahwa aset tersebut dapat mendatangkan manfaat ekonomik di masa depan, baik secara langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan operasional pemerintah. Manfaat ekonomik tersebut dapat berupa aliran pendapatan atau penghematan belanja bagi pemerintah.

B. Klasifikasi Aset Tetap

Aset tetap diklasifikasikan ke dalam:

1. Tanah;
2. Peralatan dan mesin;
3. Gedung dan bangunan;
4. Jalan, irigasi, dan jaringan;
5. Aset tetap lainnya; dan
6. Konstruksi dalam pengerjaan.

1. Tanah

Tanah yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah, yang memenuhi kriteria aset tetap harus diperlakukan sebagai aktiva tetap sesuai dengan ketentuan yang ada dalam SAP. Jika pemerintah membeli/mengadakan tanah dengan maksud untuk diserahkan kepada pihak lain, maka tanah tersebut tidak disajikan sebagai aset tetap tanah, melainkan disajikan sebagai persediaan. Misalnya, apabila Kementerian Perumahan Rakyat mengadakan tanah yang di atasnya akan dibangun rumah untuk rakyat miskin. Pada Neraca Kementerian Perumahan Rakyat, tanah tersebut tidak disajikan sebagai aset tetap tanah, namun disajikan sebagai persediaan (jika tanah tersebut belum diserahkan).

Termasuk dalam klasifikasi tanah ini adalah tanah yang digunakan untuk gedung, bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan. Tanah yang digunakan/dipakai oleh instansi pemerintah yang berstatus tanah wakaf tidak disajikan dan dilaporkan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, melainkan cukup diungkapkan secara memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

2. Peralatan dan Mesin

Peralatan dan Mesin yang dimiliki pemerintah, yang memenuhi kriteria aset tetap harus diperlakukan sebagai aset tetap sesuai dengan ketentuan yang ada dalam SAP. Peralatan dan Mesin yang diakui sebagai aset tetap adalah peralatan dan mesin yang memenuhi semua kriteria aset tetap. Jika pemerintah membeli/mengadakan Peralatan dan Mesin dengan maksud untuk diserahkan kepada pihak lain, maka Peralatan dan Mesin tersebut tidak disajikan sebagai aset tetap, melainkan disajikan sebagai persediaan. Misalnya, Kementerian Pendidikan mengadakan

komputer untuk diserahkan kepada Sekolah Dasar Negeri. Pada Neraca Kementerian Pendidikan, komputer tersebut tidak disajikan sebagai aset tetap, namun disajikan sebagai persediaan (jika barangnya belum diserahkan).

Peralatan dan mesin mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruh inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai. Contoh: alat-alat berat, alat kantor, alat angkutan, alat kedokteran, alat komunikasi, dan lain sebagainya. Peralatan militer, baik yang umum maupun khusus, memenuhi definisi aset tetap dan harus diperlakukan sesuai dengan prinsip-prinsip yang ada pada PSAP.

3. Gedung dan Bangunan

Gedung dan Bangunan yang diakui sebagai aset tetap adalah Gedung dan Bangunan yang memenuhi semua kriteria aset tetap. Pengakuan Gedung dan Bangunan harus dipisahkan dengan tanah di mana gedung dan bangunan tersebut didirikan. Gedung dan Bangunan yang memenuhi kriteria aset tetap harus diperlakukan sebagai aset tetap dengan mengacu pada ketentuan yang ada dalam SAP.

Jika pemerintah membeli/mengadakan Gedung dan Bangunan dengan maksud untuk diserahkan kepada pihak lain, maka Gedung dan Bangunan tersebut tidak diperlakukan sebagai aset tetap, melainkan sebagai persediaan. Misalnya, Kementerian Perumahan mengadakan 100 unit rumah untuk para transmigran. Rumah-rumah tersebut bukan merupakan aset tetap dan jika pada akhir tahun belum diserahkan harus disajikan sebagai persediaan.

Gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Termasuk dalam kelompok Gedung dan Bangunan adalah gedung perkantoran, rumah dinas, bangunan tempat ibadah, bangunan menara, monumen/bangunan bersejarah, gudang, gedung museum, dan rambu-rambu.

4. Jalan, Irigasi dan Jaringan

Jalan, Irigasi dan Jaringan yang diakui sebagai aset tetap adalah Jalan, Irigasi dan Jaringan yang memenuhi semua kriteria aset tetap. Pengakuan Jalan, Irigasi dan Jaringan harus dipisahkan dengan tanah dimana Jalan, Irigasi dan Jaringan tersebut didirikan. Jalan, Irigasi dan Jaringan umumnya berupa aset infrastruktur. Walaupun tidak ada definisi yang universal digunakan, aset infrastruktur biasanya mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- a) Merupakan bagian dari satu sistem atau jaringan;
- b) Sifatnya khusus dan tidak ada alternatif lain penggunaannya;
- c) Tidak dapat dipindah-pindahkan; dan
- d) Terdapat batasan-batasan untuk pelepasannya.

Jalan, Irigasi dan Jaringan mencakup seluruh Jalan, Irigasi dan Jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap pakai. Selain digunakan dalam kegiatan pemerintah, Jalan, irigasi, dan jaringan tersebut juga dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Termasuk dalam kelompok Jalan, Irigasi dan Jaringan adalah jalan raya, jembatan, bangunan air, instalasi air bersih, instalasi pembangkit listrik, jaringan air minum, jaringan listrik, dan jaringan telepon.

5. Aset Tetap Lainnya

Aset Tetap Lainnya merupakan bagian dari aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok Tanah; Peralatan dan Mesin; Gedung dan Bangunan; Jalan, Irigasi dan Jaringan, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai. Aset yang termasuk dalam kategori Aset Tetap Lainnya adalah koleksi perpustakaan/buku dan non buku, barang bercorak kesenian/kebudayaan/olah raga, hewan, ikan, dan tanaman. Selain itu, Aset Tetap-Renovasi juga termasuk ke dalam pos Aset Tetap lainnya. Aset Tetap-Renovasi adalah biaya renovasi atas aset tetap yang bukan miliknya, misalnya biaya partisi suatu ruangan kantor yang bukan miliknya.

6. Konstruksi Dalam Pengerjaan

Konstruksi Dalam Pengerjaan (selanjutnya disingkat KDP) adalah proses pengadaan aset tetap yang tujuannya akan digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat dalam jangka panjang, namun pada akhir tahun anggaran belum selesai seluruhnya.

Pelaksanaan pengadaan aset tetap bisa memakan waktu hanya 1(satu) tahun anggaran tanpa melampaui tahun anggaran berjalan namun bisa juga memakan waktu lebih dari 1(satu) tahun anggaran. Jika pelaksanaan pengadaan tersebut selesai pada tahun anggaran berjalan, maka aset yang diperoleh dapat diakui sebagai aset tetap definitif, sepanjang telah memenuhi kriteria yang dipersyaratkan bagi aset tetap. Akan tetapi, jika penyelesaian pengadaan tersebut melampaui satu tahun anggaran dan di akhir tahun anggaran belum selesai seluruhnya, maka terhadap sebagian pekerjaan yang telah selesai akan dibukukan dan dilaporkan sebagai KDP.

Pembangunan aset tetap dapat dilakukan secara swakelola (membangun sendiri) maupun melalui pihak ketiga (dengan kontrak konstruksi). 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, misalnya konstruksi bangunan kantor. Kontrak konstruksi melibatkan pemberi kerja (dalam hal ini adalah instansi pemerintah) dan kontraktor. Menurut PSAP 08 Paragraf 10, kontrak konstruksi dapat meliputi:

- a) Kontrak perencanaan, yaitu atas jasa yang berhubungan langsung dengan perencanaan konstruksi aset, seperti jasa arsitektur;
- b) Kontrak konstruksi fisik, yaitu untuk membangun aset tetap misalnya membangun fisik gedung kantor;
- c) Kontrak pengawasan, yaitu untuk memperoleh jasa yang berhubungan langsung pengawasan fisik seperti manajemen konstruksi dan *value engineering*;
- d) Kontrak untuk membongkar atau merestorasi aset dan restorasi lingkungan.

Bisa saja suatu kontrak konstruksi meliputi sejumlah aset tertentu, misalnya membangun gedung kantor, gedung laboratorium dan gedung pertemuan. Jika itu terjadi, maka 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 diidentifikasi.

Selain itu, 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.

7. Aset Bersejarah

Beberapa aset tetap dijelaskan sebagai aset bersejarah karena adanya kepentingan budaya, lingkungan, dan sejarah. Aset bersejarah biasanya dibuktikan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Contoh: bangunan bersejarah, monumen, tempat-tempat purbakala seperti candi, dan karya seni. Aset bersejarah biasanya memiliki karakteristik tertentu yang sering dianggap sebagai ciri khasnya (PSAP 07, Paragraf 66), yaitu:

- (1). Nilai kultural, lingkungan, pendidikan, dan sejarahnya tidak mungkin secara penuh dilambangkan dengan nilai keuangan berdasarkan harga pasar;
- (2). Peraturan dan hukum yang berlaku melarang atau membatasi secara ketat pelepasannya untuk dijual;
- (3). Tidak mudah untuk diganti dan nilainya akan terus meningkat selama

- waktu berjalan walaupun kondisi fisiknya semakin menurun;
- (4). Sulit untuk mengestimasi masa manfaatnya. Untuk beberapa kasus dapat mencapai ratusan tahun.

Aset bersejarah biasanya diharapkan untuk dipertahankan dalam waktu yang tak terbatas. Pemerintah memiliki banyak aset bersejarah yang telah diperoleh selama puluhan bahkan ratusan tahun yang lalu. Aset tersebut antara lain diperoleh dari warisan seperti candi-candi, pembelian, donasi, 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.

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. 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.

Meskipun jarang dikuasai dan digunakan, beberapa aset bersejarah juga memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, misalnya bangunan bersejarah yang digunakan untuk ruang perkantoran. Dalam kondisi seperti ini, terhadap aset bersejarah tersebut harus diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya.

C. Pengakuan Aset Tetap

Perolehan aset tetap dapat melalui pengadaan, pertukaran aset, hibah/donasi, dan lainnya. Perolehan melalui pengadaan dapat dilakukan dengan cara membeli dari/kontrak konstruksi dengan pihak ke tiga atau secara swakelola. Pembelian aset tetap dapat dilakukan secara tunggal atau gabungan.

1. Pengakuan Aset Tetap Saat Perolehan Awal

Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur dengan handal serta memenuhi kriteria aset tetap. Hal ini ditunjukkan dengan bukti yang andal bahwa aset tetap telah diterima atau hak kepemilikannya telah berpindah dan/atau pada saat penguasaannya berpindah. Bukti tersebut misalnya dapat berupa bukti kepemilikan kendaraan bermotor, Berita Acara Serah Terima Barang/Pekerjaan. Aset tetap yang diperoleh dari sitaan/rampasan diakui pada saat terdapat keputusan instansi yang berwenang yang memiliki kekuatan hukum tetap.

Umumnya tanah diakui sebagai aset pemerintah jika terdapat bukti yang andal bahwa telah terjadi perpindahan hak kepemilikan dan/atau penguasaan secara hukum, misalnya sertifikat tanah. Namun, menurut PMK219 Tahun 2013, jika terdapat tanah yang belum disertifikatkan atas nama pemerintah dan/atau dikuasai atau digunakan oleh pihak lain, maka:

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

tanah tersebut tetap harus dicatat dan disajikan sebagai aset tetap tanah pada neraca pemerintah, serta diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

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

Pengakuan tanah di luar negeri sebagai aset tetap hanya dimungkinkan apabila perjanjian penguasaan dan hukum serta perundangundangan yang berlaku di negara tempat Perwakilan Republik Indonesia berada mengindikasikan adanya penguasaan yang bersifat permanen.

Konstruksi Dalam Pengerjaan diakui pada saat biaya perolehannya dapat diukur secara andal dan aset tersebut belum siap digunakan. Jika biaya yang dikeluarkan tidak/belum menimbulkan hak/klaim penguasaan atau kepemilikan atas aset tetap di masa yang akan datang, misalnya baru sebatas pembayaran uang muka pelaksanaan pekerjaan, maka uang muka tersebut tidak boleh diakui sebagai KDP. KDP yang sudah selesai dibangun dan siap dipakai, yang antara lain dibuktikan dengan Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan dan/atau Berita Acara Serah Terima Barang harus segera direklasifikasikan ke dalam aset tetap.

2. Pengakuan Pengeluaran untuk Aset Tetap Setelah Perolehan Awal

Pengeluaran setelah perolehan awal adalah pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan pemerintah setelah aset tetap dimiliki atau ada. Pengeluaran tersebut dapat berupa biaya pemeliharaan atau rehabilitasi/renovasi. Ke dua jenis pengeluaran tersebut memiliki tujuan yang berbeda dan karena itu perlakuan akuntansinya juga berbeda.

Tanah milik pemerintah tidak dibatasi periode kepemilikan dan/atau penguasaannya, misalnya seperti dalam bentuk hak pakai, hak pengelolaan, dan/atau hak atas tanah lainnya. Oleh karena itu, setelah perolehan awal tanah, pemerintah tidak memerlukan biaya untuk mempertahankan hak atas tanah tersebut (PSAP 07 Paragraf 62).

a. Pengeluaran untuk Pemeliharaan

Pengeluaran untuk pemeliharaan dimaksudkan untuk mempertahankan aset tetap yang sudah ada ke dalam kondisi normal tanpa memperhatikan besar kecilnya jumlah uang yang dikeluarkan. Misalnya belanja untuk servis kendaraan bermotor, biaya perbaikan genteng kantor yang bocor, pengecatan gedung kantor, dsb. Biaya pemeliharaan yang dikeluarkan pemerintah tidak ditambahkan kepada nilai aset yang sudah ada, artinya tidak dikapitalisasi. Biaya tersebut dibebankan sebagai beban operasional di tahun terjadinya.

b. Pengeluaran untuk Biaya Rehabilitasi/Renovasi

Biaya rehabilitasi/renovasi adalah pengeluaran yang dimaksudkan untuk memperbaiki kondisi aset tetap yang ada. Misalnya: turun mesin, penggantian atap gedung kantor. Biaya rehabilitasi/renovasi ada yang bersifat menambah masa manfaat, meningkatkan kapasitas, atau meningkatkan kualitas hasil produksi, namun ada juga yang tidak.

Biaya rehabilitasi/renovasi dikatakan menambah masa manfaat apabila umur ekonomis yang diharapkan dari aset tetap yang sudah ada menjadi bertambah. Misalnya pada pertengahan tahun 2009 umur ekonomis sebuah traktor diperkirakan tinggal 2 tahun lagi. Pada awal tahun 2010 pemerintah melakukan perbaikan dengan mengganti mesin traktor tersebut dengan yang baru. Penggantian mesin baru tersebut diharapkan akan menambah masa manfaat traktor tersebut menjadi 6 tahun lagi. Biaya

rehabilitasi/renovasi dikatakan meningkatkan kapasitas jika mampu menambah kapasitas output atau hasil produksi aset tetap yang sudah ada. Misalnya, renovasi yang dilakukan atas sebuah generator listrik mampu meningkatkan kapasitas outputnya yang semula hanya 300 KW menjadi 600 KW; renovasi yang dilakukan atas sebuah mesin cetak mampu meningkatkan kapasitas outputnya yang semula hanya 30.000 lembar/jam menjadi 60.000 lembar/jam.

Biaya rehabilitasi/renovasi dikatakan menambah kualitas jika mampu meningkatkan kualitas aset tetap yang sudah ada. Misalnya jalan yang masih berupa tanah ditingkatkan menjadi jalan aspal.

Pengeluaran untuk rehabilitasi/renovasi yang menambah masa manfaat, meningkatkan kapasitas atau meningkatkan kualitas harus dikapitalisasi atau ditambahkan pada nilai tercatat aset tetap yang bersangkutan, sepanjang nilai pengeluaran tersebut memenuhi batas minimum kapitalisasi.

Biaya rehabilitasi/renovasi yang tidak menambah masa manfaat, meningkatkan kapasitas, meningkatkan kualitas atau menambah volume aset tidak dikapitalisasi namun langsung dibebankan dalam tahun berjalan sebagai beban operasional.

Pengeluaran-pengeluaran yang dikapitalisasi diukur sebesar jumlah biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperpanjang masa manfaat atau meningkatkan kapasitas atau kualitas produksi, atau meningkatkan kinerja aset yang bersangkutan. Kapitalisasi pengeluaran setelah perolehan berupa pengembangan dilakukan dengan cara menambahkan biaya pengeluaran tersebut langsung pada aset tetap yang bersangkutan. Akan tetapi, kapitalisasi atas pengeluaran untuk penggantian utama (memperbaharui bagian aset tetap) dilakukan dengan cara mengurangi nilai bagian yang diganti dari harga aset tetap yang semula dan menambahkan biaya penggantian.

D. Pengukuran Aset Tetap

1. Pengukuran Aset Tetap yang Diperoleh dari Pembelian

Aset tetap yang diperoleh dari pengadaan/pembelian dinilai dengan biaya perolehan. 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 (PSAP 07 Paragraf 4). Pengukuran suatu aset tetap harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi, kecuali untuk tanah, jalan, irigasi, dan jaringan yang tidak memiliki nilai satuan minimum kapitalisasi. Artinya berapapun nilai tanah, jalan, irigasi, dan jaringan akan dikapitalisasi.

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. Contoh biaya yang dapat diatribusikan secara langsung:

- 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;
- e. Biaya konstruksi
- f. Biaya untuk menguji apakah aset telah berfungsi dengan benar (*testing cost*).

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

Biaya perjalanan dinas dan jasa yang terkait dengan perolehan aset tetap seperti biaya konsultan perencana, konsultan pengawas harus ditambahkan pada nilai perolehan dengan tetap memperhatikan nilai kewajaran dan kepatutan jika dibandingkan dengan harga beli aset

tersebut.

Biaya administrasi, biaya overhead lainnya, biaya permulaan (*start up cost*) dan biaya lain yang sejenis bukan merupakan komponen biaya perolehan, kecuali jika dapat diatribusikan secara langsung pada biaya perolehan untuk membawa aset tetap ke kondisi siap untuk dipakai. Setiap potongan dagang dan rabat dikurangkan dari harga pembelian. Contoh: Satker Petani membeli 1 unit traktor untuk digunakan dalam kegiatan operasional mereka. Biaya-biaya yang telah dikeluarkan atas pembelian tersebut adalah sebagai berikut:

	1. Harga traktor	Rp 350.000.000
	2. Biaya Perjalanan dinas	Rp 2.500.000
	3. Ongkos kirim	Rp 7.000.000
4.	Biaya penyetelan dan uji coba <u>Rp 4.000.000</u>	Total biaya <u>Rp 363.500.000</u>

Satker Petani harus membukukan traktor yang diterimanya sebagai aset tetap dengan harga Rp363.500.000,00.

Jika aset dibeli dengan kredit yang jangka waktunya melampaui jangka waktu normal, biaya perolehan yang diakui adalah sebesar nilai perolehan yang tertera dalam kontrak jual beli. Selisih antara harga yang tertera dalam kontrak dengan total yang dibayarkan diakui sebagai beban bunga selama jangka waktu kredit, kecuali selisih tersebut dapat dikapitalisasi sesuai dengan peraturan perundangundangan yang berlaku.

Biaya perolehan aset tetap yang diperoleh secara gabungan diukur dengan cara mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan. Contoh: pada tanggal 20 Juni 2015, Satker Petani membeli 5 unit notebook dan 2 unit printer, dengan harga beli total Rp62 juta. Kalau dibeli secara partial, harga notebook per unit Rp12 juta dan harga printer per unit Rp2 juta. Biaya perolehan notebook dan printer masing-masing dapat dihitung sebagai berikut.

- (1). Total biaya perolehan notebook+printer= Rp62 juta.
 - (2). Rasio perbandingan nilai wajar Notebook:Printer = 60:4 = 64
 - (3). Harga perolehan notebook = $60/64 \times 62 \text{ juta} = \text{Rp}58,125 \text{ juta}$.
- Dengan demikian harga perolehan sebuah notebook =

Rp58,125 juta/5 = Rp11,625 juta

(4). Harga perolehan printer = $4/64 \times 62$ juta = Rp3,875 juta.

Dengan demikian harga perolehan sebuah printer = Rp8 juta/2
= Rp1,935 juta

2. Pengukuran Aset Tetap yang Diperoleh secara Swakelola

Pengukuran Aset Tetap yang Diperoleh secara Swakelola Biaya perolehan aset tetap yang dibangun dengan cara swakelola meliputi:

- a. Biaya langsung, terdiri dari biaya bahan baku, tenaga kerja
- b. Biaya tidak langsung, meliputi biaya sewa peralatan, biaya perencanaan dan pengawasan, biaya perizinan, biaya pengosongan, dan pembongkaran.
- c. Semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan/perolehan aset tersebut.

3. Pengukuran Aset Tetap yang Diperoleh dari Hibah/Donasi/Rampasan

Aset tetap yang diperoleh dari hibah/donasi/rampasan, apabila nilainya tidak diketahui, diukur dengan menggunakan nilai wajar. Nilai wajar adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar. Aset tetap yang diperoleh dari bonus pembelian, misalnya beli 5 unit gratis 1 unit, maka biaya perolehannya adalah nilai wajar aset tersebut pada tanggal perolehan.

4. Pengukuran Aset Tetap yang Diperoleh dari Pertukaran Pertukaran atau tukar menukar aset tetap menurut PP

Nomor 6 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah (BMN/D) adalah pengalihan aset tetap dari suatu entitas kepada entitas lain. Pertukaran tersebut dapat dilakukan antara Pemerintah Pusat dengan pemerintah daerah, atau antar pemerintah daerah, atau antara pemerintah dengan pihak lain, dengan menerima penggantian dalam bentuk barang, sekurang-kurangnya dengan nilai yang seimbang. Pengukuran atas perolehan aset tetap melalui pertukaran didasarkan pada PSAP 07, Paragraf 42-44. Pertukaran suatu aset tetap dapat dilakukan dengan aset tetap yang tidak serupa maupun yang serupa.

Aset tetap yang diperoleh melalui pertukaran dengan aset tetap yang tidak serupa diukur berdasarkan nilai wajar aset yang diperoleh yaitu ekuivalen atas nilai tercatat aset yang dilepas setelah disesuaikan dengan jumlah setiap kas atau setara kas yang ditransfer/diserahkan (PSAP 07 Paragraf 42). Contoh: Satker Petani menukar mobil truk miliknya senilai Rp200 juta dengan sebidang tanah milik pemerintah daerah (Pemda Pelangi) senilai 180 juta. Pada pertukaran tersebut satker Petani memperoleh tambahan berupa kas sebesar Rp20 juta. Atas transaksi ini satker Petani akan menghapuskan aset tetap mobil truk miliknya dan mencatat tanah yang diterimanya sebagai aset tetap sebesar Rp180 juta. Uang kas sebesar Rp20 juta yang diterimanya akan dibukukan sebagai pendapatan – PNBPN di LRA dan di LO dibukukan sebagai surplus penjualan aset non lancar. Di sisi lain, Pemda Pelangi akan menghapuskan tanah miliknya dan membukukan mobil truk yang diterimanya sebesar Rp200 juta. Selain itu, Pemda Pelangi juga akan membukukan kas yang dikeluarkan sebesar Rp20 juta sebagai belanja modal di LRA.

Pengukuran pertukaran peralatan dan mesin yang serupa mengacu pada (PSAP 07 paragraf 43), yang menyatakan bahwa:

“Aset tetap dapat diperoleh melalui pertukaran dengan aset tetap yang serupa, yang memiliki manfaat yang serupa dan memiliki nilai wajar yang serupa. Selain itu, aset tetap dapat juga diperoleh melalui pertukaran dengan aset tetap yang serupa. Dalam transaksi pertukaran jenis ini tidak ada keuntungan dan kerugian yang diakui. Peralatan dan Mesin yang baru diperoleh dibukukan sebesar nilai tercatat (*carrying amount*) atas Peralatan dan Mesin yang dilepaskan.”

Nilai tercatat (*carrying amount*) aset adalah nilai buku aset, yang dihitung dengan cara mengurangi biaya perolehan suatu aset dengan akumulasi penyusutannya. Contoh satker Petani menukar mobil truk miliknya senilai Rp200 juta dengan mobil truk yang dimiliki Pemda Pelangi senilai Rp200 juta. Pada pertukaran tersebut tidak ada transaksi tambahan lain yang terlibat. Atas transaksi ini, satker Petani dan Pemda Pelangi akan menghapuskan aset tetap mobil truk milik mereka sebesar Rp200 juta dan kemudian mencatat perolehan mobil yang baru sebesar Rp200 juta.

Selanjutnya PSAP 07 paragraf 44 menyatakan bahwa: “Nilai wajar atas aset yang diterima dalam transaksi pertukaran yang serupa 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.

Contoh: Satker Petani menukar mobil truk miliknya senilai Rp200 juta dengan mobil truk yang dimiliki Pemda Pelangi senilai Rp180 juta. Pada pertukaran tersebut tidak ada akas/aset lain yang terlibat. Atas transaksi ini, aset tetap yang dimiliki petani harus di *written down* terlebih dahulu karena mengindikasikan adanya *impairment* (dibebankan sebagai beban penyusutan), setelah itu Satker Petani mencatat mobil truk yang baru diterimanya sebesar Rp180 juta.

Jika dalam transaksi pertukaran aset tetap yang serupa terlibat aset lain di dalamnya, misalnya adanya penyerahan dan/atau penerimaan kas, maka mengindikasikan bahwa aset tetap yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama. Dalam hal ini perbedaan nilai tersebut diperlakukan sebagai pendapatan LRA atau belanja modal. Contoh: Satker Petani menukar mobil truk miliknya senilai Rp200 juta dengan mobil truk yang dimiliki Pemda Pelangi senilai Rp180 juta. Pada pertukaran tersebut Pemda Pelangi membayar tambahan berupa kas sebesar Rp20 juta. Atas transaksi ini Satker Petani membukukan truk yang baru diterimanya senilai Rp180 juta; pendapatan – LRA PNBPNP Rp20 juta; dan surplus dari penjualan aset non lancar Rp 20 juta. Di sisi lain, Pemda Pelangi akan membukukan uang yang dibayarnya sebesar Rp20 juta sebagai belanja modal dan membukukan mobil truk yang baru diperolehnya senilai Rp200 juta.

E. Penyusutan Aset Tetap

Penyusutan aset tetap terutama dimaksudkan agar nilai set tetap disajikan secara wajar sesuai dengan manfaat ekonomi aset.

1. Pengertian Penyusutan Aset Tetap

Penyusutan adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) selama masa manfaat aset yang bersangkutan. Nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap dalam neraca dan beban penyusutan dalam laporan operasional (PSAP 07 Paragraf 53-54). Seluruh aset tetap milik pemerintah disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut, kecuali tanah dan KDP yang tidak disusutkan.

Menurut PMK Nomor 1 Tahun 2013, “tentang Penyusutan BMN berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat,” penyusutan aset tetap dilakukan untuk tiap-tiap aset tetap dengan menggunakan metode garis lurus dan dilakukan setiap akhir semester selama masa manfaat, tanpa memperhitungkan adanya nilai sisa (*residu*). Namun, penghitungan dan pencatatan penyusutan aset tetap diperlakukan sebagai 1 unit aset tetap, sepanjang aset tersebut hanya dapat dipergunakan bersamaan dengan aset tetap lain. Jika aset tetap yang sebelumnya diperlakukan sebagai satu unit Aset Tetap, akan dicatat secara sendiri-sendiri, nilai buku beserta akumulasi penyusutannya dialokasikan secara proporsional berdasarkan nilai masing-masing Aset Tetap, untuk dijadikan nilai yang dapat disusutkan selama sisa Masa Manfaat.

Masa manfaat adalah: periode suatu aset diharapkan digunakan untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik; atau jumlah produksi atau unit serupa yang diharapkan diperoleh dari aset untuk aktivitas pemerintahan dan/atau pelayanan publik (PSAP 07 Paragraf 4). 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. Faktor-faktor berikut perlu dipertimbangkan dalam menentukan umur manfaat suatu aset tetap:

- a. Estimasi/harapan pemakaian aset. Estimasi ini disesuaikan dengan harapan kapasitas aset atau output fisik yang dihasilkan

- b. Estimasi tingkat keausan atau kerusakan. Estimasi ini disesuaikan dengan faktor operasional seperti jumlah pemakaian, program perawatan, perbaikan dan pemeliharaan.
- c. Keausan teknis yang diakibatkan oleh perubahan produksi atau permintaan pasar atas produk atau jasa yang dihasilkan dari aset tersebut.
- d. Ketentuan hukum atau batasan lainnya atas pemakaian aset, seperti umur maksimum

2. Metode Penyusutan Aset Tetap Pemerintah Pusat

Saat ini, metode penyusutan aset tetap yang diperkenankan bagi pemerintah pusat adalah metode penyusutan garis lurus. Metode ini dilakukan dengan mengalokasikan nilai yang dapat disusutkan dari aset tetap secara merata selama masa manfaat aset terkait, dengan atau tanpa memperhitungkan nilai sisa (residu). PMK Nomor 1 Tahun 2013, menetapkan perhitungan penyusutan aset tetap dengan metode garis lurus tanpa memperhitungkan adanya nilai sisa. Rumus untuk menghitung penyusutan dengan menggunakan metode garis lurus tanpa mempertimbangkan nilai sisa adalah sebagai berikut.

	Nilai Perolehan
Penyusutan per periode =	
	Masa Manfaat

Akan tetapi, PMK Nomor 219 Tahun 2013, dalam bab Kebijakan Akuntansi Aset Tetap menyatakan, penyusutan aset tetap dilakukan setelah mengurangi nilai sisa (*residual value*) aset tersebut. Ketika nilai sisa aset tetap diperkirakan signifikan, estimasi nilai sisa tersebut dapat ditetapkan pada tanggal perolehan dan tidak mengalami kenaikan karena adanya perubahan nilai pada tahun-tahun selanjutnya.” Nilai sisa adalah jumlah neto yang diharapkan dapat diperoleh pada akhir masa manfaat suatu aset setelah dikurangi taksiran biaya pelepasan. Jika mempertimbangkan nilai sisa, rumus untuk menghitung penyusutan dengan menggunakan metode garis lurus adalah sebagai berikut.

	Nilai Perolehan – Nilai Residu
Penyusutan per periode =	_____
	Masa Manfaat

Contoh perhitungan penyusutan tanpa nilai sisa: Satker Petani membeli traktor seharga Rp800 juta. Masa manfaat truk tersebut ditaksir 10 tahun. Berdasarkan rumus di atas jumlah penyusutan yang harus dibukukan Satker Petani setiap semester adalah sebesar Rp40 juta (Rp800 juta : 20). Jika dalam contoh tersebut Satker Petani menaksir bahwa pada akhir manfaatnya, traktor tersebut akan laku dijual seharga Rp 50 juta, maka nilai sisa truk tersebut dianggap Rp50 juta. Jika memperhitungkan nilai sisa, maka besarnya penyusutan traktor tersebut setiap semester adalah Rp375 juta $\{(800 \text{ juta} - 50 \text{ juta}) : 20\}$

Aset tetap lainnya, berupa hewan, tanaman, buku perpustakaan tidak disusutkan secara periodik, namun langsung dihapuskan pada saat aset tersebut tidak dapat digunakan atau mati.

Aset tetap renovasi disusutkan sesuai dengan umur ekonomis mana yang lebih pendek antara masa manfaat aset dengan masa pinjaman/sewa. Aset tetap yang dinyatakan hilang berdasarkan dokumen sumber yang sah, dalam kondisi rusak berat dan/atau usang dan telah diusulkan penghapusannya kepada pengelola barang, tidak disusutkan.

Aset Tetap yang diperoleh sebelum diberlakukannya penyusutan aset tetap menurut PMK Nomor 1 Tahun 2013, dikenakan koreksi Penyusutan Aset Tetap. Koreksi penyusutan aset tetap tersebut diperlakukan sebagai berikut:

- diperhitungkan sebagai penambah nilai akun Akumulasi Penyusutan dan pengurang nilai ekuitas pada neraca;
- diperhitungkan sebagai transaksi koreksi pada periode diberlakukannya penyusutan;
- dikecualikan untuk Aset Tetap yang sudah dihapuskan pada akhir semester sebelum diberlakukannya PMK tersebut.

F. Penghentian dan Pelepasan Aset Tetap

Pada kondisi-kondisi tertentu diperlukan untuk menghentikan aset tetap dari penggunaannya yang dikenal dengan istilah penghentian aset tetap. Kondisi yang bisa dijadikan sebagai dasar untuk menghentikan aset tetap dari penggunaannya antara lain adalah karena masa manfaatnya telah berakhir, rusak/usang, hilang, atau karena adanya pelepasan.

Aset tetap yang dinyatakan hilang berdasarkan dokumen sumber yang sah atau dalam kondisi rusak berat dan/atau usang, yang telah diusulkan penghapusannya kepada pengelola barang, direklasifikasikan ke dalam Daftar Barang Hilang atau Daftar Barang Rusak Berat, dan tidak dicantumkan dalam LBKP maupun laporan keuangan satker. Namun, terhadap aset tersebut tetap diungkapkan dalam CaLK. Apabila keputusan penghapusan aset tetap yang hilang atau rusak berat dan/atau usang telah diterbitkan oleh Pengguna Barang, maka aset tersebut harus dihapus dari Daftar Barang Hilang atau Daftar Barang Rusak Berat. Jika aset tetap yang dinyatakan hilang dan sebelumnya telah diusulkan penghapusannya, di kemudian hari ditemukan kembali, maka direklasifikasikan dari daftar barang hilang ke akun aset tetap dan disusutkan kembali sebagaimana layaknya aset tetap.

Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap, karena itu harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya. Aset tetap yang dihentikan dari penggunaannya karena masa manfaatnya telah berakhir dapat dilepaskan atau dimusnahkan. Pelepasan aset tetap dilingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Sesuai dengan PMK Nomor 96/PMK.08/2007 tentang pengelolaan BMN, pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan BMN yang di dalamnya termasuk aset tetap dengan cara dijual; dipertukarkan; dihibahkan; atau dijadikan penyertaan modal negara/daerah. Pelepasan seluruh jenis aset tetap pemerintah harus didasarkan pada ketentuan yang berlaku.

G. Revaluasi Aset Tetap

Penilaian kembali atau revaluasi aset tetap pada umumnya tidak diperkenankan karena SAP menganut penilaian aset berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran. Penyimpangan dari ketentuan ini mungkin dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional (PSAP 07 Pasal 59).

H. Jurnal Standar Aset Tetap

Transaksi pengeluaran dan penerimaan uang terkait perolehan dan pelepasan aset tetap, dibukukan oleh SAI maupun SAKUN di Buku Besar Kas maupun Akrualnya.

1. Jurnal Pembelian Aset Tetap

Pada tanggal 27 Juli 2015, Satker Petani membeli 1 unit-unit traktor seharga Rp800 juta. Berita Acara Serah Terima aset tersebut terbit tanggal 29 Juli 2015 dan pembayaran belum dilakukan. Satker Petani (SAI) hanya mencatat transaksi tersebut dalam Buku Besar Akrualnya saja dengan membuat jurnal berikut ini

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Aset yang Belum Diregister	800 juta	
XXXXXX	Utang yang Belum Diterima Tagihannya		800 Juta

SAKUN tidak membukukan apapun atas transaksi ini. Tanggal 1 Agustus 2015, UAKPA menerima LBKP dan ADK dari UAKPB yang telah meregister aset tetap tersebut. Atas transaksi ini SAI akan membuat jurnal berikut dalam Buku Bear Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Aset Tetap – Mesin dan Peralatan...	800 juta	
XXXXXX	Aset yang Belum Diregister		800 Juta

SAKUN tidak membukukan apapun atas transaksi ini.

Tanggal 2 September dilakukan pembayaran atas pembelian tersebut. Atas transaksi pembayaran ini SAI akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar kasnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXXX	Belanja Modal	800 juta	
XXXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		800 Juta

Dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXXX	Utang yang Belum Diterima Tagihannya	800 juta	
XXXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		800 Juta

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain	800 juta	
XXXXXXX	Kas dan Setara Kas		800 Juta

2. Jurnal Penyusutan Aset Tetap

Masa manfaat traktor yang dibeli oleh Satker Petani ditaksir 10 tahun tanpa nilai residu. Pada tanggal 31 Desember 2015, Satker Petani menghitung penyusutan atas traktor tersebut sebesar Rp40 juta. Atas penyusutan tersebut Satker Petani hanya akan membukukan dalam Buku Besar Akrualnya dengan jurnal sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXXX	Beban Penyusutan Aset Tetap – Mesin dan Peralatan...	40 jt	
XXXXXXX	Akumulasi Penyusutan Aset Tetap – Mesin dan Peralatan		40 Jt

Jurnal penyusutan aset tetap seperti tersebut di atas akan dibuat oleh Satker Petani setiap semester dalam Buku Besar Akrualnya, sampai masa manfaat traktor tersebut habis. SAKUN tidak membuat jurnal penyusutan aset tetap.

3. Jurnal Penjualan Aset Tetap dengan Keuntungan

Pada tanggal 10 Januari 2019, karena traktor tersebut tidak digunakan lagi, Satker Petani menjualnya dengan harga Rp550 juta. Penyusutan yang telah dilakukan adalah selama 7 semester dengan nilai Rp280 juta. Atas transaksi ini, SAI akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	550 juta	
XXXXXX	Pendapatan PNBP- Penjualan Aset Tetap		550 Juta

Dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Akumulasi Penyusutan Aset Tetap – Mesin dan Peralatan	280 juta	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	550 juta	
	Surplus Kegiatan Non Operasional – Pelepasan Aset Tetap		30 juta
XXXXXX	Aset Tetap – Mesin dan Peralatan		800 Juta

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kas dan Setara Kas	550 juta	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain		550 Juta

4. Jurnal Penjualan Aset Tetap dengan Kerugian

Pada tanggal 10 Januari 2019, karena traktor tersebut tidak digunakan lagi, Satker Petani menjualnya dengan harga Rp505 juta. Penyusutan yang telah dilakukan adalah selama 7 semester dengan nilai Rp280 juta. Atas transaksi ini, SAI akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	505 juta	
XXXXXX	Pendapatan PNBP- Penjualan Aset Tetap		505 Juta

Dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Akumulasi Penyusutan Aset Tetap – Mesin dan Peralatan	280 juta	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	505 juta	
	Defisit Kegiatan Non Operasional – Pelepasan Aset Tetap	15 Juta	
XXXXXX	Aset Tetap – Mesin dan Peralatan		800 Juta

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kas dan Setara Kas	505 juta	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain		505 Juta

I. Penyajian dan Pengungkapan

Aset tetap disajikan di neraca sebesar biaya perolehannya, dan di bawahnya disajikan akun akumulasi penyusutan sebagai akun pengurang. Jika dalam pelaksanaan konstruksi aset tetap secara swakelola terdapat sisa bahan bangunan setelah aset tetap dimaksud selesai dibangun, yang jumlah maupun nilainya material dan masih dapat digunakan, maka disajikan dalam

neraca sebagai persediaan.

Laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing-masing jenis aset tetap sebagai berikut:

1. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*);
2. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - a. Penambahan
 - b. Pelepasan
 - c. Akumulasi penyusutan dan perubahan nilai, jika ada
 - d. Mutasi aset tetap lainnya.
3. Informasi penyusutan, meliputi:
 - a. Nilai penyusutan;
 - b. Metode penyusutan yang digunakan;
 - c. Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
 - d. Nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode;

Laporan keuangan juga harus mengungkapkan:

1. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap;
2. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap;
3. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi; dan
4. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.

Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, maka hal hal berikut harus diungkapkan:

1. Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap;
2. Tanggal efektif penilaian kembali;
3. Jika ada, nama penilai independen;
4. Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti;
5. Nilai tercatat setiap jenis aset tetap.

Aset bersejarah tidak disajikan di neraca, tapi diungkapkan dalam CaLK, secara rinci, antara lain nama, jenis, kondisi dan lokasi aset dimaksud.

J. Rangkuman

1. Aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Aset tetap terdiri atas: Tanah; Peralatan dan mesin; Gedung dan bangunan; Jalan, irigasi, dan jaringan; Aset tetap lainnya; dan Konstruksi dalam pengerjaan. Suatu aset diakui sebagai aset tetap jika memenuhi semua kriteria berikut: mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan; biaya perolehan aset dapat diukur secara andal; tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas; dan diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.
2. Aset tetap, pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan. Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar imbalan lain yang diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aset tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk digunakan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.
3. Aset tetap dapat diperoleh melalui pembelian, pembangunan sendiri (swakelola), kontrak konstruksi, donasi/hibah atau pertukaran. Biaya perolehan suatu aset tetap yang diperoleh melalui pembelian, pembangunan swakelola atau kontrak konstruksi 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.
4. Aset tetap yang diperoleh melalui pertukaran atau pertukaran sebagian aset tetap yang tidak serupa 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 yang ditransfer/diserahkan. Aset tetap yang diperoleh melalui pertukaran atas suatu aset yang serupa yang memiliki manfaat yang serupa dan memiliki nilai wajar yang serupa dicatat sebesar nilai tercatat (carrying amount) atas aset yang dilepas. Dalam keadaan ini tidak ada keuntungan dan

kerugian yang diakui.

5. Aset tetap yang diperoleh melalui pertukaran dengan aset tetap yang tidak serupa diukur berdasarkan nilai wajar aset yang diperoleh yaitu ekuivalen atas nilai tercatat aset yang dilepas setelah disesuaikan dengan jumlah setiap kas atau setara kas yang ditransfer/diserahkan. Aset tetap yang diperoleh melalui pertukaran dengan aset tetap yang serupa dibukukan sebesar nilai tercatat (*carrying amount*) atas aset tetap yang dilepaskan. Dalam transaksi pertukaran jenis ini tidak ada keuntungan dan kerugian yang diakui.
6. Biaya perolehan aset tetap yang diperoleh secara gabungan diukur dengan cara mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing masing aset yang bersangkutan. Bila aset tetap diperoleh dengan tanpa nilai, misalnya dari donasi/hibah, biaya aset tersebut adalah sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diperoleh.
7. Pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomik di masa yang akan datang dalam bentuk peningkatan kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus dikapitalisasi atau ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan. Pengkapitalisasian tersebut harus memperhatikan kebijakan pemerintah mengenai ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Perlu diingat, setelah perolehan awal tanah, pemerintah tidak memerlukan biaya untuk mempertahankan hak atas tanah tersebut.
8. Aset tetap diakui ketika ada bukti yang andal bahwa aset tetap telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah. Contoh: adanya sertifikat tanah; 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. Pengakuan Gedung dan Bangunan harus dipisahkan dengan tanah di mana gedung dan bangunan

tersebut didirikan.

9. Selain tanah dan KDP, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut. Metode penyusutan yang digunakan adalah metode garis lurus (*straight line method*).
10. Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya. Apabila dokumen sumber untuk mengeliminasi aset tersebut dari neraca sudah tersedia, misalnya SK penghapusannya sudah terbit, maka aset tersebut harus dihapuskan dari neraca.

K. Latihan

1. Pada tanggal 6 Mei 2015, Satker Petani membeli sebidang tanah seluas 2 ha berikut bangunan tua yang ada di atasnya dengan harga Rp900juta, yang rencananya akan digunakan untuk membangun gedung kantor baru 3 tingkat. Biaya balik nama dan pajak pembelian tanah sehubungan dengan transaksi tersebut sebesar Rp50juta, biaya notaris Rp9 juta. Honorarium panitia pengadaan sebesar Rp5 juta dan panitia pemeriksa barang sebesar Rp3 juta. Bangunan tua yang berada di atas tanah tersebut ditaksir bernilai Rp70 juta, yang kemudian dirubuhkan dengan menelan biaya pembongkaran sebesar Rp17 juta. Berita Acara Serah Terima Barang tertanggal 13 Mei 2015 dan diregister tanggal 1 Juni 2015. Tanggal 2 Juni 2015, Semua biaya terkait pembelian tanah telah tersebut dibayar dengan menggunakan SP2D-Ls.
2. Pada tahun 2015, Satker Petani membangun gedung aula secara swakelola. Anggaran yang tersedia sejumlah Rp75 juta. Pada tanggal 31 Desember 2015 pembangunan fisik gedung telah mencapai 80%. Biaya yang telah dibayarkan/dikeluarkan sebesar sejumlah Rp53 juta (kas) dan masih ada hutang/upah tukang dan mandor yang belum dibayar sebesar Rp3 juta . Pada tanggal 23 Februari 2015 gedung tersebut telah selesai dibangun dan dinyatakan siap untuk digunakan (Berita Acara Penyelesaian Pekerjaan telah terbit). Total biaya yang dikeluarkan untuk menyelesaikan pembangunan gedung tersebut sebesar Rp74 juta. Berdasarkan hasil perhitungan ternyata dari pembangunan tersebut menyisakan material berupa semen, pasir dan material lainnya dengan nilai sebesar Rp9 juta.

Pertanyaannya:

- 1). Buatlah jurnal atas transaksi di atas, baik di SAI maupun SAKUN
- 2). Buatlah LRA dan Laporan Operasional untuk menyajikan transaksi di atas
- 3). Buat neraca partial terkait informasi dan transaksi di atas.

BAB XI

AKUNTANSI ASET LAINNYA

A. Pengertian Aset Lainnya

Aset Lainnya adalah aset nonlancar pemerintah, yang tidak bisa diklasifikasikan ke dalam kelompok piutang jangka panjang, investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadangan.

B. Klasifikasi Aset Lainnya

Klasifikasi Aset Lainnya menurut SAP Basis AkruaI berbeda dengan klasifikasi menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013. Menurut PSAP 01 Paragraf 66, Aset Lainnya terdiri atas:

1. Aset Tak Berwujud
2. Tagihan Penjualan Angsuran yang jatuh tempo lebih dari 12 bulan
3. Aset kerjasama dengan pihak ketiga (kemitraan)
4. Kas yang dibatasi penggunaannya

Paragraf tersebut tidak memasukkan Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi (TP/TGR) yang jatuh tempo lebih dari 12 bulan sebagai bagian dari Aset lainnya. Namun, dalam contoh format neraca SAP Basis AkruaI, TP/TGR diklasifikasikan sebagai bagian dari Aset Lainnya.

Menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013 Aset Lainnya terdiri atas:

1. Aset Tidak Berwujud
2. Kemitraan dengan Pihak Ketiga
3. Kas yang Dibatasi Penggunaannya
4. Aset Lain-Lain

Tagihan Penjualan Angsuran dan TP/TGR yang jatuh tempo lebih dari 12 bulan dimasukkan ke dalam pos Piutang jangka Panjang.

C. Aset Tak Berwujud

Aset tak berwujud merupakan bagian dari aset lainnya, yang biasanya diperoleh melalui pengadaan. Pembelian/pengadaan ATB harus bersumber dari belanja modal.

1. Pengertian Aset Tak Berwujud

Aset tak berwujud (ATB) adalah aset nonkeuangan yang dapat diidentifikasi dan tidak mempunyai wujud fisik serta dimiliki untuk digunakan dalam menghasilkan barang atau jasa atau digunakan untuk tujuan lainnya, termasuk hak atas kekayaan intelektual. Aset tak berwujud memiliki kriteria berikut:

- 1). Dapat diidentifikasi
- 2). Dikendalikan oleh entitas pemerintah
- 3). Mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

2. Jenis-jenis Aset Tak Berwujud.

Jenis-jenis ATB yang dimiliki pemerintah dapat berupa:

- 1) *Software computer*. *Software computer* yang masuk dalam kategori ATB adalah *software* yang bukan merupakan bagian tak terpisahkan dari hardware komputer tertentu. Jadi *software* ini dapat digunakan di komputer lain.
- 2) *Lisensi dan franchise*. Lisensi adalah izin yang diberikan oleh pemegang paten kepada pihak lain berdasarkan perjanjian pemberian hak untuk menikmati manfaat ekonomi dari suatu paten yang diberi perlindungan dalam jangka waktu dan syarat tertentu. Franchise merupakan perikatan dimana salah satu pihak diberikan hak memanfaatkan dan atau menggunakan hak dari kekayaan intelektual (HAKI) atau ciri khas usaha yang dimiliki pihak lain dengan suatu imbalan berdasarkan persyaratan yang ditetapkan oleh pihak lain tersebut dalam rangka penyediaan dan atau penjualan barang dan jasa.
- 3) Hak Cipta (*copyright*) dan Hak Paten. Hak Cipta adalah hak eksklusif bagi pencipta atau penerima hak untuk mengumumkan atau memperbanyak ciptaannya atau memberikan izin untuk itu dengan tidak mengurangi pembatasan-pembatasan menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.
Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada inventor

(penemu) atas hasil invensi (temuan) di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk melaksanakannya.

- 4) Hasil Kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang. Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau penelitian yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial di masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat dikapitalisasi sebagai aset tak berwujud.
- 5) ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya. Film dokumenter, film/karya seni/budaya dapat dikategorikan dalam *heritage* ATB.

3. Pengakuan Aset Tak Berwujud

Suatu perolehan aset diakui sebagai ATB apabila memenuhi kriteria berikut ini:

- 1). Memenuhi kriteria ATB
- 2). Memenuhi kriteria pengakuan aset.

4. Pengukuran Aset Tak Berwujud

Aset tak berwujud dinilai sebesar harga perolehan. ATB yang diperoleh dengan cara selain pertukaran diukur dengan nilai wajar. 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 membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan.

Contoh dari biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

- a. Biaya staff yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan
- b. Biaya professional yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan.
- c. Biaya pengujian untuk menjamin aset tersebut dapat berfungsi secara baik

5. Amortisasi Aset Tak Berwujud

Amortisasi adalah penyusutan terhadap ATB yang dialokasikan secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya. Amortisasi hanya dapat diterapkan atas ATB yang memiliki masa manfaat terbatas (seperti paten, hak cipta, dll) dan pada umumnya ditetapkan dengan metode garis lurus. Nilai sisa dari ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai nihil, kecuali:

- Terdapat komitmen dari pihak ketiga yang akan mengambil alih ATB pada akhir masa manfaat; atau
- Terdapat pasar aktif atas aset tersebut.

Aset tidak berwujud dengan masa manfaat tidak terbatas (seperti *goodwill*, merek dagang, dll) tidak diamortisasi.

6. Penghentian dan Pelepasan Aset Tak Berwujud

Secara umum, penghentian ATB dilakukan pada saat dilepaskan atau ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya. Beberapa keadaan dan alasan penghentian ATB antara lain adalah penjualan, pertukaran, hibah, atau berakhirnya masa manfaat ATB sehingga perlu diganti. ATB yang dihentikan penggunaannya harus dieliminasi dari pembukuan.

7. Jurnal Standar Aset tak Berwujud

a. Jurnal Perolehan ATB

Pada tanggal awal Januari 2015, Satker Petani mengembangkan Program Aplikasi Komputer Sistem Pemantauan Distribusi Pupuk dan Benih. Biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan program tersebut sebesar Rp 600 juta. Berita Acara Serah Terima Pekerjaan sudah terbit tanggal 26 Februari 2015, namun pembayaran belum dilakukan. Transaksi tersebut akan dibukukan Satker dalam Buku Besar Kasnya sebagai berikut ini.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Aset Tak Berwujud yang Belum Diregister	600 juta	
XXXXXX	Utang yang Belum Diterima Tagihannya		600 Juta

SAKUN tidak membukukan apapun atas transaksi ini.

Tanggal 1 Maret 2015, UAKPA menerima LBKP dan ADK dari UAKPB yang telah meregister aset tersebut. Atas transaksi ini SAI akan membuat jurnal berikut dalam Buku Bear Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Aset Tak Berwujud...	600 juta	
XXXXXX	Aset yang Belum Diregister		600 Juta

SAKUN tidak membukukan apapun atas transaksi ini.

Tanggal 2 Maret dilakukan pembayaran atas pembelian tersebut. Atas transaksi pembayaran ini SAI akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar kasnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Belanja Modal	600 juta	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		600 Juta

Dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Utang yang Belum Diterima Tagihannya	600 juta	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		600 Juta

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain	600 juta	
XXXXXX	Kas dan Setara Kas		600 juta

b. Jurnal Amortisasi ATB

Program Aplikasi Komputer Sistem Pemantauan Distribusi Pupuk dan Benih diharapkan memiliki manfaat selama 10 tahun, tanpa nilai sisa. Amortisasi dilakukan setiap akhir tahun. Pada tanggal 31 Desember 2015, Satker Petani akan melakukan amortisasi ATB dan membukukan dalam Buku Besar Akrualnya dengan jurnal sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Beban Amortisasi ATB	60 juta	
XXXXXX	Aset Tak Berwujud		6

Jurnal penyusutan amortisasi ATB seperti tersebut di atas akan dibuat oleh Satker Petani setiap akhir tahun dalam Buku Besar Akrualnya, sampai masa manfaat program tersebut habis. SAKUN tidak membuat jurnal amortisasi.

c. Jurnal Penghentian ATB

ATB bisa saja dihentikan penggunaannya karena sudah using, masa manfaatnya sudah berakhir atau sebab lainnya. ATB yang dihentikan penggunaannya secara permanen harus dieliminasi dari neraca. Misalnya pada tanggal 28 Desember 2022 program tersebut dinyatakan sudah usang dan tidak mampu lagi memenuhi kebutuhan operasional satker, sehingga diputuskan untuk menghentikan penggunaannya. Atas transaksi ini Satker Petani akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Defisit Kegiatan NonOperasional-Penghentian ATB	60 juta	
XXXXXX	Beban Amortisasi ATB	30 juta	
XXXXXX	Aset Tak Berwujud		90 juta

SAKUN tidak membuat jurnal apapun atas transaksi tersebut di atas.

8. Tagihan Penjualan Angsuran; Tuntutan Ganti Rugi; Tuntutan Perbendaharaan.

Tagihan Penjualan Angsuran (TPA); Tuntutan Ganti Rugi (TGR); Tuntutan Perbendaharaan (TP), menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013, disajikan di neraca dalam pos “Piutang Jangka Panjang,” namun menurut SAP Basis Akrua disajikan dalam pos “Aset Lainnya.” Dalam buku ini penulis memilih menjelaskannya dalam pos Aset Lainnya.

a. Pengertian Tagihan Penjualan Angsuran; Tuntutan Ganti Rugi; Tuntutan Perbendaharaan

Aset tetap merupakan aset pemerintah yang pengelolaannya tidak dipisahkan. Pengelolaan aset tetap dilakukan oleh seluruh satker pemerintah dan disajikan dalam neraca mereka. Berdasarkan persetujuan menteri keuangan, satker bisa melakukan penjualan aset tetap tertentu yang dimilikinya, misalnya rumah dinas, kendaraan bermotor yang berada di bawah pengelolaannya. Penjualan itu biasanya dilakukan kepada pegawai, bisa secara tunai maupun dengan cara mengangsur selama lebih dari 1(satu) tahun. Jika penjualan tersebut dilakukan dengan cara mengangsur selama lebih dari satu tahun, maka transaksi penjualan tersebut dibukukan sebagai Tagihan Penjualan Angsuran (TPA),

Bendahara yang melakukan pelanggaran hukum atau melakukan kelalaian dalam melaksanakan tugas kewajibannya, yang berakibat pada kerugian keuangan negara, wajib mengganti kerugian tersebut, misalnya, adanya kekurangan uang di Kas Bendahara Pengeluaran akibat kelalaian Bendahara Pengeluaran. Kewajiban untuk mengganti kerugian yang dikenakan kepada bendahara dikenal dengan istilah Tuntutan Perbendaharaan (TP). Tuntutan Perbendaharaan dikenakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pelunasan Tuntutan Perbendaharaan dapat dilakukan dalam jangka waktu kurang dari atau lebih dari 1(satu) tahun tergantung bunyi Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM) dan/atau Surat Keputusan Pembebanan dan atau Surat Ketetapan pengadilan. Jika jangka waktu pelunasannya kurang dari satu tahun, maka disajikan sebagai piutang dalam kelompok aset lancar. Namun jika jangka waktu

pelunasannya lebih dari 1 tahun, maka disajikan dalam pos “Aset Lainnya” (menurut SAP) atau dalam pos “Piutang Jangka Panjang” (menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013).

Pegawai negeri bukan bendahara atau pihak lain yang melakukan pelanggaran hukum atau melakukan kelalaian dalam melaksanakan tugas kewajibannya, yang berakibat pada kerugian keuangan negara, juga wajib mengganti kerugian tersebut, misalnya pegawai yang karena kelalaiannya menghilangkan kendaraan dinas. Kewajiban untuk mengganti kerugian yang dikenakan kepada non bendahara atau pihak lain dikenal dengan istilah Tuntutan Ganti Rugi (TGR). Tuntutan Ganti Rugi dikenakan oleh pimpinan di lingkup kementerian negara/lembaga sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pelunasan TGR dapat dilakukan dalam jangka waktu kurang dari atau lebih dari 1 tahun tergantung bunyi SKTJM dan atau Surat Keputusan Pembebanan dan atau Surat Ketetapan pengadilan. Jika jangka waktu pelunasan TGR kurang dari satu tahun, maka disajikan sebagai piutang dalam kelompok aset lancar. Namun jika jangka waktu pelunasannya lebih dari 1 tahun, maka disajikan dalam pos “Aset Lainnya” (menurut SAP) atau dalam pos “Piutang Jangka Panjang” (menurut PMK Nomor 219 Tahun 2013).

Penyelesaian atas TP/TGR dapat dilakukan dengan cara damai (di luar pengadilan) atau melalui pengadilan. Jika penyelesaian tagihan tersebut dilakukan dengan cara damai, maka pengakuan TP/TGR dilakukan setelah proses pemeriksaan selesai dan telah ada SKTJM dari pihak yang bersangkutan. Akan tetapi, jika pihak yang terkait memilih menggunakan jalur pengadilan, selama proses pengadilan masih berlangsung, cukup diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Pengakuan TP/TGR baru dilakukan setelah terdapat surat ketetapan dan telah diterbitkan Surat Penagihan. Dalam hal terdapat barang/uang yang disita oleh negara sebagai jaminan maka hal ini wajib diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

b. Pengakuan Tagihan Penjualan Angsuran; Tuntutan Perbendaharaan; Tuntutan Ganti Rugi

Tagihan Penjualan Angsuran diakui ketika kontrak/surat perjanjian/berita acara penjualan aset pemerintah dan Berita Acara Serah Terima Barang ditandatangani oleh kedua belah pihak (penjual dan pembeli). Tuntutan Perbendaharaan diakui ketika SKTJM dan atau Surat Keputusan Pembebanan dari BPK dan atau surat ketetapan dari pengadilan terbit. Sementara itu, TGR diakui ketika SKTJM dan atau surat ketetapan dari pengadilan terbit.

c. Pengukuran Tagihan Penjualan Angsuran; Tuntutan Perbendaharaan; Tuntutan Ganti Rugi

Tagihan Penjualan Angsuran dinilai sebesar nilai nominal dari kontrak/surat perjanjian/ berita acara penjualan aset yang bersangkutan setelah dikurangi dengan angsuran yang telah dibayarkan oleh pegawai ke kas negara. Tuntutan Perbendaharaan dinilai sebesar nilai nominal dalam SKTJM dan atau Surat Keputusan Pembebanan dan atau surat ketetapan dari pengadilan (jika diselesaikan melalui jalur pengadilan), setelah dikurangi dengan setoran yang telah dilakukan oleh bendahara yang bersangkutan ke kas negara. Tuntutan Ganti Rugi dinilai sebesar nilai nominal dalam SKTJM dan atau surat ketetapan dari pengadilan (jika diselesaikan melalui jalur pengadilan) setelah dikurangi dengan setoran yang telah dilakukan oleh pegawai yang bersangkutan ke kas negara.

d. Pengurangan Tagihan Penjualan Angsuran; Tuntutan Perbendaharaan; Tuntutan Ganti Rugi

Pengurangan nilai TPA; TP; TGR bisa terjadi karena adanya penerimaan angsuran. Namun demikian, pengurangan tersebut dapat juga terjadi pada setiap akhir tahun, dimana bagian dari TPA; TP; TGR yang akan jatuh tempo pada tahun depan, direklasifikasikan ke dalam akun "Bagian Lancar TPA; TP; TGR," dan disajikan sebagian bagian dari pos Piutang jangka Pendek." Reklasifikasi ini otomatis akan mengurangi akun TPA; TP; TGR, yaitu sebesar jumlah yang akan jatuh tempo ditahun depan. Jika seluruh TPA; TP; TGR yang tersisa akan jatuh tempo dalam kurun waktu satu tahun atau kurang, maka jumlah tersebut dicatat sebagai Bagian Lancar TPA; TP; TGR. Reklasifikasi ini dilakukan untuk tujuan penyusunan neraca.

Pada awal tahun berikutnya, akun “Bagian Lancar TPA; TP; TGR” dapat dinihilkan dan direklasifikasikan kembali ke dalam akun “TPA; TP; TGR.” Hal ini dilakukan dengan membuat jurnal balik atas jurnal reklasifikasi yang telah dibuat di akhir tahun. Namun, jurnal balik bisa saja tidak dibuat. Hanya saja, jika jurnal balik tidak dibuat di awal tahun, maka penerimaan pembayaran angsuran dilakukan dengan mengkredit (mengurangi) akun “Bagian Lancar TPA; TP; TGR.” Jika pada awal tahun dibuat jurnal balik, maka penerimaan pembayaran angsuran dilakukan dengan mengkredit (mengurangi) akun “TPA; TP; TGR”.

- e. Jurnal Standar Tagihan Penjualan Angsuran; Tuntutan Perbendaharaan; Tuntutan Ganti Rugi Jurnal standar untuk membukukan transaksi terkait TPA; TP; dan TGR memiliki bunyi yang sama. Jurnal tersebut terdiri dari jurnal timbulnya TPA, TP, TGR; jurnal reklasifikasi; jurnal balik; jurnal penerimaan angsuran (pembayaran).**

- 1) Jurnal Timbulnya TPA; TP; TGR

Ketika dokumen sumber yang membuktikan terjadinya transaksi TPA; TP; TGR terbit, Satker akan membuat jurnal berikut ini hanya dalam Buku Besar Akrualnya,

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Tagihan Penjualan Angsuran	Xxx	
XXXXXX	Pendapatan LO - PNBP...(sesuai MAP)		xxx

- 2) Jurnal Reklasifikasi TPA; TP; TGR

Jurnal Reklasifikasi TPA; TP; TGR hanya dibuat pada akhir tahun untuk menunjukkan tingkat likuiditas pos-pos yang ada di neraca. Jurnal ini dilakukan berdasarkan memo penyesuaian untuk melakukan reklasifikasi akun TPA; TP; TGR yang angsurannya akan diterima tahun depan, ke aset lancar (bagian dari pos Piutang Jangka Pendek). Jurnal reklasifikasi ini hanya dibuat di Buku Besar Akrual satker, sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Bagian Lancar TPA; TP; TGR...	Xxx	
XXXXXX	TPA; TP; TGR...		Xxx

3) Jurnal Balik TPA; TP; TGR

Jurnal balik TPA; TP; TGR dibuat pada awal tahun untuk mengembalikan bagian lancar TPA; TP; TGR ke aset non lancar (TPA; TP; TGR). Jurnal balik ini bersifat optional dan hanya dibuat di Buku Besar AkruaI satker, yaitu sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	TPA; TP; TGR...	Xxx	
XXXXXX	Bagian Lancar TPA; TP; TGR...		Xxx

4) Jurnal Penerimaan Angsuran TPA; TP; TGR

Ketika dokumen sumber yang membuktikan diterimanya angsuran TPA; TP; TGR terbit, Satker dan SAKUN akan membuat jurnal penerimaan angsuran TPA; TP; TGR dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar AkruaInya. Jurnal penerimaan angsuran TPA; TP; TGR di Buku Besar Kas Satker adalah sebagai berikut:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	Xxx	
XXXXXX	Pendapatan LRA - PNBP...(sesuai MAP)		xxx

dan di Buku Besar AkruaI Satker (jika di awal tahun dibuat jurnal balik)

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	Xxx	
XXXXXX	TPA; TP; TGR		xxx

Akan tetapi, jika Satker tidak membuat jurnal balik di awal tahun, jurnal penerimaan angsuran yang dibuat dalam Buku Besar Akrualnya adalah sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	Xxx	
XXXXXX	Bagian Lancar TPA; TP; TGR		xxx

Di sisi lain, atas penerimaan angsuran tersebut, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kas dan Setara Kas	Xxx	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain		xxx

Jurnal Pengurangan TPA; TP; TGR

Pada akhir tahun, bagian Tagihan Penjualan Angsuran yang akan jatuh tempo atau akan diterima pembayarannya pada tahun depan direklasifikasikan ke dalam aset lancar dengan cara membukukannya ke dalam akun Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran. Kemudian, pada saat yang sama Tagihan Penjualan Angsuran akan dikurangi dengan jumlah yang sama. Reklasifikasi tersebut dilakukan oleh SAI dan SAU dengan membuat jurnal sebagai berikut.

Jurnal memunculkan akun Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	Xxx	
XXXXXX	Cadangan Piutang		xxx

Jurnal mengurangi akun Tagihan Penjualan Angsuran

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	Xxx	
XXXXXX	Tagihan Penjualan Angsuran		xxx

Contoh soal.

Pada tanggal 19 Agustus 2015, Satker Petani menjual mobil dinas kepada karyawan dengan harga sebesar Rp72 juta. Berdasarkan perjanjian jual beli tanggal 25 Agustus 2015, pembayaran atas pembelian tersebut akan dilakukan dengan cara mengangsur setiap bulan melalui pemotongan gaji, dengan angsuran sebesar Rp2 Juta/bulan. Angsuran pertama dimulai pada tanggal 5 September 2015. Jurnal yang dibuat Satker ABC dan SAU untuk membukukan transaksi di atas adalah sebagai berikut.

- 1). Jurnal di SAI untuk membukukan TPA (hanya dibuat di Buku Besar AkruaI saja).

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Tagihan Penjualan Angsuran	72 juta	
XXXXXX	Pendapatan LO - PNPB...		72 juta

SAKUN tidak membuat jurnal terkait kemunculan TPA

- 2). Jurnal untuk membukukan penerimaan angsuran, setiap tanggal 5 dimulai pada bulan September 2015. Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	2 juta	
XXXXXX	Pendapatan LRA - PNPB		2 juta

Jurnal di Buku Besar AkruaI SAI

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	2 juta	

XXXXXX	Tagihan Penjualan Angsuran		2 juta
--------	-------------------------------	--	--------

Jurnal di Buku Besar Kas dan Akrua! SAKUN

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kas dan Setara Kas	2 juta	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain		2 juta

- 3). Jurnal Reklasifikasi pada tanggal 31 Desember 2015

Jurnal ini hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Bagian Lancar TPA	24 juta	
XXXXXX	Tagihan Penjualan Angsuran		24 juta

- 4). Jurnal Balik pada tanggal 1 Januari tahun 2016.

Jurnal ini hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Tagihan Penjualan Angsuran	24 juta	
XXXXXX	Bagian Lancar TPA		24 juta

Jika pada tanggal 1 Januari 2016 Satker tidak membuat jurnal balik, maka penjurnalan dalam Buku Besar Akrua! atas penerimaan angsuran TPA, dilakukan dengan mengkredit akun Bagian Lancar TPA, bukan akun TPA-nya. Sementara itu, jurnal di Buku Besar Kasnya sama. Misalnya tanggal 5 Januari diterima angsuran TPA sebesar Rp2 juta dan Satker tidak membuat jurnal balik di awal tahun. Jurnal yang dibuat SAI dalam Buku Besar Kasnya sama dengan jurnal yang telah dijelaskan sebelumnya, tapi jurnal dalam Buku Besar Akrualnya adalah sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	2 juta	
XXXXXX	Bagian Lancar TPA		2 juta

9. Kemitraan dengan Pihak Ketiga (Bangun, Kelola, Serah dan Bangun, Serah, Kelola)

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. Kemitraan dengan pihak ketiga yang akan dibahas dalam buku ini adalah dengan pola: Bangun, Kelola, Serah dan Bangun, Serah, Kelola.

a. Pengertian Bangun, Kelola, Serah dan Bangun, Serah, Kelola

Istilah Bangun Kelola Serah (BKS) yang ada di SAP sama dengan Bangun Guna Serah (BGS) yang ada di PP Nomor 27 Tahun 2014 tentang “Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah” Bangun Guna Serah adalah Pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah berupa tanah oleh pihak lain dengan cara mendirikan bangunan dan/atau sarana berikut fasilitasnya, kemudian didayagunakan oleh pihak lain tersebut dalam jangka waktu tertentu yang telah disepakati, untuk selanjutnya diserahkan kembali tanah beserta bangunan dan/atau sarana berikut fasilitasnya setelah berakhirnya jangka waktu (PP Nomor 27 Tahun 2014, Pasal 1). Jangka waktu (konsesi) BGS/BSG paling lama 30 (tiga puluh) tahun terhitung sejak perjanjian ditandatangani, hanya berlaku untuk 1 (satu) kali dan tidak dapat diperpanjang.

Istilah Bangun Serah Kelola (BSK) yang ada di SAP sama dengan Bangun Serah Guna (BSG) yang ada di PP Nomor 27 Tahun 2014. Bangun Serah Guna adalah Pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah berupa tanah oleh pihak lain dengan cara mendirikan bangunan dan/atau sarana berikut fasilitasnya, dan setelah selesai pembangunannya diserahkan untuk didayagunakan oleh pihak lain tersebut dalam jangka waktu tertentu yang disepakati.

(PP Nomor 27 Tahun 2014, Pasal 1). Jangka waktu (konsesi) BGS/BSG paling lama 30 (tiga puluh) tahun terhitung sejak perjanjian ditandatangani, hanya berlaku untuk 1 (satu) kali dan tidak dapat diperpanjang. Pihak yang dapat melakukan BGS/BSG adalah Pengelola Barang (PMK Nomor 78 Tahun 2014, Pasal 103).

b. Pengakuan Bangun, Kelola, Serah dan Bangun, Serah, Kelola

BKS dan BSK diakui ketika surat perjanjian/kontrak kerja samanya ditandatangani. Pengakuan ini mengakibatkan adanya reklasifikasi dari pos Aset Tetap (tanah) ke pos Aset Lainnya (Aset Kemitraan). Aset kemitraan dengan pola BKS hanya berupa tanah yang diserahkan pemerintah dalam kerja sama kemitraan ini.

Aset kerja sama/kemitraan dengan pola BSK berupa gedung dan/atau sarana berikut fasilitasnya diakui pada saat gedung dan/atau sarana berikut fasilitasnya selesai dan siap digunakan. Dalam pola kemitraan dengan BSK, pemerintah harus mengakui adanya Utang Kemitraan dengan Pihak ke Tiga, yaitu sebesar nilai aset yang dibangun oleh mitra dan telah diserahkan kepada pemerintah pada saat pembangunan tersebut selesai.

Setelah masa kerja sama berakhir, aset kemitraan harus diaudit oleh aparat pengawas fungsional sebelum diserahkan kepada pengelola barang dan/atau pengguna barang. Penyerahan kembali aset kemitraan dituangkan dalam berita acara serah terima barang. Setelah itu, pengelola barang menetapkan status penggunaan atas aset kemitraan tersebut. Berdasarkan status penggunaan tersebut aset kemitraan yang ada dalam pos Aset Lainnya dipindahkan ke pos Aset Tetap sesuai jenisnya.

c. Pengukuran Bangun, Kelola, Serah dan Bangun, Serah, Kelola

Aset kemitraan diukur berdasarkan nilai bersih yang tercatat pada saat perjanjian atau nilai wajar pada saat perjanjian, dipilih yang paling objektif atau paling berdaya uji. (PMK Nomor 219 Tahun 2013). Pada pola kemitraan dengan BKS, aset kemitraan hanya dicatat sebesar nilai tanah yang diserahkan untuk dikerjasamakan. Akan tetapi, pada

pola BSK, aset kemitraan yang dicatat dan disajikan dalam neraca meliputi tanah berikut bangunan dan fasilitas yang diserahkan oleh mitra kerja sama kepada pemerintah.

Aset hasil kerjasama kemitraan yang telah diserahkan kepada pemerintah setelah masa kerja sama berakhir dan telah ditetapkan status penggunaannya dicatat sebesar nilai bersih yang tercatat atau sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diserahkan, dipilih yang paling objektif atau paling berdaya uji.

d. Jurnal Standar Bangun, Kelola, Serah dan Bangun, Serah, Kelola

1). Jurnal Saat Kontrak BKS/BSK ditandatangani

Ketika surat perjanjian/kontrak kerja sama BKS/BSK terbit, Satker pelaksana BKS/BSK akan membuat jurnal hanya di Buku Besar Akrualnya saja, yaitu:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kemitraan dengan Pihak Ke tiga – BKS/BSK	Xxx	
XXXXXX	Aset Tetap		xxx

2). Jurnal saat berita acara serah terima gedung dan/atau sarana berikut fasilitasnya diserahkan ke pemerintah ketika proses pembangunan selesai (dalam pola BSK).

Jurnal ini hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrualnya dengan jurnal sebagai berikut

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kemitraan dengan Pihak Ke tiga – BKS/BSK	Xxx	
XXXXXX	Utang Kemitraan		xxx

Jurnal saat utang kemitraan dibayar satker pengelola aset kemitraan Jurnal ini dibuat SAI dalam Buku Besar Kasnya sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Belanja Modal	Xxx	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

Dan dalam Buku Besar Akrualnya sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Utang Kemitraan	Xxx	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

- 3). Jurnal ketika masa kerja sama kemitraan berakhir, aset kemitraan sudah diserahkan kembali ke pemerintah dan penetapan status penggunaan atas aset kemitraan tersebut telah terbit,.
Jurnal ini hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrualnya dengan jurnal sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Aset Tetap ... (sesuai klasifikasinya)	Xxx	
XXXXXX	Kemitraan dengan Pihak Ke tiga - BKS/BSK		Xxx

10. Kas yang Dibatasi Penggunaannya

a. Pengertian Kas yang Dibatasi Penggunaannya

Kas yang dibatasi penggunaannya adalah uang milik/hak pemerintah namun penggunaannya telah dibatasi atau diikat untuk membiayai kegiatan tertentu dalam waktu lebih dari 12 bulan sejak tanggal pelaporan sebagai akibat ketetapan/keputusan baik dari pemerintah maupun dari pihak di luar pemerintah, misalnya pihak pengadilan, misalnya Dana Abadi Umat dan Dana Abadi Pendidikan. Kas yang dibatasi penggunaannya juga bisa dimaksudkan untuk membiayai suatu kegiatan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran.

b. Pengakuan Kas yang Dibatasi Penggunaannya.

Kas yang Dibatasi Penggunaannya diakui pada saat kas disisihkan atau ditempatkan pada suatu rekening tertentu yang dimaksudkan untuk membiayai kegiatan tertentu.

c. Pengukuran Kas yang Dibatasi Penggunaannya

Kas yang Dibatasi Penggunaannya diukur sebesar nilai nominal kas yang disisihkan atau ditempatkan pada suatu rekening tertentu yang dimaksudkan untuk membiayai kegiatan tertentu.

d. Jurnal Standar Kas yang Dibatasi Penggunaannya

Jurnal Kas yang Dibatasi Penggunaannya hanya dibuat oleh SAI dalam Buku Besar Akrualnya. Jurnal ini dibuat ketika terjadi penyisihan atau penempatan kas pada rekening tertentu untuk kegiatan yang telah ditentukan. Jurnal tersebut adalah sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Aset Lainnya (Kas yang Dibatasi Penggunaannya)	Xxx	
XXXXXX	Kas dan Setara		xxx

11. Aset Lain-Lain

Ada kalanya pemerintah memiliki aset lainnya yang tidak dapat dikategorikan ke dalam Aset Tak Berwujud, TPA, TP, TGR, Kemitraan dengan Pihak Ketiga dan Kas yang Dibatasi Penggunaannya.

a. Pengertian Aset Lain-Lain

Aset Lain-lain merupakan aset lainnya yang tidak dapat dikategorikan ke dalam Aset Tak Berwujud, TPA, TP, TGR, Kemitraan dengan Pihak Ketiga dan Kas yang Dibatasi Penggunaannya. Aset lain-lain dapat berupa aset tetap pemerintah yang dihentikan dari penggunaan aktif karena usang atau karena sedang menunggu proses pemindahtanganan (misalnya dijual atau dihibahkan).

Selain itu, aset lain-lain juga dapat berupa aset eks Pertamina, aset kontraktor kontrak kerja sama (KKKS) minyak dan gas bumi, dan aset PT Perusahaan Pengelola Aset (PT PPA).

b. Pengakuan Aset Lain-Lain

Aset lain-lain diakui pada saat aset tetap dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah.

c. Pengukuran Aset Lain-Lain

Aset lain-lain yang berasal dari aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah diukur berdasarkan nilai tercatatnya.

d. Penghapusan Aset Lain-Lain

Aset lain-lain yang berasal dari aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif diakui ketika dokumen sumber untuk mengeliminasi aset tersebut dari neraca diperoleh. Misalnya jika aset tersebut akan dihibahkan, berita acara serah terima hibah atas aset tersebut telah terbit; jika aset tersebut akan dimusnahkan, surat persetujuan dan keputusan penghapusan untuk dimusnahkan atas aset tersebut sudah terbit.

e. Jurnal Standar Aset Lain-Lain

Pembukuan atas kemunculan aset lain-lain dilakukan ketika dokumen sumber sebagai bukti pendukungnya telah tersedia. Misalnya surat permohonan persetujuan penghapusan aset atas aset tetap yang sudah dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah.

Jurnal ini hanya dibuat dalam Buku Besar AkruaI SAI dengan jurnal sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Aset Lainnya – Aset Lain-Lain	Xxx	
XXXXXX	Aset Tetap		xxx

f. Jurnal Penghapusan Aset Lain Lain.

Penghapusan Aset Lain-Lain dilakukan ketika dokumen sumber yang mendukung penghapusan tersebut terbit. Penghapusan ini berarti mengeliminasi aset lain-lain dari neraca.

Jurnal penghapusan hanya dibuat dalam Buku Besar AkruaI SAI dengan jurnal sebagai berikut.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Defisit Kegiatan Non Operasional – Penghapusan Aset Lain-Lain	Xxx	
XXXXXX	Aset Lainnya-Aset Lain Lain		xxx

D. Penyajian dan Pengungkapan Aset Lainnya

Aset lainnya disajikan dalam neraca dalam kelompok tersendiri setelah Aset Tetap sebesar nilai tercatatnya. Selain itu, dalam Catatan atas Laporan Keuangan diungkapkan pula rincian dari aset lainnya secara memadai.

E. Rangkuman

1. Aset Lainnya adalah aset nonlancar pemerintah, yang tidak bisa diklasifikasikan ke dalam kelompok investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadangan. Aset Lainnya menurut SAP antara lain terdiri dari: Aset Tak Berwujud; TPA; TP/TGR; Kemitraan dengan Pihak Ketiga; Kas yang Dibatasi Penggunaannya; Aset Lain-lain.
2. Aset Tak Berwujud merupakan salah bentuk aset lainnya yang biasanya diperoleh melalui pembelian. Pembelian yang ditujukan untuk memperoleh aset lainnya seharusnya berasal dari belanja modal.
3. 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.
4. TPA adalah jumlah yang dapat diterima pemerintah dari penjualan aset pemerintah secara angsuran kepada pegawai pemerintah. TPA dinilai sebesar nilai nominal dari kontrak/surat perjanjian/ berita acara penjualan aset yang bersangkutan setelah dikurangi dengan angsuran yang telah dibayarkan oleh pegawai ke kas negara. TPA diakui ketika kontrak/surat perjanjian/berita acara penjualan aset pemerintah dan Berita Acara Serah Terima Barang ditandatangani oleh kedua belah pihak (pemerintah dan karyawan/pembeli).
5. TP adalah jumlah yang dapat diterima pemerintah dalam jangka waktu lebih dari 1 tahun, karena adanya tuntutan atas kerugian negara yang

timbul akibat kelalaian atau perbuatan melawan hukum, yang dilakukan oleh bendahara. TGR adalah jumlah yang dapat diterima pemerintah dalam jangka waktu lebih dari 1 tahun, karena adanya tuntutan atas kerugian negara yang timbul akibat kelalaian atau perbuatan melawan hukum, yang dilakukan oleh pegawai negeri bukan bendahara atau pihak lain. TP diakui ketika SKTJM dan atau Surat Keputusan Pembebanan dari BPK dan atau surat ketetapan dari pengadilan terbit. Sementara itu, TGR diakui ketika SKTJM dan atau surat ketetapan dari pengadilan terbit.

6. Pengurangan nilai TPA; TP atau TGR bisa terjadi karena adanya penerimaan angsuran. Namun demikian, pengurangan tersebut dapat juga terjadi pada setiap akhir tahun, dimana bagian dari TPA; TP atau TGR yang akan jatuh tempo pada tahun depan, direklasifikasikan sebagai piutang jangka pendek, yaitu sebagai Bagian Lancar TPA/TP/TGR.
7. BKS adalah suatu bentuk kerjasama berupa pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya serta mendayagunakannya dalam jangka waktu tertentu, untuk kemudian menyerahkan kembali bangunan dan atau sarana lain berikut fasilitasnya kepada pemerintah setelah berakhirnya jangka waktu yang disepakati (masa konsesi).” Dalam pola kerja sama dengan BKS, pencatatannya dilakukan terpisah oleh masing-masing pihak. BKS diakui ketika surat perjanjian/kontrak kerja samanya ditandatangani dan dicatat sebesar nilai aset yang diserahkan oleh pemerintah kepada pihak mitra.
8. Bangun, Serah, Kelola (BSK) adalah pemanfaatan aset pemerintah oleh pihak mitra, dengan cara pihak mitra tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya kemudian menyerahkan aset yang dibangun tersebut kepada pemerintah untuk dikelola sesuai dengan tujuan pembangunan aset tersebut.” Aset BSK diakui ketika surat perjanjian/kontrak kerja samanya ditandatangani. Aset BSK dicatat sebesar nilai perolehan aset yang dibangun yaitu sebesar nilai aset yang diserahkan pemerintah dalam rangka kerja sama ditambah dengan nilai bangunan dan/atau sarana serta fasilitas lainnya yang diserahkan mitra kepada pemerintah. Dalam kerja sama dengan pola BSK, selain mencatat asetnya, pemerintah juga mencatat kewajiban kepada pihak ketiga atas kerja sama tersebut, yaitu sebesar jumlah yang telah dikeluarkan oleh

pihak ketiga untuk membangun aset BSK.

9. Jangka waktu pengoperasian (konsesi) BKS atau BSK paling lama 30 tahun terhitung sejak perjanjian ditandatangani dan tidak dapat diperpanjang. Ketika masa konsesi tersebut berakhir, Pengelola Barang harus menetapkan status penggunaan aset dari hasil BKS atau BSK tersebut.
10. Aset Lain-lain merupakan aset lainnya yang tidak dapat dikategorikan ke dalam ATB, TPA, TP, TGR, Kemitraan dengan Pihak Ketiga, atau Dana yang Dibatasi Penggunaannya. Aset lain- lain yang berasal dari aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah dicatat sebesar nilai tercatatnya.

F. Latihan Soal

1. Satker ABC menjual 1 unit rumah dinas kepada seorang karyawannya seharga Rp240juta. Surat Perjanjian Jual Beli tersebut ditandatangani ke dua belah pihak pada tanggal 8 Februari 2015. Dalam Surat Perjanjian tersebut dinyatakan bahwa pembeli akan melakukan pembayaran dengan cara mengangsur selama 10 tahun melalui pemotongan gaji, dengan angsuran sebesar Rp2 juta/bulan dimulai sejak tanggal 8 Maret 2015. Sampai dengan tanggal 31 Desember 2015, jumlah angsuran yang sudah diterima adalah sebesar Rp20 juta.
2. Pada tanggal 28 Juni 2015 seorang pejabat menghilangkan kendaraan dinas di luar jam kantor dan diluar kantor. Pada tanggal 6 Agustus 2015 yang bersangkutan menandatangani SKTJM dan dalam surat tersebut tertera kesediaannya untuk membayar ganti rugi kepada negara sebesar Rp60juta. Ganti rugi tersebut akan dilakukan dengan cara mengangsur melalui pemotongan gaji dengan angsuran sebesar Rp2,5juta/bulan, dimulai sejak tanggal 6 September 2015. Sampai dengan tanggal 31 Desember 2015, jumlah angsuran yang sudah diterima adalah sebesar Rp10 juta
3. Saudara diminta untuk membukukan transaksi di atas, di SAI dan SAKUN, baik dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrualnya.

BAB XII

AKUNTANSI KEWAJIBAN

A. Pengertian dan Klasifikasi Kewajiban

Kewajiban menurut PSAP 09 paragraf 5 adalah “utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.” Dalam pemerintahan, kewajiban dapat timbul antara lain karena perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah; kewajiban kepada masyarakat luas yaitu kewajiban tunjangan, kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran pajak dari wajib pajak, bagi hasil pendapatan ke entitas lainnya; kewajiban dengan pemberi jasa lainnya; utang atau pinjaman yang dilakukan pemerintah kepada masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintahan lain, atau lembaga internasional.

Dalam neraca pemerintah, kewajiban di klasifikasikan berdasarkan jatuh temponya. Oleh karena itu, kewajiban di neraca dikelompokkan ke dalam: Kewajiban jangka pendek dan Kewajiban jangka panjang.

B. Kewajiban Jangka Pendek

Pemerintah harus dapat mengetahui dengan tepat kapan kewajiban-kewajiban yang menjadi tanggung jawabnya jatuh tempo agar dapat diklasifikasikan dan disajikan di neraca dengan baik.

1. Pengertian Kewajiban Jangka Pendek

Kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

2. Klasifikasi Kewajiban Jangka Pendek

Klasifikasi kewajiban jangka pendek umumnya didasarkan pada sifat transaksi masa lalu yang menimbulkan kewajiban. Berikut ini adalah beberapa akun dari pos kewajiban jangka pendek yang ada di neraca pemerintah pusat:

- a. Uang Muka dari Kas Umum Negara
- b. Utang Kepada Pihak Ketiga

- c. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
- d. Utang Bunga
- e. Utang Transfer
- f. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang
- g. Utang Jangka Pendek Lainnya

a. Uang Muka dari Kas Umum Negara

Uang Muka dari KUN merupakan salah satu jenis kewajiban jangka pendek entitas pemerintah yang hanya muncul di Neraca K/L dan pada Neraca Pemerintah Pusat akun tersebut tidak muncul lagi.

1). Pengertian Uang Muka dari Kas Umum Negara

Uang Muka dari KUN merupakan sisa uang persediaan (UP) pada bendahara pengeluaran, yang sampai dengan tahun anggaran berakhir belum disetor ke kas umum negara. Pada pemerintah pusat, akun tersebut hanya muncul di Neraca K/L. Setelah proses konsolidasi dengan Neraca Bendahara Umum Negara (BUN) untuk menghasilkan LKPP (Laporan keuangan Pemerintah Pusat), akun ini akan tereliminasi, sehingga dalam Neraca Pemerintah Pusat akun ini tidak nampak lagi.

2). Pengakuan Uang Muka dari Kas Umum Negara

Uang muka dari KUN diakui pada saat bendahara pengeluaran menerima UP dari Kas Umum Negara. Sepanjang tahun tidak ada jurnal yang dilakukan untuk menambah atau mengurangi saldo Uang Muka dari KUN. Akun ini akan dieliminasi pada akhir tahun ketika SP2D-GU Nihil terbit dan/atau ketika sisa uang persediaan disetorkan seluruhnya ke kas negara.

3). Pengukuran Uang Muka dari Kas Umum Negara

Uang muka dari KUN dinilai dan disajikan di neraca sebesar saldo uang persediaan (UP) yang masih ada di tangan bendahara pengeluaran, yang sampai dengan tahun anggaran berakhir (tanggal neraca) belum disetorkan dan/atau belum dipertanggungjawabkan ke kas negara.

4). Jurnal Standar

Pencatatan Uang Muka dari KUN dimulai ketika satker menerima SP2D-UP dari Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) dan berakhir ketika satker menerima SP2D-GU Nihil dan menyetorkan sisa UP yang ada padanya ke kas umum negara.

- a). Jurnal saat Satker Menerima Uang Persediaan (SP2D – UP terbit) Ketika SP2D-UP terbit, SAI akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	
XXXXXX	Uang Muka dari KUN		xxx

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Pengeluaran Transito	xxx	
XXXXXX	Kas dan Setara Kas.		xxx

- b). Jurnal Eliminasi Akun Uang Muka dari KUN

Pengurangan dan/atau penghapusan Akun Uang Muka dari KUN dilakukan ketika Satker menerima SP2D-GU Nihil dari KPPN dan menyetorkan sisa UP yang ada ditangannya. Saat menerima SP2D-GU Nihil dan menyetorkan sisa UP yang ada ditangannya SAI akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Uang Muka dari KUN	xxx	
XXXXXX	Kas di Bendahara Pengeluaran		xxx

Di sisi lain, ketika SP2D-GU Nihil terbit dan setoran sisa UP diterima di kas negara, SAKUN akan membuat

jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kas dan Setara Kas	xxx	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx
XXXXXX	Penerimaan Transito		xxx
	Pengeluaran Transito		xxx

b. Utang kepada Pihak Ketiga (*Account Payable*)

Pada akhir tahun, pemerintah seharusnya dapat mengidentifikasi kewajiban-kewajiban kepada pihak ke tiga yang harus dipenuhi pada tahun depan, sehubungan dengan barang/jasa yang telah diterima. Kewajiban-kewajiban tersebut dilaporkan di neraca sebagai kewajiban jangka pendek.

1). Pengertian Utang kepada Pihak Ketiga

Utang Kepada Pihak Ketiga merupakan kewajiban pemerintah atas barang/jasa yang telah diterima dari pihak ketiga, namun sampai dengan tahun anggaran berakhir belum dibayar. Misalnya, kewajiban pemerintah untuk membayar kepada kontraktor atas persentase penyelesaian fisik pekerjaan yang dilakukannya berdasarkan kontrak konstruksi (umumnya terjadi pada kontrak yang multiyears); kewajiban pemerintah untuk membayar kontraktor atas pekerjaan yang telah diserahkan tetapi sampai dengan tanggal neraca belum dibayar oleh pemerintah.

2). Pengakuan Utang kepada Pihak Ketiga

Pada dasarnya, dalam transaksi pembelian barang/jasa, utang diakui pada saat barang/jasa diserahkan sesuai perjanjian tetapi pada tanggal pelaporan belum dibayar. Misalnya, jika pembelian barang dilakukan dengan cara *FOB destination point (C&F)*, utang diakui pada saat barang yang dibeli sudah diterima tetapi belum dibayar; atau jika pembelian barang dilakukan cara *FOB shipping point*, utang diakui pada saat barang sudah diserahkan kepada perusahaan jasa pengangkutan (dalam perjalanan) tetapi sampai dengan

tanggal pelaporan belum dibayar.

Dalam hal kontrak pembangunan (kontrak konstruksi) atas fasilitas atau peralatan, utang diakui pada saat sebagian/seluruh pekerjaan telah diselesaikan sebagaimana dituangkan dalam berita acara kemajuan pekerjaan/serah terima, tetapi sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayar.

3). Pengukuran Utang kepada Pihak Ketiga

Utang kepada Pihak Ketiga dicatat sebesar kewajiban entitas pemerintah terhadap barang/jasa yang sudah diterima tapi belum dibayar sesuai kesepakatan atau perjanjian.

4). Jurnal Standar Utang kepada Pihak Ketiga

Jurnal standar terkait timbulnya dan dibayarnya “Utang kepada Pihak Ketiga,” akibat terjadinya transaksi pembelian/pengadaan barang telah dijelaskan dalam Bab 5 tentang Akuntansi Bellanja, Beban, dan Transfer.”

c. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)

Sebagai pemberi kerja, pemerintah memiliki kewenangan memungut iuran yang menjadi kewajiban PNS untuk kemudian menyetorkannya kepada pihak yang mengelola iuran tersebut. Misalnya iuran Taspen, Bapertarum, dan Askes. Bagi pemerintah pusat, potongan iuran tersebut merupakan PFK. Pungutan/potongan PFK tersebut seharusnya diserahkan kepada pihak lain (PT Taspen, Bapertarum, dan PT Askes) dalam jumlah yang sama dengan jumlah yang telah dipungut/dipotong pemerintah dan biasanya dilakukan pada awal bulan berikutnya.

1). Pengertian Utang PFK

Utang PFK merupakan utang yang timbul karena pemerintah belum menyetor kepada pihak lain atas pungutan/potongan PFK yang dilakukannya, dari Surat Perintah Membayar (SPM) atau dokumen lain. Misalnya, pungutan/potongan PFK yang dilakukan pemerintah terhadap PNS berupa pungutan iuran Taspen, Bapertarum, dan Askes. Jika pada akhir tahun pemerintah belum menyetorkan pungutan/potongan PFK tersebut, maka kewajiban menyetor

tersebut harus disajikan di neraca sebagai utang PFK.

2). Pengakuan Utang PFK

Utang PFK diakui pada saat BUN melakukan pemotongan atas SPM-Ls Gaji untuk pungutan PFK. Utang PFK ini hanya dibukukan di BUN selaku pengelola kas. Untuk kepraktisan, Utang PFK diakui pada saat menyusun laporan keuangan atau pada akhir tahun ketika akan menyusun neraca, yaitu ketika ditemukan adanya potongan PFK yang belum disetor kepada pihak yang terkait.

3). Pengukuran Utang PFK

Utang PFK dinilai sebesar saldo pungutan/potongan PFK yang sampai dengan tanggal neraca belum disetorkan oleh pemerintah (dalam hal ini BUN) kepada pihak yang terkait.

4). Jurnal Standar Utang PFK

Jurnal terkait pemotongan dan penyetoran PFK hanya dibukukan oleh SAKUN.

a). Jurnal Pembayaran gaji yang disertai potongan PFK

Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Belanja Pegawai - Gaji	1.000	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		1.000

Jurnal di Buku Besar Akrua SAI

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Beban Pegawai - Gaji	1.000	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		1000

Jurnal di Buku Besar Kas dan Akrua SAKUN

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain	1.000	
XXXXXX	Penerimaan PFK		100
	Kas dan Setara Kas		900

- b). Jurnal ketika menyetorkan potongan PFK ke pihak yang ber hak. Misalnya hanya disetorkan Rp90, maka SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Pengeluaran PFK	90	
	Kas dan Setara Kas		90

- c). Jurnal membukukan Utang PFK di akhir tahun

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Penerimaan PFK	10	
	Utang PFK		10

d. Utang Bunga

Utang pemerintah baik jangka pendek seperti SPN (Surat Perbendaharaan Negara), maupun jangka panjang seperti utang luar negeri, utang obligasi negara, surat utang negara, utang jangka panjang sektor perbankan, dan utang jangka panjang lainnya, biasanya mengandung unsur bunga. Biaya bunga tersebut harus dibayar oleh pemerintah. Sepanjang belum dibayar, maka biaya bunga tersebut harus disajikan di neraca sebagai utang bunga. Selain bunga itu sendiri, dalam akun utang bunga juga termasuk utang *commitment fee*, yaitu utang yang timbul sehubungan dengan beban atas pokok dana yang telah disepakati dan disediakan oleh kreditor tetapi belum ditarik oleh debitur.

1). Pengertian Utang Bunga

Utang Bunga adalah kewajiban pemerintah untuk membayar bunga (biaya pinjaman) atas pinjaman yang dilakukannya. Pada pemerintah pusat akun ini terdapat dalam neraca entitas yang mengelola utang negara, yaitu DJPU dan neraca pemerintah pusat.

2). Pengakuan Utang Bunga

Utang bunga diakui pada setiap akhir periode pelaporan ketika akan menyusun laporan keuangan (PSAP 09 Paragraf 40).

3). Pengukuran Utang Bunga

Utang bunga dinilai sebesar biaya pinjaman (kewajiban bunga dan/atau *commitment fee*) yang telah terjadi namun sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayar oleh pemerintah. Besaran kewajiban tersebut pada naskah perjanjian pinjaman biasanya dinyatakan dalam persentase dan periode tertentu yang telah disepakati oleh para pihak.

4). Jurnal Standar Utang Bunga

Utang bunga hanya dicatat di Satker pengelola utang di Buku Besar Akrualnya, sedang SAKUN tidak membukukannya. Contoh: pada akhir tahun 2015, utang bunga yang sudah menjadi kewajiban pemerintah adalah sebesar Rp500 juta. Atas transaksi ini Satker pengelola utang akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrualnya.

a). Jurnal memunculkan utang bunga

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Beban Bunga	500 jt	
XXXXXX	Utang Bunga		500 jt

b). Jurnal untuk mengurangi atau mengeliminasi utang bunga dari neraca

Pada tanggal 5 Januari 2016, pemerintah melunasi utang bunga sebesar Rp 500 juta. Atas transaksi ini, Satker pengelola utang akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Belanja Bunga	500 jt	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		500 jt

Dan dalam Buku Besar Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Utang Bunga	500 jt	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		500 jt

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain	500 jt	
XXXXXX	Kas dan Setara Kas		500 jt

e. Utang Transfer

Dalam rangka pelaksanaan desentralisasi, berdasarkan UU Nomor 33 Tahun 2004, pemerintah pusat memiliki kewajiban untuk mentransfer sejumlah dana (yaitu Dana Perimbangan) kepada pemerintah daerah yang sumber dananya berasal dari APBN. Dana perimbangan terdiri dari dana bagi hasil (DBH), dana alokasi umum (DAU), dan dana alokasi khusus (DAK).

1) Pengertian Utang Transfer

Utang Transfer pada pemerintah pusat merupakan saldo dana perimbangan yang menjadi hak daerah yang sampai dengan tahun anggaran berakhir (tanggal pelaporan) belum dibayarkan kepada pemerintah daerah. Utang transfer tersebut dapat berupa Utang DBH dan/atau Utang DAU dan/atau Utang DAK. Transaksi terkait dengan utang dan pembayaran dana transfer ke daerah dikelola oleh DJPK.

Utang Transfer DBH dapat terjadi karena:

- (1). kesalahan tujuan dan/atau jumlah transfer;
- (2). kekurangan transfer sebagai akibat realisasi penerimaan melebihi proyeksi penerimaan; atau
- (3). kekurangan transfer sebagai akibat daerah penghasil belum dapat diidentifikasi/diketahui sampai dengan akhir tahun anggaran.

Utang Kekurangan Transfer DBH bisa terjadi karena adanya perbedaan antara realisasi penerimaan pajak dan sumber daya alam dengan proyeksi penerimaan yang dijadikan acuan dalam APBN (anggaran). DBH diperhitungkan dan ditransfer berdasarkan angka prosentase tertentu dari realisasi penerimaan. Jika realisasi penerimaan ternyata melebihi anggaran penerimaan yang tercantum dalam APBN,

akan timbul Utang Transfer DBH yaitu sebesar selisih antara perhitungan menurut anggaran dengan perhitungan menurut realisasi, yang belum ditransfer oleh Pemerintah Pusat. Utang Transfer DBH seperti ini diakui pada saat jumlah definitif diketahui setelah dilakukan rekonsiliasi penerimaan sampai dengan bulan Desember.

Utang Transfer DBH yang lain dapat terjadi karena kekurangan transfer sebagai akibat daerah penghasil belum dapat diidentifikasi/diketahui sampai dengan akhir tahun anggaran. Berdasarkan peraturan perundangan, Dana Bagi Hasil tertentu dibagi ke Daerah penghasil berdasarkan angka prosentase tertentu dari realisasi penerimaan. Dengan demikian, jika daerah penghasil belum dapat diketahui maka Dana Bagi Hasil tersebut belum dapat ditransfer sehingga akan timbul Utang Transfer. Utang Transfer jenis ini diakui pada saat penyusunan laporan keuangan akhir tahun.

Utang DAU dapat terjadi karena realisasi total pembayaran DAU dalam satu tahun anggaran lebih kecil dari total alokasi DAU menurut Peraturan Presiden untuk tahun anggaran dimaksud. Hal itu antara lain disebabkan karena penundaan penyaluran DAU (akibat sanksi yang dikenakan pemerintah terhadap daerah penerima DAU) atau karena kesalahan tujuan dan/atau jumlah transfer.

Utang Transfer DAK diakui pada akhir tahun anggaran ketika masih ada jumlah DAK yang belum ditransfer, yaitu sebesar selisih antara total alokasi DAK menurut peraturan perundangundangan dengan realisasi pembayarannya dalam satu tahun anggaran.

Kekurangan Transfer DAK dapat terjadi karena kesalahan tujuan dan/atau jumlah transfer. Utang Transfer DAK jenis ini harus diakui pada saat kesalahan tersebut diketahui.

Utang Transfer Dana Otsus diakui pada akhir tahun anggaran ketika masih ada jumlah Dana Otsus yang belum ditransfer, yaitu sebesar selisih antara total alokasi Dana Otsus

menurut peraturan perundangundangan dengan realisasi pembayarannya dalam satu tahun anggaran.

2) Pengakuan Utang Transfer

Utang transfer diakui ketika kewajiban untuk melakukan transfer timbul, yaitu ketika diketahui adanya kekurangan pembayaran transfer. Hal ini harus didukung oleh bukti-bukti yang kuat dan valid.

3) Pengukuran Utang Transfer

Utang transfer dicatat sebesar kewajiban transfer yang harus dibayar pemerintah.

4) Jurnal Standar Utang Transfer

Jurnal standar saat timbul dan dibayarnya utang transfer sama dengan jurnal standar utang yang lain yang telah dibahas pada bab-bab terdahulu.

f. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Defisit anggaran pemerintah kita biasanya ditutup antara lain dengan melakukan pinjaman (utang) jangka panjang, baik pinjaman dalam negeri maupun luar negeri. Pinjaman pemerintah hanya oleh dilakukan oleh kementerian keuangan sebagai BUN dan dalam hal ini dilaksanakan oleh DJPU. Oleh karena itu, akun Bagian Lancar Utang Jangka Panjang dan Utang Jangka Panjang hanya muncul di Laporan Keuangan DJPU sebagai satker pengelola utang dan LKPP. Pelunasan pinjaman umumnya dilakukan secara angsuran setiap tahun selama jangka waktu tertentu (tergantung perjanjian).

1). Pengertian Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah bagian utang jangka panjang yang berasal dari pinjaman dalam negeri maupun luar negeri, yang akan jatuh tempo dan diharapkan akan dibayar dalam waktu 1 (satu) tahun setelah tanggal neraca.

2). Pengakuan Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang diakui pada akhir tahun ketika akan menyusun laporan keuangan. Pengakuan akun ini dilakukan melalui reklasifikasi terhadap pinjaman jangka panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan

setelah tanggal neraca. Utang jangka panjang yang persyaratan tertentu telah dilanggar sehingga kewajiban tersebut menjadi kewajiban jangka pendek (*payable on demand*) berdasarkan PSAP 09 paragraf 17 termasuk dalam Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

3). Pengukuran Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

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

Jika pinjaman tersebut dilakukan dalam mata uang asing, maka kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca. Selisih kurs yang timbul diperlakukan sebagai defisit/surplus kegiatan non operasional.

4). Jurnal Standar Reklasifikasi Bagian Lancar Utang Jangka Panjang
Jurnal reklasifikasi Bagian Lancar Utang Jangka Panjang hanya dibuat oleh Satker pengelola utang (SAI) dalam Buku Besar Akrualnya saja, sedang SAKUN tidak membukukan apapun. Jurnal ini hanya dibuat setiap akhir tahun pada saat akan menyusun laporan keuangan.

Misalnya: Pada tanggal 31 Desember 2015, sisa pinjaman pemerintah Rp500 milyar dengan jangka waktu 5 tahun lagi. Berdasarkan surat perjanjian utang, pinjaman tersebut dibayar secara mengangsur setiap tahun, setiap tanggal 15 Agustus. Maka pada tanggal 31 Desember 2015 satker akan membuat jurnal reklasifikasi berikut dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	100 M	
XXXXXX	Utang Jangka Panjang		100 M

g. Utang Jangka Pendek Lainnya

Utang Jangka Pendek Lainnya adalah utang jangka pendek yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai Utang kepada Pihak Ketiga, Utang Bunga, Utang PFK, Bagian Lancar Utang Jangka Panjang, dan Uang Muka dari KUN. Termasuk di dalam Utang Jangka Pendek Lainnya adalah penerimaan pembayaran di muka atas penyerahan barang/jasa oleh pemerintah kepada pihak lain, utang biaya yang timbul terkait penerimaan jasa yang belum dibayar sampai dengan tanggal penyusunan laporan keuangan, dan Dana yang berasal dari SPM LS kepada Bendahara Pengeluaran yang belum seluruhnya diserahkan kepada yang berhak per tanggal neraca. Utang Jangka Pendek Lainnya biasanya muncul di neraca K/L dan Pemerintah Pusat.

1). Pendapatan Diterima Dimuka

Pendapatan diterima dimuka adalah uang yang sudah diterima atas barang/jasa yang belum diserahkan oleh pemerintah.

(a). Pengakuan

Pendapatan diterima dimuka diakui pada akhir tahun ketika akan menyusun neraca. Akun tersebut dicatat saat terdapat/timbul klaim pihak ketiga kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga tetapi barang/jasanya belum diserahkan oleh pemerintah.

(b). Pengukuran

Pendapatan Diterima Dimuka dinilai sebesar jumlah kas yang telah diterima, namun sampai dengan tanggal neraca barang/jasanya belum diserahkan pemerintah kepada pihak ketiga

(c). Jurnal Standar

Pencatatan Pendapatan diterima dimuka hanya dilakukan oleh SAI (Satker) dalam Buku Besar Akrualnya. Contoh: pada tanggal 5 Oktober 2015, Satker Petani menyewakan sebagian gedung miliknya untuk ATM Bank Perkasa, selama 5 tahun dengan total nilai Rp350 juta. Kontrak perjanjian sewa sudah ditandatangani kedua belah

pihak dan harga sewa Rp350 juta sudah disetorkan Bank Perkasa ke kas negara pada tanggal yang sama.

Atas transaksi tersebut, Satker (SAI) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya untuk membukukan penerimaan uang sewa.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	350 juta	
XXXXXX	Pendapatan – LRA PNBP (sewa)		350 juta

Dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	350 juta	
XXXXXX	Pendapatan – LO PNB (sewa)		350 juta

Pendapatan sewa yang menjadi hak tahun berjalan sebenarnya hanya selama 3 bulan saja, yaitu sebesar Rp17.500.000,00 {Rp350 juta x 3 (bln) : 60 (bln)}. Oleh karena itu, pada tanggal 31 Desember 2015, Satker harus membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Akrualnya untuk membukukan Pendapatan Diterima Dimuka.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Pendapatan – LO PNB (sewa)	332,5 jt	
XXXXXX	Pendapatan Diterima Dimuka		332,5 jt

Eliminasi Pendapatan Diterima Dimuka tersebut dilakukan secara proporsional sepanjang kontrak berjalan. Jurnal balik dapat dilakukan pada awal tahun 2016 dan bisa juga tidak (optional). Jika Satker tidak membuat jurnal balik pada awal tahun 2016, maka pada akhir tahun 2016 Satker akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Akrualnya, untuk mengeliminasi sebagian Pendapatan Diterima Dimuka yang sudah menjadi hak tahun berjalan.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Pendapatan Diterima Dimuka	70 juta	
XXXXXX	Pendapatan – LO PNBP (sewa)		70 juta

Jika Satker membuat jurnal balik, maka pada awal tahun 2016 dia akan membuat jurnal balik berikut dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Pendapatan Diterima Dimuka	332,5 jt	
XXXXXX	Pendapatan – LO PNBP (sewa)		332,5 jt

Dan pada akhir tahun, dia harus membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Pendapatan – LO PNBP (sewa)	262,5 jt	
XXXXXX	Pendapatan Diterima Dimuka		262,5 jt

2). Utang Biaya

Utang biaya adalah utang pemerintah yang timbul karena entitas secara rutin mengikat kontrak pengadaan barang atau jasa dari pihak ketiga yang pembayarannya akan dilakukan di kemudian hari. Utang biaya ini pada umumnya terjadi karena pihak ketiga memang melaksanakan praktik menyediakan barang atau jasa di muka dan melakukan penagihan di belakang. Contoh, penyediaan listrik, air PAM, atau telpon yang biasanya baru ditagih oleh masing-masing perusahaan tersebut pada bulan berikutnya (setelah bulan pemakaian).

(a). Pengakuan

Utang biaya diakui pada saat terdapat klaim pihak ketiga dan biasanya dinyatakan dalam bentuk surat penagihan atau invoice, terkait penerimaan barang/jasa yang belum dibayar oleh pemerintah. Misalnya tagihan listrik, tagihan telepon atau tagihan air. Utang biaya dicatat pada akhir tahun, yaitu ketika akan menyusun neraca.

(b). Pengukuran

Utang biaya dinilai dan dicantumkan dalam neraca sebesar biaya yang belum dibayar oleh pemerintah sampai dengan tanggal neraca.

(c). Jurnal Standar

Pencatatan Utang Biaya hanya dilakukan oleh SAI (Satker) dalam Buku Besar Akrualnya. Misalnya, pada tanggal 15 Desember 2015 Satker menerima tagihan telpon sebesar Rp30 juta. Sampai dengan tanggal 31 Desember jumlah tersebut belum dibayar. Atas transaksi ini Satker harus membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Beban Jasa – Telpon	30 juta	
XXXXXX	Beban yang Masih Harus Dibayar		30 juta

C. Kewajiban Jangka Panjang

Agar dapat menyajikan suatu kewajiban di neraca dalam klasifikasi yang sesuai, pemerintah harus dapat mengetahui kapan suatu kewajiban jatuh tempo.

1. Pengertian Kewajiban Jangka Panjang

Kewajiban jangka panjang adalah kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Berdasarkan sumber pinjaman, kewajiban jangka panjang diklasifikasikan ke dalam Utang Jangka Panjang Dalam negeri dan Utang Jangka Panjang Luar Negeri.

2. Utang Jangka Panjang Dalam negeri (Obligasi)

Utang jangka panjang dalam negeri merupakan utang yang dilakukan pemerintah yang antara lain dalam bentuk Surat Utang Negara (SUN). 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. SUN ada yang dapat diperdagangkan (*Traded Debt*) dan ada juga yang tidak dapat

diperdagangkan (*nontraded debt*). Contoh SUN yang dapat diperdagangkan: Surat Utang Obligasi, Surat Berharga Syariah Negara (SBSN). Contoh SUN yang tidak dapat diperdagangkan: Surat Utang Pemerintah kepada Bank Indonesia. Pengelolaan SUN dilakukan oleh Kementerian Keuangan sebagai BUN. Dalam buku ini hanya akan dijelaskan tentang utang jangka panjang dalam negeri obligasi saja.

a. Pengertian Utang Obligasi

Obligasi merupakan salah satu bentuk SUN yang berjangka waktu lebih dari 12 bulan dengan imbalan bunga tetap (*fixed rate / FR*) atau dengan imbalan bunga secara variabel (*variable rate / VR*) atau tanpa bunga (ZC). Obligasi negara umumnya dapat diperdagangkan dan dipindahtangankan kepemilikannya di pasar sekunder. Obligasi tersebut dapat diterbitkan dalam mata uang rupiah atau dalam valuta asing. Obligasi dikenal sebagai surat berharga konvensional, yang pada prinsipnya sama dengan SBSN (Surat Berharga Syariah Negara).

SBSN adalah surat berharga berdasarkan prinsip syariah, atau dikenal secara internasional dengan istilah Sukuk. Perbedaan pokok keduanya berupa adanya penggunaan konsep imbalan dan bagi hasil sebagai pengganti bunga, adanya suatu transaksi pendukung (*underlying transaction*) berupa sejumlah tertentu aset yang menjadi dasar penerbitan sukuk, serta adanya aqad atau perjanjian antara para pihak yang disusun berdasarkan prinsip-prinsip syariah yang berlaku di SBSN. Utang Obligasi adalah utang yang timbul dari penerbitan obligasi negara. Obligasi memiliki beberapa karakteristik umum, yang akan berhubungan dengan perlakuan akuntansinya. Karakteristik tersebut antara lain sebagai berikut.

- (1). Obligasi dinyatakan dalam denominasi rupiah atau mata uang asing tertentu. Biasanya obligasi yang dipasarkan di dalam negeri dinyatakan dalam denominasi rupiah, sedang yang dipasarkan di luar negeri dinyatakan dalam denominasi valuta asing.

- (2). Obligasi mencantumkan nilai par atau nilai nominal atau nilai jatuh temponya, yaitu nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo.
- (3). Setiap lembar obligasi mencantumkan besaran suku bunga yang berlaku, apakah bersifat tetap (*fixed rate* / FR); bersifat variable (*variable rate* / VR) atau tanpa bunga (*Zero Coupon* / ZC), dan tanggal-tanggal pembayarannya. Jika suku bunganya variable, referensi yang digunakan juga disebutkan, misalnya sebesar 50 basis point di atas bunga SBI (Sertifikat Bank Indonesia) 3 bulan. Bunga yang terutang atas obligasi mulai berjalan sejak tanggal mulai berlakunya obligasi sampai dengan tanggal pembayarannya, yang biasanya dinyatakan dalam jangka 6 bulanan. Pembeli surat utang obligasi, di samping membayar harga transaksi obligasi, juga membayar bunga yang berjalan sejak tanggal penerbitan atau tanggal pembayaran bunga yang terakhir.
- (4). Obligasi biasanya diterbitkan untuk jangka waktu menengah, misalnya 5 tahun, atau jangka waktu panjang, misalnya 10 s/d 20 tahun.
- (5). Obligasi mencantumkan cara pelunasannya, apakah sekaligus atau diangsur. Obligasi juga dapat mencantumkan klausul tentang kemungkinan untuk ditarik sebelum tanggal jatuh tempo.
- (6). Obligasi dapat diterbitkan atas nama, artinya nama pembeli obligasi diregistrasi pada setiap lembar obligasi. Namun, pada umumnya obligasi diterbitkan atas unjuk, artinya setiap pembawa (*bearer*) yang menunjukkan obligasi dimaksud dianggap sebagai yang berhak atas jumlah pokok dan bunga yang terutang.
- (7). Premium atau diskon atas penjualan surat utang obligasi yang terjadi karena perbedaan harga par dengan harga jual (harga pasar).

Mekanisme pembentukan harga penjualan obligasi sangat tergantung pada perbedaan tingkat bunga yang tercantum dalam obligasi dengan ekspektasi tingkat bunga pasar. Jika tingkat bunga obligasi lebih besar dari tingkat bunga pasar, maka

penjualan obligasi cenderung menghasilkan premium, artinya harga jual berada di atas harga par. Begitu juga sebaliknya, jika tingkat bunga obligasi lebih rendah dari tingkat bunga pasar, maka penjualan obligasi cenderung menghasilkan diskonto, artinya harga jual berada di bawah harga par. Untuk menjaga harga jual obligasi agar sama atau ada disekitar harga par, maka penerbit obligasi menggunakan/mencantumkan bunga variabel. Obligasi tanpa bunga (ZC) dijual secara diskonto. Obligasi FR, VR maupun ZC dapat diperdagangkan dan dipindahtangankan kepemilikannya di pasar sekunder.

b. Pengakuan Utang Obligasi

Utang Obligasi Negara diakui pada saat kewajiban timbul yaitu pada saat terjadi transaksi penjualan. Sementara itu, bunga atas utang obligasi diakui sejak saat penerbitan utang obligasi atau sejak tanggal pembayaran bunga terakhir, sampai saat terjadinya transaksi.

c. Pengukuran Utang Obligasi

Utang Obligasi negara dicatat sebesar nilai nominal/par, ditambah premium atau dikurangi diskonto yang disajikan pada akun terpisah. Diskonto atau premium tersebut diamortisasi sepanjang masa berlakunya obligasi.

Jika obligasi dilunasi dengan cara mengangsur, maka aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran angsuran dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat (*carrying amount*) utang tersebut. Obligasi yang diterbitkan dalam valuta asing, dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

d. Jurnal Standar

Jurnal penerbitan obligasi dibuat di SAI maupun SAKUN. Contoh: Pemerintah menerbitkan obligasi yang berjangka waktu 5 tahun dengan nilai par 500 milyar dengan harga 530 milyar, dengan suku bunga tetap 8%/tahun. Atas transaksi tersebut SAI (Satker pengelola utang) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	530 M	
XXXXXX	Penerimaan Pembiayaan		530 M

Dan dalam Buku Besar Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	530 M	
XXXXXX	Utang Obligasi		500 M
XXXXXXXX	Premium Obligasi		30 M

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kas dan Setara Kas	530 M	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain		530 M

3. Utang Jangka Panjang Luar Negeri

Utang luar negeri merupakan pinjaman luar negeri yang dilakukan pemerintah untuk menutup defisit anggaran, yang umumnya memiliki jatuh tempo lebih dari 1 tahun.

a. Pengertian Utang Luar Negeri

Menurut PP Nomor 10 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman dan Penerimaan Hibah, utang luar negeri adalah “setiap pembiayaan melalui utang yang diperoleh Pemerintah dari Pemberi Pinjaman Luar Negeri yang diikat oleh suatu perjanjian pinjaman dan tidak berbentuk surat berharga negara, yang harus dibayar kembali dengan persyaratan tertentu.” Perjanjian pinjaman dituangkan dalam *Loan agreement* yang ditandatangani oleh pemberi pinjaman (*lender*) dan penerima pinjaman (*borrower*). *Loan agreement* setidaknya mencantumkan:

- (1). Plafon Nilai Pinjaman Luar Negeri dan/atau plafon yang dapat ditarik per periode

- (2). *Effective Date*
- (3). Suku Bunga
- (4). *Commitment Fee* atas *undisbursed loan*
- (5). Periode Pinjaman dan pembayaran bunga.

Biasanya *commitment fee* dikenakan terhadap nilai pinjaman luar negeri yang belum dikeluarkan oleh *lender (undisbursed)* sejak tanggal *effective date* dengan besaran sebagaimana diatur dalam *loan agreement*. Nilai pinjaman yang sudah dikeluarkan oleh *lender (disbursed)* merupakan pokok pinjaman bagi borrower yang dikenai bunga dengan besaran sebagaimana diatur dalam *loan agreement*. Lender melakukan disbursement berdasarkan penarikan/permintaan yang dilakukan oleh borrower.

b. Pengakuan Utang Luar Negeri

Berdasarkan PSAP 9 paragraf 21, Kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima oleh pemerintah atau dikeluarkan oleh kreditur sesuai dengan kesepakatan, dan/atau pada saat kewajiban timbul.

c. Pengukuran Utang Luar Negeri

Pengukuran utang jangka panjang luar negeri dilakukan dengan mengacu pada paragraf 32 PSAP 09, yaitu dicatat sebesar nilai nominal, dan dinyatakan dalam mata uang rupiah berdasarkan nilai tukar (kurs tengah BI) pada tanggal neraca. Nilai nominal atas utang mencerminkan nilai utang pemerintah pada saat pertama kali transaksi berlangsung seperti nilai yang tertera pada lembar surat utang pemerintah. Aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran, perubahan penilaian dikarenakan perubahan kurs valuta asing, dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat utang tersebut.

d. Jurnal untuk membukukan Transaksi Utang Luar Negeri

Jurnal penerimaan uang yang berasal dari utang luar negeri dibuat di SAI maupun SAKUN. Misalnya: pemerintah mengadakan perjanjian utang luar negeri sebesar Rp700 milyar dengan suku bunga tetap sebesar 5%/tahun, yang akan dilunasi selama 5 tahun. Penarikan pinjaman tersebut dilakukan dengan pembukaan rekening khusus.

Pada tanggal 19 Agustus 2015, lender melakukan *disbursement* ke rekening khusus (reksus) dimaksud. Pengisian reksus tersebut diberitahukan oleh lender kepada borrower dengan dokumen *Notice of Disbursement (NOD)*. Berdasarkan NOD tersebut, Satker pengelola utang akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	700 M	
XXXXXX	Penerimaan Pembiayaan		700 M

dan dalam Buku Besar Akrualnya:

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain	700 M	
XXXXXX	Utang Jangka Panjang – Luar Negeri		700 M

Di sisi lain, SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Kas dan Setara Kas	700 M	
XXXXXX	Diterima dari Entitas Lain		700 M

4. Utang Jangka Panjang Lainnya

Utang jangka panjang lainnya adalah utang jangka panjang yang tidak termasuk pada kelompok Utang Dalam Negeri Surat Utang Negara (Obligasi) dan Utang Luar Negeri, contohnya Utang Kemitraan. Utang Kemitraan timbul karena adanya kemitraan pemerintah dengan pihak mitra dalam bentuk Bangun, Serah, Kelola (BSK). Pada pola kemitraan dengan BSK, penyerahan aset oleh pihak mitra kepada pemerintah disertai dengan pembayaran kepada mitra secara sekaligus atau secara angsuran (bagi hasil). Utang Kemitraan dengan pihak mitra timbul apabila pembayaran kepada mitra dilakukan secara angsuran atau secara bagi hasil pada saat penyerahan aset kemitraan. Bahasan lebih lanjut mengenai utang

kemitraan dapat dilihat pada bab Aset Lainnya, tentang Aset Kemitraan.

5. Kewajiban Diestimasi dan Kewajiban Kontijensi

PSAP 09 Paragraf 5 menyatakan, kewajiban diestimasi adalah kewajiban yang waktu dan jumlahnya belum pasti. Sementara itu, kewajiban kontinjensi adalah: kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadinya atau tidak terjadinya suatu peristiwa atau lebih pada masa datang yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali suatu entitas; atau kewajiban kini yang timbul sebagai akibat masa lalu, tetapi tidak diakui karena:

- a. tidak terdapat kemungkinan besar (*not probable*) bahwa suatu entitas mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomi untuk menyelesaikan kewajibannya; atau
- b. jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.

Meskipun kewajiban kontijensi belum diatur dalam standar namun dalam bultek 08 tentang Akuntansi Utang ada pembahasan tentang utang kontijensi. Banyak peristiwa masa lalu yang dapat menimbulkan kewajiban masa kini. Meskipun demikian, mungkin saja terjadi perbedaan pendapat mengenai apakah peristiwa tertentu sudah terjadi atau apakah peristiwa tersebut menimbulkan kewajiban masa kini, misalnya dalam tuntutan hukum. Kalau kondisi ini terjadi, pemerintah harus menentukan apakah kewajiban masa kini telah ada pada tanggal neraca dengan mempertimbangkan semua bukti yang tersedia, termasuk misalnya pendapat ahli. Bukti yang dipertimbangkan mencakup, antara lain, bukti tambahan yang diperoleh dari peristiwa setelah tanggal neraca.

Jika berdasarkan bukti yang kuat dan dapat dipercaya bahwa, besar kemungkinan (*possible*) kewajiban masa kini belum ada pada tanggal neraca, pemerintah mengungkapkan adanya kewajiban kontingensi dalam CaLK; kalau kemungkinan terjadinya kecil pemerintah tidak perlu mengungkapkannya. Akan tetapi kalau tingkat kemungkinan terjadinya bertambah besar (*probable*) maka pemerintah akan mengakui kewajiban diestimasi dalam laporan keuangan periode saat perubahan tingkat kemungkinan tersebut terjadi, kecuali kalau nilainya tidak dapat diestimasi secara andal.

D. Restrukturisasi Utang

Restrukturisasi Utang adalah kesepakatan antara kreditur dan debitur untuk memodifikasi syarat-syarat perjanjian utang dengan atau tanpa pengurangan jumlah utang. Restrukturisasi utang dapat terjadi sebelum, pada, atau sesudah tanggal jatuh tempo utang yang tercantum dalam perjanjian.

a. Bentuk Restrukturisasi Utang

Restrukturisasi Utang dapat berbentuk berikut ini.

- 1). Pembiayaan kembali yaitu mengganti utang lama termasuk tunggakan dengan utang baru; atau
- 2). Penjadwalan ulang atau modifikasi persyaratan utang yaitu mengubah persyaratan dan kondisi kontrak perjanjian yang ada. Penjadwalan utang dapat berbentuk perubahan jadwal pembayaran, penambahan masa tenggang, atau menjadwalkan kembali rencana pembayaran pokok dan bunga yang jatuh tempo dan/atau tertunggak.

Dengan demikian, restrukturisasi utang dapat berupa pembayaran utang dengan syarat yang lebih lunak atau lebih ringan dibandingkan dengan syarat pembayaran utang sebelum dilakukannya proses restrukturisasi utang.

b. Pengakuan Restrukturisasi Utang

Restrukturisasi diakui pada saat telah disahkannya perjanjian restrukturisasi antara para pihak, yaitu kreditor dan debitor, dan berlaku terhitung mulai tanggal yang ditetapkan dalam perjanjian.

c. Pengukuran Restrukturisasi Utang

Setelah restrukturisasi, jika nilai tercatat utang lebih besar dari pada jumlah yang harus dibayarkan pemerintah di masa depan sesuai dengan persyaratan utang yang baru, pemerintah harus mengurangi nilai tercatat utang ke jumlah yang sama dengan jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana yang ditentukan dalam persyaratan baru (PSAP 09 Paragraf 73).

E. Penghapusan Utang

Menurut PSAP 09 paragraf 76 penghapusan utang adalah “pembatalan secara sukarela tagihan oleh kreditur kepada debitur, baik sebagian maupun seluruhnya, jumlah utang debitur dalam bentuk perjanjian formal diantara keduanya.” Penghapusan utang tersebut mungkin diselesaikan oleh debitur ke kreditur melalui penyerahan aset kas maupun nonkas.

Jurnal penghapusan utang dengan pelunasan

Contoh: Pada tanggal 6 September 2015, pemerintah melunasi utangnya kepada ADB sebesar Rp5 triliun. Atas transaksi ini Satker pengelola utang (SAI) akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kasnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Pengeluaran Pembiayaan	5 Triliun	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		5 Triliun

Dan dalam Buku Besar Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Utang Jk Panjang ...	5 Triliun	
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain		5 Triliun

Di sisi lain SAKUN akan membuat jurnal berikut dalam Buku Besar Kas maupun Akrualnya

Kode Akun	Uraian	Debit	Kredit
XXXXXX	Ditagihkan ke Entitas Lain	5 Triliun	
XXXXXX	Kas dan Setara Kas		5 Triliun

F. Penyajian dan Pengungkapan

Uang Muka dari KUN hanya nampak di neraca K/L, sedang dalam neraca pemerintah pusat (neraca konsolidasi) akun tersebut tidak muncul. Uang Muka dari KUN disajikan sebagai kewajiban jangka pendek. Rincian uang muka pada masing-masing bendahara pengeluaran diungkapkan di CALK.

Utang PFK hanya muncul di neraca BUN dan neraca Pemerintah Pusat (neraca konsolidasi) sedang dalam neraca K/L utang tersebut tidak Nampak. Utang PFK disajikan sebagai bagian dari kewajiban jangka pendek. Rincian utang PFK diungkapkan dalam CaLK.

Utang bunga maupun *commitment fee* disajikan sebagai bagian dari kewajiban jangka pendek. Rincian utang bunga maupun *commitment fee* untuk masing-masing jenis utang diungkapkan secara terpisah pada CaLK.

Bagian lancar utang jangka panjang disajikan sebagai bagian dari kewajiban jangka pendek. Rincian Bagian lancar utang jangka panjang diungkapkan dalam CaLK.

Utang transfer disajikan sebagai bagian dari kewajiban jangka pendek. Selain itu, informasi mengenai akun utang transfer harus diungkapkan dalam CaLK. Informasi dimaksud dapat berupa:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penilaian, pengakuan dan pengukuran utang;
- b. Rincian jenis utang transfer dan saldo menurut umur; dan
- c. Penjelasan atas penyelesaian utang.
- d. Pendapatan Diterima Dimuka disajikan sebagai kewajiban jangka pendek di neraca K/L maupun neraca Pemerintah Pusat. Rincian Pendapatan Diterima Dimuka diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Utang Obligasi Negara disajikan dalam neraca pada pos Utang Jangka Panjang, yaitu sebesar nilai tercatat (*carrying amount*). Carrying amount adalah pokok utang ditambah/dikurangi sisa premium/diskon yang belum diamortisasi. Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah sebagai berikut:

- a. Rincian dari masing-masing jenis utang dalam masing-masing denominasi, jatuh tempo, tingkat dan jenis suku bunga, registrasi masing-masing jenis obligasi,
- b. Amortisasi diskonto/premium.

Utang Luar Negeri disajikan dalam neraca sebesar nilai tercatat (*carrying amount*). Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan yaitu rincian dari masing-masing jenis utang (apabila

rinciannya banyak atau lebih dari satu halaman sebaiknya dibuat lampiran), jatuh tempo, tingkat bunga, dan selisih kurs utang dalam valuta asing yang terjadi antara kurs transaksi dan kurs tanggal Neraca.

Utang kemitraan disajikan dalam Neraca dengan klasifikasi/pos Utang Jangka Panjang. Rincian Utang kemitraan untuk masing-masing perjanjian kerja sama diungkapkan dalam CaLK. Utang Kemitraan disajikan pada neraca sebesar dana yang dikeluarkan investor untuk membangun aset tersebut. Apabila pembayaran dilakukan dengan bagi hasil, utang kemitraan disajikan sebesar dana yang dikeluarkan investor setelah dikurangi dengan nilai bagi hasil yang dibayarkan.

Utang baru yang dihasilkan dari restrukturisasi disajikan di neraca dengan klasifikasi/pos yang sama dengan utang jangka panjang lama yang digantikannya. Restrukturisasi utang tidak dicatat dalam laporan arus kas. Berkenaan dengan adanya restrukturisasi, perlu diungkapkan pada CaLK antara lain informasi berikut:

- a. Persyaratan kredit pada perjanjian utang lama yang direvisi;
- b. Persyaratan kredit baru pada perjanjian restrukturisasi, misalnya besaran persentase bunga baru, besaran absolut pemotongan bunga terutang, besaran absolut pemotongan pokok utang, lamanya pengunduran jangka waktu pelunasan;
- c. Hal-hal penting yang menyebabkan terjadinya restrukturisasi utang;
- d. Hal lainnya yang dipandang perlu demi kewajiban pengungkapan sebagaimana ditentukan dalam PSAP 9 paragraf 67, 70, dan 85 huruf (e).

G. Rangkuman

1. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban di neraca dikelompokkan kedalam: kewajiban jangka pendek dan Kewajiban jangka panjang.
2. Kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka pendek antara lain terdiri: Uang Muka dari KUN; Utang Kepada Pihak Ketiga; Utang PFK; Utang Bunga; Utang Transfer; Bagian Lancar

Utang Jangka Panjang; Utang Jangka Pendek Lainnya

3. Kewajiban jangka panjang adalah kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka panjang dapat dikelompokkan ke dalam: utang jangka panjang dalam negeri; utang jangka panjang luar negeri; kewajiban jangka panjang lainnya.
4. Utang jangka panjang dalam negeri adalah utang yang dilakukan pemerintah yang antara lain dalam bentuk SUN. SUN ada yang dapat diperdagangkan (*Traded Debt*), contoh Obligasi, SBSN dan ada juga yang tidak dapat diperdagangkan (*nontraded debt*), contoh Surat Utang Pemerintah kepada Bank Indonesia.
5. Pinjaman luar negeri merupakan penerimaan negara baik dalam bentuk devisa atau devisa yang dirupiahkan, rupiah, maupun dalam bentuk barang dan/atau jasa yang diperoleh dari pemberi pinjaman luar negeri yang harus dibayar kembali dengan persyaratan tertentu.” Utang jangka panjang luar negeri dicatat sebesar nilai nominal dan dinyatakan dalam mata uang rupiah berdasarkan nilai tukar (kurs tengah BI) pada tanggal neraca.
6. Utang jangka panjang lainnya adalah utang jangka panjang yang tidak termasuk pada kelompok utang obligasi dan utang luar negeri, misalnya Utang Kemitraan.
7. Restrukturisasi utang adalah kesepakatan antara kreditur dan debitur untuk memodifikasi syarat-syarat perjanjian utang dengan atau tanpa pengurangan jumlah utang, dalam bentuk pembiayaan kembali atau penjadwalan ulang. Jika nilai utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi lebih kecil dari nilai tercatat sekarang, maka jumlah yang dicatat di neraca adalah sebesar jumlah utang baru sesuai kesepakatan restrukturisasi. Restrukturisasi diakui pada saat telah disahkannya perjanjian restrukturisasi antara para pihak, yaitu kreditur dan debitur, dan berlaku terhitung mulai tanggal yang ditetapkan dalam perjanjian.
8. Penghapusan utang adalah pembatalan tagihan secara sukarela yang diberikan oleh kreditur kepada debitur, atas sebagian atau seluruh jumlah utang debitur dalam bentuk perjanjian formal. Penghapusan utang mungkin diselesaikan oleh debitur ke kreditur melalui penyerahan aset kas maupun nonkas.

H. Soal Latihan

1. Pada tanggal 29 Desember 2015 KPPN membayarkan gaji pegawai Satker Petani sebesar Rp125.000.000 dengan perincian Rp100.000.000 untuk pegawai yang bersangkutan, Rp15.000.000 untuk potongan pajak penghasilan (PPh), Rp7.000.000 merupakan potongan iuran untuk dana pensiun, Rp3.000.000 untuk iuran asuransi kesehatan. Pada tanggal 31 Desember 2015 dana pensiun telah disetorkan, sedangkan asuransi kesehatan baru akan disetorkan kepada pihak yang berhak menerima tanggal 10 Januari tahun berikutnya.
2. Pada tahun 2015 Pemerintah menerima pinjaman dari ADB sejumlah Rp5.000.000.000 yang dituangkan dalam Naskah Perjanjian Pinjaman No.36 111/DDDD/04/2009. Pinjaman ini akan diangsur 9% per tahun selama 5 tahun mulai tahun 2015.
3. Pada tanggal 1 Oktober 2015 Satker Petani menerima pendapatan sewa rumah dinas untuk 2 tahun sebesar Rp24.000.000.
4. Pada tanggal 12 Desember 2015 Satker Petani memperoleh tagihan dari PLN untuk pembayaran langganan daya dan jasa listrik bulan Oktober dan November yang masih belum diselesaikan, masing-masing sebesar Rp15.000.000 dan Rp17.500.000. Sampai dengan tanggal pelaporan, tagihan tersebut belum diselesaikan.

Pertanyaan:

1. Buatlah jurnal atas transaksi tersebut, baik di SAI maupun di SAKUN
2. Buatlah LRA dan Laporan Operasional untuk menyajikan semua transaksi di atas
3. Buatlah neraca untuk menggambarkan semua informasi dan transaksi di atas.

BAB XIII

PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN DAN KONSOLIDASI

A. Penyusunan Laporan Keuangan

Penyusunan laporan keuangan pada entitas akuntansi dimulai dari pencatatan dokumen sumber ke dalam buku harian, yaitu buku jurnal. Kemudian, secara periodik dilakukan posting dari buku jurnal, untuk membawa saldo yang ada pada buku jurnal ke buku besarnya. Setelah itu dibuatlah neraca saldo dan kertas kerja sebagai alat bantu untuk menyusun laporan keuangan.

Setiap entitas akuntansi wajib menyusun laporan keuangan berdasarkan SAP untuk digabungkan dengan kementerian/lembaganya, dalam rangka menghasilkan laporan keuangan Kementerian/Lembaga. Laporan Keuangan yang harus disusun oleh tiap Kementerian/ Lembaga adalah LRA, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan CaLK. Laporan Perubahan SAL dan Laporan Arus Kas hanya disusun oleh kementerian keuangan selaku BUN.

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:

- 1). Nama entitas pelaporan atau sarana identifikasi lainnya, laporan keuangan juga harus diberi judul dan judul kolom yang singkat pada setiap halamannya.
- 2). Cakupan laporan keuangan, apakah satu entitas tunggal atau konsolidasian dari beberapa entitas pelaporan;
- 3). Tanggal pelaporan atau periode yang dicakup oleh laporan keuangan, yang sesuai dengan komponen-komponen laporan keuangan;
- 4). Mata uang pelaporan; dan
- 5). Tingkat ketepatan yang digunakan dalam penyajian angka-angka pada

laporan keuangan.

B. Konsolidasi

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.

Laporan keuangan Kementerian/Lembaga dihasilkan dari konsolidasi/penggabungan seluruh laporan keuangan entitas akuntansi yang secara organisatoris berada di bawahnya. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat merupakan hasil konsolidasi/penggabungan seluruh laporan keuangan Kementerian/Lembaga dan laporan keuangan BUN. Konsolidasi 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. Jika konsolidasi tidak diikuti dengan eliminasi akun timbal balik, maka perlu diungkapkan nama-nama dan besaran saldo akun timbal balik tersebut, dan disebutkan pula alasan belum dilaksanakannya eliminasi.

Laporan keuangan konsolidasian disajikan untuk periode pelaporan yang sama dengan periode pelaporan keuangan entitas pelaporan dan berisi jumlah komparatif dengan periode sebelumnya. Laporan keuangan Pemerintah Pusat terdiri dari: Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

C. Latihan Penyusunan Laporan Keuangan.

Soal 1

Pada tanggal 30 Desember 2014, Badan Pendidikan dan Pelatihan Pertanian (BPPP) menerima DIPA tahun anggaran, terdiri dari Allotment sebesar Rp1.550.000.000 dan Estimasi Pendapatan Negara Bukan Pajak yang dialokasikan setahun berupa pendapatan dari Sewa Gedung serta pendapatan

TGR sebesar Rp.60.000.000. Belanja yang telah dipertanggung jawab ke KPPN selama 11 bulan, Januari s.d Nopember 2014 (termasuk pembangunan gedung pelatihan yang telah selesai), dengan rincian realisasi dibandingkan anggaran adalah sebagai berikut:

	<u>Anggaran</u>	<u>Realisasi</u>	<u>Selisih</u>
Belanja Pegawai-Gaji dan Tunjangan	Rp540,000,000.00	Rp500,000,000.00	Rp40,000,000.00
Belanja Barang:			Rp0.00
Belanja Keperluan Perkantoran	Rp115,000,000.00	Rp105,000,000.00	Rp10,000,000.00
Belanja Langganan daya	Rp80,000,000.00	Rp75,000,000.00	Rp5,000,000.00
Belanja Pemeliharaan Gedung	Rp45,000,000.00	Rp40,000,000.00	Rp5,000,000.00
Belanja Pemeliharaan Peralatan & Mesin	Rp35,000,000.00	Rp30,000,000.00	Rp5,000,000.00
Belanja Perjalanan	Rp55,000,000.00	Rp50,000,000.00	Rp5,000,000.00
Belanja Modal-Bangunan Gedung	Rp680,000,000.00	Rp600,000,000.00	Rp80,000,000.00
Jumlah seluruhnya	<u>Rp1,550,000,000.00</u>	<u>Rp1,400,000,000.00</u>	<u>Rp150,000,000.00</u>

Keterangan lain:

Penerimaan Uang Persediaan pertama kali adalah SP2D UP sebesar Rp. 10.000.000.

Transaksi belanja tengah bulan Nopember dan bulan Desember 2015 adalah sebagai berikut:

- 1) Tanggal 30 Nopember, diterima SP2D-Ls untuk pembayaran gaji bulan Desember 2015 sebesar Rp 35.250.000. Didalam SP2D tersebut termasuk potongan Sewa Rumah Dinas sebesar Rp.150.000
- 2) Seluruh belanja dengan Uang Persediaan (selanjutnya disingkat UP) untuk bulan Januari – 10 November sudah dipertanggungjawabkan semua. Tanggal 5 Desember, dibeli Alat Tulis Kantor termasuk kertas HVS dengan harga satuan Rp.32.000 sebanyak 12 rim, Konsumsi rapat dan lain-lain sebesar Rp. 4.500.000 dengan menggunakan UP.
- 3) Tanggal 1 Desember, diterima SP2D - LS untuk perbaikan mesin fotocopy dengan nilai Rp.14.500.000. Perbaikan tersebut menambah masa manfaat mesin tersebut
- 4) Tanggal 10 Desember, diterima SP2D-LS pada untuk pembayaran Listrik dan Telpn bulan Oktober 2015 sebesar Rp. 2.900.000.
- 5) Tanggal 17 Desember, bendahara penerimaan menerima pendapatan dari sewa gedung sebesar Rp 3.700.000
- 6) Tanggal 18 Desember, seluruh pendapatan sewa gedung disetor ke Kas Negara (Rp 3.700.000)
- 7) Tanggal 23 Desember, diterima bukti setoran dari KPPN atas pendapatan TGR sebesar Rp 5.000.000
- 8) Tanggal 24 Desember, Bendahara pengeluaran menyetorkan seluruh sisa UP dan menerima SP2D-GU Nihil.

Berdasarkan data di atas saudara diminta untuk:

1. Membuat Jurnal anggaran di SAI dan SAKUN
2. Membuat jurnal atas transaksi selama bulan November s.d. Desember 2015 dalam Buku Besar Kas dan Akrual SAI maupun SAKUN.
3. Menyusun LRA dan Laporan Operasional untuk tahun yang berakhir tanggal 31 Desember 2015.

Soal 2

Berikut adalah data neraca tingkat satuan kerja Imigrasi, pada

Kementerian Hukum dan Hak Azasi Manusia per 31 Desember 2014.

Data Neraca Tingkat Satker Satker imigrasi
Per 31 Desember 2014

Perkiraan	2004
Aset Tak Berwujud	90.000.000
Gedung dan Bangunan	450.000.000
Tanah	800.000.000
Peralatan dan Mesin	400.000.000
Aset Tetap Lainnya	30.000.000
Persediaan	275.000
Kas di Bendahara Penerimaan	2.300.000
Kas di Bendahara Pengeluaran	875.000
Piutang PNB	2700.000

Satker Imigrasi memperoleh DIPA dengan Nomor 920.01/-/2010 tanggal 31 Desember 2014, yang berisi data berikut:

No	Keterangan	Jumlah
1.	Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP)	
2.	Jumlah pendapatan	125.000.000
Belanja		
3.	Belanja Pegawai	2.000.000.000
4.	Belanja Barang	100.000.000
5.	Belanja Modal	150.000.000
	Jumlah Belanja	2.250.000.000

Sepanjang tahun anggaran 2015 telah terjadi transaksi berikut:

1. Pada tanggal 2 Januari 2015 diterima Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) -Ls Gaji dengan rincian SPM sebagai berikut:

- Belanja Gaji Pokok PNS Rp 160.000.000
 - Potongan Sewa Rumah Dinas Rp 500.000
 - Pengembalian Belanja Gaji Desember 2010 Rp 300.000
2. Pada tanggal 2 Januari 2015 Bendahara Pengeluaran menyetorkan pengembalian sisa uang persediaan (UP) tahun 2014 sebesar Rp875.000 ke kas negara dan Bendahara Penerimaan menyetorkan pendapatan retribusi yang diterimanya tanggal 31 Desember tahun lalu sebesar Rp2.300.000
 3. Pada tanggal 5 Januari 2015 Satker imigrasi menerima SP2D-UP (Uang Persediaan) untuk mengisi kas di Bendahara Pengeluaran sebesar Rp10.000.000.
 4. Pada tanggal 8 Januari 2015, seorang warga mengklaim dan meminta pembayaran kembali atas kelebihan pembayaran biaya pengurusan paspor miliknya pada bulan Desember 2014 sebesar Rp150.000. Kelebihan tersebut terjadi karena kesalahan perhitungan yang dilakukan oleh Satker imigrasi. Pada tanggal yang sama (8 Januari) Satker imigrasi mengembalikan kelebihan pendapatan tersebut.
 5. Pada tanggal 19 Januari 2015 dibeli barang habis pakai berupa kertas HVS sebanyak 100 rim dengan harga satuan Rp37.000, bolpen sebanyak 100 buah dengan harga satuan Rp4.800; 3 kardus map dengan harga Rp425.000 per kardus; 20 buah cartridge dengan harga satuan Rp137.500 dengan menggunakan Uang Persediaan
 6. Tanggal 24 Maret 2015 dibayar servis rutin 5 mobil dinas, yaitu ganti oli dan tune up sebesar Rp900.000,- dengan menggunakan Uang Persediaan.
 7. Pada tanggal 2 April 2015 diterima SP2D - GU isi atas seluruh belanja yang telah dilakukan dengan menggunakan UP (saudara diminta menghitung sendiri nilainya).
 8. Pada tanggal 25 Mei 2015 diterima SP2D - LS untuk biaya perjalanan dinas kepala kantor beserta rombongan ke kantor pusat sebesar Rp23.000.000.
 9. Pada tanggal 25 Agustus 2015 dibayar sewa bangunan sebesar Rp45juta untuk masa sewa selama 3 tahun, yang akan berakhir tanggal 25 Agustus 2018, dengan menggunakan SP2D-Ls. Agar dapat digunakan sebagai gedung kantor, melalui rekanan (pihak ketiga), Satker Imigrasi menandatangani kontrak perjanjian renovasi bangunan dengan

kontraktor tanggal 27 Agustus 2015. Dalam kontrak dinyatakan renovasi bangunan tersebut berupa pembuatan partisi sehingga terbentuk 12 ruangan kerja. Pekerjaan renovasi tersebut telah selesai dan diserahkan dengan Berita Acara Serah Terima tanggal 15 September 2015. Registrasi atas aset tersebut dilakukan tanggal 1 Oktober 2015. Tanggal 19 September 2015 Satker mengajukan SPP/SPM-Ls dan pada tanggal yang sama SP2D-Ls untuk pembayaran pekerjaan renovasi tersebut terbit, dengan rincian SPM sebagai berikut.

Jumlah pengeluaran	Rp 30.000.000
Potongan (PPN)	Rp 3.000.000
Potongan (PPh 22)	Rp 1.800.000
Jumlah yang dibayarkan	Rp 25.200.000

10. Pada tanggal 15 September 2015 Satker ,menandatangani kontrak pengadaan 1 unit generator listrik. Berita Acara Serah Terima Generator tersebut tertanggal 22 September dan registernya dilakukan tanggal 1 Oktober. Tanggal 29 September Satker mengajukan SPP/SPM-Ls dan pada tanggal yang sama SP2D-Lsnya terbit, dengan rincian SPM sebagai berikut:

- Harga beli Rp85.000.000
- Ongkos angkut generator tersebut sebesar Rp3.000.000
- PPN Rp 8.500.000

11. Setiap tanggal 2 bulan Februari sampai 2 Oktober 2015, Satker imigrasi menerima SP2D -Ls Gaji dengan rincian SPM sebagai berikut: Belanja Gaji Pokok PNS Rp161.000.000 Potongan Sewa Rumah Dinas Rp 500.000

Catatan: untuk menghemat waktu, pembuatan jurnal transaksi pembayaran gaji bulan Februari sampai dengan Oktober 2015 dapat digabung

12. Pada tanggal 7 Oktober 2015, seorang karyawan menandatangani surat pernyataan tanggung jawab mutlak karena telah menghilangkan motor dinas milik kantor. Dalam surat pernyataan tersebut yang bersangkutan bersedia mengganti kerugian negara dengan cara mengangsur melalui pemotongan gaji sebesar Rp450.000 sebulan selama 2 tahun mulai bulan November 2015. Di neraca Satker imigrasi, motor tersebut dilaporkan sebesar Rp10.800.000 dan SK Penghapusannya terbit tanggal 7 Oktober 2015. Potongan/angsuran tersebut sudah diterapkan mulai tanggal 2 November 2015.

13. Pada tanggal 2 November dan 2 Desember 2015 Satker imigrasi menerima SP2D-Ls Gaji untuk bulan November dan Desember masing-masing dengan rincian SPM sebagai berikut.
- Belanja Gaji Pokok PNS Rp 161.000.000
 - Potongan Sewa Rumah Dinas Rp 500.000
 - Potongan Tuntutan Ganti Rugi Rp 450.000
- Catatan: untuk menghemat waktu, pembuatan jurnal transaksi pembayaran gaji bulan November dan Desember di atas dapat digabung.
14. Pada tanggal 12 Desember dibeli kertas 40 rim dengan harga Rp38.000 per rim; dibayar biaya servis komputer dan printer sebesar Rp750.000; dibayar SPPD Rp4.000.000 dan dibayar konsumsi rapat sebesar Rp3.000.000 dengan menggunakan uang persediaan.
15. Pada tanggal 21 Desember 2015 diterbitkan SP2D-GU nihil atas belanja yang dilakukan dengan menggunakan UP. Pada tanggal 31 Desember 2015, Satker imigrasi mengembalikan sisa UP yang ada di tangannya. (Anda diminta menghitung sendiri).
16. Sampai dengan tanggal 29 Desember 2015, Satker imigrasi telah menerima dan menyetorkan seluruh pendapatan PNPB pengurusan paspor sebesar Rp 78.000.000. Dalam jumlah tersebut termasuk yang berasal dari piutang tahun lalu.
17. Pada tanggal 31 Desember 2015 jam 15.00, Satker imigrasi menerima pendapatan atas jasa pengurusan paspor sebesar Rp 2.750.000.
18. Aset tidak berwujud yang ada di neraca Satker imigrasi berupa lisensi selama 10 tahun, yang diperoleh tanggal 30 Desember 2010 atas produk tertentu yang diproduksi. Satker imigrasi sudah menerapkan kebijakan amortisasi aset tidak berwujud, yaitu diamortisasi secara proporsional sesuai umur lisensi.
19. Pada tanggal 31 Desember 2015 diinformasikan fakta sebagai berikut :
- ✓ masih terdapat kertas Hvs sebanyak 9 rim
 - ✓ Berdasarkan rekonsiliasi dengan SIMAK-BMN, seluruh belanja modal diakui sebagai aset tetap.
 - ✓ Terdapat surat ketetapan biaya pengurusan pasport yang belum dilunasi warga sebesar Rp3.500.000.

Saudara diminta untuk:

1. Membuat jurnal anggaran dan jurnal komitmen
2. Membuat jurnal transaksi atas semua kejadian di atas, baik di SAI maupun SAKUN
3. Membuat LRA, laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas dan Neraca Satker Imigrasi per 31 Desember 2015.
4. Membuat hal-hal yang harus diungkapkan terkait pos-pos yang ada dalam lembar muka laporan keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Albrecht, W. S., Skousen, K. F., Stice, J. D., & Stice, E. K. (1998). Management Accounting: Concepts and Applications.
- Board, A. P. (1962). Statement of the Accounting Principles Board.
- Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 2 tentang Pengakuan Pendapatan yang Diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan 2014. Buletin Teknis No. 10 tentang Akuntansi Belanja Bantuan Sosial, 2014.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan 2014. Buletin Teknis No. 13 tentang Akuntansi Hibah, 2014.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 1/PMK.06/2013 Tahun 2013 tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat, 2013.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 112/PMK.02/2012 Tahun 2012 tentang Petunjuk Penyusunan Dan Penelaahan Rencana Kerja Dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, 2012.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 201/PMK.06/2010 Tahun 2010 tentang Kualitas Piutang Kementrian Negara/Lembaga Dan Pembentukan Penyisihan Piutang Tidak Tertagih, 2010.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2022 Tahun 2022 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat, 2022.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 219/PMK.05/2013 Tahun 2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, 2013.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 230/PMK.05/2011 Tahun 2011 tentang Sistem Akuntansi Hibah, 2011.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.06/2014 Tahun 2014 tentang Tata Cara Pelaksanaan Pemanfaatan Barang Milik Negara, 2014.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 96/PMK.06/2007 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penggunaan, Pemanfaatan, Penghapusan, dan Pemindah Tanganan Barang Milik Negara, 2007.
- Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 1 Tahun 2008 tentang Investasi Pemerintah, 2008.
- Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 10 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri Dan Penerimaan Hibah, 2011.
- Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 14 Tahun 2005 tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Negara/Daerah, 2005.

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara / Daerah,2014.

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan,2005.

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan Dan Kinerja Instansi Pemerintah,2006.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan,2010.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (Lembaran Negara RI No.5 Tahun 2004,Tambahan Lembaran Negara No.4335).

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara RI No.47,Tambahan Lembaran Negara No.4286).

Undang-undang (UU) Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah,2004.

BIODATA PENULIS



Perdhiansyah, S.ST., M.Ak

Dosen Program Studi D-IV Akuntansi
Politeknik Negeri Pontianak

Penulis adalah dosen tetap pada Program Studi Sarjana Terapan Akuntansi Sektor Publik di Politeknik Negeri Pontianak sejak tahun 2018. Selama menjadi Dosen, penulis mendapat tugas tambahan sebagai kepala laboratorium jurusan akuntansi (2020-2024). Sebelum menjadi PNS sebagai Dosen penulis mengajar di Politeknik Putra Bangsa dan STIMIK Pontianak sebagai dosen partimer (2017).



Endang Kusmana, S.E., M.M., CA

Dosen Program Studi D-IV Akuntansi
Politeknik Negeri Pontianak

Penulis adalah dosen tetap pada Program Studi Sarjana Terapan Akuntansi Sektor Publik di Politeknik Negeri Pontianak sejak tahun 2000. Selama menjadi Dosen, penulis mendapat tugas tambahan sebagai kepala laboratorium akuntansi (2003-2005), kepala UPT Kerjasama (2005-2006), Asisten Direktur bidang Administrasi & Keuangan Proyek ADB (2004-2007), Pejabat Perbendaharaan (2006-2011), Wakil Direktur bidang Administrasi dan Keuangan Politeknik Negeri Pontianak (2011-2022), serta menjadi Direktur Politeknik Negeri Ketapang (2018-2022). Sebelum mendapat tugas tambahan, penulis aktif mengajar di STIE Pontianak, Politeknik Putra Bangsa, Universitas Muhammadiyah Pontianak dan Akademi Perpajakan Panca Bakti. Sebelum menjadi Dosen, penulis pernah bekerja di PT. Lahan Meridian (1994-1995), di PT. Bank Umum Servitia, tbk (1996-1999), Badan Penyehatan Perbankan Nasional (1999-2000) dan aktif sebagai auditor parttimer pada Kantor Akuntan Publik sejak tahun 2000. Penulis saat ini banyak terlibat dalam penyusunan Rancangan Peraturan Menteri di lingkungan Kemdikbudristek, evaluator Perguruan Tinggi Kementerian/Lembaga, fasilitator dan narasumber leadership training di lingkungan Direktorat Jenderal Pendidikan Vokasi Kemdikbudristek serta aktif pada kegiatan kolaborasi dengan dunia usaha dunia industri dan dunia kerja.