



DIREKTORAT JENDERAL
PERBENDAHARAAN

KEMENTERIAN KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA

AKUNTANSI PEMERINTAHAN

PENGANTAR, PRAKTIK, DAN PERKEMBANGANNYA





KEMENTERIAN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

DIREKTORAT JENDERAL PERBENDAHARAAN

DIREKTORAT AKUNTANSI DAN PELAPORAN KEUANGAN

Gedung Prijadi Praptosuhardjo III Lantai 1-2, Jalan Budi Utomo No. 6 Jakarta 10710; Telepon: 021-3847068, 3449230 Psw. 5500;
Faksimile (021) 3864776; Laman: www.djpb.kemenkeu.go.id

NOTA DINAS NOMOR ND-401/PB.6/2025

Yth. : 1. Sekretaris Ditjen Perbendaharaan
2. Para Direktur Lingkup Kantor Pusat Ditjen Perbendaharaan
3. Tenaga Pengkaji Bidang Perbendaharaan
4. Para Kepala Kantor Wilayah Ditjen Perbendaharaan
5. Para Direktur Utama BLU Lingkup Ditjen Perbendaharaan

Dari : Direktur Akuntansi dan Pelaporan Keuangan

Sifat : Biasa

Lampiran : Satu Berkas

Hal : Penyampaian Buku Ajar Akuntansi Pemerintahan

Tanggal : 26 Mei 2025

Sehubungan dengan penyusunan buku ajar Akuntansi Pemerintahan, bersama ini kami sampaikan hal-hal sebagai berikut:

1. Dalam rangka mendukung penyelarasan bahan ajar akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah dengan kondisi terkini khususnya bagi kalangan akademisi, Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan telah menyusun buku berjudul “Akuntansi Pemerintahan: Pengantar, Praktik, dan Perkembangannya.”
2. Buku ini secara umum memberikan gambaran yang komprehensif mengenai akuntansi pemerintahan, dengan fokus utama pada perkembangan Standar Akuntansi Pemerintahan terkini dan implementasinya di lingkungan Pemerintah Pusat.
3. Kami berharap buku ini dapat menjadi referensi dan bahan pembelajaran yang bermanfaat bagi para pemangku kepentingan, sehingga materi yang disajikan dapat diaplikasikan secara relevan dalam konteks akademik dan profesional.
4. Sehubungan dengan hal tersebut, bersama ini terlampir kami sampaikan buku “Akuntansi Pemerintahan: Pengantar, Praktik, dan Perkembangannya” dalam bentuk salinan digital, yang diharapkan dapat memperkaya wawasan dan referensi di bidang akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah.

Demikian kami sampaikan, atas perhatiannya kami ucapkan terima kasih.



Ditandatangani secara elektronik
Fahma Sari Fatma



SAMBUTAN

Direktur Jenderal Perbendaharaan

Akuntansi pemerintahan di Indonesia telah mengalami transformasi fundamental sejak diberlakukannya paket Undang-Undang di bidang keuangan Negara. Reformasi regulasi ini menjadi titik awal lahirnya Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual, yang berlaku bagi seluruh entitas pemerintahan, baik di tingkat pusat maupun daerah. Standar ini menjadi pedoman dalam menerapkan kebijakan dan sistem akuntansi serta menyusun laporan keuangan yang transparan, dan akuntabel, yang ditujukan untuk mendorong peningkatan kualitas informasi keuangan secara signifikan, dan memperkuat pengambilan keputusan yang berbasis data.

Kebijakan akuntansi Pemerintah Pusat terus dikembangkan untuk menjawab kompleksitas transaksi dan dinamika pengelolaan keuangan Negara, dengan mengacu pada Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, dan didukung oleh petunjuk teknis, serta regulasi terkait lainnya yang berlaku, sehingga telah mempertimbangkan kebutuhan entitas pemerintahan dan praktik terbaik di tingkat internasional, guna memastikan kualitas informasi keuangan yang andal, relevan, dan akuntabel.

Kebijakan akuntansi yang kuat dan terstandarisasi menjadi elemen penting dalam penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang berkualitas, yang menjadi dasar penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian, yang menggabungkan seluruh entitas pemerintah pusat dan daerah ke dalam satu laporan keuangan nasional. Laporan ini menjadi representasi komprehensif atas posisi keuangan dan kinerja fiskal pemerintah secara menyeluruh, serta menjadi acuan penting dalam penyusunan kebijakan fiskal yang efektif, pruden dan berkelanjutan.

Akhir kata, saya berharap kita dapat memahami bagaimana penatausahaan anggaran dan akuntansi dijalankan sehingga menghasilkan laporan keuangan pemerintah, sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada para pemangku kepentingan. Tak lupa juga saya ucapkan terima kasih kepada seluruh penulis dan tim yang telah bekerja secara kolaboratif dalam penyusunan buku ini. Bagi tim Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, saya sampaikan apresiasi atas dedikasi dan komitmennya dalam mengembangkan kebijakan di bidang akuntansi pemerintahan dan menyebarkanluaskannya melalui buku ini.

Astera Primanto Bhakti

KATA PENGANTAR

Direktur Akuntansi dan Pelaporan Keuangan

Buku Akuntansi Pemerintahan disusun untuk memperkaya literatur akuntansi sektor publik, khususnya standar akuntansi pemerintahan dan sistem akuntansi pemerintah pusat saat ini. Lebih dari sekadar konsep, buku ini berfungsi sebagai jembatan yang menghubungkan pemahaman teori mengenai standar dan sistem akuntansi pemerintah pusat dengan penerapannya .

Penyusunan Buku Akuntansi Pemerintahan oleh tim Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Ditjen Perbendaharaan merupakan upaya dan kontribusi kami selaku pembuat kebijakan dan sistem akuntansi pemerintahan serta praktisi dalam mendukung peningkatan kualitas materi pembelajaran, khususnya terkait dengan akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah.

Dengan memberikan pemahaman yang menyeluruh tentang akuntansi pemerintahan, melalui fokus utama pada perkembangan Standar Akuntansi Pemerintahan terkini dan implementasi di Pemerintah Pusat, buku ini juga dirancang untuk memberikan wawasan komprehensif mengenai berbagai aspek akuntansi pemerintahan berbasis akrual dan penyajian secara ringkas sehingga diharapkan akan mudah dipahami oleh pembaca. Struktur penyajian yang meliputi sejarah dan kerangka konseptual akuntansi pemerintahan serta pembahasan secara detail kebijakan akuntansi pemerintah pusat, hingga penyusunan laporan keuangan pemerintah dan laporan konsolidasian, ditutup pada bagian akhir, dengan ulasan perkembangan terbaru pengaturan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan.

Kami sepenuhnya menyadari bahwa buku ini memiliki kekurangan yang perlu diperbaiki, sehingga kami sangat terbuka terhadap kritik dan saran konstruktif bagi penyempurnaan di masa mendatang. Kami percaya setiap karya, termasuk buku ini, merupakan bagian dari proses yang terus berkembang, sehingga dengan semangat perbaikan berkelanjutan, kami berharap agar kualitas buku ini akan menjadi lebih baik.

Kami berharap buku ini dapat menjadi referensi yang bermanfaat bagi pembaca dalam memahami dan mengikuti perkembangan terkini di bidang akuntansi pemerintahan, sehingga dapat mengaplikasikan pengetahuan tersebut secara relevan dalam konteks profesional dan akademik. Lebih lanjut, buku ini juga relevan untuk digunakan berbagai kalangan, baik akademisi, mahasiswa, pegawai pemerintahan, maupun pihak-pihak lain yang terlibat dalam pengelolaan keuangan Negara.

Fahma Sari Fatma

AKUNTANSI PEMERINTAHAN: PENGANTAR, PRAKTIK, DAN PERKEMBANGANNYA

Pengarah

Astera Primanto Bakti
Fahma Sari Fatma

Penyunting

Ingelia Puspita

Editor

Fahma Sari Fatma | Esti Dwi Arvina | Rahmat Mulyono | A.A. Gunawan | Sunaryo

Tim Penulis

Gigih Alfrian Pratama Putra | Wahyu Andriyadi | Puguh Prayogi |
Fahrino Ahmad | Tyas Ayu Prasanti | Hazmi Muzakki | Suhartanto | M. Teguh Pramesti |
Yuda Pamungkas | Laode Atthar Alfikry | Oktavia Kusumo Dewi | Fika Yarits Ardhana |
Afia Maulina | Haryo Adik | Arlinta Mutiara Dewi

Desain Sampul dan Tata Letak

Windy Ayu Laksmi

Sumber Gambar

Canva

Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan
Direktorat Jenderal Perbendaharaan
Kementerian Keuangan Republik Indonesia
2025

DAFTAR ISI

Daftar Isi
Daftar Tabel
Daftar Grafik
Daftar Singkatan

PENGANTAR

- 1** Pendahuluan
 - 9** Kerangka Konseptual
-

KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

- 25** Akuntansi Pendapatan
 - 45** Akuntansi Beban, Belanja, dan Transfer
 - 62** Akuntansi Pembiayaan
 - 76** Akuntansi Aset
 - 96** Akuntansi Kewajiban dan Ekuitas
 - 108** Laporan Keuangan Pemerintah
 - 127** Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian
-

PERKEMBANGAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN

- 144** Akuntansi Peristiwa Setelah Tanggal Pelaporan
 - 151** Akuntansi Konsesi Jasa
 - 161** Akuntansi Properti Investasi
 - 167** Pendapatan dari Transaksi Nonpertukaran
 - 180** Pengaturan Bersama
-

- 186** Daftar Referensi
- 188** Lampiran

DAFTAR TABEL

Tabel 1. Uraian Kode Akun pada Neraca	21
Tabel 2. Uraian Kode Akun pada Pendapatan-LRA dan Pendapatan-LO	21
Tabel 3. Uraian Kode Akun Belanja/Transfer dan Beban	22
Tabel 4. Uraian Kode Akun Pendapatan dan Beban LO	22
Tabel 5. Uraian Kode Akun Pembiayaan	22
Tabel 6. Uraian Kode Akun Transaksi Transitoris	23
Tabel 7. Laporan Realisasi Anggaran	73
Tabel 8. Laporan Arus Kas	74
Tabel 9. Mapping Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Konsolidasian	139
Tabel 10. Ilustrasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Konsolidasian	142
Tabel 11. Panduan Umum Perjanjian/Kontrak	154

DAFTAR GRAFIK

Grafik 1. Timeline Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Indonesia	6
Grafik 2. Kerangka Umum SAPP	17
Grafik 3. Struktur Konsolidasi LKPP	134
Grafik 4. Struktur Konsolidasi LKPD-K	135
Grafik 5. Struktur Konsolidasi LKPK	136
Grafik 6. Ilustrasi Aliran Masuk Awal Suatu Sumber Daya	172
Grafik 7. Bagan Alir Pengaturan dan Pengukuran Pendapatan dari Transaksi Nonpertukaran	174
Grafik 8. Bagan Alir Pengaturan dan Pengukuran Kewajiban dari Transaksi Nonpertukaran	174

DAFTAR SINGKATAN

APBN	: Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
APIP	: Aparat Pengawasan Internal Pemerintah
BA BUN	: Bagian Anggaran Bendahara Umum Negara
BAST	: Berita Acara Serah Terima
BGS	: Bangun Guna Serah
BKS	: Bangun, Kelola, Serah
BLU	: Badan Layanan Umum
BLUD	: Badan Layanan Umum Daerah
BMD	: Barang Milik Daerah
BMN	: Barang Milik Negara
BOO	: <i>Build Own Operate</i> (Bangun Milik Guna)
BPK	: Badan Pemeriksa Keuangan
BPKP	: Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
BPYBDS	: Bantuan Pemerintah yang Belum Ditetapkan Statusnya
BSK	: Bangun Serah Kelola
BUMD	: Badan Usaha Milik Daerah
BUMN	: Badan Usaha Milik Negara
BUN	: Bendahara Umum Negara
CaLK	: Catatan atas Laporan Keuangan
CTA	: <i>Cash Toward Accrual</i> (Kas Menuju AkruaI)
DAK	: Dana Alokasi Khusus
DAU	: Dana Alokasi Umum
Db	: Debet
DDEL	: Diterima Dari Entitas Lain
DIPA	: Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran
DJPK	: Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan
DJPPR	: Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko
DKEL	: Ditagihkan ke Entitas Lain
DPR	: Dewan Perwakilan Rakyat
FASB	: <i>Financial Accounting Standards Board</i> (Badan Standar Akuntansi Keuangan)
GASB	: <i>Governmental Accounting Standards Board</i> (Badan Standar Akuntansi Pemerintahan)
GFS	: Government Finance Statistics (Statistik Keuangan Pemerintah)
IAI	: Ikatan Akuntan Indonesia
ICW	: <i>Indische Comptabiliteitswet</i> (UU Perbendaharaan Negara)

IFRS	: <i>International Financial Reporting Standards</i> (Standar Pelaporan Keuangan Internasional)
IPSAS	: <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (Standar Akuntansi Sektor Publik Internasional)
ISAK	: Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan
K/L	: Kementerian/Lembaga
KKPR	: Kesesuaian Kegiatan Pemanfaatan Ruang
KPA	: Kuasa Pengguna Anggaran
KPBU	: Kerja Sama Pemerintah dengan Badan Usaha
KPPN	: Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara
Kr	: Kredit
KSAP	: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan
KSAPD	: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan Pusat dan Daerah
KUN/ RKUN	: Kas Umum Negara/ Rekening Kas Umum Negara
LAK	: Laporan Arus Kas
LC	: <i>Letter of Credit</i>
LHP	: Laporan Hasil Pemeriksaan
LKBUN	: Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara
LKKL	: Laporan keuangan Kementerian/Lembaga
LKPD-K	: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Konsolidasian
LKPK	: Laporan keuangan Pemerintah Konsolidasian
LKPP	: Laporan keuangan Pemerintah Pusat
LO	: Laporan Operasional
LPE	: Laporan Perubahan Ekuitas
LP-SAL	: Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
LRA	: Laporan Realisasi Anggaran
MPHL-BJS	: Memo Pencatatan Hibah Langsung Bentuk Barang/Jasa/Surat Berharga
NoD	: <i>Notice of Disbursement</i> (Pemberitahuan Pencairan Dana)
NRC	: Neraca
NRV	: <i>Net Realizable Value</i> (Nilai Bersih yang Dapat Direalisasikan)
OPD	: Organisasi Pemerintah Daerah
PAD	: Pendapatan Asli Daerah
PAN	: Perhitungan Anggaran Negara
PBB	: Pajak Bumi Bangunan
PFK	: Perhitungan Pihak Ketiga
PJPK	: Penanggung Jawab Proyek Kerjasama
PMK	: Peraturan Menteri Keuangan
PMN	: Penyertaan Modal Negara
PNBP	: Penerimaan Negara Bukan Pajak
PPK	: Pejabat Pembuat Komitmen
PSAP	: Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan

PTN BH	: Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum
Reksus	: Rekening Khusus
SABUN	: Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Bendahara Umum Negara
SAI	: Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi
SAK	: Standar Akuntansi Keuangan
	: Sistem Akuntansi Kas Umum Negara
SAL	: Saldo Anggaran Lebih
SAP	: Standar Akuntansi Pemerintahan
SAPP	: Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat
Satker	: Satuan Kerja
SBI	: Sertifikat Bank Indonesia
SBN	: Surat Berharga Negara
SCA	: <i>Service Concession Arrangement</i> (Perjanjian Konsesi Jasa)
SDA	: Sumber Daya Alam
SiAP	: Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pusat
SIKUBAH	: Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Hibah
SiLPA/SiKPA	: Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran
SKP	: Surat Ketetapan Pajak
SKP2KS	: Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian Sementara
SKPD	: Satuan Kerja Perangkat Daerah
SKPKB	: Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar
SKPKBT	: Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan
SKPKD	: Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah
SKTJM	: Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak
SP2B-BLU	: Surat Pengesahan Pendapatan dan Belanja Badan Layanan Umum
SP2D	: Surat Perintah Pencairan Dana
SP2D-GU	: Surat Perintah Pencairan Dana Ganti Uang Persediaan
SP2D-LS	: Surat Perintah Pencairan Dana Langsung
SP2HL/SPHL	: Surat Perintah Pengesahan Hibah Langsung/Surat Pengesahan Hibah Langsung
SP3B-BLU	: Surat Perintah Pengesahan Pendapatan dan Belanja Badan Layanan Umum
SP3HL-BJS	: Surat Perintah Pengesahan Pendapatan Hibah Langsung Bentuk Barang/Jasa/Surat Berharga
SPM	: Surat Perintah Membayar
SPM-LS	: Surat Perintah Membayar Langsung
SSBP	: Surat Setoran Bukan Pajak
SSPCP	: Surat Setoran Pabean, Cukai, dan Pajak
STP	: Surat Tagihan Pajak
STP	: Surat Tagihan Pajak
SUN	: Surat Utang Negara

TAE	: Transaksi Antar Entitas
TGR	: Tuntutan Ganti Rugi
TKD	: Transfer ke Daerah
TP	: Tuntutan Perbendaharaan
TPA	: Tagihan Penjualan Angsuran
TUP	: Tambahan Uang Persediaan
UAPA	: Unit Akuntansi Pengguna Anggaran
UBL	: Unit Badan Lainnya
UP	: Uang Persediaan
WDP	: Wajar Dengan Pengecualian
WTP	: Wajar Tanpa Pengecualian

PENGANTAR



BABI

PENDAHULUAN



PENDAHULUAN

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Memahami sejarah akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah Indonesia
- b. Memahami lingkungan dan tujuan akuntansi pemerintahan
- c. Memahami karakteristik akuntansi pemerintahan

II. MATERI

- a. Sejarah Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Indonesia
- b. Lingkungan dan Tujuan Akuntansi Pemerintahan
- c. Karakteristik Akuntansi Pemerintahan

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi



Sejarah Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Indonesia

Pada masa sebelum kemerdekaan, pengelolaan keuangan negara Indonesia mengacu pada ketentuan *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) yang merupakan Undang-Undang warisan Pemerintah Kolonial Belanda. Ketentuan dalam ICW, termasuk ketentuan terkait pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan pemerintah, tetap digunakan hingga beberapa dekade setelah kemerdekaan. Pada tahun 1967, laporan pertanggungjawaban APBN mulai disusun dalam bentuk Perhitungan Anggaran, yang kemudian berubah menjadi Perhitungan Anggaran Negara (PAN) pada tahun 1969. Pada masa tersebut, pencatatan keuangan masih berbasis kas dengan metode *single entry*, yang hanya merekam satu sisi transaksi, sehingga PAN hanya menyajikan laporan realisasi anggaran. Sementara itu, laporan lain seperti laporan terkait Barang Milik Negara (BMN) dan laporan utang pemerintah disusun melalui mekanisme yang terpisah. Selain itu, PAN disusun secara manual tanpa sistem informasi, sehingga dibutuhkan waktu lama, bahkan lebih dari satu tahun anggaran, membuat informasi keuangan dalam PAN tidak relevan untuk pengambilan keputusan strategis. Praktik akuntansi dan pelaporan keuangan tradisional lazim digunakan oleh negara-negara berkembang pada masa itu. Praktik semacam ini tidak mampu menghasilkan laporan keuangan yang memberikan gambaran yang memadai mengenai posisi keuangan pemerintah. Selain itu, laporan tersebut sering kali kurang andal dalam menyajikan informasi yang relevan untuk mendukung pengambilan keputusan publik dan pembangunan ekonomi.

Double entry accounting mulai diperkenalkan pada tahun 1991 melalui penetapan Keputusan Menteri Keuangan tentang Sistem Akuntansi Pemerintah dan Kementerian Keuangan membentuk Badan Akuntansi Keuangan Negara pada tahun 1992 yang bertugas menyelenggarakan Sistem Akuntansi *Double Entry*. Pada sisi pelaporan, Sistem Akuntansi Pemerintahan yang diselenggarakan saat itu masih terpusat oleh Pemerintah dengan menggunakan sistem tradisional *cash basis* sehingga laporan yang dihasilkan hanya berupa Laporan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja yang berisi jumlah pendapatan dikurangi dengan belanja. Pada saat itu, Pemerintah menganut kebijakan penganggaran berimbang di mana defisit APBN akan ditutup dengan utang, namun belum terdapat sistem pencatatan yang memadai yang seharusnya disajikan dalam Neraca sebagai alat kontrol para pengambil kebijakan. Kondisi pada era orde baru tersebut membutuhkan perbaikan Pemerintah secara struktural dan komprehensif.

Menjelang pertengahan 1997, Indonesia menghadapi tekanan ekonomi akibat melemahnya Rupiah terhadap Dolar AS, yang memicu krisis berkepanjangan. Pemerintah merespons dengan kebijakan fiskal dan moneter untuk menyelamatkan dan memulihkan ekonomi, khususnya bagi masyarakat terdampak. Menyadari kelemahan dalam tata kelola pemerintahan sebagai salah satu penyebab krisis, pemerintah berkomitmen memperbaiki manajemen keuangan melalui reformasi

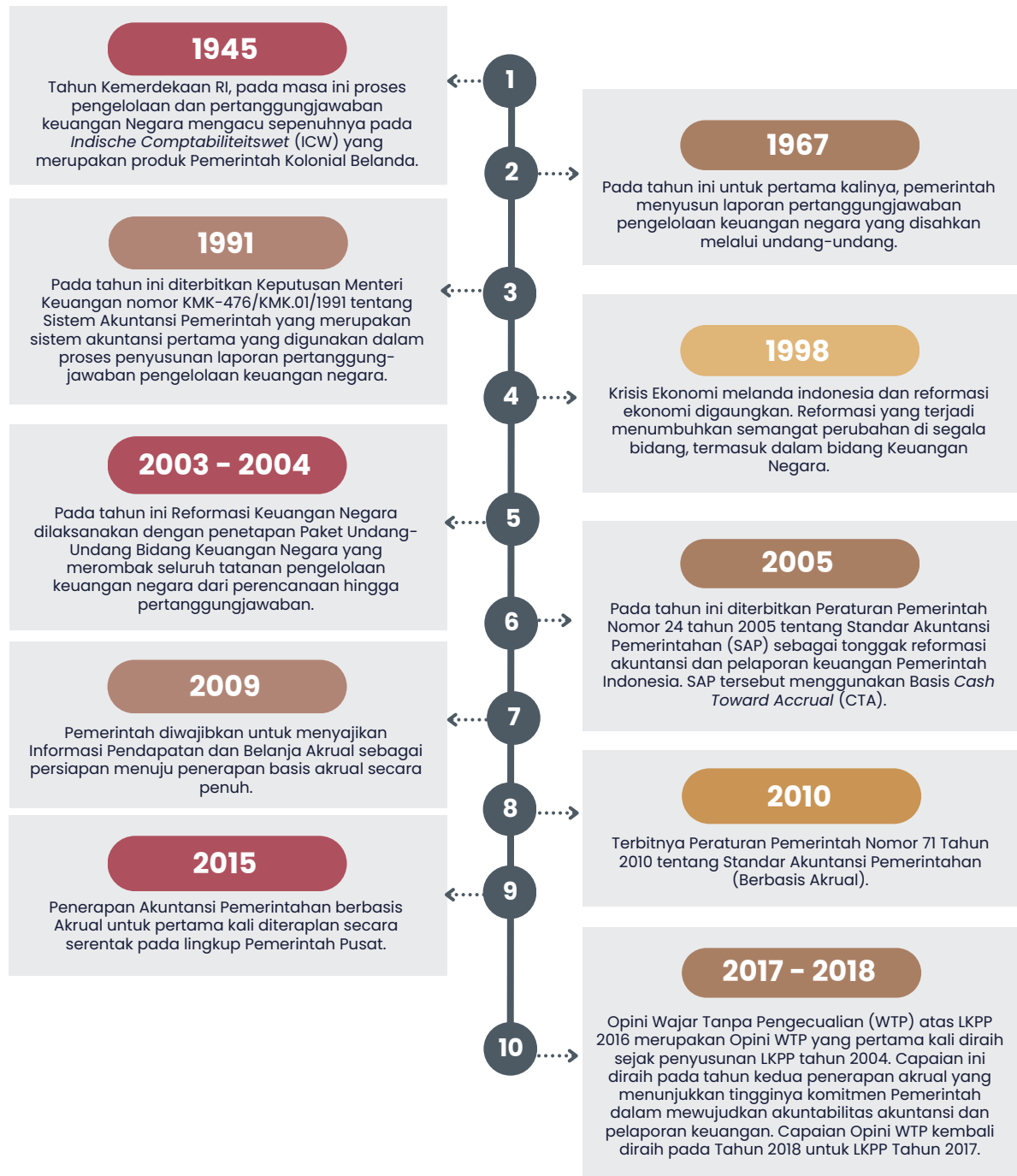
keuangan negara sesuai standar tata kelola pemerintahan yang baik. Terbitnya paket undang-undang di bidang keuangan negara yang secara garis besar mengamanatkan implementasi tata kelola keuangan yang baik, memulai serangkaian reformasi keuangan negara dimaksud. Paket undang-undang tersebut terdiri dari Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, serta Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara. Era penyusunan PAN berakhir pada tahun anggaran 2003, dan untuk pertama kalinya, Pemerintah Indonesia berhasil menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) yang meliputi Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), serta Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban atas APBN Tahun Anggaran 2004.

Reformasi keuangan negara melalui paket Undang-Undang di bidang keuangan negara tersebut mendorong pelaksanaan reformasi di bidang akuntansi dan pelaporan keuangan. Pada tahun 2005, Pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku baik pada Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah. Peraturan ini menerapkan basis akuntansi *Cash Towards Accrual* (CTA), dimana pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran menggunakan basis kas, sedangkan pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca menggunakan basis akrual. Dengan diberlakukannya SAP, selanjutnya pemerintah memperbarui Sistem Akuntansi Pemerintahan. Pada tahun 2005, Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN) menetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 59/PMK.05/2005 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (SAPP). Salah satu karakteristik utama dari SAPP ini adanya mekanisme *cross-check* atau rekonsiliasi antara pencatatan pada Kementerian/Lembaga dengan pencatatan pada BUN sehingga data laporan keuangan yang dihasilkan menjadi andal.

Sesuai dengan amanat Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Pemerintah harus menerapkan basis akrual secara penuh 5 tahun setelah diundangkan, yaitu pada Tahun 2008. Namun demikian, implementasinya membutuhkan penguatan komitmen pimpinan, penyiapan sistem dan kebijakan akuntansi, serta kompetensi sumber daya manusia. Pada tanggal 25 September 2008 Menteri Keuangan mewakili pemerintah bersama dengan Komite Standar Akuntansi Pemerintahan melakukan konsultasi kepada Pimpinan Dewan Perwakilan Rakyat untuk membahas perubahan jadwal waktu penerapan basis akrual. Pertemuan ini menghasilkan kesepakatan antara pemerintah dan legislatif untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual secara bertahap terhitung mulai tahun 2009 sesuai dengan kondisi dan kemampuan Pemerintah Pusat dan masing-masing Pemerintah Daerah. Untuk mendukung penerapan basis akrual tersebut, pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005.

Melalui peraturan tersebut, penerapan SAP Berbasis AkruaI dapat dilaksanakan secara bertahap, dan entitas pelaporan yang belum siap dapat menggunakan SAP Berbasis CTA paling lama 4 tahun setelah Tahun Anggaran 2010. Dengan demikian, seluruh entitas pelaporan pemerintah harus telah mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual mulai tahun anggaran 2015.

Grafik 1. Timeline Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Indonesia



Sumber: Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan (2018)

Pada tahun 2016, Pemerintah Pusat berhasil menyusun laporan keuangan pertama berbasis akrual yaitu Laporan Keuangan Pemerintah Pusat sebagai pertanggungjawaban APBN Tahun Anggaran 2015. LKPP pertama berbasis

akrual ini mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Selanjutnya, pada tahun kedua implementasi akuntansi berbasis akrual, LKPP 2017 meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan sebagai pertanggungjawaban atas APBN Tahun Anggaran 2016. Opini ini merupakan opini WTP pertama yang berhasil diraih Pemerintah Pusat dalam kurun waktu 12 tahun masa penyusunan laporan pertanggungjawaban APBN sejak LKPP Tahun Anggaran 2004.

Lingkungan dan Tujuan Akuntansi Pemerintahan

Lingkungan operasional organisasi pemerintah berpengaruh terhadap karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya. Berdasarkan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, terdapat ciri-ciri penting lingkungan pemerintahan yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan yaitu sebagai berikut:

1. Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan:
 - Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan.
 - Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antar pemerintah.
 - Pengaruh proses politik.
 - Hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah.
2. Ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian:
 - Anggaran sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal, dan sebagai alat pengendalian.
 - Investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan.
 - Kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian.
 - Penyusutan nilai aset sebagai sumber daya ekonomi karena digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan.

Pemerintah sebagai organisasi sektor publik memiliki tanggung jawab dan tujuan utama untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat. Guna mewujudkan tujuan tersebut, pemerintah memerlukan pedoman dan aturan yang menjadi dasar dalam menjalankan tugas dan fungsinya. Aturan ini diwujudkan dalam bentuk konstitusi dan undang-undang dasar, serta peraturan perundang-undangan lain. Oleh karena itu, perbedaan perlakuan akuntansi antara pemerintah dan bisnis didasarkan pada perbedaan tujuan pengukuran kinerja. Hal ini membuat akuntansi pemerintahan memiliki tujuan utama yang meliputi (KSAP, 2022):

Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan

2. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan entitas pelaporan, dari sisi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah.

3. Transparansi

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

4. Keseimbangan antar Generasi (*intergenerational equity*)

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

5. Evaluasi Kinerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.



Karakteristik Akuntansi Pemerintahan

Menurut Hidayat (2021), perkembangan akuntansi pemerintahan cenderung lebih lambat dibandingkan dengan akuntansi bisnis. Hal ini dipengaruhi oleh karakteristik unik akuntansi pemerintahan, yang relatif stabil karena lebih bergantung pada regulasi dan prinsip-prinsip pengelolaan dana publik. Berbeda dengan akuntansi bisnis yang terus berkembang mengikuti dinamika pasar dan inovasi bisnis, perubahan dalam akuntansi pemerintahan terjadi lebih sedikit karena fokus utamanya adalah memenuhi kebutuhan masyarakat atas akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan negara. Tuntutan masyarakat untuk mendapatkan laporan keuangan yang transparan dan dapat dipertanggungjawabkan menjadikan akuntansi pemerintahan memiliki peran strategis. Fungsi ini tidak hanya untuk memastikan pengelolaan keuangan negara berjalan sesuai aturan, tetapi juga untuk membangun kepercayaan publik terhadap pemerintah.

Meski terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi pemerintahan dan bisnis, keduanya memiliki tujuan utama yang serupa, yaitu menyajikan informasi keuangan secara andal. Perbedaan tersebut lebih didasarkan pada konteks dan fokus masing-masing yaitu akuntansi pemerintahan bertujuan untuk mengukur kinerja lembaga publik dalam pengelolaan keuangan negara, sedangkan akuntansi bisnis berorientasi pada kinerja perusahaan dalam menghasilkan keuntungan. Namun, pada hakikatnya, keduanya berfungsi sebagai alat pencatatan dan pelaporan transaksi keuangan untuk mendukung pengambilan keputusan yang tepat oleh pemangku kepentingan masing-masing.

BAB II

KERANGKA KONSEPTUAL



KERANGKA KONSEPTUAL

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Memahami prinsip-prinsip akuntansi pemerintahan
- b. Memahami standar akuntansi pemerintahan dan sejarah singkat penyusunannya
- c. Mengetahui kerangka standar akuntansi pemerintah pusat
- d. Membedakan entitas akuntansi dan entitas pelaporan pada akuntansi pemerintah pusat
- e. Memahami Bagan Akun Standar pada sistem akuntansi pemerintah pusat

II. MATERI

- a. Prinsip Akuntansi
- b. *Overview* Standar Akuntansi Pemerintahan
- c. *Overview* Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat
- d. Entitas Akuntansi dan Entitas Pelaporan
- e. Bagan Akun Standar

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi



Prinsip Akuntansi

Sebagaimana praktik akuntansi pada sektor privat, praktik akuntansi pemerintahan juga menggunakan prinsip-prinsip akuntansi. Prinsip akuntansi dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan.

Prinsip akuntansi mencakup seluruh gagasan, ide, teknik, metode, dan konsep akuntansi secara umum baik yang telah maupun belum dipraktikkan. Otoritas atau badan yang berwenang memilih prinsip-prinsip akuntansi yang sesuai dengan kerangka konseptual sebagai dasar penetapan standar akuntansi. Dalam hal terdapat kondisi dalam prinsip akuntansi yang belum dinyatakan dalam standar akuntansi, prinsip akuntansi dapat menjadi dasar dalam pengambilan keputusan. Prinsip akuntansi bersama dengan konvensi serta peraturan terkait membentuk sebuah Praktik Akuntansi Berterima Umum (Suwardjono, 2014).

Mengacu pada kerangka konseptual PSAP Paragraf 41, standar akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintahan di Indonesia disusun menggunakan prinsip-prinsip akuntansi sebagai berikut:

1. Basis Akuntansi

Dalam menyusun laporan keuangan, Pemerintah menggunakan basis akrual sebagai basis akuntansi, sehingga basis tersebut digunakan untuk mencatat pos pendapatan dan beban pada Laporan Operasional, dan pos aset, kewajiban, dan ekuitas, baik pada Neraca maupun Laporan Perubahan Ekuitas. Selain itu, dalam hal peraturan perundangan mewajibkan entitas untuk menyusun laporan berbasis kas, maka entitas wajib menyajikan laporan dimaksud. Hal ini mempertimbangkan penganggaran yang disusun masih berbasis kas, maka entitas pelaporan diwajibkan menyusun Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang menggunakan basis kas.

Berdasarkan basis akrual, pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau di Satuan Kerja, sedangkan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau Satuan Kerja. Hal tersebut juga berlaku untuk pencatatan pos-pos pada neraca seperti aset, kewajiban, dan ekuitas. Pos-pos pada neraca diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

Oleh karena itu, transaksi pendapatan, beban dan transaksi akuisisi aset dan kewajiban menggunakan basis akrual, sedangkan transaksi pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat berbasis kas. Detil masing-masing transaksi akan dijelaskan pada bagian berikutnya.

2. Nilai Historis

Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar saat perolehan. Dalam hal tidak terdapat informasi mengenai nilai historis, aset dicatat sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Sementara itu, kewajiban dicatat sebesar jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan di masa yang akan datang dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah. Penggunaan nilai historis didasarkan pertimbangan bahwa nilai historis lebih dapat diandalkan dari pada penilaian yang lain karena lebih obyektif dan dapat diverifikasi.

3. Realisasi

Salah satu perbedaan akuntansi pemerintahan dengan akuntansi komersial adalah pada penekanan prinsip *matching-cost against revenue*. Pada akuntansi pemerintahan, pendapatan yang diterima dan tersedia akan diotorisasikan melalui anggaran untuk suatu periode akuntansi. Pendapatan yang telah dianggarkan tersebut, hanya akan digunakan pada periode akuntansi sesuai dengan tahun anggaran. Penggunaan tersebut utamanya untuk melakukan belanja dan pengeluaran pembiayaan pada periode yang ditentukan. Pendapatan atau belanja basis kas diakui setelah diotorisasi melalui anggaran dan telah menambah atau mengurangi kas. Secara singkat, Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang disusun pemerintah mencerminkan besaran realisasi atas sejumlah pos pendapatan, belanja dan pembiayaan yang telah dianggarkan pada periode tersebut. Pendapatan yang telah diotorisasikan tidak dapat digunakan untuk penggunaan pada periode di luar yang telah ditentukan.

4. Substansi Mengungguli Bentuk (*Substance over Form*)

Informasi disajikan secara wajar dengan menyajikan transaksi serta peristiwa lain yang perlu dicatat sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, tidak hanya berdasarkan aspek formalitas semata. Hal tersebut penting dalam akuntansi karena sering terjadi realitas ekonomi dan realitas formal menunjukkan informasi yang berbeda. Sebagai contoh, ketika pemerintah menguasai dan menggunakan sebidang tanah dalam operasional namun legalitas tanah tersebut yang ditunjukkan dari sertifikat masih dalam proses. Berdasarkan kondisi tersebut, manfaat ekonomi atas tanah berada dalam penguasaan pemerintah walaupun dalam realitas hukum pemerintah belum dapat menunjukkan bukti kepemilikan aset tersebut. Jika substansi transaksi atau peristiwa lain berbeda dengan aspek formalnya, hal tersebut harus diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

5. Periodisitas

Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan suatu entitas dibagi menjadi beberapa periode pelaporan dengan tujuan pengukuran kinerja entitas dan penentuan posisi sumber daya yang dimiliki. Periode utama yang digunakan adalah tahunan yang dimulai sejak 1 Januari hingga 31 Desember. Periode lain yang dianjurkan adalah periode bulanan, triwulanan, dan semesteran. Pelaporan secara periodik berguna untuk pengambilan keputusan penganggaran terutama untuk anggaran perubahan yang disebabkan asumsi-asumsi yang digunakan ketika penyusunan anggaran sudah tidak lagi relevan atau terdapat kesalahan perencanaan yang terjadi pada periode sebelumnya.

6. Konsistensi

Perlakuan akuntansi yang sama harus diterapkan pada kejadian yang sama oleh Entitas Pelaporan. Akan tetapi, hal tersebut tidak berarti bahwa perubahan metode akuntansi tidak dapat dilakukan. Perubahan metode akuntansi dapat diubah dengan syarat bahwa metode akuntansi yang baru mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Prinsip konsistensi diperlukan untuk menjamin bahwa laporan keuangan pemerintah dapat diperbandingkan secara vertikal dan horizontal. Keterbandingan secara vertikal berarti bahwa laporan keuangan pemerintah satu dengan laporan keuangan pemerintah yang lain yang setara dapat dibandingkan untuk dinilai dan dibandingkan kinerja keuangannya (Kustiani dan Hamzah, 2014). Misal laporan keuangan Kementerian A dibandingkan dengan laporan keuangan Lembaga B. Sementara itu, keterbandingan horizontal dimaksudkan untuk dapat membandingkan kinerja keuangan pemerintah dari satu periode dengan periode yang lain. Misalkan perbandingan kinerja keuangan pemerintah provinsi C pada tahun 2023 dibandingkan dengan tahun 2024.

7. Pengungkapan Lengkap

Informasi yang dibutuhkan pengguna disajikan secara lengkap dalam laporan keuangan. Informasi tersebut dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan yang disebut dengan penyajian maupun pada Catatan atas Laporan Keuangan yang disebut dengan pengungkapan. Contoh, Kementerian Y memperoleh aset tetap melalui pembelian yang melibatkan banyak unsur biaya, seperti harga barang, biaya pemasangan, instalasi program, dan biaya tenaga ahli untuk melakukan penyetelan agar aset tetap tersebut dapat digunakan. Penyajian aset tetap tersebut dalam lembar muka laporan keuangan adalah sebesar total biaya yang dikeluarkan untuk perolehan aset tersebut dalam neraca. Sementara itu, pengungkapan dilakukan dengan menjelaskan rincian biaya yang dikeluarkan termasuk biaya pemasangan, instalasi program, dan penyetelan dalam catatan atas laporan keuangan.

8. Penyajian Wajar

Seluruh komponen laporan keuangan disajikan secara wajar. Ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu, diperlukan faktor pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan melakukan pengungkapan hakikat dan tingkat ketidakpastian serta pertimbangan yang digunakan. Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah. Namun, penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankan, misalnya, pembentukan cadangan tersembunyi, sengaja menetapkan aset atau pendapatan yang terlampaui rendah, atau sebaliknya, sehingga laporan keuangan menjadi tidak netral dan tidak andal.



Overview Standar Akuntansi Pemerintahan

Sebagaimana halnya organisasi komersial, organisasi sektor publik juga telah mengimplementasikan sistem akuntansi ke dalam sistem pelaporan keuangan. Akan tetapi, pemerintah dalam konteks akuntansi dan pelaporan memiliki beberapa karakteristik unik yang membedakannya dengan sektor komersial (Kustiani dan Hamzah, 2014)

1. Pemerintah tidak berusaha memperoleh profit dalam proses bisnisnya. Pendapatan yang diperoleh pemerintah seluruhnya berasal dari pendapatan yang sifatnya “memaksa” yaitu berupa pajak atau pendapatan lain yang ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan sebagai pendapatan yang menjadi kewenangan pemerintah untuk memungutnya.
2. Pemerintah dimiliki secara kolektif oleh konstituen berbeda dengan akuntansi komersial yang diterapkan dalam unit bisnis. Kepemilikan atas pemerintah tidak dapat diwujudkan dalam bentuk kepemilikan modal yang mudah dialihkan, sehingga jika ada konstituen/warganegara yang tidak puas terhadap kinerja pemerintahnya tidak dapat begitu saja mengalihkan hak kepemilikannya tersebut.
3. Kontribusi sumber daya keuangan tidak dikaitkan langsung dengan pelayanan atau produk yang diberikan pemerintah. Dalam sistem yang diberlakukan di Indonesia, pembayar pajak kemungkinan besar bukan pihak penerima layanan terbesar dari pemerintah, hal ini disebabkan pengenaan pajak didasarkan dari kekayaan/kenikmatan yang dikonsumsi oleh pembayar pajak, bukan dari seberapa besar atau seberapa banyak jenis layanan pemerintah yang mereka nikmati. Dalam hal pemerintah mengenakan biaya layanan, seringkali jumlah pengenaan biaya layanan juga tidak meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan pemerintah untuk menyelenggarakan pelayanan tersebut.
4. Secara dominan keputusan kebijakan dan keputusan operasional dibuat secara politis oleh lembaga perwakilan di negara-negara yang menganut demokrasi.

5. Keputusan harus dibuat secara terbuka sehingga akuntansi dan laporan lain yang terkait dengan pelaksanaan keputusan tersebut harus bersifat terbuka.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengharuskan penyusunan laporan keuangan pemerintah berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP pertama kali ditetapkan melalui Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Terbitnya SAP tersebut menjadi penanda era baru pengaturan akuntansi dan pelaporan keuangan di sektor pemerintahan dan sekaligus sebagai standar akuntansi pemerintahan pertama kali sejak Indonesia merdeka.

Kesadaran untuk menyusun Standar Akuntansi Pemerintahan sebenarnya sudah mulai muncul sejak era reformasi, tepatnya sejak pemberlakuan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah di mana pemerintah daerah diberi kewenangan untuk menyelenggarakan pengelolaan keuangan sendiri. Seluruh daerah mulai dari provinsi, kabupaten, dan kota menjadi entitas otonom yang melakukan pengelolaan dan harus melakukan pertanggungjawaban keuangan. Kondisi ini menjadikan standar akuntansi untuk pelaporan keuangan pemerintah menjadi suatu kebutuhan mendesak. Melalui Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 yang merupakan turunan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999, diamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan harus disajikan sesuai dengan standar akuntansi tertentu, walaupun saat itu belum ada standar akuntansi pemerintahan yang baku di Indonesia.

Pada tahun 2002, Kementerian Keuangan (saat itu masih bernama Departemen Keuangan) mengeluarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 308 Tahun 2002 terkait pembentukan Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah (KSAPD). Komite tersebut terdiri dari berbagai unsur antara lain Departemen Keuangan, BPKP, IAI, Departemen Dalam Negeri, serta para akademisi. Komite tersebut menghasilkan konsep publikasian standar akuntansi berupa kerangka konseptual dan tiga pernyataan standar yang kemudian berkembang menjadi sebelas pernyataan standar. Konsep tersebut merupakan cikal bakal SAP yang pada kemudian ditetapkan menjadi Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005.

Selanjutnya KSAPD meminta pendapat kepada Badan Pemeriksa Keuangan. BPK menyatakan bahwa konsep SAP tersebut belum layak ditetapkan sebagai SAP baku karena belum mengakomodasi seluruh unsur serta penyusun tidak independen karena diangkat hanya berdasarkan SK Menteri Keuangan. KSAPD kemudian terus bekerja hingga menghasilkan delapan konsep pernyataan standar tambahan. Penerbitan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 disusul Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 mengharuskan komite yang bertugas menyusun Standar Akuntansi Pemerintahan harus ditetapkan dengan keputusan Presiden. Pada tahun 2004, terbit Keputusan Presiden Nomor 84 Tahun 2004 yang menguatkan posisi KSAPD dan mengubah nama KSAPD menjadi KSAP (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan). Seluruh konsep kerangka konseptual dan konsep pernyataan standar yang disusun KSAPD melalui pembahasan dan penyempurnaan untuk kemudian diterima oleh KSAP dan ditetapkan menjadi SAP melalui Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005.

Basis akuntansi yang diatur dalam SAP tersebut adalah *Cash toward Accrual* (CTA) di mana aset, kewajiban, dan ekuitas diakui dan dicatat dalam neraca yang berbasis akrual sedangkan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan diakui dan dicatat dalam LRA berdasarkan basis kas. Penggunaan basis ini menyebabkan entitas pelaporan menggunakan metode jurnal korolari dalam melakukan pencatatan, sehingga dapat dihasilkan neraca menggunakan basis akrual meskipun Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menggunakan basis kas.

Namun, penerapan SAP berbasis CTA tersebut bersifat sementara atau transisional. Hal tersebut berdasarkan pada pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 yang menyatakan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Selanjutnya, di dalam pasal 70 ayat (2) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara ditegaskan kembali bahwa pelaksanaan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008, dan selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

Dalam perkembangan berikutnya, pemerintah baru menetapkan SAP berbasis akrual pada tahun 2010 melalui penerbitan Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang SAP sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP berbasis CTA. Lampiran I Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menjelaskan bahwa SAP berbasis akrual diterapkan selambat-lambatnya mulai tahun anggaran 2015 sehingga SAP berbasis CTA tetap diterapkan selama masa transisi sebelum tahun anggaran 2015. SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) serta dilengkapi dengan kerangka konseptual akuntansi pemerintahan. Kerangka konseptual akuntansi pemerintahan merupakan konsep dasar dalam penyusunan dan pengembangan standar akuntansi serta menjadi rujukan utama untuk memecahkan permasalahan yang belum diatur dalam PSAP. Kerangka konseptual juga menjadi dasar dalam penyusunan laporan keuangan, pemeriksaan, serta penggunaan laporan keuangan.

Dalam penyusunan suatu Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, terdapat *due process* yang dijalankan. Berawal dari identifikasi topik dan dilanjutkan pembentukan kelompok kerja yang melakukan riset terbatas untuk menghasilkan *draft* awal. *Draft* tersebut disusun menggunakan beberapa rujukan seperti IPSAS, IFRS, GFS, SAK, FASB/GASB. Berdasarkan *draft* tersebut, selanjutnya dilakukan dengar pendapat untuk kemudian dilanjutkan pembahasan tanggapan dan masukan, serta diakhiri dengan finalisasi standar.



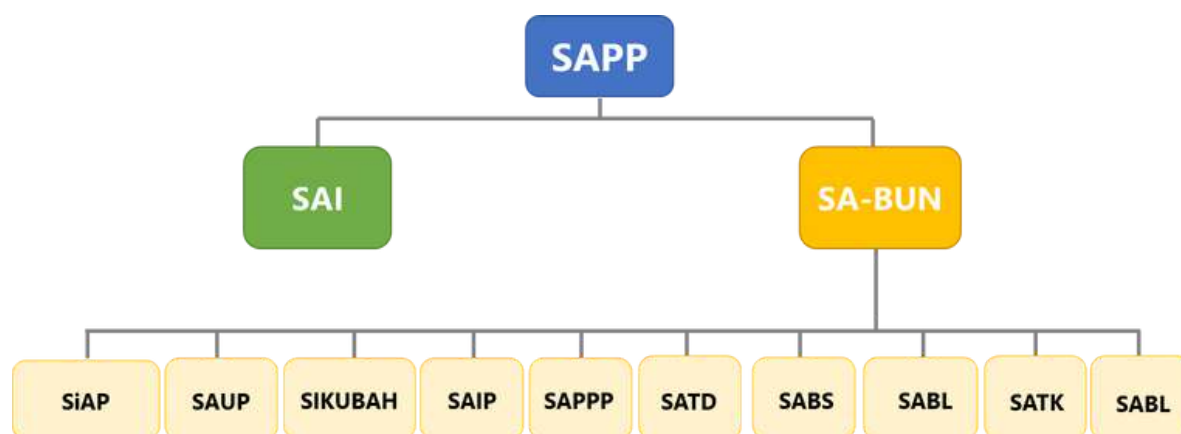
Overview Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat

Pasal 15 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menjadi landasan utama keharusan penyelenggaraan akuntansi bagi pemerintah pusat. Pasal tersebut mengamanatkan 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 pertanggungjawaban sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Selanjutnya, berdasarkan SAP tersebut, Pemerintah Pusat menyusun Peraturan Menteri Keuangan 217 Tahun 2022 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (SAPP). SAPP didefinisikan sebagai 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 dalam rangka menghasilkan LKPP. SAPP menyeragamkan sistem akuntansi yang digunakan di lingkungan Pemerintah Pusat sehingga informasi yang dihasilkan dapat diyakini oleh pengguna bahwa Laporan Keuangan telah dihasilkan dari standar dan kebijakan akuntansi yang sesuai.

SAPP terdiri dari dua sistem utama yaitu Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi (SAI) dan Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Bendahara Umum Negara (SABUN). Kerangka Umum SAPP dapat digambarkan melalui diagram berikut.

Grafik 2. Kerangka Umum SAPP



1. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi (SAI)

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi dilaksanakan pada Kementerian/Lembaga dengan memproses data keuangan untuk menghasilkan Laporan Keuangan. Dalam pelaksanaan, SAI Kementerian/Lembaga membentuk dua unit akuntansi dan pelaporan yaitu:

- a. unit akuntansi dan pelaporan keuangan; dan
- b. unit akuntansi dan pelaporan barang.

Pembentukan unit dimaksud ditetapkan melalui surat keputusan dan dapat berlaku lintas tahun.

Pembentukan Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan lingkup Kementerian/ Lembaga dapat disesuaikan dengan karakteristik entitas. Unit akuntansi dan pelaporan keuangan pada SAI, terdiri dari:

- a. Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pengguna Anggaran (UAPA);
- b. Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pembantu Pengguna Anggaran- Eselon I (UAPPA-EI);
- c. Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pembantu Pengguna Anggaran- Wilayah (UAPPA-W); dan
- d. Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA).

Sementara itu, unit akuntansi dan pelaporan BMN pada SAI, terdiri dari:

- a. Unit Akuntansi dan Pelaporan Pengguna Barang (UAPB);
- b. Unit Akuntansi dan Pelaporan Pembantu Pengguna Barang EselonI (UAPPB-EI);
- c. Unit Akuntansi dan Pelaporan Pembantu Pengguna Barang Wilayah (UAPPB -W); dan
- d. Unit Akuntansi dan Pelaporan Kuasa Pengguna Barang (UAKPB).

2. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Bendahara Umum Negara (SABUN)

SABUN dilaksanakan oleh Kementerian Keuangan selaku BUN dan Pengguna Anggaran Bagian Anggaran Bendahara Umum Negara (BA BUN). SABUN terdiri dari beberapa subsistem, yaitu:

- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pusat (SiAP);
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Utang Pemerintah (SAUP);
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Hibah (SIKUBAH);
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Investasi Pemerintah (SAIP);
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pengelolaan Penerusan Pinjaman (SAPPP);
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah (SATD);
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Subsidi (SABS);
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Belanja Lainnya (SABL);
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transaksi Khusus (SATK); dan
- Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Lainnya (SAPBL).

Pembahasan lebih lanjut dalam buku ini akan lebih berfokus pada akuntansi dari sudut pandang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi (SAI).

d Entitas Akuntansi dan Entitas Pelaporan

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan tentang SAPP, entitas akuntansi adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/pengguna barang yang oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan. Entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintah pusat yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya. Pada pemerintah pusat, entitas akuntansi adalah kuasa pengguna anggaran Kementerian/Lembaga (KPA K/L) atau satker pada pemerintahan pusat.

Sementara itu, entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Entitas pelaporan pada pemerintah pusat yaitu pemerintah pusat itu sendiri, masing-masing Kementerian/Lembaga dan Bendahara Umum Negara (BUN), serta satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat atau organisasi lainnya yang menurut peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan keuangan.

Laporan keuangan pokok yang disusun entitas pelaporan terdiri dari:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL);
3. Neraca;
4. Laporan Operasional (LO);
5. Laporan Arus Kas (LAK);
6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE); dan
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Secara sederhana, dapat disimpulkan bahwa entitas akuntansi merupakan entitas yang memperoleh anggaran tersendiri dalam bentuk Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) dan menatausahakan atas pelaksanaan anggaran tersebut. Sementara itu, entitas pelaporan merupakan entitas yang menyusun dan/atau mengonsolidasikan laporan keuangan dari unit di bawahnya, untuk kemudian laporan konsolidasian tersebut diperiksa dan diberikan opini oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Sebagai contoh, Kementerian X dengan dua atau lebih satuan kerja maka Kementerian tersebut adalah entitas pelaporan, sedangkan satuan kerja di bawahnya merupakan entitas akuntansi.

e Bagan Akun Standar

Merujuk pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 214/PMK.05/2013, Bagan Akun Standar yang selanjutnya disebut BAS adalah daftar kodefikasi dan klasifikasi terkait transaksi keuangan yang disusun secara sistematis sebagai pedoman dalam perencanaan, penganggaran, pelaksanaan anggaran, dan pelaporan keuangan pemerintah. Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2022, SAPP

menggunakan Bagan Akun Standar yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan yang berlaku untuk tujuan penganggaran maupun akuntansi. BAS digunakan dalam pencatatan transaksi pada jurnal, pengklasifikasian pada buku besar, pengikhtisaran pada neraca saldo, serta penyajian pada laporan keuangan.

BAS bertujuan untuk memastikan seluruh dokumen dalam sistem akuntansi pemerintahan mulai dari rencana keuangan (anggaran), realisasi, dan pelaporan keuangan dinyatakan dalam istilah yang sama. Selain itu, BAS juga bertujuan untuk meningkatkan kualitas informasi keuangan, dan memudahkan pengawasan keuangan yang dilakukan auditor. Kementerian Keuangan senantiasa melakukan pemutakhiran BAS, menyesuaikan dengan perkembangan proses bisnis keuangan negara dan kebijakan pemerintah terkait penganggaran, pelaksanaan anggaran serta pelaporan keuangan.

1. Segmen Pada Bagan Akun Standar

Bagan Akun Standar terdiri dari 12 segmen sebagai berikut.

- a. Segmen Satker merupakan kode satker dengan Atribut antara lain berupa kode Bagian Anggaran dan kode Eselon I.
- b. Segmen KPPN merupakan kode KPPN dengan Atribut antara lain berupa kode Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- c. Segmen Akun merupakan kode Akun. Kode Akun akan dibahas lebih lanjut pada subbab berikutnya.
- d. Segmen Program merupakan kombinasi dari kode Bagian Anggaran, kode Eselon I, dan kode Program.
- e. Segmen Output merupakan kombinasi dari kode Kegiatan dan kode Output, dengan Atribut antara lain berupa kode Fungsi dan kode Sub Fungsi.
- f. Segmen Dana merupakan kombinasi dari kode Sumber Dana, kode Cara Penarikan, dan kode Nomor Register.
- g. Segmen Bank merupakan kombinasi dari kode Tipe Rekening dan kode Nomor Rekening dengan Atribut antara lain berupa kode KPPN.
- h. Segmen Kewenangan merupakan kode Kewenangan, sebagai contoh kewenangan kantor pusat, kewenangan kantor daerah, kewenangan dekonsentrasi, dan kewenangan tugas perbantuan.
- i. Segmen Lokasi merupakan kode Lokasi yang menunjukkan tempat berlangsungnya kegiatan dan/atau penerima dana.
- j. Segmen Anggaran merupakan kode Anggaran.
- k. Segmen Antar Entitas merupakan segmen yang berisi Ditagihkan Kepada Entitas Lain (*Due to*) dan Diterima Dari Entitas Lain (*Due From*) sebagai lawan dari kode satker untuk transaksi antar entitas.
- l. Segmen Cadangan merupakan kodifikasi yang akan dipergunakan apabila diperlukan di kemudian hari.

2. Segmen Akun pada BAS

Segmen akun atau sering disebut kode akun menggambarkan klasifikasi ekonomi, merupakan salah satu bagian penting yang menunjukkan transaksi dan dampaknya pada laporan keuangan. Kode akun terus mengalami pemutakhiran mengikuti kebijakan pemerintah dan perkembangan proses bisnis keuangan negara. Saat ini, sampai dengan akhir tahun 2024, , segmen akun/kode akun diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor KEP-331/PB/2021 tentang Kodefikasi Segmen Akun pada Bagan Akun Standar dan KEP-291/PB/2022 tentang Pemutakhiran Segmen Akun pada Bagan Akun Standar. Secara umum, struktur kode akun dapat digambarkan sebagai berikut:

- a. Akun-akun pada neraca diawali angka 1 untuk aset, diawali angka 2 untuk kewajiban, dan diawali angka 3 untuk ekuitas.

Tabel 1. Uraian Kode Akun pada Neraca

Kode Akun			Uraian Akun
1			Aset
	11		Aset Lancar
		111	Kas dan Setara Kas
		112XXX	Uang Muka Rekening BUN
			Dst...
2			Kewajiban
	21		Kewajiban Jangka Pendek
		211XXX	Utang Perhitungan Pihak Ketiga
			Dst...
3			Ekuitas
		31111	SAL
		31121	SILPA
		39114	Ekuitas Surplus BLU
			Dst....

- b. Pendapatan-LRA maupun Pendapatan-LO menggunakan kodefikasi akun yang diawali angka 4.

Tabel 2. Uraian Kode Akun pada Pendapatan-LRA dan Pendapatan-LO

Kode Akun			Uraian Akun
4			Pendapatan Negara
	41		Pendapatan Perpajakan
		4111XX	Pendapatan PPh
		4112XX	Pendapatan PPN
			Dst...
	42		PNB
		4211XX	Pendapatan Minyak Bumi
		4212XX	Pendapatan Gas Bumi
		424XXX	Pendapatan BLU
			Dst...
	43		Pendapatan Hibah
		4311XX	Pendapatan Hibah Dalam Negeri
			Dst....

- c. Belanja/Transfer maupun Beban menggunakan kodefikasi akun yang sama diawali angka 5 dan 6.

Tabel 3. Uraian Kode Akun Belanja/Transfer dan Beban

Kode Akun			Uraian Akun
5			Beban/Belanja Negara
	51		Beban/Belanja Pegawai
		5111XX	Beban/Belanja Gaji dan Tunjangan PNS
		5112XX	Beban/Belanja Gaji dan Tunjangan
	52	52XXX	Beban/Belanja Barang dan Jasa
	53	53XXX	Belanja Modal
			Dst...
6			Transfer ke Daerah dan Dana Desa
	61	611XX	Dana Bagi Hasil Pajak
		612XXX	Dana Bagi Hasil SDA
	62	62XXX	Dana Alokasi Umum
			Dst....

- d. Terdapat akun Pendapatan-LO dan Beban, yang tidak ada pada pencatatan basis kas.

Sebagai contoh, penyesuaian pendapatan selisih kurs diawali kode 49, sementara beban penyusutan, beban amortisasi, beban penyisihan piutang tidak tertagih menggunakan kodefikasi akun yang diawali angka 59.

Tabel 4. Uraian Kode Akun Pendapatan dan Beban LO

Kode Akun			Uraian Akun
4			Pendapatan
	49		Pendapatan Penyesuaian
		4911XX	Pendapatan Selisih Kurs Belum Terealisasi
		4912	Pendapatan Amortisasi Premium
			Dst...
5			Beban/Belanja
	59		Beban Penyusutan
		591XXX	Beban Penyusutan Aset Tetap
		592XXX	Beban Penyusutan/Amortisasi Aset Lainnya
			Dst...

- e. Pembiayaan menggunakan kodefikasi akun yang diawali angka 7.

Tabel 5. Uraian Kode Akun Pembiayaan

Kode Akun			Uraian Akun
7			Pembiayaan
	71		Penerimaan Pembiayaan
		711XXX	Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri
		712XXX	Penerimaan Pembiayaan Luar Negeri
	72		Pengeluaran Pembiayaan
		721XXX	Pengeluaran Pembiayaan Dalam Negeri
		722XXX	Pengeluaran Pembiayaan Luar Negeri
			Dst...

- f. Transaksi transitoris menggunakan kodefikasi akun yang diawali angka 8.

Tabel 6. Uraian Kode Akun Transaksi Transitoris

Kode Akun			Uraian Akun
8			Non Anggaran
	81		Penerimaan Non Anggaran
		811XXX	Penerimaan Non Anggaran PFK
		812XXX	Penerimaan Wesel Pemerintah
			Dst...
	82		Pengeluaran Non Anggaran
		821XXX	Pengeluaran Non Anggaran PFK
		822XXX	Pengeluaran Wesel Pemerintah
			Dst...

KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT



BAB I

AKUNTANSI PENDAPATAN



AKUNTANSI PENDAPATAN

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Memahami definisi pendapatan-LO dan pendapatan-LRA dalam akuntansi pemerintahan
- b. Memahami pengakuan dan pengukuran pendapatan pemerintah
- c. Menganalisis transaksi dan membuat jurnal transaksi yang berkaitan dengan pendapatan pemerintah
- d. Memahami penyajian dan pengungkapan pendapatan pemerintah
- e. Menyajikan dan mengungkapkan akun pendapatan dalam laporan keuangan pemerintah

II. MATERI

- a. Definisi dan Klasifikasi Akuntansi Pendapatan
- b. Pengakuan dan Pengukuran Akuntansi Pendapatan
- c. Pencatatan Akuntansi Pendapatan
- d. Penyajian dan Pengungkapan Akuntansi Pendapatan

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi



a Definisi dan Klasifikasi

Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan, pendapatan Pemerintah dikategorikan menjadi dua, yaitu pendapatan Laporan Operasional (pendapatan-LO) dan pendapatan Laporan Realisasi Anggaran (pendapatan-LRA). Pendapatan-LO adalah hak Pemerintah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Hak Pemerintah tersebut dapat diakui apabila telah timbul hak Pemerintah untuk menagih atas suatu pendapatan atau telah terdapat aliran masuk sumber daya ekonomi.

Sementara itu, pendapatan-LRA didefinisikan sebagai semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali. Pendapatan-LO disajikan dalam Laporan Operasional (LO) yang menggunakan basis akrual, sedangkan pendapatan-LRA disajikan dalam LRA yang menggunakan anggaran berbasis kas.

Pembahasan pada buku ini berfokus pada akuntansi pendapatan pada Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (SAPP) khususnya yang dilakukan pada Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi (SAI). Pengklasifikasian pendapatan Pemerintah Pusat dalam penganggaran maupun Standar Akuntansi Pemerintahan mengacu pada Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003. 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 antara lain terdiri dari:

- a. pendapatan pajak penghasilan (migas dan non migas)
- b. pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan barang mewah;
- c. pajak bumi dan bangunan;
- d. pendapatan bea meterai;
- e. pendapatan cukai;
- f. pendapatan bea masuk dan keluar;
- g. pendapatan bunga penagihan pajak; dsb.

2. Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP)

Pendapatan Negara Bukan Pajak, terdiri dari:

Pendapatan perizinan, yaitu pendapatan yang diperoleh dari kewenangan pemerintah sebagai pemberi izin kepada orang pribadi atau badan yang dimaksudkan untuk pembinaan, pengaturan, pengendalian dan pengawasan atas kegiatan, pemanfaatan ruang, serta penggunaan sumber daya alam, barang, prasarana, sarana atau fasilitas tertentu guna melindungi kepentingan umum dan menjaga kelestarian lingkungan. Sebagai contoh: PNBP untuk penggunaan rumah susun, izin penyelenggaraan undian berhadiah, izin kesesuaian kegiatan pemanfaatan ruang (KKPR), izin penyelenggaraan pendidikan, dsb.

Pendapatan layanan, yaitu pendapatan yang diperoleh dari layanan yang diberikan oleh pemerintah kepada wajib bayar. Sebagai contoh yaitu pendapatan yang diterima dari layanan kesehatan, layanan pendidikan, dan biaya pengurusan dokumen sipil/negara. Sebagai contoh PNPB atas pelayanan pembuatan surat izin mengemudi (SIM), pembuatan paspor, dan pelayanan pernikahan, dsb.

Pendapatan dari eksploitasi/pemanfaatan sumber daya alam (SDA), baik sumber daya alam migas maupun sumber daya alam nonmigas seperti sektor kehutanan, perikanan, dan pengusahaan panas bumi.

Pendapatan yang diperoleh dari investasi pemerintah baik investasi jangka pendek maupun jangka panjang.

Pendapatan yang diperoleh dari pemanfaatan aset pemerintah, seperti penyewaan aset pemerintah dan pendapatan dari kerja sama antara pemerintah dengan pihak ketiga.

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

3. Pendapatan Hibah

Pendapatan hibah adalah penerimaan negara 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. Mengacu pada ketentuan pada UU Nomor 1 Tahun 2004, pada Pemerintah Pusat, pendapatan hibah hanya dibukukan oleh Kementerian Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN).

Pengakuan dan Pengukuran

1. Pengakuan Pendapatan

Pengakuan pendapatan-LRA dilakukan dengan menggunakan basis kas, yakni saat kas diterima pada Rekening Kas Umum Negara (RKUN) atau saat terjadinya pengesahan atas pendapatan, sedangkan pendapatan-LO dengan menggunakan basis akrual. Perbedaan basis akuntansi yang digunakan dalam mengakui kedua jenis pendapatan tersebut mengakibatkan perbedaan titik pengakuan pendapatan antara keduanya.

a. Pengakuan Pendapatan-LRA

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

- ❖ Pada saat kas/uang telah diterima pada RKUN.
- ❖ 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.
- ❖ 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.
- ❖ 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.
- ❖ Pada saat kas/uang diterima entitas lain di luar entitas pemerintah berdasarkan otoritas yang diberikan oleh BUN, kemudian BUN mengakuinya sebagai pendapatan.
- ❖ Pendapatan Badan Layanan Umum (BLU) diakui pemerintah pada saat pendapatan tersebut dilaporkan atau disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.
- ❖ Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa tidak diakui dan tidak dilaporkan dalam LRA.

b. Pengakuan pendapatan-LO

Pengakuan pendapatan-LO bersifat lebih kompleks dibandingkan pengakuan pendapatan-LRA. Pada dasarnya, pendapatan-LO diakui ketika muncul atau timbul hak atas pendapatan. Secara umum, pengakuan pendapatan-LO menurut PSAP 12 adalah sebagai berikut:

- ❖ Pendapatan-LO yang diperoleh berdasarkan peraturan perundang-undangan diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan.
- ❖ 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.
- ❖ Pendapatan-LO yang diakui pada saat direalisasi adalah hak yang telah diterima oleh pemerintah tanpa didahului adanya penagihan.

Sementara itu, pengaturan titik pengakuan pendapatan-LO berdasarkan jenis pendapatan dijabarkan dalam PMK Nomor 231 Tahun 2022 sebagai berikut.

1) Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO

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

Sistem *Self Assessment* dan *Withholding tax system*

Pengakuan Pendapatan Perpajakan-LO yang dipungut oleh pemerintah dengan metode *self assessment* maupun sistem *withholding assesment* diakui pada saat realisasi kas diterima oleh bendahara penerimaan atau di Kas Negara dan telah mendapatkan nomor pendaftaran tanpa terlebih dahulu pemerintah menerbitkan ketetapan. Apabila pada akhir periode pelaporan masih terdapat penerimaan yang belum mendapatkan nomor pendaftaran pada dokumen kepabeanan, maka diungkap dalam CaLK. Dokumen sumber pencatatan pendapatan perpajakan-LO dengan sistem *self assessment* maupun *withholding assesment* antara lain bukti pembayaran pajak yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak ke Kas Negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk Menteri Keuangan. Contoh dokumen sumber antara lain Surat Setoran Pabean, Cukai, dan Pajak (SSPCP) dan/atau bukti penerimaan negara yang telah divalidasi oleh pihak yang berwenang.

Sistem *Official Assesment*

Pendapatan perpajakan-LO yang dipungut dengan sistem *official assesment* diakui pada saat timbulnya hak untuk menagih pendapatan dimaksud. Timbulnya hak menagih adalah pada saat otoritas perpajakan telah menerbitkan surat ketetapan yang mempunyai kekuatan hukum mengikat dan harus dibayar oleh wajib pajak sesuai ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku. Contoh surat ketetapan tersebut yaitu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), dan Surat Tagihan Pajak (STP). Ketetapan tersebut menjadi dokumen sumber untuk mencatat pendapatan perpajakan-LO. Pengembalian yang sifatnya normal dan berulang (*recurring*) atas pendapatan perpajakan-LO pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode akuntansi pembayaran pengembalian.

2) Pengakuan Pendapatan PNBP-LO

● Pendapatan PNBP-LO perizinan

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

- a) pada saat diterimanya kas oleh pemerintah pada saat wajib bayar mengajukan permohonan; atau
- b) pada saat diterbitkannya tagihan oleh pemerintah apabila berdasarkan ketentuan pembayaran dilakukan oleh wajib bayar setelah izin diterbitkan.

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

● **Pendapatan PNB-LO layanan**

Pendapatan PNB-LO layanan diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi. Apabila hasil dari transaksi layanan pemberian jasa dapat diestimasi dengan andal, pendapatan operasional sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan mengacu pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada tanggal neraca. Hasil suatu transaksi dapat diestimasi secara andal apabila seluruh kondisi di bawah ini dapat dipenuhi:

- a) jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal;
- b) terdapat kemungkinan manfaat ekonomi atau jasa potensial yang terkait akan diperoleh entitas;
- c) tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur dengan andal; dan
- d) biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

Jika pembayaran atas layanan yang diberikan meliputi beberapa periode, pengakuan pendapatan dilakukan sesuai dengan masa layanan yang diberikan.

Pendapatan PNB-LO Eksploitasi/Pemanfaatan Sumber Daya Alam

Pendapatan-LO yang diperoleh dari eksploitasi/pemanfaatan Sumber Daya Alam dibedakan ke dalam empat kelompok yaitu:

- a) berdasarkan pemberian izin terkait dengan eksplorasi maupun eksploitasi sumber daya alam;
- b) berdasarkan volume/unit pengambilan;
- c) berdasarkan harga jual; dan
- d) berdasarkan bagi hasil.

Pengakuan pendapatan SDA yang terkait dengan pemberian izin eksplorasi maupun eksploitasi SDA mengacu pada proses pengakuan pendapatan dari perizinan.

Pendapatan PNB-LO yang diperoleh dari Investasi Pemerintah

Pendapatan PNB-LO yang diperoleh dari investasi jangka pendek berupa bunga deposito dan bunga obligasi serta dividen tunai diakui pada saat diterima di Rekening Kas Umum Negara.

Pendapatan PNB-LO yang diperoleh dari pemanfaatan aset pemerintah

Pendapatan PNB-LO yang berasal dari pemanfaatan aset nonkeuangan diakui sesuai dengan hak yang dapat diakui oleh entitas sesuai dengan perjanjian atau perikatan yang dibuat oleh entitas pemerintah dengan pihak ketiga yang melakukan kerja sama tersebut atau pada saat diterima oleh entitas.

Pendapatan-LO Lainnya

- Pendapatan PNB-LO lainnya yang berasal dari keuntungan penjualan aset diakui pada saat diterima oleh entitas;
- Pendapatan PNB-LO yang berasal dari denda akibat perjanjian atau peraturan diakui pada saat menjadi hak entitas;
- Pendapatan PNB-LO yang berasal dari bunga/jasa perbankan diakui pada saat diterima oleh entitas;
- Pendapatan PNB-LO yang berasal dari pengembalian kembali belanja tahun sebelumnya diakui pada saat diterima oleh entitas;
- Pendapatan PNB-LO yang berasal dari putusan pengadilan atau pelanggaran hukum lainnya diakui pada saat salinan putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (*inkracht*) diterima oleh eksekutor yang dijadikan dasar penagihan;
- Pendapatan PNB-LO yang berasal dari penghapusan utang diakui pada saat telah ada penetapan dari pemberi pinjaman bahwa utang entitas telah dihapuskan oleh pemberi pinjaman.

3) Pengakuan Pendapatan Hibah-LO

- Pendapatan Hibah-LO dalam bentuk uang, diakui pada saat:
 - a) kas diterima di RKUN atau Reksus,
 - b) tanggal penarikan (valuta) yang tercantum dalam NoD, atau
 - c) pengesahan oleh Kuasa BUN.
- Pendapatan Hibah-LO dalam bentuk barang/jasa dan/atau surat berharga diakui dan dicatat pada saat pengesahan oleh Kuasa BUN.

2. Pengukuran Pendapatan

a. Pengukuran Pendapatan-LRA

Pendapatan-LRA diukur dengan menggunakan nilai nominal kas yang masuk ke Kas Negara dari sumber pendapatan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat tanpa dikurangkan/dikompensasikan dengan belanja yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Pengecualian azas bruto dapat terjadi jika penerimaan kas dari pendapatan tersebut lebih mencerminkan aktivitas pihak lain dari pada pemerintah atau penerimaan kas tersebut berasal dari transaksi yang perputarannya cepat, volume transaksi banyak dan jangka waktunya singkat. Menurut PSAP 02, 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.

Contoh pengecualian asas bruto adalah pendapatan minyak dan gas (migas) dari Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS). Penerimaan migas yang didapat pemerintah tidak langsung disetorkan ke Kas Negara dan ditampung terlebih dahulu di dalam rekening khusus migas. Hal tersebut disebabkan proses perolehan pendapatan (*earning process*) atas penerimaan migas sebenarnya belum selesai, karena masih harus memperhitungkan unsur-unsur kewajiban Pemerintah seperti pembayaran Pajak Bumi dan Bangunan Migas (PBB Migas), pengembalian (*reimbursement*) PPN, *underlifting* kontraktor, *fee* kegiatan usaha hulu migas, serta pajak daerah dan retribusi daerah (PDRD).

b. Pengukuran Pendapatan-LO

Pendapatan-LO dilaksanakan berdasarkan asas bruto, yaitu dengan membukukan pendapatan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran). Dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan-LO bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat diestimasi terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat dikecualikan.

Sebagai contoh, untuk jenis pajak tertentu, pemerintah memberikan kemudahan pembayaran pajak dengan berbagai metode pembayaran, antara lain pembayaran melalui mekanisme perbankan yang mengharuskan adanya beban administrasi perbankan yang harus dibayarkan oleh pemerintah. Berdasarkan asas bruto, jumlah upah pungut dan beban administrasi perbankan, tidak boleh mengurangi jumlah pendapatan dan harus diakui secara terpisah dalam laporan keuangan. Dalam hal besaran pengurang terhadap pendapatan-LO bruto (biaya) bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat diestimasi terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat dikecualikan.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231 Tahun 2022 secara lebih lanjut memberikan perincian mengenai pengukuran pendapatan-LO sebagai berikut.

1) Pengukuran Pendapatan Perpajakan-LO

Pendapatan Perpajakan-LO diukur dengan nilai nominal yaitu nilai aliran masuk yang telah diterima oleh pemerintah untuk *self assessment system* dan *withholding tax system*. Sementara itu untuk *official assessment*, Pendapatan Perpajakan-LO diukur dengan nilai yang ditetapkan oleh Pemerintah. Pendapatan Perpajakan-LO yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai diukur dengan nilai nominal yang akan diterima oleh pemerintah sebesar yang tercantum pada pemberitahuan pabean dan cukai, dokumen pelengkap pabean, dan surat penetapan/tagihan.

Pengukuran Pendapatan PNB-LO

2) Pendapatan PNB-LO diukur melalui beberapa cara:

- a) Jumlah yang diterima dari wajib bayar atas pendapatan bukan pajak-LO yang diakui berdasarkan aliran uang masuk yang diterima di Kas Umum Negara.
- b) Jumlah yang menjadi hak entitas atas pendapatan bukan pajak yang berasal dari kontrak kerjasama dalam rangka perikatan.
- c) Tarif PNB dengan menggunakan formula tertentu. PNB ini diukur dengan memasukkan variabel tertentu yang dimasukkan ke dalam formula yang tertera dalam peraturan pemerintah tentang jenis dan tarif pendapatan bukan pajak

3) Pengukuran Pendapatan Hibah-LO

Pengukuran Pendapatan Hibah-LO adalah sebagai berikut:

- Pendapatan hibah dalam bentuk kas dicatat sebesar:
 - a) nilai nominal hibah yang diterima di RKUN atau Reksus;
 - b) nilai nominal yang tercantum dalam NoD; atau
 - c) nilai nominal yang tercantum dalam SP2HL/SPHL yang disahkan oleh Kuasa BUN.
- Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang menyertakan nilai hibah, dicatat sebesar nilai barang/jasa dan/atau surat berharga yang diterima berdasarkan BAST.
- Pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang tidak menyertakan nilai hibah, pengukuran dilakukan dengan berdasarkan hal di bawah ini dengan urutan menandakan prioritas sebagai berikut:
 - a) menurut biayanya;
 - b) menurut harga pasar; atau
 - c) menurut perkiraan/taksiran harga wajar berdasarkan hasil penilaian.

Apabila pengukuran atas pendapatan hibah dalam bentuk barang/jasa/surat berharga yang tidak menyertakan nilai hibah tidak dapat dilakukan, maka hibah dalam bentuk barang/jasa cukup diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.



Pencatatan

1. Pencatatan Pendapatan

Transaksi pendapatan baik LO maupun LRA dicatat melalui jurnal. Secara umum, jurnal pendapatan-LRA dibuat ketika kas diterima, sementara 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 AkruaI oleh Satker dalam Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi (SAI) dan oleh Kuasa BUN dalam Sistem Akuntansi Pusat (SiAP). Namun, jurnal terkait dengan hak yang timbul atas pendapatan hanya dibukukan dalam Buku Besar AkruaI oleh SAI.

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi merupakan bagian (subsistem) dari Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (SAPP) yang dilaksanakan oleh Kementerian/Lembaga dan instansi vertikalnya selaku Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pusat 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.

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

Jurnal piutang pendapatan hanya dibuat oleh SAI (satker) dalam Buku Besar AkruaI, sedang dalam Buku Besar Kas belum dicatat jurnal. Jurnal tersebut adalah sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Piutang Jangka Pendek..... (sesuai jenisnya)	xxx	
	Pendapatan-LO(Uraian akun)		xxx

Contoh 1:

Tanggal 16 Juni 2024 terbit surat penagihan atas denda keterlambatan penyelesaian pekerjaan kepada seorang rekanan senilai Rp15.000.000. Berdasarkan dokumen sumber berupa surat penagihan tersebut, maka dilakukan penjurnalan di Buku Besar AkruaI SAI (satker) sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Piutang PNBP	15.000.000	
	Pendapatan-LO PNBP		15.000.000

b. 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 Akrua (sebagai pendapatan-LO). SiAP 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	xxx	
	Pendapatan-LRA PNB... (uraian akun)		xxx

Jurnal dalam Buku Besar Akrua SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	
	Pendapatan-LO PNB... (uraian akun)		xxx

Contoh 2:

Pada tanggal 16 Juni 2024, Satker ABC menagih dan langsung menerima setoran denda keterlambatan atas penyelesaian pekerjaan sebesar Rp1.500.000 dari rekanan. Setoran tersebut diterima oleh Bendahara Penerimaan, sehingga tidak perlu menjurnal sampai dengan penyetoran ke Kas Negara. Kas di Bendahara Penerimaan seharusnya disetor pada akhir hari kerja.

Pada saat Bendahara Penerimaan menyetorkan ke Kas Negara, maka SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akruanya.

Jurnal dalam Buku Besar Akrua SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Kas di Bendahara Penerimaan	1.500.000	
	Pendapatan-LRA PNB... (uraian akun)		1.500.0000

Jurnal dalam Buku Besar Akrua SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Kas di Bendahara Penerimaan	1.500.000	
	Pendapatan-LO PNB... (uraian akun)		1.500.0000

Saat Bendahara Penerimaan menyetorkan uang tersebut ke Kas Negara, maka SAI (Satker) akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrualnya.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	1.500.000	
	Pendapatan-LRA		1.500.000

Di sisi lain, SiAP akan membuat jurnal berikut ini dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrualnya sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di RKUN	1.500.000	
	Diterima dari Entitas Lain		1.500.0000

Akun “Diterima dari Entitas Lain” atau DDEL merupakan akun yang muncul dari transaksi antar entitas yang disebabkan adanya pemisahan fungsi antara satker yang mempunyai kewenangan untuk menatausahakan pendapatan dengan Kuasa BUN yang mempunyai kewenangan mengelola kas (menerima setoran). Pada saat penyajian laporan keuangan, Satker maupun Kuasa BUN menyajikan akun DDEL sebagai pos Transaksi Antar Entitas (TAE) pada LPE. Pada saat konsolidasi laporan keuangan, TAE pada LPE K/L (satker) dan TAE pada Kuasa BUN akan saling mengeliminasi.

Untuk menyederhanakan kasus, diasumsikan transaksi pada Contoh 2 merupakan satu-satunya transaksi penerimaan pendapatan pada tahun 2024. Pada saat konsolidasi laporan, akun DDEL pada satker dan Kuasa BUN akan saling mengeliminasi sehingga secara prinsipal, jurnal dasar yang terjadi adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Kas di Kas Umum Negara	1.500.000	
	Pendapatan-LO PNBK/Pendapatan-LRA PNBK		1.500.0000

Hal ini berlaku untuk semua transaksi pendapatan yang dibahas dalam contoh-contoh selanjutnya dalam buku ini.

c. 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 Akrua (sebagai pendapatan-LO). Di sisi lain, SiAP akan membukukan penerimaan tersebut dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akruanya. Jurnal yang dibuat adalah sebagai berikut.

Jurnal dalam Buku Besar Kas SAI (Satker)

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

Jurnal dalam Buku Besar Akrua SAI (Satker)

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

Jurnal di SiAP dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrua

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

Contoh 3:

Pada tanggal 16 Juni 2024, 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, jurnalnya sebagai berikut.

Jurnal dalam Buku Besar Kas SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Diterima dari Entitas Lain	10.000.000	
	Pendapatan-LRA PNBPN...(uraian akun)		10.000.000

Jurnal dalam Buku Besar Akrua SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Diterima dari Entitas Lain	10.000.000	
	Pendapatan-LO PNBPN...(uraian akun)		10.000.000

Jurnal di SiAP dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akruai

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Kas di Kas Umum Negara	10.000.000	
	Diterima dari Entitas Lain		10.000.000

d. Jurnal Penerimaan Pelunasan Piutang Pendapatan

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

Jurnal dalam Buku Besar Kas SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxx	
	Pendapatan-LRA ...(uraian akun)		xxx

Jurnal dalam Buku Besar Akruai SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	xxx	
	Pendapatan-LO ...(uraian akun)		xxx

Jurnal Pelunasan Piutang pada Buku Besar Akruai

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan - (uraian akun)	xxx	
	Piutang (Uraian akun)		xxx

Jurnal di SiAP dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akruai

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

Contoh 4:

Dari contoh 1, tanggal 20 Juni 2024 rekanan menepati janjinya dengan menyetorkan denda keterlambatan penyelesaian pekerjaan sebesar Rp15.000.000 ke Kas Negara.

Jurnal dalam Buku Besar Kas SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Diterima dari Entitas Lain	15.000.000	
	Pendapatan-LRA PNPB		15.000.000

Jurnal dalam Buku Besar Akrual SAI (Satker)

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Diterima dari Entitas Lain	15.000.000	
	Pendapatan- LO PNB		15.000.000

Jurnal Pelunasan Piutang pada Buku Besar Akrual

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Pendapatan PNB	15.000.000	
	Piutang Pendapatan PNB		15.000.000

Jurnal di SiAP dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrual

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
16/6/24	Kas di Kas Umum Negara	15.000.000	
	Diterima dari Entitas Lain		15.000.000

e. Jurnal Pendapatan Hibah

Pendapatan hibah, baik hibah terencana maupun hibah langsung, hanya dibukukan oleh Kementerian Keuangan selaku BUN. Satuan kerja yang membukukan pendapatan dan belanja hibah adalah satker pengelola hibah yang berada di bawah BUN, yaitu Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko (DJPPR). DJPPR membukukan pendapatan hibah, baik yang diterima dalam bentuk kas maupun nonkas, dalam Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Hibah (SIKUBAH). Di sisi lain, SiAP hanya membukukan pendapatan hibah yang diterima dalam bentuk kas saja.

1) 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 SiAP. 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	xxx	
	Pendapatan - LRA Hibah		xxx

Jurnal di Satker Pengelola Hibah (SIKUBAH) dalam Buku Besar Akrual

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

Jurnal di SiAP dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrual

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

Contoh :

Pada tanggal 17 Agustus 2024 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 (SIKUBAH) dalam Buku Besar Kas

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	17.000.000.000	
	Pendapatan - LRA Hibah		17.000.000.000

Jurnal di Satker Pengelola Hibah (SIKUBAH) dalam Buku Besar Akrual

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	17.000.000.000	
	Pendapatan - LO Hibah		17.000.000.000

Jurnal di SiAP dalam Buku Besar Kas maupun Buku Besar Akrual

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di Kas Umum Negara	17.000.000.000	
	Diterima dari Entitas Lain		17.000.000.000

2) 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, dalam hal ini DJPPR.

Setelah menerima dana hibah, satker penerima hibah mengajukan pengesahan atas pendapatan dan belanja yang berasal dari hibah tersebut kepada KPPN selaku Kuasa BUN. Pengesahan tersebut dibukukan DJPPR sebagai pendapatan hibah. Satker penerima hibah membukukan kas yang berasal dari dana hibah tersebut.

Jurnal di Satker Pengelola Hibah (SIKUBAH) dalam Buku Besar Kas

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

Jurnal di Satker Pengelola Hibah (SIKUBAH) dalam Buku Besar Akrua

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

Jurnal di SiAP dalam Buku Besar Akrua dan Kas

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas di RKUN	xxx	
	Diterima dari Entitas Lain		xxx

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

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Kas Lainnya di K/L dari Hibah yang Belum Disahkan	xxx	
	Hibah Langsung yang Belum Disahkan		xxx

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

Mengacu pada PSAP 07 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 Akrua, sedang barangnya dicatat oleh satker penerima hibah. Dalam hal ini, SiAP tidak membukukan apapun karena tidak ada kas yang diterima. Jurnal yang dibuat ketika menerima pendapatan hibah nonkas adalah sebagai berikut.

Jurnal di SiAP dalam Buku Besar Akrua

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan/Aset Tetap/Aset Lainnya	xxx	
	Pendapatan - LO Hibah		xxx

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

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap	xxx	
	Ekuitas		xxx

Selanjutnya, satker melakukan pengesahan melalui pengajuan surat perintah pengesahan pendapatan hibah langsung bentuk barang/jasa/surat berharga (SP3HL-BJS) dan MPHL-BJS kepada KPPN. Setelah KPPN menerbitkan persetujuan MPHL-BJS, satker mencatat persetujuan MPHL-BJS pada modul pembayaran sehingga terbentuk jurnal pada Buku Besar AkruaI sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Hibah Langsung yang Belum Disahkan	xxx	
	Pengesahan hibah langsung		xxx

Contoh :

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

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Diterima dari Entitas Lain	1.000.000.000	
	Pendapatan Hibah - LO		1.000.000.000

Jurnal di Buku Besar AkruaI satker penerima hibah

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap	1.000.000.000	
	Ekuitas		1.000.000.000

Pencatatan persetujuan MPHL-BJS di Buku Besar AkruaI satker penerima hibah

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Hibah Langsung yang Belum Disahkan	1.000.000.000	
	Pengesahan Hibah Langsung		1.000.000.000



Penyajian dan Pengungkapan

1. Pendapatan-LO

Pendapatan-LO disajikan dengan pengklasifikasian menurut sumber pendapatan. Klasifikasi tersebut, untuk pemerintah pusat, dikelompokkan berdasarkan pendapatan perpajakan, pendapatan bukan pajak, dan pendapatan hibah. Rincian lebih lanjut sumber pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan. Pendapatan-LO disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila realisasi Pendapatan-LO dalam mata uang asing, maka realisasi tersebut dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs transaksi Bank Sentral pada tanggal transaksi. Selain disajikan pada Laporan Operasional, pendapatan-LO juga harus diungkapkan sedemikian rupa pada Catatan atas Laporan Keuangan sehingga dapat memberikan semua informasi yang relevan mengenai bentuk dari pendapatan-LO.

2. Pendapatan-LRA

Pendapatan-LRA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas. Pendapatan-LRA disajikan dalam mata uang rupiah. Apabila penerimaan kas atas Pendapatan-LRA dalam mata uang asing, maka penerimaan tersebut dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing tersebut menggunakan kurs pada tanggal transaksi. Rincian lebih lanjut mengenai informasi pendapatan-LRA diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

BAB II

AKUNTANSI BEBAN, BELANJA, DAN TRANSFER



AKUNTANSI BEBAN, BELANJA, DAN TRANSFER

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Memahami pengertian beban, belanja, dan transfer dalam akuntansi pemerintahan
- b. Memahami pengakuan dan pengukuran beban, belanja, dan transfer pemerintah
- c. Menganalisis transaksi dan membuat jurnal transaksi yang melibatkan beban, belanja, dan transfer pemerintah
- d. Memahami penyajian dan pengungkapan beban, belanja, dan transfer pemerintah
- e. Menyajikan dan mengungkapkan akun belanja dan beban dalam laporan keuangan pemerintah

II. MATERI

- a. Definisi dan Klasifikasi
- b. Pengakuan dan Pengukuran
- c. Pencatatan
- d. Penyajian dan Pengungkapan

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi



Definisi dan Klasifikasi

Pemerintah pusat dan pemerintah daerah dalam melaksanakan akuntansi beban dan belanja mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagaimana diatur dalam PP 71 Tahun 2010. Pembahasan pada buku ini berfokus pada akuntansi beban dan belanja pada Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (SAPP), khususnya yang dilakukan pada Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi (SAI).

1. Beban

Istilah beban digunakan dalam pencatatan dan pelaporan transaksi keuangan yang menggunakan basis akrual. Oleh karena itu, beban hanya dicatat dalam Buku Besar Akrual dan dilaporkan dalam Laporan Operasional.

Merujuk pada PSAP 12 dan PMK Nomor 231 Tahun 2022, beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa atau biaya yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode laporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran, konsumsi aset, atau timbulnya kewajiban.

Pengelompokan beban dilakukan menurut klasifikasi ekonomi (menurut jenis beban) yang meliputi:

- | | |
|--|--|
| ❖ beban pegawai; | ❖ beban subsidi; |
| ❖ beban persediaan; | ❖ beban hibah; |
| ❖ beban barang dan jasa; | ❖ beban bantuan sosial; |
| ❖ beban pemeliharaan; | ❖ beban transfer; |
| ❖ beban perjalanan dinas; | ❖ beban lain-lain; |
| ❖ beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat; | ❖ beban penyusutan dan amortisasi; dan |
| ❖ beban bunga; | ❖ beban penyisihan piutang tidak tertagih. |

2. Belanja

Sementara itu, belanja merupakan perhitungan semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Penggunaan 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.

Belanja diklasifikasikan berdasarkan klasifikasi ekonomi menjadi menjadi 8 (delapan) jenis, yaitu:

- | | |
|------------------------|-------------------------------|
| ❖ belanja pegawai; | ❖ belanja subsidi; |
| ❖ belanja barang; | ❖ belanja hibah; |
| ❖ belanja modal; | ❖ belanja bantuan sosial; dan |
| ❖ belanja bunga utang; | ❖ belanja lain-lain |

3. Transfer

Sistem pemerintahan otonomi yang dianut Indonesia menghendaki adanya transaksi transfer dari suatu entitas pelaporan kepada entitas pelaporan lain. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.05/2022 mendefinisikan transfer sebagai penerimaan/ pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan, dana otonomi khusus, dan dana penyesuaian, serta dana bagi hasil milik pemerintah daerah. Umumnya transfer dilakukan oleh pemerintah pusat kepada pemerintah daerah atau antara satu pemerintah daerah kepada pemerintah daerah lain.

Pemerintah pusat tidak menerima pendapatan transfer, tapi mengeluarkan transfer, sehingga dalam SAPP hanya terdapat transaksi transfer keluar berupa pengeluaran uang ke entitas pelaporan lain, dalam hal ini kepada pemerintah daerah. Oleh karena itu, pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat tidak ada pendapatan transfer, melainkan transfer ke daerah sebagai bagian Belanja Negara. Pada hakekatnya transfer keluar bukanlah belanja yang direalisasikan oleh Kementerian/Lembaga maupun Bendahara Umum Negara (BUN), sehingga penyajiannya dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) tidak berada dalam kelompok Belanja Pemerintah Pusat. Meskipun demikian, dalam Laporan Operasional (LO), transfer keluar disajikan sebagai beban transfer. 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 (DJPK).



Pengakuan dan Pengukuran

1. Pengakuan dan Pengukuran Beban

Perlakuan beban menggunakan basis akrual. Pengakuan dan pengukuran beban dijabarkan sebagai berikut.

a. Pengakuan Beban

Menurut PMK Nomor 231 Tahun 2022 dan PSAP 12, terdapat tiga kondisi di mana pengakuan beban dilakukan sebagai berikut:

❖ Saat timbulnya kewajiban

Saat timbulnya kewajiban adalah 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 perundang-undangan. Contohnya adalah diterimanya tagihan rekening telepon dan rekening listrik yang belum dibayar pemerintah.

❖ Saat terjadi konsumsi aset

Konsumsi aset adalah saat terjadinya:

↳ pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban; dan/ atau

↳ konsumsi aset nonkas dalam kegiatan operasional pemerintah.

Sebagai contoh yaitu pembayaran gaji pegawai, pembayaran perjalanan dinas, pembayaran hibah, pembayaran subsidi, dan penggunaan persediaan.

❖ Saat terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat terdapat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlalu waktu. Contohnya adalah penyisihan piutang, penyusutan aset tetap, dan amortisasi aset tidak berwujud.

b. Pengukuran Beban

❖ Beban Pegawai

Beban Pegawai dicatat sebesar resume tagihan belanja pegawai dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja pegawai berdasarkan dokumen kepegawaian, daftar gaji, peraturan perundang-undangan, dan dokumen lain yang menjadi dasar pengeluaran negara kepada pegawai dimaksud yang telah disetujui KPA/PPK.

❖ Beban Persediaan

Beban persediaan dicatat sebesar pemakaian persediaan berdasarkan transaksi mutasi keluar penggunaan persediaan, dan pada akhir tahun beban persediaan dilakukan penyesuaian dalam hal berdasarkan hasil inventarisasi fisik terdapat perhitungan perbedaan pencatatan persediaan.

❖ Beban Barang dan Jasa

Beban barang dan jasa dicatat sebesar resume tagihan belanja barang dan jasa, tagihan kewajiban pembayaran belanja barang dan jasa oleh pihak ketiga yang telah disetujui KPA/PPK, dan/atau perhitungan akuntansi belanja modal yang tidak memenuhi kapitalisasi aset.

❖ Beban Pemeliharaan

Beban pemeliharaan dicatat sebesar resume tagihan belanja pemeliharaan, tagihan kewajiban pembayaran belanja pemeliharaan oleh pihak ketiga yang telah disetujui KPA/PPK dan/atau pemakaian persediaan untuk pemeliharaan berdasarkan transaksi mutasi keluar penggunaan persediaan untuk pemeliharaan.

❖ **Beban Perjalanan Dinas**

Beban perjalanan dinas dicatat sebesar resume tagihan belanja perjalanan dinas dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja perjalanan dinas oleh pihak ketiga yang telah disetujui KPA/PPK.

❖ **Beban Barang untuk Diserahkan kepada Masyarakat**

Beban barang untuk diserahkan kepada masyarakat dicatat sebesar resume tagihan belanja barang untuk diserahkan kepada masyarakat, tagihan kewajiban pembayaran belanja barang diserahkan kepada masyarakat yang telah disetujui KPA/PPK dan/atau pemakaian persediaan untuk barang yang diserahkan kepada masyarakat berdasarkan transaksi mutasi keluar penggunaan persediaan yang diserahkan kepada masyarakat.

❖ **Beban Bunga**

Beban bunga dicatat sebesar resume tagihan belanja bunga dan/atau perhitungan akuntansi atas beban bunga akrual yang belum jatuh tempo yang telah disetujui KPA/PPK.

❖ **Beban Subsidi**

Beban subsidi dicatat sebesar resume tagihan belanja subsidi dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja subsidi oleh pihak ketiga yang disetujui KPA/PPK.

❖ **Beban Hibah**

Beban hibah dicatat sebesar resume tagihan belanja hibah dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja hibah oleh pihak ketiga yang disetujui KPA/PPK.

❖ **Beban Bantuan Sosial**

Beban bantuan sosial dicatat sebesar resume tagihan belanja bantuan sosial dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja bantuan sosial oleh pihak ketiga yang disetujui KPA/PPK.

❖ **Beban Transfer**

Beban transfer dicatat sebesar resume tagihan belanja transfer ke daerah dan dana desa dan/atau perhitungan estimasi atas kurang salur transfer yang belum ditetapkan peraturan dan ketentuan mengenai kurang salur transfer.

❖ **Beban Lain-lain**

Beban lain-lain dicatat sebesar resume tagihan belanja lain-lain dan/atau tagihan kewajiban pembayaran belanja lain-lain oleh pihak ketiga yang disetujui KPA/PPK.

❖ **Beban penyusutan dan amortisasi**

Beban penyusutan dan amortisasi dicatat sebesar perhitungan akuntansi atas perlakuan penyusutan masing-masing jenis aset tetap dalam operasional dan tidak dalam operasional (kecuali tanah) dan amortisasi aset tidak berwujud.

❖ **Beban penyisihan piutang tidak tertagih**

Beban penyisihan piutang tidak tertagih dicatat sebesar perhitungan akuntansi atas perlakuan penyisihan piutang tidak tertagih dengan memperhatikan masing-masing kualitas piutang.

2. Pengakuan dan Pengukuran Belanja

Perlakuan akuntansi untuk belanja menggunakan basis kas. Oleh karena itu, belanja diakui jika terdapat uang keluar dari Rekening Kas Umum Negara. Lebih lanjut, pengakuan dan pengukuran belanja dalam SAPP ditentukan sebagai berikut.

a. Pengakuan Belanja

Secara umum belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara atau pengesahan dari Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara. Belanja dapat menggunakan mekanisme belanja langsung maupun menggunakan mekanisme uang persediaan pada bendahara pengeluaran. Untuk belanja langsung (misal belanja gaji pegawai), pengakuan dilakukan ketika Surat Perintah Pencairan Dana Langsung (SP2D-LS) atas belanja tersebut terbit. Sementara itu untuk belanja yang dilakukan melalui bendahara pengeluaran menggunakan mekanisme uang persediaan (UP), misal untuk belanja barang dalam operasional unit kerja. Belanja melalui bendahara pengeluaran tersebut diakui 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. Pada 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.

Dalam kondisi tertentu, dapat terjadi peristiwa pengembalian uang atas belanja yang telah dilakukan. Atas peristiwa tersebut, jika pengembalian belanja terjadi atas belanja tahun anggaran berjalan, maka diakui sebagai pengurang belanja atau dikompensasikan langsung kepada belanja tahun anggaran berjalan. Akan tetapi, jika pengembalian belanja terjadi atas belanja pada tahun anggaran sebelumnya yang telah ditutup dan disusun laporan keuangannya, maka pengembalian belanja tersebut diakui sebagai pendapatan lain-lain (LRA) dalam tahun anggaran berjalan.

b. Pengukuran Belanja

Belanja diukur berdasarkan nilai nominal bruto yang dikeluarkan dan tercantum dalam SPM/SP2D atau dokumen pengeluaran negara yang dipersamakan dan/atau dokumen pengesahan belanja yang diterbitkan oleh Bendahara Umum Negara/Kuasa Bendahara Umum Negara. 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.

3. Pengakuan dan Pengukuran Transfer

Pemerintah pusat tidak menerima transfer dari entitas pelaporan lain, melainkan melakukan transaksi transfer keluar kepada entitas pelaporan lain, dalam hal ini kepada daerah. Pengakuan dan pengukuran transfer keluar yang dilakukan pemerintah pusat adalah sebagai berikut.

a. Pengakuan Transfer

Pengeluaran transfer diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Kas Negara atau pada saat terbitnya dokumen pengeluaran yang sah yaitu SPM dan/atau SP2D.

b. Pengukuran Transfer

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



C Pencatatan

Satuan Kerja pada Kementerian/Lembaga, melalui Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi (SAI), membukukan belanja dalam Buku Besar Kas ketika pengeluaran kas terjadi dan membukukan beban dalam Buku Besar AkruaI ketika kewajiban timbul, konsumsi aset terjadi, atau ketika terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa. Sementara itu, pembukuan dalam Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Bendahara Umum Negara (SABUN) dilakukan melalui Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pusat (SiAP). Pencatatan jurnal beban dan belanja dalam Buku Besar Kas dan AkruaI SAI ditautkan ke SiAP menggunakan akun "Ditagihkan ke Entitas Lain" atau DKEL.

1. Jurnal Beban Sehubungan dengan Timbulnya Kewajiban

Beban yang diakui pada saat kewajiban timbul terjadi akibat adanya penggunaan barang/jasa pihak ketiga yang belum dibayar. Transaksi ini akan menimbulkan utang beban yang diistilahkan dengan "Beban yang Masih Harus Dibayar". Satker akan membukukan transaksi tersebut dalam Buku Besar Akrualnya saja, sementara dalam Buku Besar Kas tidak dilakukan pencatatan jurnal.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban (Sesuai jenisnya)	xxx	
	Beban yang Masih Harus Dibayar		xxx

Contoh

pada tanggal 31 Desember 2024 terdapat tagihan listrik sebesar Rp30 juta yang belum dibayar. Jurnal yang dibuat SAI dalam Buku Besar Akrualnya adalah sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Jasa (Sesuai Akunnya)	30.000.000	
	Beban yang Masih Harus Dibayar		30.000.000

2. Jurnal Pelunasan Beban yang Masih harus Dibayar

Ketika terjadi pelunasan atas beban yang masih harus dibayar, SAI dan SiAP akan membukukannya dalam Buku Besar Kas maupun Akrua. 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 jenisnya)	xxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

Jurnal di Buku Besar Akrua SAI

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

Contoh

tagihan listrik sebesar Rp30 juta dibayar pada tanggal 8 Januari 2025. Atas transaksi tersebut, Satker akan membuat jurnal berikut.

Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Langganan Daya dan Jasa (sesuai jenisnya)	30.000.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		30.000.000

Jurnal di Buku Besar AkruaI SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban yang Masih Harus Dibayar	30.000.0000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		30.000.000

Sementara itu, SiAP akan membuat jurnal dalam Buku Besar Kas dan AkruaI sebagai berikut:

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	30.000.0000	
	Kas di Kas Umum Negara		30.000.000

Akun “Ditagihkan ke Entitas Lain” atau DKEL merupakan akun yang muncul dari transaksi antar entitas yang disebabkan adanya pemisahan fungsi antara satker yang mempunyai kewenangan untuk melakukan belanja dengan Kuasa BUN yang mempunyai kewenangan mengelola kas (membayar tagihan). Pada saat penyajian laporan keuangan, Satker maupun Kuasa BUN menyajikan akun DKEL sebagai pos Transaksi Antar Entitas (TAE) pada LPE. Pada saat konsolidasi laporan keuangan, TAE pada LPE K/L (satker) dan TAE pada Kuasa BUN merupakan transaksi resiprok al yang akan saling dieliminasi.

Untuk menyederhanakan kasus, diasumsikan transaksi pada contoh tersebut merupakan satu-satunya transaksi penerimaan pendapatan pada tahun 2024. Pada saat konsolidasi laporan, akun DKEL pada satker dan Kuasa BUN akan saling mengeliminasi sehingga secara prinsipal,

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban/Belanja	30.000.0000	
	Kas di Kas Umum Negara		30.000.000

Hal ini berlaku untuk semua transaksi beban/belanja yang melibatkan TAE yang dibahas dalam contoh-contoh selanjutnya dalam buku ini.

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

Jurnal beban/belanja yang dilakukan secara tunai (di luar belanja modal) dibuat oleh SAI maupun SiAP dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar AkruaI mereka dengan jurnal sebagai berikut.

Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja ...(sesuai Akunnya)	xxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

Jurnal di Buku Besar AkruaI SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban (sesuai Akunnya)	xxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

Jurnal di Buku Besar Kas dan Buku Besar AkruaI SiAP

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	xxx	
	Kas di Kas Umum Negara		xxx

Contoh

Pada tanggal 28 Juni 2024, Satker Pertanian membayar biaya perjalanan dinas dengan menggunakan SP2D-LS sebesar Rp7.000.000.

Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Perjalanan Dinas (sesuai Akunnya)	7.000.0000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		7.000.000

Jurnal di Buku Besar AkruaI SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Perjalanan Dinas(sesuai Akunnya)	7.000.0000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		7.000.0000

Jurnal di Buku Besar Kas dan Buku Besar AkruaI SiAP

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	7.000.0000	
	Kas di Kas Umum Negara		7.000.0000

4. Jurnal Belanja Modal

Semua penerimaan maupun pengeluaran uang yang dilakukan Pemerintah ditatausahakan dalam LRA. Oleh karena itu, salah satu pengeluaran Pemerintah berupa pembelian aset tetap atau aset lainnya harus dicatat dalam Buku Besar Kas di SAI maupun SiAP. Akan tetapi, pembelian aset tetap tersebut tidak dibukukan sebagai beban dalam Buku Besar AkruaI dan tidak dilaporkan sebagai beban modal dalam LO, melainkan dicatat sebagai perolehan aset dalam neraca. Dengan demikian, Buku Besar AkruaI hanya mencatat perolehan/penambahan aset tetapnya saja. Pembebanan aset tetap secara akruaI dilakukan melalui mekanisme penyusutan, yaitu sebagai beban penyusutan aset tetap yang hanya dibukukan di SAI dalam Buku Besar AkruaInya saja.

Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal ...(sesuai Akunnya)	xxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

Jurnal di Buku Besar AkruaI SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap (sesuai Akunnya)	xxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

Jurnal di Buku Besar Kas dan Buku Besar AkruaI SiAP

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	xxx	
	Kas di Kas Umum Negara		xxx

Contoh

pada tanggal 25 Mei 2024, Satker ABC membeli 1 unit komputer seharga Rp10.000.000, dengan pembayaran melalui SP2D-LS pada hari yang sama. Atas transaksi tersebut, jurnalnya sebagai berikut

Jurnal di Buku Besar Kas SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Belanja Modal Peralatan dan Mesin	10.000.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		10.000.000

Jurnal di Buku Besar AkruaI SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Aset Tetap- Perlatan dan Mesin	10.000.000	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		10.000.000

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	10.000.000	
	Kas di Kas Umum Negara		10.000.000

5. Jurnal Beban Persediaan

Terdapat dua pendekatan pengakuan dan pencatatan beban persediaan, yaitu pendekatan aset dan pendekatan beban.

a. Pendekatan Aset

Beban persediaan diakui pada saat persediaan telah dipakai atau dikonsumsi. Pendekatan ini biasanya digunakan untuk persediaan yang jangka waktu penggunaannya relatif panjang, misal dalam satu periode akuntansi, atau untuk maksud berjaga-jaga. Contoh persediaan yang menggunakan pendekatan aset adalah obat-obatan di rumah sakit, alat tulis kantor, dan bahan bangunan.

b. Pendekatan Beban

Beban persediaan diakui dan dicatat langsung pada saat dilakukan pembelian. Pendekatan beban dilakukan untuk persediaan yang maksud penggunaannya untuk jangka pendek atau sekali pakai. Sebagai contoh persediaan untuk suatu kegiatan atau acara.

Pencatatan beban persediaan hanya dilakukan di SAI dalam Buku Besar Akrual saja, dengan jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Persediaan	xxx	
	Persediaan		xxx

Pada akuntansi persediaan, sering terjadi kasus perbedaan jumlah/nilai persediaan menurut bendahara barang/pengurus barang dengan hasil inventarisasi fisik (*stock opname*). Perbedaan tersebut dapat disebabkan persediaan hilang, kondisi persediaan usang, persediaan yang kadaluarsa, atau karena persediaan yang rusak. Akan tetapi, tidak menutup kemungkinan terjadi selisih lebih antara persediaan hasil inventarisasi fisik dengan nilai persediaan pada catatan.

Jika berdasarkan hasil inventarisasi fisik yang dilakukan saat penyusunan laporan keuangan, terdapat selisih kurang persediaan (jumlah fisiknya lebih kecil dari pada jumlah catatannya), maka dibuat jurnal serupa yaitu dengan mendebet akun beban persediaan dan mengkredit akun persediaan sebesar selisih kurang persediaan. Sebaliknya, jika berdasarkan hasil inventarisasi fisik terdapat selisih lebih persediaan (jumlah fisiknya lebih besar dari pada jumlah catatannya), maka dibuat jurnal penyesuaian dengan mendebet akun persediaan dan mengkredit akun beban persediaan sebesar selisih lebih persediaan.

Pada kasus tertentu, selisih kurang hasil inventarisasi fisik persediaan dapat dinyatakan tidak normal (berdasarkan penilaian dari unit kerja), misal nilainya sangat besar. Atas selisih kurang tersebut, tidak diakui sebagai beban persediaan melainkan diakui sebagai kerugian.

Contoh

Berdasarkan catatan persediaan diketahui bahwa sepanjang tahun 2024 terdapat pemakaian persediaan sebesar Rp35 juta.

Jurnal dalam Buku Besar Akrua di SAI

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Persediaan	35.000.000	
	Persediaan		35.000.000

Berdasarkan hasil inventarisasi fisik pada tanggal 31 Desember 2024, diketahui bahwa pemakaian persediaan seharusnya adalah 35.700.000, sehingga terdapat selisih kurang persediaan sebesar Rp700.000. Jurnal penyesuaian yang dibuat sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Persediaan	700.000	
	Persediaan		700.000

Sebaliknya, sebagai contoh, jika berdasarkan hasil inventarisasi fisik pada tanggal 31 Desember 2024, diketahui bahwa pemakaian persediaan seharusnya adalah 34.700.000, sehingga terdapat selisih lebih persediaan sebesar Rp300.000. Jurnal penyesuaian yang dibuat sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Persediaan	300.000	
	Beban Persediaan		300.000

6. Jurnal Beban Penyisihan Piutang

Piutang merupakan salah satu aset dalam neraca yang harus disajikan sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*Net Realizable Value*/NRV). Media untuk menyesuaikan nilai piutang agar didapatkan NRV adalah melalui penyisihan piutang tak tertagih. Penyisihan piutang tak tertagih dicatat dalam akun beban beban penyisihan piutang tak tertagih secara periodik, biasanya dilakukan secara semesteran.

Beban penyisihan piutang hanya dicatat oleh di Satker dalam Buku Besar Akrua, dengan jurnal sebagai berikut.

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

Contoh

Berdasarkan analisis kualitas piutang ditaksir bahwa jumlah beban penyisihan piutang pada tahun anggaran 2024 adalah Rp5.000.000. Jurnal yang dibuat 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 dan Amortisasi Aset Tak Berwujud

Sebagaimana telah disebutkan dalam pencatatan belanja modal, bahwa pembelian aset tetap hanya dicatat sebagai belanja dalam Buku Besar Kas. Pada Buku Besar Akrua, pembelian aset tetap dicatat sebagai penambah aset tetap dalam neraca. Penyusutan merupakan metode pembebanan nilai aset tetap pada Buku Besar Akrua yang dilakukan secara bertahap sesuai dengan estimasi masa manfaat aset tetap tersebut.

Beban penyusutan aset tetap dihitung menggunakan metode garis lurus sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231 Tahun 2022. Pencatatan beban penyusutan aset tetap hanya dilakukan di Satker dalam Buku Besar Akrua saja, dengan jurnal sebagai berikut.

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

Untuk aset tak berwujud, digunakan akun amortisasi aset tak berwujud. Perlakuan akuntansi untuk beban penyusutan aset tetap dan amortisasi aset tak berwujud relatif sama.

Contoh

Berdasarkan perhitungan, jumlah beban penyusutan aset tetap mesin dan peralatan pada tahun anggaran 2024 adalah Rp50.000.000. Jurnal yang dibuat Satker atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

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

8. Jurnal Standar Transfer Keluar

Transfer keluar dicatat dalam Buku Besar Kas dan Buku Besar Akrual di satker pengelola transfer maupun SiAP. Sebagai contoh, 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, dengan jurnal sebagai berikut.

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Beban Transfer	xxx	
	Beban Transfer yang Masih Harus Dibayar		xxx

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, SiAP juga akan membukukan SP2D tersebut dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya.

Jurnal yang dibuat satker pengelola transfer dalam Buku Besar Kas

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Transfer ke Daerah	xxx	
	Ditagihkan ke Entitas Lain		xxx

Jurnal yang dibuat satker pengelola transfer dalam Buku Besar Akrual

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

Jurnal yang dibuat SiAP dalam Buku Besar Kas dan Akrualnya

Tgl	Uraian	Debet	Kredit
	Ditagihkan ke Entitas Lain	xxx	
	Kas di Kas Umum Negara		xxx



d Penyajian dan Pengungkapan

1. Penyajian dan Pengungkapan Beban

Beban disajikan dalam Laporan Operasional entitas akuntansi/pelaporan sebesar nilai yang tercatat dalam Buku Besar Akrua. 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 bagi pengguna laporan keuangan.

2. Penyajian dan Pengungkapan Belanja dan Transfer

Belanja dan transfer disajikan dalam:

- ❖ Laporan Realisasi Anggaran sebagai pengeluaran negara;
- ❖ Laporan Arus Kas Keluar kategori Aktivitas Operasi;
- ❖ Selain disajikan dalam Laporan Arus Kas Keluar kategori Aktivitas Operasi, belanja juga disajikan dalam Laporan Arus Kas kategori Aktivitas Investasi.

Baik belanja maupun transfer, keduanya juga diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) untuk memudahkan pengguna mendapatkan informasi.

BAB III

AKUNTANSI PEMBIAYAAN



AKUNTANSI PEMBIAYAAN

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. memahami definisi dan klasifikasi transaksi pembiayaan
- b. memahami pengakuan dan pengukuran transaksi pembiayaan
- c. memahami pencatatan akuntansi atas transaksi pembiayaan
- d. memahami penyajian dan pengungkapan atas transaksi pembiayaan

II. MATERI

- a. Definisi dan Klasifikasi Akuntansi Pembiayaan
- b. Pengakuan dan Pengukuran Akuntansi Pembiayaan
- c. Pencatatan Akuntansi Pembiayaan
- d. Penyajian dan Pengungkapan Akuntansi Pembiayaan

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi

a Definisi dan Klasifikasi

Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya. Berbeda dengan konsep Pendapatan dan Belanja, di mana untuk penerimaan dari pendapatan tidak perlu dibayar kembali sebagaimana halnya pengeluaran untuk belanja tidak untuk diterima kembali. Pembiayaan dilakukan Pemerintah dalam rangka menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran sehingga menghasilkan SILPA/SIKPA. Transaksi pembiayaan disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas bagian Aktivitas Investasi dan Pembiayaan.

Pada buku ini, pembiayaan berfokus pada praktik di lingkungan Pemerintah Pusat sebagaimana dalam APBN. Mengacu pada PMK Nomor 231 Tahun 2022 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, pembiayaan diklasifikasikan sebagai berikut:

1. Penerimaan Pembiayaan

Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan RKUN yang perlu dibayar kembali.

Penerimaan pembiayaan mencakup:

- ❖ penerimaan pinjaman,
- ❖ penjualan obligasi Pemerintah,
- ❖ hasil privatisasi perusahaan Negara,
- ❖ penerimaan kembali pinjaman yang diberikan kepada pihak ketiga,
- ❖ penjualan investasi permanen lainnya, dan
- ❖ pencairan dana cadangan.

2. Pengeluaran Pembiayaan

Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran RKUN yang akan diterima kembali.

Pengeluaran pembiayaan mencakup:

- ❖ pemberian pinjaman kepada pihak ketiga,
- ❖ penyertaan modal Pemerintah,
- ❖ pembayaran kembali pokok pinjaman dalam periode tahun anggaran tertentu, dan
- ❖ pembentukan dana cadangan.

b Pengakuan dan Pengukuran

Penerimaan pembiayaan diakui ketika kas diterima di RKUN atau saat penerimaan tersebut disahkan oleh BUN/Kuasa BUN. Begitu pula, pengeluaran pembiayaan diakui ketika dana dikeluarkan dari RKUN atau saat pengesahannya dilakukan oleh BUN/Kuasa BUN. Penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dicatat sebesar nilai nominal. Jika transaksi pembiayaan dilakukan dalam mata uang asing, penerimaan dan pengeluaran tersebut harus dijabarkan ke dalam mata uang rupiah. Penjabaran dilakukan menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal transaksi.

Hal-hal yang perlu diperhatikan terkait transaksi menggunakan mata uang asing yang dibukukan dengan kurs tengah BI, yaitu:

1. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang langsung digunakan untuk pembayaran dalam mata uang yang sama dibukukan dalam rupiah berdasarkan kurs tengah.

Contoh:

- Pemerintah Indonesia menerima pinjaman dari ABC Development Bank sebesar USD 50.000.000 pada tanggal 15 Februari 2025 dan langsung digunakan untuk pembayaran belanja dalam mata uang USD. Selanjutnya, transaksi tersebut dibukukan dalam rupiah menggunakan kurs tengah tanggal 15 Februari 2025.
- Misalnya, apabila kurs tengah BI pada tanggal tersebut adalah Rp15.500 per USD, maka nilai dalam rupiah yang dibukukan adalah:
$$\text{USD}50.000.000 \times \text{Rp}15.500 = \text{Rp}775.000.000.000.$$

2. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang langsung digunakan untuk membayar transaksi dalam rupiah dibukukan berdasarkan kurs transaksi BI atau bank umum terkait.

Contoh:

- Pemerintah Indonesia menerima pinjaman dari ABC Development Bank sebesar USD 50.000.000 pada tanggal 15 Februari 2025 dan langsung digunakan untuk pembayaran belanja dalam rupiah. Selanjutnya, transaksi tersebut dibukukan dalam rupiah menggunakan kurs transaksi bank tanggal 15 Februari 2025.
- Misalnya, apabila kurs transaksi USD/IDR pada tanggal tersebut di bank XYZ adalah Rp15.700 per USD, maka nilai transaksi yang dibukukan adalah: $\text{USD}50.000.000 \times \text{Rp}15.700 = \text{Rp}785.000.000.000$

3. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang sesuai dengan komitmen dalam mata uang asing dan diterima pada rekening milik BUN dibukukan berdasarkan kurs tengah BI atau bank umum terkait.

Contoh:

- Pemerintah Indonesia melakukan perjanjian pinjaman luar negeri sebagaimana dijelaskan pada contoh 1. Pada saat pinjaman sebesar USD50.000.000 diterima, maka pada tanggal pelaporan, nilai pinjaman USD tersebut dijabarkan ke rupiah menggunakan kurs tengah BI.
- Misalnya, apabila kurs tengah BI pada 30 Juni 2025, atau saat tanggal pelaporan, adalah sebesar Rp15.200 maka dicatat sebesar $\text{USD}50.000.000 \times \text{Rp}15.200 = \text{Rp}760.000.000.000$

4. Penerimaan/penarikan dalam mata uang asing yang tidak sesuai dengan komitmen dan diterima pada rekening milik BUN dibukukan berdasarkan kurs transaksi.

Contoh:

- Pemerintah Indonesia melakukan perjanjian pinjaman luar negeri sebagaimana dijelaskan pada contoh 1. Pada saat pinjaman sebesar USD50.000.000 diterima dan disimpan dalam bentuk mata uang Yen Jepang (JPY), maka dilakukan konversi USD ke JPY menggunakan kurs transaksi yang berlaku pada tanggal penerimaan, yaitu kurs JPY/USD pada tanggal 15 Februari 2025.
- Sebagai ilustrasi, apabila kurs transaksi JPY/USD pada tanggal konversi tersebut adalah 1 USD = ¥150, maka nilai penerimaan yang dibukukan adalah: $USD50.000.000 \times ¥150 = ¥7.500.000.000$
- Pada tanggal pelaporan, nilai pinjaman dalam bentuk JPY tersebut dijabarkan ke rupiah menggunakan kurs tengah BI.
- Misalnya, apabila kurs tengah BI pada 30 Juni 2025, atau saat tanggal pelaporan, adalah sebesar Rp100 maka dicatat sebesar $JPY7.500.000.000 \times Rp100 = Rp750.000.000.000$

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



C Pencatatan

Jurnal Transaksi Pembiayaan, sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 212 Tahun 2019, digunakan secara kaidah umum akuntansi untuk mencatat transaksi dan kejadian keuangan sehubungan dengan pengakuan pembiayaan oleh entitas akuntansi/pelaporan pemerintah. Transaksi pembiayaan yang dilakukan oleh entitas akuntansi/pelaporan pemerintah, terutama pengeluaran pembiayaan, merupakan pelaksanaan anggaran dan pertanggungjawaban dari alokasi pagu anggaran pengeluaran pembiayaan. Pada saat pengakuan realisasi anggaran pengeluaran dan/atau penerimaan pembiayaan secara basis kas, jurnal transaksi pembiayaan tidak hanya digunakan oleh entitas akuntansi/pelaporan pemerintah, tetapi juga digunakan oleh Kuasa BUN sebagai entitas pemerintah yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum yang mencatat dan menyajikan posisi kas yang ada di RKUN. Jurnal transaksi pembiayaan, baik realisasi pengeluaran pembiayaan maupun realisasi penerimaan pembiayaan, umumnya digunakan oleh entitas akuntansi/pelaporan pada BA BUN sebagai pengelola fiskal dan bidang keuangan.

1. JURNAL PENERIMAAN PEMBIAYAAN

a. Penerimaan pembiayaan dari penarikan pinjaman

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Utang Jangka Panjang Dalam/Luar Negeri	NRC	Kr	Penerimaan Pembiayaan (penarikan pinjaman dalam/ luar negeri)	LRA

● Jurnal pada Kuasa BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	SAL	NRC	Db	SAL	LAK
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-
			Db	Diterima dari Entitas Lain	-
			Kr	Penerimaan Pembiayaan (penarikan pinjaman dalam/ luar negeri)	LAK

b. Penerimaan Pembiayaan dari SBN

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Utang SBN Jangka Pendek/Panjang	NRC	Kr	Penerimaan Pembiayaan (penjualan SBN)	LRA

● Jurnal pada Kuasa BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Kas	NRC	Db	Kas	LAK
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-
			Db	Diterima dari Entitas Lain	-
			Kr	Penerimaan Pembiayaan (penjualan SBN)	LAK

c. Penerimaan pembiayaan dari divestasi atas PMN/Investasi Permanen

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Investasi Jangka Panjang Permanen	NRC	Kr	Penerimaan Pembiayaan (PMN/investasi permanen)	LRA

● Jurnal pada Kuasa BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Kas	NRC	Db	Kas	LAK
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-
			Db	Diterima dari Entitas Lain	-
			Kr	Penerimaan Pembiayaan (PMN/investasi permanen)	LAK

d. Penerimaan pembiayaan dari divestasi atas Investasi Nonpermanen

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Investasi Jangka Panjang Nonpermanen	NRC	Kr	Penerimaan Pembiayaan (investasi nonpermanen)	LRA

● Jurnal pada Kuasa BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Kas	NRC	Db	Kas	LAK
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-
			Db	Diterima dari Entitas Lain	-
			Kr	Penerimaan Pembiayaan (investasi nonpermanen)	LAK

e. Penerimaan pembiayaan dari pengembalian atau pengurangan atas pembentukan dana cadangan dan *endowment fund*.

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Dana cadangan (aset)	NRC	Kr	Penerimaan Pembiayaan (pengembalian dana cadangan)	LRA

● Jurnal pada Kuasa BUN

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Kas	NRC	Db	Kas	LAK
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-
			Db	Diterima dari Entitas Lain	-
			Kr	Penerimaan Pembiayaan (pengembalian dana cadangan)	LAK

f. Pengembalian Penerimaan Pembiayaan

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas resume tagihan pengembalian penerimaan pembiayaan

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	NRC			
Kr	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC			

● Pada Kuasa BUN tidak mencatat jurnal atas resume tagihan pengembalian penerimaan pembiayaan, karena tidak menyangkut transaksi kas keluar atau masuk.

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas pengembalian penerimaan pembiayaan.

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC	Db	Penerimaan Pembiayaan (penarikan pinjaman)L	LRA
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

- Jurnal pada Kuasa BUN atas pengembalian penerimaan pembiayaan

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Kas	NRC	Kr	Kas	LAK
			Db	Penerimaan Pembiayaan (penarikan pinjaman)	LAK
			Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

2. JURNAL PENGELUARAN PEMBIAYAAN

a. Pengeluaran pembiayaan untuk pemberian/penerusan pinjaman

- Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas resume tagihan.

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Piutang Jangka Panjang Pemberian Pinjaman/ Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah	NRC			
Kr	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC			

- Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas realisasi pembayaran.

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC	Db	Pengeluaran Pembiayaan (penerusan/ pemberian pinjaman)	LRA
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	NRC	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

- Jurnal pada entitas akuntansi Kuasa BUN atas realisasi pembayaran

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Kas	NRC	Kr	Kas	LAK
			Db	Pengeluaran Pembiayaan (penerusan/ pemberian pinjaman)	LAK
			Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

b. Pengeluaran pembiayaan untuk PMN/Investasi Permanen

- Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas resume tagihan

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Investasi Jangka Panjang Permanen	NRC			
Kr	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC			

- Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas realisasi pembayaran

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC	Db	Pengeluaran Pembiayaan (PMN/investasi permanen)	LRA
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	NRC	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

- Jurnal pada Kuasa BUN atas realisasi pembayaran.

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Kas	NRC	Kr	Kas	LAK
			Db	Pengeluaran Pembiayaan (PMN/investasi permanen)	LAK
			Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

c. Pengeluaran pembiayaan untuk pelunasan atau cicilan pokok dari penarikan pinjaman

- Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas resume tagihan

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Utang Jangka Pendek/Utang Jangka Panjang	NRC			
Kr	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC			

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC	Db	Pengeluaran Pembiayaan (penarikan pinjaman)	LRA
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	NRC	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

● Jurnal pada Kuasa BUN atas realisasi pembayaran.

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Kas	NRC	Kr	Kas	LAK
			Db	Pengeluaran Pembiayaan (penarikan pinjaman)	LAK
			Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

c. Pengeluaran pembiayaan untuk pembentukan dana cadangan dan *endowment fund*

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas resume tagihan

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Dana Cadangan (aset)	NRC			
Kr	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC			

● Jurnal pada entitas akuntansi BA BUN atas realisasi pembayaran

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Pengeluaran Pembiayaan yang Masih Harus Dibayar (kewajiban)	NRC	Db	Pengeluaran Pembiayaan (pembentukan dana cadangan/ <i>endowment fund</i>)	LRA
Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain (ekuitas)	NRC	Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

- Jurnal pada Kuasa BUN atas realisasi pembayaran.

BUKU BESAR AKRUAL			BUKU BESAR KAS		
	Uraian	Ket		Uraian	Ket
Db	Diterima dari Entitas Lain (ekuitas)	LPE	Db	Diterima dari Entitas Lain	-
Kr	Kas	NRC	Kr	Kas	LAK
			Db	Pengeluaran Pembiayaan (pembentukan dana cadangan/ <i>endowment fund</i>)	LAK
			Kr	Ditagihkan ke Entitas Lain	-

d Penyajian dan Pengungkapan

Penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Arus Kas (aktivitas investasi atau aktivitas pendanaan). Berikut adalah ilustrasi penyajian transaksi pembiayaan pada LRA:

Tabel 7 . Laporan Realisasi Anggaran

Pemerintah ABC

LAPORAN REALISASI ANGGARAN

Untuk Periode yang Berakhir tanggal 31 Desember 20X1 dan 20X0

URAIAN	20X1	20X0
PENDAPATAN NEGARA DAN HIBAH		
BELANJA NEGARA		
SURPLUS (DEFISIT) ANGGARAN		
PEMBIAYAAN		
Pembiayaan Dalam Negeri		
Rekening Pemerintah	XXXX	XXXX
Penerimaan Cicilan Pengembalian Pemberian Pinjaman	XXXX	XXXX
Privatisasi dan Penjualan Aset Program Restrukturisasi	XXXX	XXXX
Surat Berharga Negara (Neto)	XXXX	XXXX
Pinjaman Dalam Negeri (Neto)	XXXX	XXXX
Penyertaan Modal Negara/Dana Investasi Pemerintah	XXXX	XXXX
Kewajiban Penjaminan	XXXX	XXXX
Dana Pengembangan Pendidikan Nasional	XXXX	XXXX
Pembiayaan lain-lain	XXXX	XXXX
Pembiayaan Luar Negeri		
Penarikan Pinjaman Luar Negeri	XXXX	XXXX
Pemberian Pinjaman	XXXX	XXXX
Pembayaran Cicilan Pokok Utang Luar Negeri	XXXX	XXXX
Jumlah Pembiayaan	XXXX	XXXX
Sisa Lebih (Kurang) Pembiayaan Anggaran-SiLPA (SiKPA)	XXXX	XXXX

Berikut adalah ilustrasi penyajian transaksi pembiayaan pada LAK :

Tabel 8 . Laporan Arus Kas
Pemerintah ABC
LAPORAN ARUS KAS
Untuk Periode yang Berakhir tanggal 31 Desember 20X1 dan 20X0

URAIAN	20X1	20X0
ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI		
ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI		
Arus Kas Masuk		
....		
Penerimaan dari Divestasi	XXXX	XXXX
Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	XXXX	XXXX
Jumlah Arus Masuk Kas	XXXX	XXXX
Arus Kas Keluar		
....		
Pengeluaran Penyertaan Modal Negara	XXXX	XXXX
Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	XXXX	XXXX
Jumlah Arus Keluar Kas	XXXX	XXXX
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi	XXXX	XXXX
ARUS KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN		
Arus Kas Masuk		
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Sektor Perbankan	XXXX	XXXX
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXXX	XXXX
Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXXX	XXXX
Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	XXXX	XXXX
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Daerah	XXXX	XXXX
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXXX	XXXX
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXXX	XXXX
Jumlah Arus Masuk Kas	XXXX	XXXX
Arus Kas Keluar		
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Sektor Perbankan	XXXX	XXXX
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXXX	XXXX
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXXX	XXXX
Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	XXXX	XXXX
Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXXX	XXXX
Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXXX	XXXX
Jumlah Arus Keluar Kas	XXXX	XXXX
Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan	XXXX	XXXX
ARUS KAS DARI AKTIVITAS TRANSITORIS		
Total Kenaikan (Penurunan) Kas		
Saldo Awal Kas di BUN dan Bendahara Pengeluaran		
Saldo Akhir Kas di BUN dan Bendahara Pengeluaran		
Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan		
Saldo Akhir Kas		

Pengungkapan lebih lanjut terkait penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan dituangkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), antara lain:

1. Anggaran dan realisasi atas rincian penerimaan pembiayaan; dan
2. Anggaran dan realisasi atas rincian pengeluaran pembiayaan.

Perlakuan khusus terkait pembiayaan, antara lain:

1. Penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus dimana Penerimaan *Notice of Disbursement* (NoD) mendahului Penerimaan Kas. Pengakuan penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus adalah pada saat diterimanya NoD dari *lender* dan dibukukan berdasarkan tanggal valuta NoD. Dalam hal terjadi selisih kurs akibat perbedaan tanggal NoD dengan Penerimaan Kas, maka Kuasa BUN mengakui adanya selisih kurs (*unrealized*).
2. Penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus (Penerimaan Kas mendahului Penerimaan NoD). Pengakuan penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus dimana kas diterima sebelum diterimanya NoD adalah pada saat diterimanya NoD dari *lender* dan dibukukan berdasarkan tanggal valuta NoD. Namun, pengakuan penerimaan kas tersebut digunakan pasangan akun Penerimaan Pembiayaan Ditangguhkan. Dalam hal terjadi selisih kurs akibat perbedaan tanggal NoD dengan Penerimaan Kas, maka Kuasa BUN mengakui adanya selisih kurs (*unrealized*).
3. Perlakuan khusus penerimaan pembiayaan untuk pinjaman luar negeri yang melalui mekanisme rekening khusus (Penerimaan Kas mendahului Penerimaan NoD) pada akhir tahun anggaran diatur dalam peraturan tersendiri.
4. Penerimaan pembiayaan atas obligasi yang diterbitkan dengan premium atau diskon. Pada saat penerbitan obligasi, jumlah kas yang diterima dapat lebih besar atau lebih kecil dari nilai nominalnya. Dalam hal nilai kas yang diterima lebih besar dari pada nilai nominal obligasi maka diakui adanya premium. Sebaliknya, apabila nilai kas yang diterima lebih kecil dari pada nilai nominal obligasi maka diakui adanya diskon. Penerimaan pembiayaan atas obligasi yang diterbitkan dengan premium atau diskon diakui sebesar jumlah kas yang diterima. Premium atau diskon disajikan di neraca dalam kelompok pos kewajiban. Amortisasi atas premium dan diskon dilakukan secara periodik dan menggunakan metode garis lurus terhadap pembayaran bunga atau kupon atas obligasi tersebut.

BAB IV

AKUNTANSI ASET



AKUNTANSI ASET

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Memahami definisi dan pentingnya pengelolaan aset dalam akuntansi pemerintahan
- b. Mengetahui peran akuntansi aset dalam meningkatkan transparansi dan akuntabilitas

II. MATERI

- a. Definisi dan Klasifikasi
- b. Pengakuan dan Pengukuran
- c. Pencatatan
- d. Penyajian dan Pengungkapan

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan peran aset dalam operasional pemerintah

Akuntansi Aset dirancang untuk memberikan pemahaman mendalam mengenai pengelolaan aset dalam konteks pemerintahan, khususnya di lingkungan Kementerian/Lembaga (K/L). Buku ini bertujuan untuk membantu peserta memahami definisi dan pentingnya pengelolaan aset dalam akuntansi pemerintahan, sekaligus mengetahui peran akuntansi aset dalam meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.

Materi pembelajaran mencakup pengertian aset dalam konteks pemerintahan, klasifikasi aset tetap, aset lancar, dan aset lainnya, serta peran akuntansi aset dalam mendukung tata kelola keuangan pemerintah. Melalui metode pembelajaran yang interaktif, seperti diskusi kelas dan pemaparan langsung, buku ini diharapkan mampu memberikan wawasan praktis kepada peserta untuk menerapkan konsep akuntansi aset secara efektif dalam mendukung operasional pemerintahan.

Definisi dan Klasifikasi

Aset diklasifikasikan berdasarkan jangka waktu manfaat dan likuiditasnya :

1. ASET LANCAR

A. Definisi: Aset yang diharapkan dapat direalisasikan atau digunakan dalam jangka waktu satu tahun.

B. Contoh Aset Lancar:

1) Kas dan Setara Kas

2) Investasi Jangka Pendek: Seperti deposito berjangka yang mudah dicairkan.

3) Piutang: Piutang pajak, piutang non-pajak, dan tuntutan ganti rugi yang diharapkan dapat diterima dalam satu tahun.

4) Persediaan: Barang yang disimpan untuk kebutuhan operasional.

2. ASET NONLANCAR

A. Definisi: Aset jangka panjang yang digunakan dalam kegiatan pemerintah atau untuk kepentingan umum, termasuk aset tak berwujud.

B. Contoh Aset Nonlancar:

1) Investasi Jangka Panjang: Investasi nonpermanen dan permanen, seperti surat utang negara dan penyertaan modal pemerintah.

2) Aset Tetap: Tanah, bangunan, peralatan, jalan, jaringan, dan konstruksi dalam pengerjaan.

3) Dana Cadangan : Dana yang disisihkan untuk kebutuhan jangka panjang.

4) Aset Nonlancar Lainnya : Aset tak berwujud, kas yang penggunaannya dibatasi, dan piutang jangka panjang.



Pengakuan dan Pengukuran

1. PENGAKUAN ASET

Aset diakui dalam laporan keuangan pemerintah jika memenuhi kriteria berikut:

A. Kontrol atau Kepemilikan: Pemerintah memiliki kendali atas aset.

B. Manfaat Ekonomi Masa Depan: Aset akan memberikan manfaat ekonomi atau jasa.

C. Keandalan Pengukuran: Nilai aset dapat diukur dengan andal.

Pengakuan aset dilakukan saat aset tersebut diterima atau kepemilikannya berpindah ke pemerintah.

2. PENGUKURAN ASET

Berikut adalah metode pengukuran beberapa jenis aset:

A. Kas: Dicatat sebesar nilai nominal.

B. Investasi Jangka Pendek: Dicatat sebesar biaya perolehan.

C. Piutang: Dicatat sebesar nilai nominal.

D. Persediaan :

- 1) Dicatat sebesar biaya perolehan jika diperoleh melalui pembelian.
- 2) Dicatat sebesar biaya standar jika diproduksi sendiri.
- 3) Dicatat sebesar nilai wajar jika diperoleh melalui donasi atau rampasan.

E. Investasi Jangka Panjang: Dicatat sebesar biaya perolehan, termasuk biaya tambahan untuk memperoleh kepemilikan.

F. Aset Tetap : Dicatat sebesar biaya perolehan. Jika biaya perolehan tidak tersedia, aset tetap dicatat sebesar nilai wajar saat perolehan.

Aset tetap kecuali tanah dan konstruksi dalam pengerjaan disusutkan sesuai sifat dan karakteristiknya. Penyusutan aset tetap mencerminkan penurunan nilai akibat pemakaian atau berjalannya waktu.



Pencatatan

1. Kebijakan Akuntansi Kas Setara Kas

1.1. Definisi

Kas dan Setara Kas adalah kelompok akun utama dalam laporan keuangan pemerintah yang mencakup aset paling likuid dan dapat segera digunakan untuk mendukung berbagai aktivitas pemerintahan.

A. Kas: Didefinisikan sebagai uang tunai atau saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintah. Kas ini termasuk uang kertas dan koin dalam mata uang rupiah maupun mata uang asing yang dipegang atau dikuasai oleh pemerintah.

B. Setara Kas: Merupakan investasi jangka pendek yang cepat dicairkan, memiliki risiko minimal terhadap perubahan nilai, dan jatuh tempo dalam 3 bulan atau kurang sejak perolehannya. Contohnya meliputi deposito dengan jangka waktu pendek yang bisa diakses segera tanpa risiko penurunan nilai signifikan.

1.2. Jenis-Jenis Kas dan Setara Kas

Kas dan Setara Kas dapat dikelompokkan berdasarkan bentuk fisik maupun unit pengelolanya. Pembagian ini penting untuk tujuan pengelolaan, akuntansi, dan pelaporan yang sesuai dengan standar pemerintah.

A. Jenis – Jenis Kas:

- 1) **Uang Tunai:** Meliputi uang kertas dan koin dalam mata uang rupiah dan mata uang asing yang dimiliki pemerintah.
- 2) **Saldo Simpanan di Bank:** Semua saldo rekening milik pemerintah di bank dalam bentuk rupiah atau mata uang asing yang setiap saat dapat digunakan untuk pembiayaan.

B. Jenis – Jenis Setara Kas:

- 1) **Investasi Jangka Pendek Pemerintah:** Seperti deposito dengan jatuh tempo tidak lebih dari 3 bulan yang siap dicairkan menjadi kas.

C. Kas dan Setara Kas Berdasarkan Unit Pengelola:

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

1 Kas dan setara kas Yang Dikelola BUN

- a. Kas dan Setara Kas pada Rekening Kas Umum Negara (RKUN) dan Sub Rekening Kas Umum Negara (Sub RKUN) di Bank Sentral
- b. Kas dan Setara Kas pada Rekening Pemerintah Lainnya di Bank Sentral atau Bank Umum
- c. Kas pada Rekening Bank Persepsi dan Bank Operasional yang Dikelola Kuasa BUN
- d. Rekening Khusus (*Special Account*) Pemerintah untuk Menampung Dana Pinjaman dan Hibah Luar Negeri

a. Kas dan Setara Kas pada Rekening Kas Umum Negara (RKUN) dan Sub Rekening Kas Umum Negara (Sub RKUN) di Bank Sentral

- 1) Rekening Kas Umum Negara (RKUN)** adalah rekening yang dikelola oleh Bendahara Umum Negara (BUN) dan digunakan untuk menampung seluruh penerimaan Negara untuk membiayai pengeluaran Negara. RKUN berada di Bank Indonesia yang merupakan Bank Sentral, sebagai tempat penyimpanan Kas Negara.
- 2) Sub Rekening Kas Umum Negara (Sub RKUN)** merupakan subdivisi atau anak rekening dari RKUN yang digunakan untuk mengelola transaksi tertentu sesuai dengan kategori dan tujuan tertentu yang lebih spesifik. Fungsi utama dari sub RKUN ini adalah untuk memudahkan pencatatan dan pengawasan terhadap transaksi negara yang lebih terperinci.

b. Kas dan Setara Kas pada Rekening Pemerintah Lainnya di Bank Sentral atau Bank Umum

- 1) Rekening Pemerintah Lainnya** adalah rekening yang digunakan oleh instansi pemerintah lainnya yang tidak langsung terkait dengan RKUN. Kas yang ada di rekening ini bisa berasal dari penerimaan negara atau digunakan untuk pengeluaran tertentu yang berhubungan dengan fungsi operasional instansi pemerintah.
- 2) Rekening ini dapat dibuka di Bank Sentral (Bank Indonesia) maupun di bank umum,** tergantung pada kebutuhan instansi dan jenis transaksi yang akan dilakukan. Fungsi dari rekening ini adalah untuk memudahkan pengelolaan dana yang bersumber dari berbagai sumber penerimaan negara yang tidak langsung dikelola oleh BUN, antara lain seperti Rekening Penerimaan Migas, Panas Bumi, dan Rekening Dana Bergulir.

c. Kas pada Rekening Bank Persepsi dan Bank Operasional yang Dikelola Kuasa BUN

- 1) Rekening Bank Persepsi** adalah rekening yang digunakan untuk menampung dana penerimaan negara yang diterima oleh masyarakat, seperti pajak dan bea cukai. Rekening ini dikelola oleh bank persepsi yang ditunjuk pemerintah, yang kemudian menyetorkan dana tersebut ke RKUN.
- 2) Rekening Bank Operasional** adalah rekening yang digunakan oleh **Kuasa BUN** untuk melakukan pengeluaran rutin negara. Pengeluaran ini bisa berupa pembayaran gaji pegawai negeri, biaya operasional, atau pengeluaran negara lainnya yang bersifat rutin.

d. Rekening Khusus (*Special Account*) Pemerintah untuk Menampung Dana Pinjaman dan Hibah Luar Negeri

- 1) Rekening Khusus** adalah rekening yang dibuka oleh **Menteri Keuangan** selaku **Bendahara Umum Negara (BUN)** di **Bank Indonesia** atau **Bank Umum** untuk menampung dana pinjaman atau hibah luar negeri yang diterima oleh pemerintah.

- 2) Rekening ini digunakan untuk memisahkan dana yang diterima dari luar negeri yang diperuntukkan untuk proyek tertentu, seperti pembangunan infrastruktur atau bantuan kemanusiaan. Pengelolaan rekening khusus ini dilakukan dengan pengawasan yang ketat untuk memastikan dana digunakan sesuai dengan tujuan yang ditetapkan.

2 Kas dan Setara Kas yang Dikelola Kementerian/Lembaga

Dalam pengelolaan keuangan negara, terdapat beberapa jenis kas dan setara kas yang penguasaan, pengelolaan, dan pertanggungjawabannya dilakukan oleh Kementerian/Lembaga. Jenis kas ini digunakan untuk mendukung pelaksanaan tugas dan fungsi masing-masing Kementerian/Lembaga dalam rangka pengelolaan anggaran negara. Buku ini akan membahas mengenai kas-kas yang dikelola oleh Kementerian/Lembaga, antara lain kas di bendahara penerimaan, bendahara pengeluaran, dan kas pada BLU.

a. Kas di Bendahara Penerimaan

Kas di Bendahara Penerimaan merupakan saldo kas yang dikelola oleh **bendahara penerimaan** di setiap Kementerian/Lembaga untuk tujuan pelaksanaan penerimaan negara.

Fungsi: Kas ini digunakan untuk menampung penerimaan yang masuk ke Kementerian/Lembaga setelah memperoleh persetujuan dari pejabat yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pengelolaan dan Pertanggungjawaban: Bendahara penerimaan bertanggung jawab untuk mengelola kas ini dengan transparansi dan akuntabilitas yang tinggi, serta melaporkan penerimaan yang telah diterima kepada pihak yang berwenang.

b. Kas di Bendahara Pengeluaran

Kas di Bendahara Pengeluaran merupakan saldo uang muka kerja yang berupa **uang persediaan** yang dikelola oleh **bendahara pengeluaran** di Kementerian/Lembaga atau satuan kerja.

Fungsi: Kas ini digunakan untuk mendanai berbagai pengeluaran yang diperlukan dalam pelaksanaan kegiatan di Kementerian/Lembaga. Pengelolaan kas ini harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang mengatur pengeluaran negara.

Pengelolaan dan Pertanggungjawaban: Bendahara pengeluaran bertanggung jawab untuk memastikan bahwa penggunaan kas ini sesuai dengan anggaran yang telah disetujui dan melaporkan penggunaannya secara terperinci. Kas di bendahara pengeluaran ini juga harus dipertanggungjawabkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku seperti mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 162 Tahun 2013 dan perubahannya, dalam rangka pelaksanaan pengeluaran di Kementerian/Lembaga atau satuan kerja,

c. Kas pada Badan Layanan Umum

Kas pada BLU adalah saldo kas tunai dan/atau saldo simpanan di bank serta setara kas lainnya yang dikelola oleh satuan kerja pemerintah yang menerapkan pola pengelolaan keuangan BLU di Kementerian/Lembaga.

Fungsi: Kas ini digunakan untuk mendukung operasional dan kegiatan BLU, yang bertujuan memberikan layanan kepada masyarakat dengan prinsip-prinsip efisiensi, efektivitas, dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara.

Pengelolaan dan Pertanggungjawaban: Pengelolaan kas di BLU dilakukan dengan prinsip otonomi dan akuntabilitas. BLU memiliki kewajiban untuk mempertanggungjawabkan penggunaan kas ini dalam rangka penyediaan layanan publik, dan harus sesuai dengan ketentuan yang berlaku dalam pengelolaan keuangan negara.

d. Kas dan setara kas lainnya yang dikelola Kementerian/Lembaga dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan terdiri dari:

1) Kas Lainnya di Bendahara Pengeluaran adalah saldo kas yang dikelola oleh **Bendahara Pengeluaran** di Kementerian/Lembaga untuk tujuan tertentu yang tidak termasuk dalam pengelolaan uang muka kerja atau uang persediaan.

a) Fungsi: Kas ini digunakan untuk pengeluaran-pengeluaran lain yang diperlukan oleh Kementerian/Lembaga atau satuan kerja yang tidak dapat dipenuhi melalui uang muka kerja atau uang persediaan. Kas ini bisa digunakan untuk keperluan operasional atau belanja negara lainnya yang bersifat spesifik.

b) Pengelolaan dan Pertanggungjawaban: Pengelolaan kas ini dilakukan oleh bendahara pengeluaran dan harus **dipertanggungjawabkan** sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Setiap penggunaan kas harus sesuai dengan anggaran yang telah disetujui dan dilaporkan kepada pihak yang berwenang.

2) Kas Lainnya di Bendahara Penerimaan adalah saldo kas yang dikelola oleh **Bendahara Penerimaan** yang berasal dari sumber penerimaan negara selain yang dicatat dalam RKUN atau penerimaan khusus yang dikelola oleh bendahara penerimaan.

a) Fungsi: Kas ini digunakan untuk menampung penerimaan negara lainnya yang diterima oleh Kementerian/Lembaga, yang tidak termasuk dalam kategori kas penerimaan utama negara, seperti penerimaan dari sumber-sumber tertentu yang terkait dengan kegiatan Kementerian/Lembaga.

b) Pengelolaan dan Pertanggungjawaban: Bendahara penerimaan bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap penerimaan yang diterima dan dikelola dalam kas ini dicatat dan dipertanggungjawabkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku dalam pengelolaan keuangan negara

3) Kas Lainnya dari Hibah adalah saldo kas yang berasal dari hibah yang diterima oleh Kementerian/Lembaga dan digunakan untuk tujuan tertentu yang telah disepakati dalam perjanjian hibah.

a) Fungsi: Kas ini digunakan untuk mendanai kegiatan atau proyek yang didanai oleh hibah, baik itu hibah dalam negeri maupun luar negeri. Hibah ini bisa digunakan untuk proyek-proyek pembangunan, bantuan kemanusiaan, atau program lainnya yang bertujuan untuk mendukung kegiatan pelayanan publik atau pemerintahan.

b) Pengelolaan dan Pertanggungjawaban: Pengelolaan kas hibah harus dilakukan dengan transparansi dan akuntabilitas yang tinggi, dan penggunaan dana hibah harus sesuai dengan ketentuan dalam perjanjian hibah serta peraturan perundang-undangan yang berlaku.

1.3. Penerimaan dan Pengeluaran Kas

a. Penerimaan Kas: Merupakan aliran masuk kas yang meningkatkan saldo Kas Negara di Rekening Kas Umum Negara. Penerimaan kas terdiri dari beberapa sumber:

1) Penerimaan Pendapatan: Pendapatan yang diterima pemerintah dari pajak, pendapatan bukan pajak, dan hibah.

2) Penerimaan Pembiayaan: Aliran kas yang berasal dari pinjaman, obligasi, hasil privatisasi, serta penjualan aset negara.

3) Penerimaan Kas Lainnya: Penerimaan dari transaksi khusus yang tidak termasuk pendapatan atau pembiayaan, seperti pengembalian belanja atau penjualan aset tetap.

b. Pengeluaran Kas: Semua aliran kas keluar yang mengurangi saldo Kas Negara di Rekening Kas Umum Negara. Pengeluaran kas dapat berupa belanja negara, pembayaran pembiayaan, dan transfer antar unit atau lembaga pemerintahan.

1.4. Pengakuan

Pengakuan kas dan setara kas dilakukan ketika aset ini memenuhi definisi kas atau setara kas dan kepemilikannya telah beralih ke pemerintah.

a. Penerimaan/Pengeluaran Kas melalui BUN: Diakui pada saat diterima atau dikeluarkan dari rekening BUN.

b. Penerimaan/Pengeluaran Kas melalui Kementerian/Lembaga: Diakui ketika kas diterima atau dikeluarkan oleh bendahara kementerian/Lembaga yang bersangkutan.

1.5. Pengukuran

Kas diukur berdasarkan nilai nominal saat transaksi dilakukan. Untuk transaksi dalam mata uang asing, nilai kas dijabarkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs transaksi. Pada akhir periode pelaporan, kurs yang digunakan adalah kurs tengah dari Bank Sentral. Selisih antara kurs pada tanggal transaksi dan tanggal pelaporan dicatat sebagai keuntungan atau kerugian selisih kurs.

1.6. Penyajian dalam Laporan Keuangan

Kas dan setara kas disajikan dalam pos aset lancar pada neraca. Dalam laporan keuangan pemerintah, kas dan setara kas dilaporkan secara rinci untuk menggambarkan komposisi dan sumber-sumbernya, termasuk kas di rekening BUN, kas di rekening penerimaan dan pengeluaran, serta setara kas seperti investasi jangka pendek.

Pada **Laporan Arus Kas (LAK)**, kas disajikan sesuai dengan aktivitas operasional, investasi, pendanaan, dan aktivitas transitoris lainnya. Laporan ini memberikan gambaran arus kas masuk dan keluar selama periode tertentu, beserta saldo awal dan akhir kas yang mengindikasikan kenaikan atau penurunan kas.

1.7. Pengungkapan

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan, pemerintah wajib mengungkapkan:

- a. Kebijakan akuntansi penerimaan dan pengeluaran kas;
- b. Penjelasan dan sifat dari tiap akun kas yang dimiliki dan dikuasai pemerintah;
- c. Rincian dan daftar dari masing-masing rekening kas yang signifikan;
- d. Kas di Bendahara Pengeluaran yang mencakup bukti-bukti pengeluaran yang belum dipertanggungjawabkan;
- e. Jumlah kas yang dibatasi penggunaannya, bila ada;
- f. Selisih kas, bila ada; dan
- g. Rincian setara kas, termasuk jenis dan jangka.

1.8. Perlakuan Khusus

- a. Kas dalam Transito:** Dalam kondisi transfer antar rekening pemerintah yang terjadi pada akhir periode pelaporan, kas yang belum diterima di rekening tujuan dicatat sebagai kas dalam transito.
- b. Rekening Dana Kelolaan pada BLU:** Dana ini mencakup dana yang tidak dimasukkan ke dalam rekening operasional BLU, dan biasanya digunakan untuk dana bergulir atau dana yang pembelanjanya dibatasi.
- c. Kas yang Hilang:** Kas yang hilang akibat kelalaian atau faktor lain dapat direklasifikasi menjadi Piutang Tuntutan Ganti Rugi jika diyakini dapat ditagih kembali.
- d. Dana dengan Pembatasan Penggunaan:** Kas atau setara kas yang penggunaannya dibatasi, dicatat sebagai aset lainnya, tidak pada pos kas atau setara kas. Dana yang Dibatasi Penggunaannya merupakan dana yang digunakan untuk menampung sejumlah dana yang telah dikeluarkan dari rekening Kas Negara, namun dana tersebut masih dalam penguasaan pemerintah dan belum dibayarkan kepada pihak ketiga walaupun peruntukannya telah ditentukan, seperti Dana Perhitungan Pihak Ketiga (PFK).

2. Kebijakan Akuntansi Investasi

Investasi adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomi seperti bunga, dividen, royalti, dan/atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. Investasi diklasifikasikan menjadi dua kelompok, yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang.

2.2. Investasi Jangka Pendek

2.1.1. Definisi Investasi Jangka Pendek

Investasi jangka pendek adalah investasi yang dapat segera dicairkan dan dimaksudkan untuk dimiliki selama lebih dari 3 (tiga) bulan sampai dengan 12 (dua belas) bulan. Investasi jangka pendek harus memenuhi karakteristik (a) dapat segera diperjualbelikan atau dicairkan; (b) ditujukan untuk manajemen kas; dan (c) berisiko rendah.

2.1.2. Jenis-jenis Investasi Jangka Pendek

Beberapa jenis investasi jangka pendek yang dapat dilakukan oleh pemerintah antara lain:

- a) Deposito Berjangka:** Deposito dengan jangka waktu lebih dari 3 bulan sampai dengan 12 bulan, termasuk deposito yang dapat diperpanjang secara otomatis (*revolving deposits*).
- b) Surat Utang Negara (SUN) Jangka Pendek dan Sertifikat Bank Indonesia (SBI).**
- c) Saham** yang diperoleh dengan tujuan untuk dijual kembali dalam tempo 12 bulan atau kurang setelah tanggal neraca.
- d) Reksa Dana**

2.1.3. Pengakuan Investasi Jangka Pendek

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

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

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

Apabila terjadi kenaikan atau penurunan nilai dalam pelepasan/penjualan investasi jangka pendek, selisihnya diakui sebagai penambah atau pengurang Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA) dan sebagai keuntungan atau kerugian pada Laporan Operasional. Keuntungan diakui ketika harga pelepasan/penjualan lebih tinggi dari nilai tercatatnya, dan kerugian diakui jika harga pelepasan/penjualan lebih rendah dari nilai tercatatnya.

2.1.4. Pengukuran Investasi Jangka Pendek

- a. Investasi dengan pasar aktif:** Jika terdapat pasar aktif, nilai pasar digunakan sebagai dasar penerapan nilai wajar.
- b. Investasi tanpa pasar aktif:** Jika tidak ada pasar aktif, nilai nominal, nilai tercatat, atau nilai wajar lainnya dapat digunakan.
- c. Surat berharga** seperti saham dan obligasi jangka pendek dicatat sebesar biaya perolehan, yang meliputi harga transaksi ditambah komisi jual beli, jasa bank, dan biaya lainnya yang terkait.
- d. Investasi yang diperoleh tanpa biaya perolehan:** Investasi ini dinilai berdasarkan nilai wajar pada tanggal perolehannya, yaitu sebesar harga pasar. Jika tidak ada nilai wajar, investasi dinilai berdasarkan nilai wajar aset lain yang diserahkan untuk memperoleh investasi tersebut.
- e. Deposito jangka pendek** dicatat sebesar nilai nominalnya.
- f. Investasi dalam mata uang asing** disajikan pada neraca dalam mata uang Rupiah sebesar kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal pelaporan.

2.1.5. Penyajian dan Pengungkapan Investasi Jangka Pendek

- a. Penyajian dalam Neraca:** Investasi jangka pendek disajikan pada pos **aset lancar** di neraca.
- b. Hasil Investasi:** Pendapatan yang berasal dari investasi, seperti bunga, diakui sebagai pendapatan dan disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Operasional.
- c. Reklasifikasi Kas:** Pengeluaran kas untuk perolehan investasi jangka pendek dicatat sebagai reklasifikasi kas menjadi investasi jangka pendek oleh BUN dan BLU, dan tidak dilaporkan dalam LRA.
- d. Keuntungan dan Kerugian:** Keuntungan atau kerugian saat pelepasan investasi jangka pendek disajikan dalam Laporan Operasional dan sebagai penyesuaian terhadap SiLPA pada LRA.
- e. Laporan Arus Kas (LAK):** Investasi jangka pendek disajikan sebagai bagian tersendiri di luar empat aktivitas yang ada dalam LAK. Selisih harga penjualan/pelepasan dan nilai tercatat investasi jangka pendek disajikan sebagai penyesuaian terhadap Kas.

2.1.6. Hal-hal yang Harus Diungkapkan dalam Laporan Keuangan Pemerintah

Terkait dengan **investasi jangka pendek**, berikut adalah hal-hal yang perlu diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah:

- a. Kebijakan Akuntansi:** Penjelasan tentang kebijakan akuntansi yang digunakan untuk penentuan nilai investasi jangka pendek.
- b. Jenis-jenis Investasi:** Rincian mengenai jenis-jenis investasi jangka pendek yang dimiliki oleh pemerintah.
- c. Perubahan Harga Pasar:** Penjelasan mengenai perubahan harga pasar yang memengaruhi nilai investasi jangka pendek.
- d. Penurunan Nilai Investasi:** Pengungkapan mengenai penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab terjadinya penurunan tersebut.

- e. **Investasi yang Dinilai dengan Nilai Wajar:** Investasi yang dinilai berdasarkan nilai wajar, beserta alasan penerapannya.
- f. **Perubahan Pos Investasi:** Rincian mengenai perubahan posisi investasi dalam laporan keuangan pemerintah.

2.1.7. Perlakuan Khusus terhadap Investasi Jangka Pendek

Dalam pengelolaan investasi jangka pendek, terdapat beberapa perlakuan khusus yang perlu diperhatikan:

- a. **Satuan Kerja (Satker)** tidak diperbolehkan untuk melakukan investasi jangka pendek, kecuali untuk satuan kerja **BLU**.
- b. **Satker BLU** dapat melakukan investasi jangka pendek untuk memanfaatkan kas yang menganggur (*idle cash*). Pemanfaatan kas ini umumnya dilakukan dalam bentuk **deposito**.

2.1.8. Penyajian Investasi Jangka Pendek oleh BLU

- a. Jika kas yang digunakan oleh BLU untuk investasi jangka pendek berasal dari kas operasional (yang telah disahkan oleh Kuasa BUN), maka investasi tersebut disajikan sebagai investasi jangka pendek dan merupakan bagian dari Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA) atau Sisa Anggaran Lebih (SAL).
- b. Jika kas yang digunakan oleh BLU untuk investasi jangka pendek berasal dari kas kelolaan yang akan atau belum digulirkan, maka investasi tersebut disajikan sebagai aset lainnya dan bukan merupakan bagian dari SiLPA/SAL.

2.2 Investasi Jangka Panjang Pemerintah

2.2.1. Definisi Investasi Jangka Panjang

Investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 bulan. Investasi ini biasanya memiliki tujuan untuk memperoleh manfaat yang berkelanjutan atau untuk mendukung tujuan kebijakan pemerintah dalam memberikan layanan publik atau memperoleh pendapatan jangka panjang.

2.2.2. Jenis-jenis Investasi Jangka Panjang Pemerintah

Investasi jangka panjang dibagi menjadi dua kelompok besar berdasarkan sifat penanaman investasinya:

A. Investasi Permanen

Investasi permanen adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki secara terus-menerus tanpa niat untuk diperjualbelikan atau ditarik kembali. Jenis investasi ini mencakup:

- 1) **Penyertaan Modal Negara (PMN)** pada perusahaan negara, badan internasional, atau badan lainnya. Penyertaan modal bisa berupa saham atau non-saham.

- 2) Investasi permanen lainnya**, yang dimiliki oleh pemerintah untuk menghasilkan pendapatan atau meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Misalnya, investasi dalam proyek infrastruktur jangka panjang atau lembaga pendidikan.

B. Investasi Nonpermanen

Investasi nonpermanen adalah investasi yang dimaksudkan untuk tidak dimiliki terus-menerus. Pemerintah memiliki niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali investasi tersebut dalam jangka waktu lebih dari 12 bulan. Jenis investasi ini termasuk:

1. Pembelian obligasi atau surat utang jangka panjang.
2. Penanaman modal dalam proyek pembangunan yang dapat dialihkan kepada pihak ketiga.
3. Dana bergulir yang disisihkan oleh pemerintah untuk mendukung kelompok masyarakat, seperti bantuan modal kerja.
4. Investasi nonpermanen lainnya, seperti penyerahan modal untuk penyehatan ekonomi.

2.2.3. Pengakuan Investasi Jangka Panjang

Pengeluaran kas atau aset, serta penerimaan hibah dalam bentuk investasi, dapat diakui sebagai investasi jangka panjang jika memenuhi dua kriteria utama:

- a. Kemungkinan manfaat ekonomi atau sosial yang dapat diperoleh lebih dari 12 bulan.
- b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi yang dapat diukur secara andal.

Pengeluaran kas untuk investasi jangka panjang dicatat sebagai pengeluaran pembiayaan, sementara penerimaan kas atas penjualan atau pelepasan investasi dicatat sebagai penerimaan pembiayaan. Selisih antara harga jual dan nilai tercatat investasi harus dibebankan atau dikreditkan sebagai keuntungan atau kerugian pelepasan investasi, yang disajikan dalam Laporan Operasional (LO).

2.2.4. Metode Pengukuran Investasi

Beberapa metode digunakan untuk menilai nilai investasi pemerintah, antara lain:

A. Metode Biaya

Pada metode ini, investasi dicatat sebesar biaya perolehan, baik saat awal investasi maupun selama periode selanjutnya. Biaya perolehan mencakup harga transaksi dan biaya lain yang timbul dalam rangka memperoleh investasi tersebut. Metode biaya diterapkan untuk:

1. Investasi permanen dengan kepemilikan kurang dari 20%.
2. Investasi nonpermanen dalam bentuk obligasi atau surat utang jangka panjang.
3. Investasi dalam proyek pembangunan pemerintah.

B. Metode Ekuitas

Metode ekuitas diterapkan jika pemerintah memiliki kepemilikan 20% atau lebih, atau kepemilikan kurang dari 20% namun memiliki pengaruh signifikan terhadap perusahaan atau badan yang diinvestasikan. Pada metode ini:

1. Investasi dicatat sebesar biaya perolehan dan disesuaikan dengan bagian laba atau rugi setelah perolehan.
2. Dividen tunai yang diterima dicatat sebagai pendapatan dan mengurangi nilai investasi.
3. Dividen saham yang diterima tidak mempengaruhi nilai investasi, tetapi dicatat sebagai tambahan investasi.

C. Metode Nilai Bersih yang Dapat Direalisasikan (*Net Realizable Value*)

Metode ini diterapkan untuk investasi nonpermanen, seperti dana talangan untuk penyehatan perbankan atau dana bergulir. Investasi dicatat dengan mengurangi nilai yang tidak dapat tertagih atau terealisasi dari nilai perolehan.

2.2.5. Penyajian dan Pengungkapan dalam Laporan Keuangan

Investasi jangka panjang disajikan dalam neraca menurut jenisnya: permanen atau nonpermanen. Pengungkapan yang diperlukan dalam laporan keuangan mencakup:

1. Kebijakan akuntansi yang digunakan untuk menentukan nilai investasi.
2. Jenis-jenis investasi yang dimiliki.
3. Perubahan harga pasar untuk investasi yang memiliki harga pasar.
4. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebabnya.
5. Rekonsiliasi nilai investasi awal dan akhir jika menggunakan metode ekuitas.

Investasi nonpermanen yang diragukan tertagih harus disajikan sebagai pengurang dari nilai investasi tersebut dalam neraca. Dana bergulir yang belum digulirkan atau diinvestasikan harus disajikan sebagai aset lainnya.

2.2.6. Perlakuan Khusus

A. Investasi dalam Saham Bersaldo Minus

Jika suatu investasi saham mengalami kerugian yang besar sehingga nilai ekuitasnya menjadi negatif, maka nilai investasi akan disajikan sebagai nihil dalam neraca. Namun, akumulasi kerugian yang belum diakui harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

B. Bantuan Pemerintah yang Belum Ditetapkan Statusnya (BPYBDS)

BPYBDS adalah aset yang berasal dari APBN yang sudah digunakan oleh BUMN namun belum ditetapkan sebagai penyertaan modal. Aset tersebut harus dikeluarkan dari neraca K/L dan diungkapkan secara rinci dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

C. Penyertaan Modal pada Lembaga Keuangan Internasional

Penyertaan pemerintah pada organisasi/lembaga internasional dicatat sebagai investasi permanen, baik dalam bentuk kontribusi tunai maupun *promissory notes*.

D. Dana Bergulir yang Belum Digulirkan

Dana bergulir yang sudah dicairkan namun belum diinvestasikan harus disajikan sebagai "Aset Lainnya" dalam laporan keuangan, sementara dana bergulir yang tidak digulirkan kembali disajikan sebagai "Kas Lainnya" atau "Setara Kas".

3. Piutang Jangka Pendek

3.1. Definisi

Piutang jangka pendek adalah jumlah uang atau hak pemerintah yang dapat dinilai dengan uang akibat perjanjian, kewenangan berdasarkan peraturan perundang-undangan, atau sebab lain yang sah. Hak ini diharapkan diterima dalam waktu tidak lebih dari 12 bulan sejak tanggal pelaporan.

3.2. Jenis-jenis Piutang Jangka Pendek

A. Piutang Pajak

Piutang yang timbul akibat pendapatan pajak pusat, termasuk pajak yang diatur oleh Ditjen Pajak dan Ditjen Bea dan Cukai.

B. Piutang Bukan Pajak

Piutang ini berasal dari Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) yang mencakup:

1. Pendapatan Sumber Daya Alam
2. Pendapatan Laba BUMN
3. Pendapatan PNBP Lainnya

C. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Piutang dari pemindahtanganan barang milik negara dengan metode angsuran. Bagian lancar adalah tagihan yang jatuh tempo dalam 12 bulan.

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

Piutang akibat kerugian negara yang harus diganti oleh bendahara atau pegawai lain yang melakukan pelanggaran hukum.

E. Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang

Merupakan piutang jangka panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan.

F. Beban Dibayar di Muka/Uang Muka Belanja

Piutang yang timbul karena pemerintah telah membayar lebih dahulu tetapi barang/jasa belum diterima.

G. Piutang BLU

Piutang yang berasal dari kegiatan operasional maupun non-operasional BLU.

H. Piutang Transfer ke Daerah (TKD)

Piutang akibat kelebihan pembayaran transfer ke daerah oleh pemerintah pusat.

I. Piutang dari Putusan Pengadilan

Piutang yang diakui berdasarkan putusan pengadilan dengan klasifikasi jangka pendek apabila jatuh tempo dalam 12 bulan.

3.3. Pengakuan Piutang

Piutang diakui ketika hak tagih pemerintah timbul, misalnya karena:

1. Tunggakan Pendapatan
2. Perikatan atau kontrak
3. Kerugian negara

a. Pengakuan Piutang Pajak

Piutang pajak diakui berdasarkan dokumen resmi seperti Surat Ketetapan Pajak (SKP), Surat Tagihan Pajak (STP), atau putusan pengadilan.

b. Pengakuan Piutang Bukan Pajak

Piutang ini diakui ketika diterbitkan surat ketetapan atau surat tagihan atas PNPB yang belum diterima.

3.4. Pengukuran Piutang

a. Piutang Pajak

Dicatat sebesar nilai nominal yang tercantum dalam surat ketetapan atau surat tagihan.

b. Piutang Bukan Pajak

Dicatat berdasarkan nilai nominal dalam dokumen pengakuan.

c. Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang

Dicatat sebesar nilai yang akan jatuh tempo dalam 12 bulan.

d. Piutang dalam Mata Uang Asing

Dicatat dengan menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan.

3.5. Penyisihan Piutang Tak Tertagih

Untuk menjaga nilai piutang yang tercatat sesuai dengan nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*), pemerintah wajib membentuk penyisihan piutang tidak tertagih. Estimasi dilakukan berdasarkan umur piutang atau kualitasnya.

3.3. Pengungkapan

Informasi yang harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) meliputi:

- a. Kebijakan akuntansi untuk pengakuan dan pengukuran piutang
- b. Rincian jenis-jenis piutang dan saldo masing-masing
- c. Proses penyelesaian piutang, termasuk tindakan penagihan
- d. Informasi mengenai piutang yang masih dalam sengketa hukum
- e. Barang jaminan atau sitaan (jika ada)

Untuk piutang TP/TGR yang telah masuk ke ranah hukum dan memperoleh kekuatan hukum tetap (*inkracht*), piutang tersebut dihapus dari neraca Kementerian/Lembaga dan dicatat oleh pihak eksekutor yang ditunjuk.

4. Piutang Jangka Panjang

4.1. Definisi Piutang Jangka Panjang

Piutang Jangka Panjang adalah piutang yang diharapkan atau dijadwalkan akan diterima dalam jangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Piutang ini biasanya terkait dengan transaksi yang sifatnya tidak segera diselesaikan dalam waktu dekat.

4.2. Jenis-Jenis Piutang Jangka Panjang

Piutang Jangka Panjang dapat dibagi menjadi beberapa jenis sebagai berikut:

a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Timbul dari penjualan aset pemerintah secara angsuran kepada pegawai pemerintah.

Contoh: Penjualan rumah dinas dan kendaraan dinas dengan jatuh tempo lebih dari 12 bulan.

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

1) Tagihan TP

Penagihan kepada bendahara untuk mengganti kerugian negara yang disebabkan oleh pelanggaran hukum atau kelalaian dalam tugas

2) Tagihan TGR

Penagihan kepada pegawai negeri bukan bendahara yang melakukan pelanggaran hukum atau kelalaian sehingga menyebabkan kerugian negara.

c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman

Piutang ini timbul dari penerusan pinjaman atau hibah pemerintah kepada pihak ketiga seperti Pemda, BUMN, BUMD, atau pihak lainnya. Penyelesaian piutang akan menghasilkan aliran masuk sumber daya ekonomi pemerintah di kemudian hari.

d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah

Piutang yang berasal dari pemberian kredit pemerintah kepada masyarakat atau kelompok masyarakat. Kredit ini berdampak pada penerimaan sumber daya ekonomi pemerintah di masa depan.

e. Piutang Jangka Panjang Lainnya

Piutang yang tidak masuk dalam kategori di atas, tetapi tetap memiliki jatuh tempo lebih dari 12 bulan.

4.2. Pengakuan Piutang Jangka Panjang

Piutang Jangka Panjang diakui berdasarkan jenisnya sebagai berikut:

a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Diakui saat terjadi penjualan angsuran yang tercatat dalam naskah atau dokumen perjanjian penjualan.

b. Piutang Tagihan TP/TGR

Diakui jika memenuhi salah satu kriteria berikut:

1. Terdapat Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM).
2. Diterbitkan dokumen legal seperti:
 - a) Surat keputusan pembebanan sementara untuk tuntutan perbendaharaan.
 - b) Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian Sementara (SKP2KS) untuk tuntutan ganti rugi negara.
3. Adanya putusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht*).

c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman

Diakui saat terjadi penarikan pinjaman berdasarkan:

- 1) *Notice of Disbursement* (NoD) untuk mekanisme pembayaran langsung, *Letter of Credit* (LC), atau pembiayaan pendahuluan.
- 2) Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) untuk mekanisme rekening khusus.

d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah

Diakui saat terjadi pengeluaran pembiayaan atas kredit yang diberikan pemerintah.

e. Piutang Jangka Panjang Lainnya

Diakui saat timbulnya hak pemerintah untuk menagih kepada pihak lain.

4.3. Pengakuan Piutang Jangka Panjang

Piutang diukur berdasarkan perjanjian atau dokumen yang mendasarinya, dengan rincian:

a. Piutang Tagihan Penjualan Angsuran (TPA)

Dicatat sebesar nilai tagihan sesuai dokumen perjanjian penjualan.

b. Piutang Tagihan TP/TGR

Dicatat sebesar nilai tagihan sesuai surat keterangan atau keputusan kerugian negara.

c. Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman

Dicatat sebesar nilai nominal transaksi penarikan pinjaman.

d. Piutang Jangka Panjang Kredit Pemerintah

Dicatat sebesar nilai nominal transaksi pemberian kredit.

e. Piutang Jangka Panjang Lainnya

Dicatat sebesar nilai nominal transaksi yang menimbulkan hak tagih pemerintah.

4.4. Piutang Jangka Panjang Dalam Mata Uang Asing

Dicatat menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal transaksi atau saat piutang timbul.

4.4. Penyisihan Piutang Tidak Tertagih

Untuk menggambarkan nilai bersih piutang yang dapat direalisasikan, digunakan metode pencadangan/penyisihan piutang tidak tertagih (*allowance method*), dengan rincian:

- a. Estimasi piutang yang tidak tertagih dicatat sebagai pengurang nilai bruto piutang.
- b. Beban penyisihan piutang tidak tertagih dicatat pada Laporan Operasional.
- c. Penyisihan dihitung berdasarkan kualitas atau umur piutang sesuai peraturan yang berlaku.

d

Penyajian dan Pengungkapan

Penyajian aset dan kewajiban dalam neraca dapat dilakukan secara terpisah sesuai dengan:

- a. Sifat, Likuiditas, dan Materialitas Aset
- b. Fungsi Pos-Pos dalam Entitas Pemerintah
- c. Jumlah, Sifat, dan Jangka Waktu Kewajiban

Neraca disajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya untuk membantu pengguna laporan keuangan dalam memahami perkembangan posisi keuangan pemerintah dari waktu ke waktu.

BAB V

AKUNTANSI KEWAJIBAN DAN EKUITAS



AKUNTANSI KEWAJIBAN DAN EKUITAS

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. memahami definisi dan ruang lingkup kewajiban dan ekuitas pemerintah
- b. memahami prinsip pengakuan kewajiban dan ekuitas pemerintah
- c. memahami prinsip pengukuran kewajiban dan ekuitas pemerintah
- d. memahami prinsip penyajian dan pengungkapan kewajiban dan ekuitas pemerintah

II. MATERI

- a. Kebijakan Akuntansi Kewajiban
- b. Kebijakan Akuntansi Ekuitas

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan kewajiban dan ekuitas pemerintah



Kebijakan Akuntansi Kewajiban

1. Pendahuluan

Kewajiban adalah elemen kunci dalam laporan keuangan pemerintah, yang mencerminkan tanggung jawab atau komitmen untuk memberikan manfaat ekonomi di masa depan. Dalam konteks pemerintahan, akuntansi kewajiban berfungsi untuk memastikan transparansi, akuntabilitas, dan kepatuhan terhadap standar akuntansi yang berlaku.

2. Konsep Dasar Akuntansi Kewajiban

Definisi Kewajiban

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.05/2022 Tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat, kewajiban adalah pengorbanan manfaat ekonomi di masa depan yang mungkin terjadi akibat komitmen masa kini, berdasarkan undang-undang, kontrak, atau peraturan lainnya. Kewajiban dapat berupa kewajiban jangka pendek atau jangka panjang, tergantung pada jatuh temponya.

Karakteristik Kewajiban

- Adanya kewajiban hukum atau konstruktif: Berasal dari kontrak, undang-undang, atau praktik.
- Tanggung jawab entitas: Mengacu pada entitas yang berkewajiban untuk melunasi atau menyelesaikan tanggung jawab tersebut.
- Dapat diukur dengan andal: Nilai kewajiban harus dapat diestimasi secara rasional. Pengukuran kewajiban dapat dilakukan menggunakan angka perolehan yang jelas jika nilainya sudah pasti, seperti dalam kasus utang usaha atau pinjaman, namun jika nilai kewajiban tidak dapat ditentukan secara pasti, maka dilakukan estimasi berdasarkan data yang dapat diandalkan, seperti perhitungan aktuarial untuk kewajiban pensiun atau perkiraan biaya penyelesaian gugatan hukum.

3. Jenis-Jenis Kewajiban

a. Kewajiban Jangka Pendek

Kewajiban jangka pendek adalah kewajiban yang jatuh tempo dalam waktu kurang dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan. Contohnya meliputi:

- Utang bunga
- Utang transfer
- Pendapatan diterima di muka
- Kewajiban estimasi
- Utang kepada pihak ketiga

b. Kewajiban Jangka Panjang

Kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang memiliki jatuh tempo lebih dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan. Contoh dari kewajiban ini meliputi utang obligasi dan pinjaman luar negeri, yang biasanya digunakan untuk mendanai proyek infrastruktur atau kebutuhan pembiayaan jangka panjang lainnya. Pengelolaan kewajiban ini memerlukan perencanaan yang matang agar tidak membebani keuangan pemerintah atau entitas terkait di masa mendatang.

4. Pengakuan Kewajiban

Prinsip pengakuan sebuah kewajiban diakui ketika:

- Kemungkinan besar manfaat ekonomi akan keluar dari entitas.
- Jumlah kewajiban dapat diukur secara andal.

Contoh Pengakuan

- Utang transfer: Diakui pada saat diterbitkan keputusan menteri keuangan yang menetapkan nilai transfer.
- Utang bunga: Diakui pada saat bunga terutang berdasarkan kontrak.

5. Pengukuran Kewajiban

Prinsip Umum

Kewajiban diukur berdasarkan:

- Nilai nominal.
- Kurs mata uang asing yang berlaku pada tanggal pelaporan untuk kewajiban dalam mata uang asing.

Spesifikasi Pengukuran

- Kewajiban jangka pendek: Diukur sebesar nilai nominalnya.
- Kewajiban kontinjensi: Diukur dengan pendekatan probabilitas jika arus keluar manfaat ekonomi sangat mungkin terjadi.

6. Penyajian dan Pengungkapan Kewajiban

Penyajian

Kewajiban disajikan di neraca dalam dua kategori utama:

- Kewajiban jangka pendek
- Kewajiban jangka panjang

Pengungkapan

Informasi tambahan mengenai kewajiban diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), mencakup:

- Jumlah kewajiban berdasarkan jenis.
- Kebijakan pengukuran.
- Syarat-syarat kewajiban tertentu.

7. Jenis Kewajiban Berdasarkan Karakteristik

Kewajiban Transfer Antar Entitas

Kewajiban transfer antar entitas terjadi sebagai akibat dari alokasi anggaran atau realokasi dana yang melibatkan satuan kerja pemerintah atau antara pemerintah pusat dan daerah. Contohnya meliputi kewajiban transfer bagi hasil dan hibah.

Kewajiban Bunga

Kewajiban bunga adalah tanggung jawab pemerintah untuk membayar bunga atas pinjaman atau obligasi yang telah diterbitkan. Pengakuan dilakukan berdasarkan tingkat bunga yang berlaku sesuai kontrak.

Kewajiban kepada Pihak Ketiga

Kewajiban ini mencakup kewajiban pemerintah kepada individu, perusahaan, atau lembaga lain akibat pengadaan barang dan jasa atau keputusan pengadilan yang bersifat final. Contohnya meliputi:

- Utang pada kontraktor proyek.
- Kompensasi yang ditetapkan oleh pengadilan.

8. Pengakuan Spesifik untuk Berbagai Jenis Kewajiban

Utang Transfer

Pengakuan utang transfer dilakukan dengan identifikasi dokumen sumber seperti Peraturan Menteri Keuangan yang menetapkan jumlah transfer untuk daerah tertentu. Pengakuan ini juga mencakup kewajiban estimasi jika nilai transfer belum final.

Utang Bunga

Pengakuan utang bunga dilakukan dengan mencatat bunga yang terutang sampai dengan tanggal laporan, bahkan jika pembayaran belum dilakukan.

Kewajiban Kontinjensi

Kewajiban kontinjensi hanya diakui jika terdapat kemungkinan besar (*probable*) bahwa Pemerintah harus mengeluarkan sumber daya untuk menyelesaikan kewajiban tersebut. Jika tidak *probable*, kewajiban ini hanya diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

9. Pengukuran Spesifik Kewajiban

Utang dalam Mata Uang Asing

Utang yang denominasi dalam mata uang asing harus dijabarkan ke dalam Rupiah menggunakan kurs tengah Bank Sentral pada tanggal pelaporan. Selisih kurs akibat perubahan nilai tukar dicatat sebagai pendapatan atau beban selisih kurs.

Kewajiban Estimasi

Kewajiban estimasi diukur berdasarkan informasi terbaik yang tersedia pada tanggal laporan. Proses pengukuran melibatkan estimasi nilai yang akan dikeluarkan berdasarkan data historis atau perhitungan aktuarial.

10. Penyajian Kewajiban dalam Laporan Keuangan

Format Penyajian di Neraca

- Kewajiban jangka pendek disajikan terpisah dari kewajiban jangka panjang.
- Informasi mengenai nilai nominal kewajiban disajikan secara agregat.

Penyajian Catatan atas Laporan Keuangan

Pengungkapan dalam CaLK meliputi:

- Informasi tentang jumlah dan jenis kewajiban.
- Penjelasan mengenai kebijakan pengukuran dan asumsi yang digunakan.
- Informasi terkait kewajiban kontinjensi, termasuk estimasi dampaknya.

11. Perlakuan Khusus dalam Akuntansi Kewajiban

Kewajiban Kemitraan

Kewajiban kemitraan timbul akibat perjanjian kerjasama pemerintah dengan mitra seperti pola Bangun, Kelola, Serah (BKS) dan pola Bangun, Serah, Kelola (BSK). Perlakuan akuntansi terhadap kewajiban ini mencakup:

- Pengakuan: Diakui pada saat pengakuan aset yang timbul dari perjanjian tersebut.
- Pengukuran: Diukur sebesar nilai wajar aset yang diterima atau nilai kontraktual yang telah disepakati.
- Penyajian: Disajikan sebagai bagian dari kewajiban jangka panjang di neraca.

Kewajiban Pensiun

Kewajiban Pemerintah terkait pensiun umumnya berbasis program manfaat pasti. Pengakuan dilakukan berdasarkan manfaat yang telah menjadi hak pegawai pada akhir periode pelaporan.

Kewajiban atas Kebijakan Pemerintah

Beberapa kebijakan Pemerintah seperti subsidi energi atau jaminan sosial dapat menimbulkan kewajiban. Kebijakan ini harus diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan menjelaskan dampaknya pada posisi keuangan pemerintah.

12. Perhitungan dan Estimasi Kewajiban

Pendekatan Perhitungan

- Metode Diskonto: Digunakan untuk kewajiban jangka panjang dengan pembayaran di masa depan.
- Estimasi Aktuaria: Digunakan untuk menghitung kewajiban manfaat karyawan seperti pensiun dan pesangon.

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Estimasi

- Perubahan tingkat bunga pasar.
- Perubahan nilai tukar mata uang.
- Risiko kredit yang memengaruhi kewajiban utang.

13. Akuntansi Kewajiban dalam Basis Akrua

Dalam basis akrual, kewajiban diakui pada saat komitmen atau perikatan terjadi, meskipun pembayaran belum dilakukan. Basis akrual memberikan gambaran yang lebih lengkap tentang kewajiban pemerintah.

14. Tantangan dalam Pengelolaan Kewajiban

Kewajiban Kontinjensi

Kewajiban kontinjensi memerlukan analisis mendalam untuk menentukan probabilitas dan dampaknya. Kesalahan dalam estimasi dapat mengakibatkan laporan keuangan tidak andal.

Pengukuran Nilai Wajar

Menentukan nilai wajar kewajiban seperti utang dalam valuta asing memerlukan data pasar yang andal. Fluktuasi nilai tukar juga menjadi tantangan dalam pengukuran ini.

Kewajiban Multinasional

Kewajiban kepada lembaga internasional, seperti utang luar negeri, memerlukan koordinasi yang intensif dengan pemberi pinjaman dan pemahaman yang mendalam tentang perjanjian internasional.

15. Perbandingan dengan Standar Internasional

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) disusun dengan mengadaptasi prinsip-prinsip yang terdapat dalam *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) untuk memastikan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan kewajiban sektor publik. Meskipun terdapat banyak kesamaan, beberapa perbedaan utama antara SAP dan IPSAS dalam aspek kewajiban adalah sebagai berikut:

Pengakuan Kewajiban Pensiun:

IPSAS memiliki pendekatan yang lebih rinci dalam menghitung kewajiban pensiun, termasuk perhitungan kewajiban aktuarial yang mempertimbangkan faktor-faktor seperti tingkat diskonto, proyeksi kenaikan gaji, serta estimasi usia pensiun. Sementara itu, dalam praktik SAP, kewajiban pensiun umumnya hanya diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) tanpa pencatatan sebagai kewajiban di neraca, kecuali terdapat peraturan khusus yang mewajibkannya.

Kewajiban Kontinjensi:

IPSAS memiliki cakupan pengungkapan yang lebih luas terkait kewajiban kontinjensi. Standar ini menetapkan kriteria yang lebih ketat untuk memastikan bahwa pemerintah melaporkan seluruh potensi kewajiban yang mungkin timbul, termasuk kemungkinan litigasi atau perjanjian kontraktual yang dapat menyebabkan kewajiban di masa depan. Dalam SAP, meskipun kewajiban kontinjensi juga diungkapkan dalam CaLK, tingkat keterperinciannya sering kali lebih terbatas dibandingkan dengan IPSAS.

16. Implementasi di Negara Lain

Sebagai contoh, pemerintah Jepang menggunakan model berbasis akrual untuk mengelola kewajiban jangka panjang, sementara negara seperti Arab Saudi masih menggunakan basis kas dalam beberapa laporan keuangan sektor publik.

17. Implikasi Kewajiban terhadap Keuangan Pemerintah

Dampak terhadap Anggaran

Kewajiban yang tidak dikelola dengan baik dapat berdampak signifikan terhadap stabilitas fiskal, termasuk risiko defisit anggaran yang tidak terkendali. Oleh karena itu, manajemen kewajiban harus terintegrasi dalam proses perencanaan dan pengelolaan anggaran, guna memastikan keberlanjutan fiskal serta optimalisasi sumber daya keuangan pemerintah.

Risiko Fiskal

- Risiko Likuiditas: Pemerintah harus memastikan ketersediaan dana untuk melunasi kewajiban jangka pendek.
- Risiko Valuta Asing: Kewajiban dalam mata uang asing rentan terpapar risiko nilai tukar yang dapat meningkatkan biaya pembayaran.

18. Rekomendasi Pengelolaan Kewajiban

Peningkatan Transparansi

Pengelolaan kewajiban harus disertai dengan pelaporan yang transparan untuk meningkatkan kepercayaan publik.

Penggunaan Teknologi

Penggunaan sistem informasi keuangan yang terintegrasi dapat meningkatkan efisiensi dalam pencatatan dan pelaporan kewajiban.

Pelatihan dan Pengembangan

Staf keuangan pemerintah perlu dilatih secara berkelanjutan untuk memahami standar akuntansi kewajiban dan implementasinya.

19. Eliminasi

Mekanisme Eliminasi

- Eliminasi Kewajiban Transfer Antar Entitas:
Proses ini dilakukan dengan mengidentifikasi pasangan transaksi transfer masuk dan keluar yang telah dicatat dalam akun berbeda oleh masing-masing entitas. Contoh: Satker Kementerian mencatat kewajiban transfer, sementara entitas penerima mencatat piutang transfer.
- Eliminasi DDEL dan DKEL:
Transaksi antar entitas yang terjadi antara satuan kerja dan Kuasa Bendahara Umum Negara (BUN) juga dieliminasi. Misalnya, saldo kas di bendahara pengeluaran pada Kuasa BUN dieliminasi dengan saldo uang muka dari Kuasa BUN yang dicatat oleh satuan kerja.

Manfaat Eliminasi

- Menghindari penghitungan ganda.
- Menyajikan laporan keuangan yang mencerminkan posisi keuangan yang sebenarnya.
- Meningkatkan kepercayaan publik terhadap laporan keuangan pemerintah.

20. Pengelolaan Kewajiban untuk Pembangunan Berkelanjutan

Prinsip-Prinsip Berkelanjutan

Pengelolaan kewajiban yang baik mendukung pembangunan berkelanjutan dengan memastikan keseimbangan antara pengeluaran pemerintah dan kemampuan untuk memenuhi kewajiban jangka panjang.

Strategi Pengelolaan

- **Pengelolaan Risiko:** Pemerintah harus memitigasi risiko keuangan, seperti fluktuasi nilai tukar dan tingkat bunga.
- **Penerapan *Good Governance*:** Proses pengadaan barang/jasa yang menciptakan kewajiban harus sesuai dengan prinsip-prinsip transparansi dan akuntabilitas.

Hubungan dengan Anggaran Berbasis Kinerja

Penerapan anggaran berbasis kinerja memungkinkan alokasi sumber daya yang lebih efektif, sehingga pemerintah dapat memenuhi kewajibannya tanpa membebani anggaran negara secara berlebihan.

21. Perbedaan Pengelolaan Kewajiban di Sektor Publik dan Swasta

Fokus Sektor Publik

Dalam sektor publik, pengelolaan kewajiban diarahkan untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dan menjaga stabilitas keuangan negara. Kewajiban dalam sektor ini umumnya bersifat jangka panjang dan melibatkan berbagai entitas, termasuk organisasi internasional, lembaga keuangan global, dan institusi pemerintah lainnya. Oleh karena itu, pengelolaan kewajiban sektor publik lebih menekankan keberlanjutan fiskal, transparansi, dan kepatuhan terhadap regulasi.

Fokus Sektor Swasta

Sebaliknya, sektor swasta memiliki orientasi utama untuk memaksimalkan profit dan meningkatkan nilai perusahaan bagi pemegang saham. Dalam pengelolaan kewajiban, sektor ini sering memanfaatkan leverage, yakni penggunaan utang sebagai strategi untuk meningkatkan pertumbuhan bisnis. Kewajiban yang dikelola umumnya lebih terpusat pada utang usaha dan pinjaman komersial, dengan fokus utama pada efisiensi keuangan, profitabilitas, dan pengembalian investasi bagi pemegang saham.

Perbedaan ini menunjukkan bahwa meskipun keduanya mengelola kewajiban, sektor publik dan swasta memiliki tujuan, skala, serta pendekatan yang berbeda dalam mengatur dan mengalokasikan sumber daya keuangan mereka.

Implikasi Akuntansi

Di sektor publik, kebijakan akuntansi kewajiban mencakup standar yang lebih rinci untuk mencatat kewajiban yang tidak langsung terkait dengan aktivitas komersial, seperti kewajiban kontinjensi dan subsidi.

22. Akuntansi untuk Kewajiban Jangka Panjang

Kewajiban jangka panjang mencakup utang yang harus dilunasi dalam jangka waktu lebih dari 12 bulan. Contohnya termasuk pinjaman luar negeri, utang obligasi, dan utang pembelian cicilan.

Pinjaman Luar Negeri

- Pengakuan: Diakui pada saat penarikan dana oleh pemerintah.
- Pengukuran: Diukur sebesar nilai nominal pada saat pencairan.
- Penyajian: Disajikan dalam neraca dan dijelaskan rinciannya dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Utang Obligasi

Obligasi adalah salah satu bentuk pembiayaan jangka panjang yang diterbitkan oleh pemerintah untuk membiayai proyek infrastruktur atau kebutuhan lainnya. Utang obligasi dicatat berdasarkan nilai nominal, dengan premium atau diskonto yang diamortisasi selama masa berlaku obligasi.

Utang Pembelian Cicilan

Dalam hal pembelian cicilan, pelaporan melibatkan pemecahan antara pokok dan bunga yang harus dibayar. Hal ini penting untuk mencerminkan kewajiban secara akurat dalam laporan keuangan.

Kebijakan Akuntansi Ekuitas

1. Definisi Ekuitas

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara total aset dan total kewajiban pemerintah. Dalam basis akrual, ekuitas mencerminkan posisi keuangan pemerintah setelah memperhitungkan seluruh aset dan kewajiban yang dimilikinya. Ekuitas disajikan dalam Neraca dan Laporan Perubahan Ekuitas, serta diungkapkan secara memadai di dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

2. Penyajian Ekuitas

Ekuitas mencakup beberapa komponen yang saling berkaitan dan disajikan dalam laporan keuangan sebagai berikut:

a. Neraca

Ekuitas disajikan sebagai salah satu elemen utama di dalam Neraca, bersama dengan Aset dan Kewajiban.

b. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)

Laporan ini menyajikan perubahan saldo ekuitas dari periode sebelumnya hingga akhir periode pelaporan, yang meliputi:

- Saldo awal ekuitas.
- Surplus/defisit Laporan Operasional (LO).
- Koreksi-koreksi yang langsung menambah atau mengurangi ekuitas, seperti perubahan kebijakan akuntansi, kesalahan mendasar, atau revaluasi aset tetap.
- Saldo akhir ekuitas.

c. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Rincian tambahan dan informasi mengenai ekuitas diungkapkan secara memadai dalam CaLK untuk memberikan pemahaman yang lebih jelas kepada pengguna laporan keuangan.

3. Komponen Ekuitas

Saldo Awal Ekuitas

- Merupakan nilai ekuitas pada awal periode pelaporan.
- Dihitung dari saldo akhir ekuitas periode sebelumnya.

Surplus/Defisit Laporan Operasional (LO)

- Merupakan selisih antara pendapatan dan beban operasional selama satu periode pelaporan.
- Surplus menambah ekuitas, sedangkan defisit mengurangi ekuitas.

Koreksi Langsung terhadap Ekuitas

Koreksi ini dilakukan untuk menyesuaikan saldo ekuitas akibat perubahan kebijakan akuntansi atau koreksi kesalahan mendasar. Contoh koreksi meliputi:

- Koreksi kesalahan nilai persediaan dari periode sebelumnya.
- Perubahan nilai aset tetap karena revaluasi.

4. Transaksi Antar Entitas dalam Ekuitas

Sebelum laporan keuangan konsolidasi disusun, masing-masing entitas akuntansi dan pelaporan dapat menyajikan Transaksi Antar Entitas (TAE) pada Laporan Perubahan Ekuitas (LPE). Transaksi ini mencakup:

Definisi Transaksi Antar Entitas

- Transaksi yang terjadi antara entitas akuntansi atau pelaporan dalam lingkup pemerintah pusat, termasuk antara satuan kerja (satker) dalam satu Kementerian/Lembaga (K/L) atau antar-K/L.
- Pada laporan konsolidasi, transaksi ini harus dieliminasi untuk menghindari perhitungan ganda.

Jenis Transaksi Antar Entitas

a. Transfer Masuk/Keluar

- Terjadi pada pengalihan aset antar-satker.
- Eliminasi dilakukan di level konsolidasi sesuai ketentuan berikut:
 - 1) Dalam satu entitas pelaporan K/L, eliminasi dilakukan di laporan LKKL.
 - 2) Antar-entitas pelaporan K/L/BUN, eliminasi dilakukan di laporan LKPP.

b. Pengesahan Hibah Langsung

- Transaksi antara satker penerima hibah langsung dengan BUN pengelola hibah.
- Eliminasi dilakukan pada ekuitas yang berasal dari Pengesahan Hibah Langsung antara K/L dan BUN.

c. Diterima dari Entitas Lain (DDEL)/Ditagihkan ke Entitas Lain (DKEL)

Jurnal antar entitas terjadi karena pemisahan fungsi antara satker (pengelola belanja dan pendapatan) dengan Kuasa BUN (pengelola kas).

5. Perlakuan Khusus pada Transaksi Antar Entitas

Penarikan dan Pengembalian Dana UP/TUP

- Transaksi penarikan dan pengembalian dana Uang Persediaan (UP) atau Tambahan Uang Persediaan (TUP) dicatat sebagai transaksi transitoris.
- Perlakuan akuntansi:
 - a. Penarikan Dana UP/TUP:
 - Satker: Mencatat sebagai penambahan Kas di Bendahara Pengeluaran dan Kewajiban (Uang Muka dari KPPN).
 - Kuasa BUN: Mencatat pengurangan kas dan ekuitas (DDEL), serta menambah saldo kas di Bendahara Pengeluaran.
 - b. Pengembalian Dana UP/TUP:
 - Satker: Mencatat pengurangan Kas di Bendahara Pengeluaran dan Uang Muka dari KPPN.
 - Kuasa BUN: Mencatat penambahan kas dan ekuitas (DKEL), serta mengurangi Kas di Bendahara Pengeluaran.

Eliminasi pada Konsolidasi

Pada laporan konsolidasi LKPP, saldo Kas di Bendahara Pengeluaran dari K/L dieliminasi dengan saldo Uang Muka dari KPPN.

BAB VI

LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH



LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Memahami pengertian, tujuan, dan komponen laporan keuangan Pemerintah berdasarkan standar akuntansi yang berlaku
- b. Mengidentifikasi dan menjelaskan tujuh komponen laporan keuangan Pemerintah
- c. Menerapkan karakteristik kualitatif laporan keuangan Pemerintah yang meliputi relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami
- d. Membedakan penggunaan basis akuntansi akrual dan basis akuntansi kas dalam penyusunan laporan keuangan Pemerintah
- e. Menguraikan proses dan tahapan penyusunan laporan keuangan Pemerintah mulai dari tahap persiapan hingga penyampaian laporan
- e. Menganalisis keterkaitan antar komponen laporan keuangan Pemerintah dalam menyajikan informasi keuangan yang komprehensif

II. MATERI

- a. Latar Belakang
- b. Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah
- c. Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan proses penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah

a Latar Belakang

Laporan keuangan pemerintah merupakan bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara/daerah selama satu periode pelaporan. Penyusunan laporan keuangan Pemerintah merupakan amanat UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Kedua Undang-Undang tersebut mengatur bahwa laporan keuangan Pemerintah harus disusun sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Saat ini, SAP mengacu pada PP No. 71 Tahun 2010 dan berdasarkan regulasi tersebut, maka Pemerintah menyusun laporan keuangan yang terdiri dari tujuh komponen, yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL), Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Laporan Keuangan Pemerintah bertujuan untuk:

- a. Menyediakan informasi tentang posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas pemerintah
- b. Menjadi dasar pengambilan keputusan
- c. Menunjukkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan publik
- d. Mengevaluasi kinerja pemerintah dalam satu periode

Sebagai implementasi atas peraturan perundang-undangan, pemerintah pusat menyusun laporan keuangan pertama kali dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2004 (*Audited*) yang terdiri dari LRA, LAK dan Neraca. Kemudian, pada tahun 2005, Pemerintah menerbitkan SAP melalui PP Nomor 24 Tahun 2005 sebagai dasar penyusunan kebijakan akuntansi dan pelaporan keuangan. Selanjutnya, SAP diperbaharui melalui PP Nomor 71 Tahun 2010, yang mengatur entitas akuntansi dan pelaporan di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pada buku ini akan dibahas mengenai penyajian laporan keuangan di lingkungan pemerintah pusat. Pada tingkat pemerintah pusat, Kementerian/Lembaga merupakan entitas pelaporan yang menyusun LKKL, sedangkan Kementerian Keuangan selaku BUN menyusun LKBUN, untuk selanjutnya LKKL dan LKBUN dikonsolidasikan menjadi LKPP. Penyusunan laporan keuangan saat ini telah berbantuan sistem informasi, yakni SAKTI untuk laporan keuangan di tingkat Kementerian/Lembaga dan SPAN untuk laporan keuangan Bendahara Umum Negara.

b Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah

1. Komponen Laporan Keuangan

Berdasarkan PSAP 01, laporan keuangan Pemerintah terdiri dari:

a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

LRA adalah laporan keuangan yang membandingkan dua komponen utama yaitu realisasi dan anggaran, yang mana dengan membandingkan realisasi dan anggaran, dapat diketahui apakah terjadi surplus, yakni pada saat realisasi pendapatan lebih besar dari belanja, atau defisit, ketika realisasi pendapatan kurang dari realisasi belanja, dalam pelaksanaan anggaran. Akun-akun yang ada di dalam LRA adalah pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan.

1. Pendapatan-LRA

Pendapatan-LRA adalah penerimaan yang menambah saldo anggaran dan menjadi hak pemerintah tanpa kewajiban pengembalian, yang diterima oleh Bendahara Umum Negara (BUN) atau entitas pemerintah lainnya dalam periode tahun anggaran berjalan. Pengakuan Pendapatan-LRA terjadi saat:

- a. Kas diterima langsung oleh BUN dari pembayar pajak/pendapatan lainnya
- b. Kas diterima oleh bendahara penerimaan entitas pemerintah, meski belum disetor ke Kas Negara
Penerimaan hibah non-keuangan yang dibayarkan langsung kepada
- c. penyedia barang/jasa dengan persetujuan BUN

Pendapatan LRA pada SAPP diklasifikasikan berdasarkan jenisnya sebagai berikut.

a. Pendapatan Perpajakan

Akun ini digunakan untuk mencatat penerimaan negara yang berasal dari pajak yang dipungut berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang terdiri dari:

1. Pendapatan Pajak Dalam Negeri
2. Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional

b. Pendapatan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)

Akun ini digunakan untuk mencatat PNBP sesuai dengan ketentuan perundangan yang mengatur tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak yang terdiri dari:

1. Pendapatan Sumber Daya Alam
2. Pendapatan dari Kekayaan Negara yang Dipisahkan
3. Pendapatan Badan Layanan Umum
4. Pendapatan PNBP lainnya

c. Pendapatan Hibah

Akun ini digunakan untuk mencatat penerimaan hibah yang terdiri dari:

1. Pendapatan Hibah Dalam Negeri
2. Pendapatan Hibah Luar Negeri

2. Belanja

Belanja LRA adalah pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi saldo anggaran dalam tahun berjalan dan tidak akan diperoleh kembali oleh pemerintah. Pengakuan belanja terjadi dalam dua kondisi:

- a. Saat terjadi pengeluaran dari Rekening Rekening Kas Umum Negara
- b. Saat pertanggungjawaban pengeluaran melalui bendahara pengeluaran (uang persediaan) disahkan oleh unit perbendaharaan

Belanja di pemerintah pusat/daerah diklasifikasikan ke dalam akun Belanja Pegawai, Belanja Barang dan Jasa, Belanja Modal, Belanja Bunga, Belanja Subsidi, Belanja Hibah, Belanja Bantuan Sosial dan Belanja Lain-lain.

3. Transfer

Transfer adalah pengeluaran pemerintah pusat yang dialokasikan ke daerah untuk membiayai pelaksanaan desentralisasi, otonomi daerah, dan dana penyesuaian. Akun ini dalam sistem akuntansi pemerintah pusat dan terdiri dari:

- a. Transfer Dana Bagi Hasil
- b. Transfer Dana Alokasi Umum
- c. Transfer Dana Alokasi Khusus
- d. Transfer Dana Otonomi Khusus
- e. Transfer Dana Penyesuaian

4. Pembiayaan

Akun Pembiayaan mencatat transaksi penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik dalam tahun anggaran berjalan maupun berikutnya. Tujuannya adalah mengelola defisit atau surplus anggaran. Akun Pembiayaan terdiri dari:

- a. Penerimaan Pembiayaan
 - 1) Digunakan saat anggaran defisit
 - 2) Mencatat sumber-sumber pembiayaan untuk menutup defisit
- b. Pengeluaran Pembiayaan
 - 1) Digunakan saat anggaran surplus
 - 2) Mencatat alokasi pemanfaatan surplus anggaran

Pada pemerintah pusat, akun Pembiayaan terdiri atas Pembiayaan Dalam Negeri (Penerbitan dan Pengeluaran SBN, Penerimaan dan Pengeluaran Pinjaman Dalam Negeri, Penyertaan Modal Negara, dsb) dan Pembiayaan Luar Negeri (Penarikan dan Pemberian Pinjaman Luar Negeri, dsb).

Selisih antara realisasi pendapatan dan belanja Negara menghasilkan surplus/defisit anggaran. Surplus/defisit anggaran tersebut selanjutnya dijumlahkan dengan penerimaan/pengeluaran pembiayaan sehingga menghasilkan Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA). Nilai SiLPA/SiKPA yang dihasilkan dari LRA ini kemudian menjadi komponen pada Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL).

b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL)

LP-SAL merupakan laporan berbasis kas yang menggambarkan pergerakan saldo anggaran selama satu tahun anggaran, dengan membandingkan kondisi saat ini dan periode sebelumnya. LP-SAL hanya disusun oleh entitas Kementerian Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN) sebagai bagian dari Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN) dan selaku pengelola fiskal dengan menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), sementara pada Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga tidak terdapat komponen LP-SAL.

LP-SAL dan LRA memiliki hubungan yang saling terkait dalam sistem pelaporan keuangan pemerintah yang terletak pada komponen SiLPA/SiKPA. LPSAL menggambarkan gunggung/akumulasi SiLPA dari LRA tahun anggaran sebelumnya ditambah tahun berjalan setelah ada penyesuaian. Secara matematis, LP-SAL dimulai dengan Saldo Anggaran Lebih awal, dikurangi dengan penggunaan SAL sebagai penerimaan pembiayaan tahun berjalan (apabila ada), kemudian ditambah/dikurangi dengan SiLPA/SiKPA dari LRA tahun berjalan. Setelah itu, jika ada koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya dan penyesuaian lainnya, nilai-nilai tersebut akan ditambahkan/dikurangkan untuk menghasilkan Saldo Anggaran Lebih akhir.

c. Neraca

Neraca adalah laporan keuangan yang memperlihatkan posisi keuangan suatu entitas pada waktu tertentu, dengan fokus pada tiga komponen utama: aset, kewajiban, dan ekuitas. Laporan ini memberikan gambaran komprehensif tentang sumber daya, utang, dan modal yang dimiliki oleh suatu entitas pada tanggal spesifik.

a. Aset

Aset pemerintah adalah sumber daya ekonomi yang diperoleh dari peristiwa di masa lalu yang memiliki karakteristik sebagai berikut.

- 1) Aset tersebut diharapkan dapat memberikan manfaat ekonomi atau sosial di masa depan, baik secara langsung bagi Pemerintah maupun tidak langsung melalui pelayanan kepada masyarakat umum.
- 2) Aset tersebut dapat diukur dalam satuan uang dan mencakup berbagai jenis sumber daya, termasuk aset nonkeuangan yang digunakan untuk menyediakan jasa publik.
- 3) Aset tersebut tidak terbatas pada sumber daya yang menghasilkan pendapatan, tetapi juga meliputi sumber daya yang dipelihara karena memiliki nilai sejarah dan budaya penting bagi masyarakat.

Aset dalam neraca diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan aset nonlancar. Aset lancar akan digunakan atau segera direalisasikan atau dimiliki untuk dijual dalam jangka waktu 12 bulan. Aset yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai aset lancar diklasifikasikan sebagai aset nonlancar. Aset lancar pemerintah biasanya meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek dan persediaan. Aset nonlancar terdiri dari aset yang bersifat jangka panjang atau lebih dari 12 bulan dan aset tidak berwujud yang digunakan langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau digunakan masyarakat umum.

Pada neraca, pemerintah menyajikan pos-pos aset berikut secara komparatif dengan periode sebelumnya, yaitu (a) Kas dan Setara Kas; (b) Investasi Jangka Pendek; (c) Piutang Pajak dan Bukan Pajak; (d) Persediaan; (e) Investasi Jangka Panjang. Selain pos tersebut, dimungkinkan untuk menambahkan sejauh dipersyaratkan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan mempertimbangkan sifat, likuiditas dan materialitas aset. Beberapa pos tambahan yang disajikan dalam LKPP seperti Properti Investasi, Piutang Jangka Panjang, dan Aset Lainnya.

b. Kewajiban

Kewajiban atau liabilitas merupakan utang yang terjadi karena peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggungjawab untuk bertindak pada periode-periode lampau. Dalam konteks pemerintahan, kewajiban muncul antara lain karena penggunaan sumber pembiayaan pinjaman dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintah lain, atau lembaga internasional. Kewajiban Pemerintah juga terjadi karena perikatan dengan pegawai yang bekerja pada Pemerintah atau dengan pemberi jasa lainnya.

Kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Kewajiban jangka pendek penyelesaiannya mengakibatkan arus keluar aset/sumber daya ekonomi dalam jangka waktu 12 bulan, sedangkan kewajiban jangka panjang penyelesaiannya akan mengakibatkan pengorbanan manfaat ekonomi selama lebih dari 12 bulan. Contoh kewajiban jangka pendek Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK), Utang Kepada Pihak Ketiga, Utang SBN Jangka Pendek, Utang tagihan langganan daya listrik, telepon dan air dan utang jangka pendek lainnya. Utang jangka panjang pemerintah dapat berupa Utang SBN Jangka Panjang, Utang jangka panjang dalam negeri, dan utang kepada lembaga keuangan internasional.

c. Ekuitas

Ekuitas merupakan kekayaan bersih pemerintah yang diperoleh dari selisih antara aset dengan kewajiban Pemerintah. Saldo ekuitas di neraca harus sama dengan saldo akhir ekuitas pada Laporan Perubahan Ekuitas.

d.Laporan Operasional (LO)

LO disusun untuk mendukung pelaporan siklus akuntansi berbasis akrual, sehingga Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca memiliki keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan. LO memberikan informasi mengenai keseluruhan aktivitas keuangan entitas yang tercermin pada komponen pendapatan-LO, beban (termasuk transfer), kegiatan non operasional, dan pos luar biasa dalam periode pelaporan yang disandingkan dengan periode sebelumnya. Pendapatan-LO dan beban pada laporan ini berbeda dengan pendapatan dan belanja yang dilaporkan pada LRA. Jika pendapatan-LO dan beban menggunakan basis akrual, maka pendapatan dan beban menggunakan basis kas.

Setiap komponen pada LO dapat dijabarkan secara spesifik sebagai berikut.

a. Pendapatan-LO

Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Untuk pemerintah pusat pendapatan-LO ini terdiri dari:

- 1) Pendapatan Perpajakan-LO, yaitu pendapatan Pajak Dalam Negeri-LO, Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional-LO.
- 2) Pendapatan Bukan Pajak-LO terdiri dari Pendapatan Sumber Daya Alam-LO, Pendapatan Bagian Laba BUMN-LO, Pendapatan PNBPLainnya-LO, Pendapatan BLU-LO.
- 3) Pendapatan Hibah Dalam Negeri dan Luar Negeri-LO.

b. Beban

Beban merupakan kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. Untuk pemerintah pusat beban diklasifikasikan sebagai berikut:

- 1) Beban Pegawai terdiri dari Beban Gaji dan Tunjangan, Beban Honorarium, Beban Kontribusi Sosial
- 2) Beban Barang dan Jasa terdiri dari Beban Barang, Beban Jasa, Beban Pemeliharaan, Beban Perjalanan Dinas, Beban Barang BLU, dan Beban Barang untuk diserahkan kepada Masyarakat
- 3) Beban Bunga
- 4) Beban Subsidi, terdiri dari beban subsidi kepada Perusahaan Negara dan Beban Subsidi kepada Perusahaan Swasta
- 5) Beban Hibah terdiri dari beban hibah kepada pemerintah negara lain, Beban Hibah kepada Organisasi Internasional, dan Beban Hibah kepada Pemerintah Daerah.
- 6) Beban Bantuan Sosial
- 7) Beban Transfer
- 8) Beban Lain-lain/Beban Tak Terduga
- 9) Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih, Beban Penyusutan Aset Tetap dan Beban Amortisasi Aset Tak Berwujud sebagai beban murni akrual.

c. Kegiatan Non Operasional

Kegiatan non operasional pemerintah mencakup transaksi-transaksi yang terjadi di luar kegiatan operasional pemerintah. Jika kegiatan operasional pemerintah meliputi pemungutan penerimaan negara berupa pajak dan PNBPN hingga penyelenggaraan layanan publik, maka kegiatan non operasional adalah aktivitas yang sifatnya tidak rutin dan tidak terkait langsung dengan fungsi pelayanan publik pemerintah kepada masyarakat.

Termasuk dalam pendapatan/beban dari kegiatan non operasional antara lain surplus/defisit penjualan aset non lancar, surplus/defisit penyelesaian kewajiban jangka panjang, dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional lainnya.

d. Pos Luar Biasa

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

Hasil perhitungan pada komponen-komponen LO tersebut menghasilkan Surplus/Defisit-LO. Nilai Surplus/Defisit-LO yang dihasilkan dari LO ini kemudian menjadi salah satu komponen dalam penyusunan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE).

e. Laporan Arus Kas (LAK)

Laporan Arus Kas (LAK) menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasional, investasi, pendanaan, dan transitoris yang meliputi saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah selama periode tertentu. LAK disusun oleh Kementerian Keuangan selaku BUN yang menyusun LKBUN dan juga pengelola fiskal yang mengkonsolidasikan LKBUN dengan LKKL menjadi LKPP.

LAK mencakup seluruh transaksi keuangan pemerintah, meliputi:

- Penerimaan Kas: semua aliran dana yang masuk ke Kas Negara
- Pengeluaran Kas: semua aliran dana yang keluar dari Kas Negara

Laporan ini memuat informasi tentang kas dan setara kas milik pemerintah. Pelaporan penerimaan dan pengeluaran kas tersebut kemudian dikelompokkan ke dalam empat kategori aktivitas pemerintah berikut.

a. Aktivitas Operasi

Aktivitas operasi merupakan serangkaian transaksi keuangan penerimaan dan pengeluaran kas yang berkaitan langsung dengan kegiatan rutin pemerintah selama satu periode akuntansi. Arus kas bersih dari aktivitas operasional ini memiliki peran penting dalam menggambarkan kemampuan pemerintah untuk membiayai kegiatan operasionalnya secara mandiri di masa mendatang, tanpa bergantung pada sumber pendanaan eksternal.

Penerimaan kas dalam aktivitas operasi berasal dari berbagai sumber, antara lain penerimaan pajak, PNBP, dan hibah. Sementara itu, pengeluaran kas pada aktivitas operasi mencakup pembayaran gaji dan upah pegawai, barang dan jasa, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, pengeluaran luar biasa, dan pembayaran transfer. Dengan demikian, aktivitas operasi menggambarkan aliran kas yang mencerminkan kegiatan utama dan berkelanjutan Pemerintah dalam menjalankan fungsi pelayanan publik dan pembangunan.

b. Aktivitas Investasi

Aktivitas investasi merujuk pada transaksi keuangan penerimaan dan pengeluaran kas yang terkait dengan perolehan, pengalihan, dan pengelolaan aset tetap serta investasi lain di luar instrumen setara kas. Aktivitas ini mencerminkan strategi pemerintah dalam mengelola dan mengembangkan aset-aset bernilai jangka panjang.

Penerimaan kas dalam aktivitas investasi dapat berasal dari beberapa sumber utama, yaitu penjualan aset tetap, penjualan aset lainnya, pelepasan dana cadangan, penerimaan hasil divestasi, dan penjualan saham atau sekuritas. Sementara itu, pengeluaran kas pada aktivitas investasi meliputi pembayaran untuk belanja modal, membentuk dana cadangan, melakukan penyertaan modal pemerintah, atau membeli investasi dalam bentuk sekuritas. Melalui aktivitas investasi, pemerintah berupaya mengoptimalkan aset dalam rangka pelayanan publik.

c. Aktivitas Pendanaan

Aktivitas pendanaan adalah serangkaian transaksi keuangan penerimaan dan pengeluaran kas yang berkaitan dengan pengelolaan pembiayaan dan pinjaman jangka panjang. Aktivitas ini mencakup transaksi yang memengaruhi struktur dan komposisi utang jangka panjang, baik dalam lingkup domestik maupun internasional.

Penerimaan kas pada aktivitas pendanaan diperoleh melalui beberapa sumber, di antaranya penerimaan utang dalam negeri, penerimaan dari penerbitan obligasi, penerimaan kembali pinjaman yang diberikan kepada pemerintah daerah, dan penerimaan kembali pinjaman dari perusahaan negara.

Adapun pengeluaran kas dalam aktivitas pendanaan meliputi pembayaran pokok utang luar negeri, pelunasan pokok utang obligasi, pemberian pinjaman kepada pemerintah daerah, dan pemberian pinjaman kepada perusahaan negara. Melalui aktivitas pendanaan, pemerintah mengelola sumber pembiayaan domestik dan luar negeri untuk mendukung pelaksanaan program pembangunan nasional.

d. **Aktivitas Transitori**

Aktivitas transitoris merupakan kategori transaksi keuangan yang berbeda dari sektor privat dan tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi dan pendanaan. Karakteristik utama aktivitas ini adalah bersifat sementara dan tidak langsung memengaruhi pendapatan, beban, atau pendanaan pemerintah.

Aktivitas transitoris mencakup penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang berasal dari beberapa sumber khusus. Pertama, transaksi dengan Pihak Ketiga (PFK), yaitu kas yang dipotong atau dipungut dari Surat Perintah Membayar (SPM) atau diterima secara tunai dari pihak ketiga. Contoh konkret dari PFK termasuk potongan iuran taspen dan asuransi kesehatan. Kedua, aktivitas ini melibatkan pemberian atau penerimaan kembali uang persediaan kepada atau dari bendahara pengeluaran. Terakhir, aktivitas transitoris mencakup kiriman uang, yang merupakan perpindahan kas antarrekening kas umum Negara.

Dengan demikian, aktivitas transitoris berperan sebagai mekanisme pencatatan transaksi keuangan yang bersifat perantara atau sementara, yang tidak secara langsung memengaruhi neraca keuangan Pemerintah namun penting untuk transparansi dan akuntabilitas pengelolaan kas.

LAK berkaitan erat dengan Neraca yang mana keterkaitannya ini dapat dilihat dari saldo kas dan setara kas. Saldo akhir pada LAK harus sama dengan jumlah kas dan setara kas yang dilaporkan dalam Neraca. Hal ini menciptakan suatu mekanisme pengendalian yang memastikan akurasi pelaporan posisi kas pemerintah pada tanggal pelaporan.

f. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)

Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) adalah laporan keuangan yang menyajikan informasi mengenai perubahan ekuitas yang terjadi selama satu periode pelaporan. Laporan ini menunjukkan kenaikan atau penurunan kekayaan bersih pemerintah dari berbagai sumber perubahannya baik dari tahun berjalan maupun koreksi pendapatan/beban tahun sebelumnya yang langsung memengaruhi ekuitas. Laporan Perubahan Ekuitas setidaknya menyajikan pos-pos berikut.

- a. Ekuitas Awal yaitu saldo ekuitas pada awal tahun anggaran. Nilai ini berasal dari saldo akhir ekuitas tahun anggaran sebelumnya.
- b. Surplus/Defisit-LO (Laporan Operasional) yang menunjukkan hasil operasional entitas selama satu periode. Surplus terjadi ketika pendapatan-LO lebih besar dari beban, sedangkan defisit terjadi ketika pendapatan-LO lebih kecil dari beban.
- c. Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar seperti koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.
- d. Ekuitas Akhir yaitu hasil penjumlahan dan/atau pengurangan dari ekuitas awal, surplus/defisit-LO, dan koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas.

LPE memiliki keterkaitan yang erat dengan komponen laporan keuangan lainnya, khususnya Neraca dan LO, membentuk suatu kesatuan informasi yang terintegrasi. Pada sisi Neraca, saldo ekuitas akhir yang tersaji dalam LPE harus mencerminkan nilai yang sama dengan ekuitas yang dilaporkan dalam Neraca, di mana ekuitas tersebut merepresentasikan selisih antara total aset dan total kewajiban entitas pemerintah. Sementara itu, keterkaitan dengan LO terlihat dari surplus/defisit-LO yang dilaporkan dalam LPE. Hubungan yang saling terkait ini menciptakan suatu mekanisme *check and balance* dalam pelaporan keuangan pemerintah, memastikan konsistensi dan keandalan informasi yang disajikan, serta memudahkan pengguna laporan keuangan dalam memahami perubahan posisi keuangan secara komprehensif.

g. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menyajikan informasi tentang penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam halaman muka (*face*) laporan di atas dan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan pemerintah. CaLK juga menyajikan informasi yang dipersyaratkan oleh PSAP serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi (kewajiban yang tidak tercatat dalam laporan keuangan) dan komitmen-komitmen lainnya.

Tujuan utama CaLK adalah memberikan pemahaman yang lebih mendalam kepada pengguna laporan keuangan mengenai informasi yang disajikan dalam lembar muka laporan keuangan. Dengan adanya CaLK, pengguna dapat memperoleh gambaran yang lebih komprehensif tentang posisi dan kinerja keuangan pemerintah. Struktur CaLK harus menyajikan informasi secara sistematis dengan susunan sebagai berikut.

- a. Informasi umum tentang entitas pelaporan dan entitas akuntansi, yang mencakup detail-detail penting seperti domisili, bentuk hukum, yurisdiksi operasional, serta gambaran tentang sifat dan kegiatan pokok entitas. Informasi ini dilengkapi dengan penjelasan tentang landasan hukum berupa ketentuan perundang-undangan yang mendasari kegiatan operasional entitas.
- b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan kondisi ekonomi makro, target pencapaian kebijakan fiskal, dan upaya yang dilakukan dalam mencapai target tersebut.
- c. Ikhtisar pencapaian target keuangan yang merinci capaian selama tahun pelaporan, termasuk analisis atas kendala yang dihadapi dan strategi yang diterapkan untuk mengatasinya.
- d. Kebijakan akuntansi yang diuraikan secara mendalam, meliputi dasar pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan dan berbagai kebijakan spesifik yang diperlukan untuk interpretasi yang tepat atas laporan keuangan.
- e. Penjelasan rinci atas pos-pos dalam laporan keuangan, yang tidak hanya mencakup nilai-nilai yang tercantum dalam lembar muka laporan keuangan, tetapi juga informasi pendukung yang diperlukan untuk penyajian yang wajar.
- f. Informasi tambahan dan pengungkapan lainnya yang mungkin tidak tercakup dalam bagian-bagian sebelumnya namun dianggap penting untuk pemahaman yang komprehensif atas laporan keuangan.

Keseluruhan struktur CaLK merupakan suatu rangkaian yang didesain secara sistematis untuk memenuhi kebutuhan berbagai pengguna laporan keuangan dalam memahami kondisi keuangan dan kinerja entitas pemerintah. Struktur ini mempertimbangkan beragam tingkat pemahaman pengguna, mulai dari yang memiliki latar belakang akuntansi hingga pemangku kepentingan umum yang mungkin tidak memiliki pengetahuan teknis yang mendalam.

Ketika berbicara tentang pemahaman yang "utuh", ini berarti CaLK menyediakan gambaran lengkap yang mencakup tidak hanya angka-angka dalam laporan keuangan, tetapi juga konteks yang melatarbelakanginya. Misalnya, jika terjadi perubahan signifikan dalam suatu pos anggaran, CaLK tidak hanya menunjukkan besaran perubahannya, tetapi juga menjelaskan faktor-faktor yang mendorong perubahan tersebut, dampaknya terhadap kinerja entitas secara keseluruhan, dan langkah-langkah yang diambil dalam meresponnya.

Sementara itu, pemahaman yang "mendalam" mengacu pada tingkat detail dan kompleksitas informasi yang disajikan. CaLK memberikan penjelasan rinci tentang kebijakan akuntansi yang diterapkan, pertimbangan-pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan keuangan, dan analisis komprehensif atas pos-pos signifikan dalam laporan keuangan. Ini memungkinkan pengguna untuk tidak hanya melihat "apa" yang terjadi, tetapi juga memahami "mengapa" dan "bagaimana" hal tersebut terjadi.

Lebih jauh lagi, struktur CaLK membantu pengguna dalam melakukan analisis kinerja entitas pemerintah dari berbagai aspek. Misalnya, informasi tentang kebijakan fiskal dan ekonomi makro membantu dalam menilai bagaimana entitas merespons perubahan kondisi ekonomi, sementara penjelasan tentang pencapaian target memberikan wawasan tentang efektivitas pengelolaan sumber daya publik. Di samping itu, CaLK LKPP juga mengungkapkan beberapa catatan penting lainnya yang menjelaskan kondisi atau kejadian yang tidak rutin namun berdampak ke kebijakan fiskal dan postur LKPP. Contoh seperti kebijakan *tax amnesty* atau program Penanganan Covid-19 dan Pemulihan Ekonomi Nasional (PC PEN), dll.

Dengan demikian, CaLK tidak hanya berfungsi sebagai dokumen pelengkap, tetapi menjadi instrumen penting dalam mendukung transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah.

2. Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan Pemerintah

Karakteristik kualitatif laporan keuangan merupakan ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi agar dapat memenuhi tujuannya dalam rangka penyajian laporan keuangan yang berkualitas. Berikut adalah empat karakteristik kualitatif utama yang harus dipenuhi:

a. Relevan

Laporan keuangan dapat dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya memiliki kemampuan untuk mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini, dan memprediksi masa depan. Dengan kata lain, informasi dikatakan relevan jika dapat membuat perbedaan dalam pengambilan keputusan penggunanya. Suatu informasi dikatakan relevan jika memenuhi unsur berikut:

Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*)

Informasi harus memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu. Misalnya, ketika laporan keuangan menyajikan realisasi anggaran yang berbeda signifikan dengan yang direncanakan, informasi ini memungkinkan pengguna mengoreksi proses perencanaan anggarannya di masa mendatang.

- Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)
Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini. Sebagai contoh, informasi tentang tren penerimaan pajak beberapa tahun terakhir dapat membantu memprediksi potensi penerimaan pajak di masa depan.
- Tepat waktu
Informasi harus disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan. Laporan keuangan yang terlambat penyajiannya akan kehilangan relevansinya dalam pengambilan keputusan.
- Lengkap
Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada.

b. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi yang relevan tetapi tidak andal dalam penyajian akan potensial menyesatkan penggunaannya. Karakteristik informasi yang andal mencakup:

- Penyajian Jujur
Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan. Misalnya, neraca harus menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya dalam bentuk aset, kewajiban dan ekuitas pada tanggal pelaporan.
- Dapat Diverifikasi
Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh. Ini berarti laporan keuangan harus dapat direkonsiliasi dan dilakukan pengujian oleh auditor independen.
- Netralitas
Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu. Informasi yang disajikan tidak boleh dipengaruhi oleh keinginan pihak tertentu yang dapat menguntungkan pihak tersebut.

c. Dapat Dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal.

Secara internal, laporan keuangan harus dapat dibandingkan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (*trend*) posisi dan kinerja keuangan. Secara eksternal, laporan keuangan harus dapat dibandingkan dengan laporan keuangan entitas lain untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan secara relatif.

Agar dapat dibandingkan, kebijakan akuntansi yang digunakan harus diterapkan secara konsisten. Hal ini tidak berarti bahwa entitas tidak boleh mengubah kebijakan akuntansinya. Kebijakan akuntansi dapat diubah jika kebijakan akuntansi yang baru disyaratkan oleh peraturan perundangan atau menghasilkan informasi yang lebih andal dan relevan.

d. Dapat Dipahami

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

Namun demikian, kesulitan pemahaman terhadap informasi tertentu bukan menjadi alasan untuk tidak memasukkan informasi tersebut dalam laporan keuangan. Informasi yang relevan dan andal tetap harus disajikan meskipun sulit untuk dipahami oleh pengguna tertentu.

Keempat karakteristik kualitatif di atas merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki. Karakteristik ini saling melengkapi dan berkontribusi dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan bermanfaat bagi penggunaannya dalam pengambilan keputusan.

3. Basis Akuntansi pada Laporan Keuangan Pemerintah

Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menentukan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Berdasarkan PMK Nomor 217 Tahun 2022 dan PMK Nomor 232 Tahun 2022, terdapat dua basis akuntansi pemerintahan yang digunakan di Indonesia, yaitu:

a. Basis akrual digunakan dalam penyusunan Laporan Operasional (LO), Neraca, Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Laporan Arus Kas (LAK), dengan pengungkapan secara memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Basis akrual mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Basis akrual diterapkan untuk:

1. Pengakuan Pendapatan-LO
2. Pengakuan Beban
3. Pengakuan Aset
4. Pengakuan Kewajiban
5. Pengakuan Ekuitas

b. Basis Kas untuk Laporan Pelaksanaan Anggaran

Basis kas digunakan dalam penyusunan Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL), dengan pengungkapan secara memadai pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Basis kas diterapkan untuk:

1. Pengakuan Pendapatan-LRA
2. Pengakuan Belanja
3. Pengakuan Penerimaan Pembiayaan
4. Pengakuan Pengeluaran pembiayaan

4. Periode Pelaporan

Periode pelaporan keuangan pemerintah adalah satu tahun anggaran yang dimulai dari 1 Januari sampai dengan 31 Desember. Namun demikian, entitas pelaporan juga dapat menyusun laporan keuangan dengan periode yang lebih pendek untuk tujuan pengendalian dan pengambilan keputusan. Oleh karena itu, berdasarkan periode pelaporannya, laporan keuangan pemerintah dapat dibagi menjadi dua, yaitu:

a. Laporan Keuangan Interim

Laporan keuangan untuk periode kurang dari satu tahun, seperti triwulan dan semester I.

b. Laporan Keuangan Tahunan

1. *Unaudited* (sebelum audit BPK)
2. *Audited* (setelah audit BPK)

Untuk menjaga ketepatan waktu pelaporan, khususnya untuk proses pemeriksaan oleh BPK RI, maka diatur batas waktu penyampaian laporan keuangan berdasarkan PMK Nomor 217 Tahun 2022 dan PMK Nomor 232 Tahun 2022, yaitu:

- a. Laporan Keuangan Interim berupa Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL) Triwulanan, Triwulan I paling lambat 30 April, Triwulan II paling lambat 31 Juli, dan Triwulan III paling lambat 31 Oktober.
- b. Laporan Keuangan Tahunan *Unaudited* berupa LKKL paling lambat akhir Februari, sedangkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) disampaikan paling lambat 3 bulan setelah tahun anggaran berakhir.
- c. Laporan Keuangan Tahunan *Audited* berupa LKKL sesuai dengan kesepakatan antara pemerintah dengan BPK, sedangkan LKPP disampaikan paling lambat 6 bulan setelah tahun anggaran berakhir.



Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah

Penyusunan laporan keuangan pemerintah merupakan sebuah proses kompleks yang dilakukan secara sistematis dan terstruktur untuk menghasilkan informasi keuangan yang andal dan dapat dipertanggungjawabkan. Proses ini dimulai dengan tahap persiapan yang meliputi serangkaian kegiatan fundamental seperti inventarisasi fisik atas aset, persediaan, dan kas, serta memastikan kelengkapan seluruh dokumen sumber yang akan menjadi dasar pencatatan. Pada tahap ini, rekonsiliasi data dengan unit-unit terkait menjadi sangat krusial untuk memastikan keakuratan dan kelengkapan data yang akan diolah (Hamzah & Kustiani, 2014; Kementerian Keuangan, 2022).

Setelah tahap persiapan selesai, proses berlanjut ke tahap pengolahan data yang merupakan inti dari siklus akuntansi pemerintahan. Dalam tahap ini, seluruh transaksi keuangan yang telah didukung oleh dokumen sumber yang valid dicatat dalam jurnal dan diposting ke buku besar sesuai dengan kode akun yang telah ditetapkan dalam kebijakan akuntansi. Penyusunan neraca saldo menjadi langkah berikutnya untuk memverifikasi keseimbangan pencatatan debit dan kredit. Pada akhir periode pelaporan, jurnal penyesuaian dibuat untuk memastikan bahwa seluruh transaksi telah dicatat sesuai dengan basis akuntansi yang dianut, yaitu basis akrual untuk pelaporan finansial dan basis kas untuk pelaporan pelaksanaan anggaran.

Tahap penyusunan laporan merupakan puncak dari seluruh proses pengolahan data akuntansi. Pada tahap ini, informasi dari neraca saldo setelah penyesuaian diklasifikasikan dan disajikan dalam tujuh komponen laporan keuangan yang saling terkait satu sama lain. Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menyajikan informasi akun Pendapatan Negara, Belanja Negara, Transfer ke Daerah dan Dana Desa, serta Pembiayaan. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL) menjelaskan perubahan saldo anggaran lebih dalam satu periode pelaporan. Neraca menyajikan informasi akun Aset, Kewajiban, dan Ekuitas. Laporan Operasional (LO) menyajikan informasi akun Pendapatan Negara, Beban Negara, Beban Transfer ke Daerah dan Dana Desa. Laporan Arus Kas (LAK) memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas dibandingkan dengan periode sebelumnya. Proses posting buku besar maupun penyusunan neraca saldo hingga menghasilkan tampilan jenis-jenis laporan keuangan tersebut sebagaimana terdapat di LKBUN, LKKL dan LKPP dilakukan secara terotomasi dan terintegrasi berbantuan sistem informasi sehingga tidak disusun secara manual. Selain itu, Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) melengkapi keenam laporan keuangan tersebut dengan memberikan penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan.

Sebelum laporan keuangan dapat dianggap final dan siap untuk disampaikan, laporan tersebut harus melalui tahap revidi dan persetujuan yang ketat. Revidi dilakukan secara berjenjang sesuai unit akuntansi mulai dari bagian verifikasi internal hingga Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) untuk memastikan bahwa laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan bebas dari kesalahan material. Setelah mendapat persetujuan pimpinan entitas, laporan keuangan disampaikan kepada unit akuntansi yang lebih tinggi untuk proses konsolidasi, dan kepada BPK untuk dilakukan audit. Hasil audit ini akan menentukan opini atas kewajaran laporan keuangan sebelum akhirnya disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan Negara.

Keseluruhan proses penyusunan laporan keuangan ini harus senantiasa memperhatikan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, kebijakan akuntansi yang telah ditetapkan, sistem akuntansi yang digunakan, serta batas waktu penyampaian yang telah ditentukan. Hal ini menjadi penting mengingat laporan keuangan pemerintah tidak hanya berfungsi sebagai bentuk pertanggungjawaban, tetapi juga sebagai dasar pengambilan keputusan bagi berbagai pemangku kepentingan dalam menilai kinerja pemerintah dalam mengelola keuangan Negara.

BAB VII

LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH KONSOLIDASIAN



LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH KONSOLIDASIAN

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. memahami konsep dasar laporan keuangan konsolidasian
- b. memahami prosedur laporan keuangan konsolidasian
- c. memahami bentuk laporan keuangan konsolidasian
- d. memahami identifikasi dan eliminasi transaksi resiprokal

II. MATERI

- a. Konsep Dasar
- b. Prosedur Laporan Keuangan Konsolidasian
- c. Identifikasi dan Eliminasi Transaksi Resiprokal
- d. Bentuk Laporan Keuangan Konsolidasian

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan

a

Konsep Dasar

Laporan keuangan konsolidasian di lingkungan pemerintahan memiliki peran penting dalam menciptakan tata kelola keuangan Negara yang semakin berkualitas, terutama dengan memperhatikan prinsip transparansi, akuntabilitas, dan efisiensi. Proses konsolidasi ini dirancang untuk mencegah terjadinya *overstated* dan *double counting* dalam pelaporan keuangan, di mana nilai-nilai yang dilaporkan melebihi kondisi yang sebenarnya. Dalam praktik akuntansi di lingkungan pemerintahan, entitas pemerintah seringkali melakukan transaksi antar entitas (*inter-entity transactions*), seperti transfer aset, pengakuan kewajiban, pendapatan, atau pengeluaran yang dicatat pada pos masing-masing oleh kedua belah pihak. Jika transaksi ini tidak dieliminasi dalam laporan konsolidasian, berpotensi menghasilkan laporan dengan nilai yang berlebihan karena adanya pencatatan ganda.

Ketidaktepatan ini tidak hanya memengaruhi keakuratan laporan, tetapi juga berpotensi merusak kepercayaan publik dan kredibilitas pemerintah di mata lembaga internasional. Dengan proses eliminasi yang baik, laporan keuangan konsolidasian menyajikan gambaran yang lebih akurat dan realistis tentang posisi keuangan negara. Hal ini penting untuk memastikan bahwa kebijakan fiskal yang diambil berdasarkan laporan tersebut benar-benar didasarkan pada data yang valid. Sebaliknya, keputusan berbasis laporan keuangan yang *overstated* dapat memicu kebijakan yang kurang tepat, seperti alokasi anggaran yang tidak efisien atau pengabaian risiko keuangan yang sebenarnya signifikan. Dengan demikian, laporan keuangan konsolidasian tidak hanya mendukung pengelolaan keuangan yang lebih baik tetapi juga membantu mencegah dampak negatif pada kebijakan publik dan stabilitas ekonomi.

b

Prosedur Laporan Keuangan Konsolidasian

Secara umum, konsolidasi adalah proses penggabungan laporan keuangan berbagai entitas yang masih di bawah rentang kendali entitas induk untuk menjadi satu kesatuan laporan yang mencerminkan kondisi keuangan secara terintegrasi. Proses ini dilakukan dengan menggabungkan akun-akun keuangan dari entitas pelaporan yang saling berhubungan, dengan mengeliminasi akun-akun timbal balik (*reciprocal accounts*) untuk menghindari penghitungan ganda. Adapun prosedur konsolidasi yang diatur dalam PSAP Nomor 11, meliputi hal sebagai berikut:

1. Konsolidasi dilaksanakan dengan cara menggabungkan dan menjumlahkan akun yang diselenggarakan oleh entitas pelaporan dengan entitas pelaporan lainnya atau entitas akuntansi dengan entitas akuntansi lainnya dengan atau tanpa mengeliminasi akun timbal balik.
2. Entitas pelaporan menyusun laporan keuangan dengan menggabungkan laporan keuangan seluruh entitas akuntansi yang secara organisatoris berada di bawahnya.

3. Konsolidasi dapat dilaksanakan baik dengan mengeliminasi akun-akun yang timbal balik (*reciprocal*) maupun tanpa mengeliminasinya.
4. Dalam hal konsolidasi dilakukan tanpa mengeliminasi akun-akun yang timbal-balik, maka nama-nama akun yang timbal balik, dan estimasi besaran jumlah dalam akun yang timbal balik dicantumkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
5. Laporan keuangan BLU digabungkan pada Kementerian/Lembaga teknis pemerintah pusat/daerah yang secara organisatoris membawahnya dengan ketentuan sebagai berikut:
 - Laporan Realisasi Anggaran BLU digabungkan secara bruto kepada Laporan Realisasi Anggaran Kementerian/Lembaga teknis yang secara organisatoris membawahnya.
 - Neraca BLU digabungkan kepada neraca Kementerian/Lembaga yang secara organisatoris membawahnya.
6. Ketentuan yang sama berlaku bagi Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) untuk dikonsolidasikan pada Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) yang secara organisatoris membawahnya.



C Identifikasi dan Eliminasi Transaksi Resiprokal

Transaksi resiprokal merupakan transaksi timbal balik antara Satker Pemberi Kerja-Belanja dengan Satker Penerima Kerja-Pendapatan yang berasal dari entitas akuntansi/pelaporan dalam satu entitas pemerintahan. Transaksi timbal balik juga dapat terjadi dari sisi aset dan kewajiban. Informasi transaksi resiprokal digunakan oleh Satker Konsolidasi atau entitas pelaporan penyusun Laporan Keuangan Konsolidasian untuk melakukan eliminasi. Eliminasi akun-akun timbal balik tersebut merupakan langkah penting dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah untuk menghindari lebih catat (*overstated*) dalam penyajian laporan keuangan, sehingga laporan keuangan tetap menyajikan secara *faithfulness* dan tidak menimbulkan distorsi informasi.

Proses bisnis dan mekanisme eliminasi akun-akun timbal balik telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 232/PMK.05/2022 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 57 Tahun 2023 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat. Berdasarkan ketentuan tersebut, diatur bahwa dalam menyusun laporan keuangan konsolidasian, laporan keuangan entitas digabungkan satu persatu dengan menjumlahkan unsur-unsur yang sejenis dari aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, belanja, pembiayaan, dan beban. Agar laporan keuangan konsolidasian dapat menyajikan informasi keuangan tersebut sebagai satu kesatuan ekonomi, maka perlu dilakukan eliminasi dengan langkah-langkah sebagai berikut:

1. Transaksi dan saldo resiprokal dieliminasi, sepanjang transaksinya secara sistem dapat diidentifikasi dan nilainya dapat diukur secara handal, antara satu entitas akuntansi dan entitas akuntansi lain dalam satu entitas pelaporan dan/atau entitas pelaporan yang terkonsolidasi.

2. Prosedur eliminasi transaksi dan saldo resiprokal dikembangkan secara bertahap sebagai berikut:

- Pada tahap awal, eliminasi dilakukan terhadap transaksi dan saldo resiprokal antara entitas akuntansi dalam satu entitas pelaporan.
- Tahap selanjutnya, eliminasi dilakukan terhadap transaksi dan saldo resiprokal antar entitas pelaporan.
- Eliminasi dilakukan dengan menggunakan jurnal dalam Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- Dalam hal proses eliminasi belum dapat dilakukan melalui sistem, maka proses eliminasi dilakukan secara manual pada tingkat konsolidasian LKKL, LKBUN dan/atau LKPP.
- Dalam hal diperlukan, prosedur eliminasi dapat diatur lebih lanjut, dan dilakukan hanya untuk hal-hal yang material.
- Eliminasi tidak dilakukan untuk akun-akun Laporan Realisasi Anggaran karena merupakan pencerminan dari pertanggungjawaban pelaksanaan APBN.

Identifikasi Transaksi Resiprokal

1. Identifikasi Transaksi Resiprokal pada Satker Pemberi Kerja-Belanja

Satker Pemberi Kerja-Belanja melakukan identifikasi transaksi resiprokal sehubungan dengan belanja yang dilakukan atas layanan yang diterima dari entitas Pemerintah Pusat Lain selaku selaku Satker Penerima Kerja-Pendapatan. Identifikasi dilakukan untuk semua jenis pembayaran. Identifikasi tersebut dilakukan terhadap:

- Kontrak, Surat Keputusan, atau dokumen lainnya antara Satker Penerima Kerja-Pendapatan dengan Satker Pemberi Kerja-Belanja.
- Pekerjaan di dalam perjanjian kerja tersebut dibebankan pada DIPA Satker Pemberi Kerja-Belanja atas tagihan yang tidak menghasilkan BMN.
- Kontrak, Surat Keputusan, atau dokumen lainnya khusus yang mengakibatkan aliran pembayaran atas alokasi DIPA Satker Pemberi Kerja-Belanja kepada entitas pemerintah pusat lain (selaku penerima kerja) baik yang disetor langsung ke Kas Negara atau melalui Bendahara Satker Penerima Kerja Pendapatan.
- Dokumen realisasi belanja pada Satker Pemberi Kerja-Belanja berupa SPM/SP2D, SP3B-BLU/SP2B-BLU.
- Satker Pemberi Kerja-Belanja mengidentifikasi akun-akun belanja pada SPM/SP2D, SP3B-BLU/SP2B-BLU dan nominal belanja secara netto (tidak memperhitungkan pajak).
- Satker Pemberi Kerja-Belanja mencocokkan kesesuaian dokumen kontrak, surat keputusan, dan dokumen lainnya dengan SPM/SP2D, SP3B-BLU/SP2B-BLU.
- Satker Pemberi Kerja-Belanja melakukan identifikasi informasi/kode satker intraco (kode Satker Penerima Kerja-Pendapatan).

2. Identifikasi Transaksi Resiprokal pada Satker Penerima Kerja-Pendapatan
- Satker Penerima Kerja-Pendapatan melakukan identifikasi transaksi resiprokal, atas pendapatan yang diperoleh dari entitas pemerintah pusat lain selaku Satker Pemberi Kerja-Belanja. Identifikasi tersebut dilakukan terhadap:
- Kontrak, Surat Keputusan, dan dokumen lainnya antara Satker Penerima Kerja-Pendapatan dengan Satker Pemberi Kerja-Belanja. Atas pekerjaan di dalam perjanjian kerja atau perikatan tersebut dibebankan pada alokasi DIPA Satker Pemberi Kerja-Belanja atas tagihan yang tidak menghasilkan BMN.
 - Kontrak, surat keputusan, atau dokumen lain tersebut, khusus yang mengakibatkan aliran pembayaran atas alokasi DIPA Satker Pemberi Kerja-Belanja kepada entitas pemerintah pusat lain (selaku penerima kerja) baik yang disetor langsung ke Kas Negara atau melalui Bendahara Satker Penerima Kerja-Pendapatan.
 - Dokumen sumber atas pendapatan yang diperoleh dari Satker Pemberi Kerja-Belanja meliputi dokumen SSBP/SP2B-BLU/SP2D.
 - Dalam hal ini, Satker Penerima Kerja-Pendapatan perlu melakukan identifikasi atas akun-akun dan jumlah/nominal pendapatan yang diperoleh dari Satker Pemberi Kerja-Belanja sebagaimana tercantum dalam SSBP/SP2B-BLU/SP2D.
 - Satker Penerima Kerja-Pendapatan mencocokkan kesesuaian dokumen kontrak, surat keputusan, dan dokumen lainnya dengan SPM/SP2D, SP3B-BLU/SP2B-BLU.
 - Satker Pemberi Kerja-Belanja mengidentifikasi akun-akun belanja pada SPM/SP2D, SP3B-BLU/SP2B-BLU dan nominal belanja secara netto (tidak memperhitungkan pajak).
 - Satker Penerima Kerja-Pendapatan melakukan identifikasi informasi/kode satker intraco (kode Satker Pemberi Kerja-Belanja).

Eliminasi Transaksi Resiprokal

1. Eliminasi Transaksi Resiprokal oleh Satker Konsolidasian K/L
- Jurnal eliminasi ini dilakukan hanya atas transaksi resiprokal dalam satu bagian anggaran Kementerian/Lembaga.
 - Transaksi resiprokal dieliminasi sepanjang nilainya dapat diukur secara handal atas transaksi resiprokal dalam satu bagian anggaran Kementerian/Lembaga.
 - Satker konsolidasi membuat memo jurnal penyesuaian untuk eliminasi transaksi resiprokal dengan format sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan nomor 232/PMK.05/2022 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Instansi.
 - Jurnal eliminasi ini dilakukan secara periodik pada saat penyusunan Laporan Keuangan.

- Penjurnalan dapat dilakukan secara gabungan dari beberapa pasangan transaksi resiprokal dengan akun yang sama.
- Jurnal eliminasi transaksi resiprokal pada Buku Besar Akrual sebagai berikut:

Akun	Uraian	Debet	Kredit
424xxx/ 425xxx	Pendapatan BLU xxx/Pendapatan PNBPNP xxxx	Rp xxxx	
52xxxx	Beban Barang dan Jasa xxx		Rp xxxx

2. Eliminasi Transaksi Resiprokal oleh Entitas Penyusun LKPP

- Jurnal eliminasi ini dilakukan hanya atas transaksi antar bagian anggaran Kementerian/Lembaga.
- Transaksi resiprokal dieliminasi sepanjang nilainya dapat diukur secara handal atas transaksi resiprokal antar bagian anggaran Kementerian/Lembaga.
- Membuat memo jurnal penyesuaian untuk eliminasi transaksi resiprokal.
- Jurnal eliminasi ini dilakukan secara periodik pada saat dilakukan penyusunan Laporan Keuangan.
- Penjurnalan dapat dilakukan secara gabungan dari beberapa pasangan transaksi resiprokal dengan akun yang sama.
- Jurnal eliminasi transaksi resiprokal pada Buku Besar Akrual sebagai berikut:

Akun	Uraian	Debet	Kredit
424xxx/ 425xxx	Pendapatan BLU xxx/Pendapatan PNBPNP xxxx	Rp xxxx	
52xxxx	Beban Barang dan Jasa xxx		Rp xxxx

Pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan

Pada setiap periode pelaporan, Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (UAPA) pada Kementerian/Lembaga yang memiliki transaksi resiprokal perlu mengungkapkan informasi transaksi resiprokal dan eliminasinya pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Pengungkapan tersebut paling sedikit meliputi:

1. Penjelasan umum atas pekerjaan yang menyebabkan timbulnya transaksi resiprokal;
2. Satker intraco, nilai rupiah, skema pembayaran (Uang Persediaan/Pembayaran Langsung), skema penyetoran (setoran ke Kas Negara/potongan SPM, dll) dan/atau skema pengesahan untuk satker BLU.

Pengungkapan transaksi resiprokal dan eliminasinya pada LKPP berupa penjelasan umum transaksi, entitas, dan nilai rupiahnya. Namun demikian pengungkapan pada LKPP dapat dibuat lebih fleksibel sesuai kebutuhan, mengingat LKPP menyajikan seluruh transaksi pemerintah pusat dengan cakupan yang luas dan informasi yang disajikan digunakan untuk pertanggungjawaban ke Dewan Perwakilan Rakyat.



Bentuk Laporan Keuangan Konsolidasian

Laporan keuangan konsolidasian yang disusun Pemerintah antara lain yaitu Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP); Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Konsolidasian (LKPD-K); dan Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian (LKPK).

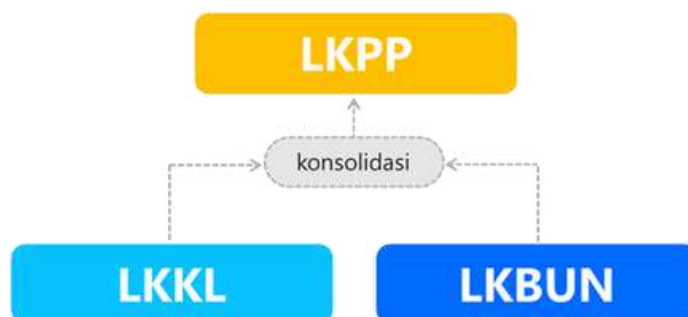
Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

LKPP disusun untuk tujuan umum (*general purposes financial statement*) dalam memenuhi kebutuhan sebagian besar pengguna laporan dan dengan pendekatan kegunaan dalam pembuatan keputusan (*decision usefulness approach*). LKPP mencakup seluruh aspek keuangan yang dikelola oleh seluruh entitas Pemerintah Pusat, yang terdiri dari Bendahara Umum Negara dan Kementerian/Lembaga, beserta unit organisasi di bawahnya yang meliputi eselon I, kantor wilayah, dan satuan kerja (satker) yang bertanggung jawab atas otorisasi kredit anggaran yang diberikan kepadanya termasuk satuan kerja BLU dan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pengguna Dana Dekonsentrasi, Tugas Pembantuan, dan Urusan Bersama. LKPP disusun oleh Menteri Keuangan selaku Pengelola Fiskal berdasarkan konsolidasi Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL) dan Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN).

LKPP mencakup transaksi-transaksi sebagai berikut:

1. Transaksi keuangan yang berasal dari APBN, termasuk dana APBN yang dilaksanakan oleh satuan kerja perangkat daerah (SKPD), yaitu dana dekonsentrasi, dana tugas pembantuan, dan dana urusan bersama.
2. Ekuitas bersih dari Unit Badan Lainnya (UBL) Bukan Satker.

Grafik 3. Struktur Konsolidasi LKPP



LKPP tidak mencakup entitas:

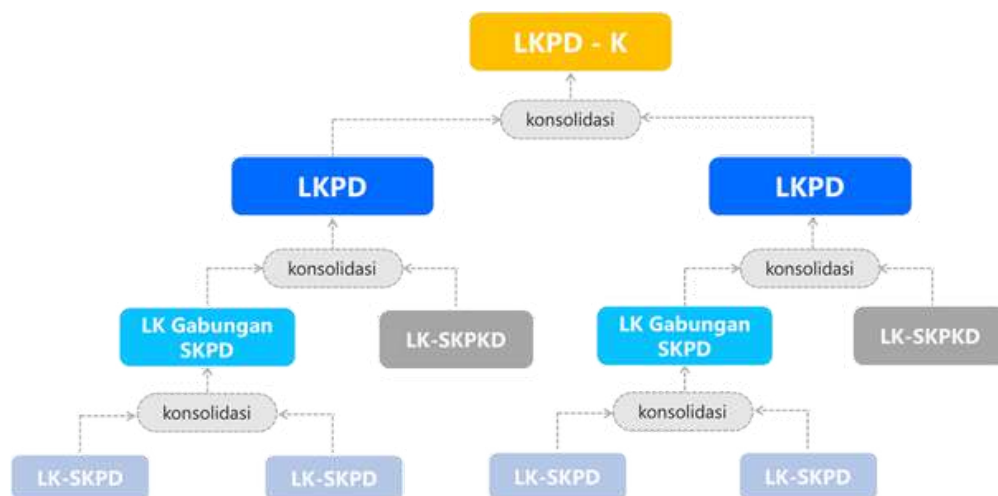
1. Badan Usaha Milik Negara (BUMN).
2. Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTN BH).
3. Pemerintah Daerah.
4. Badan Usaha Milik Daerah (BUMD).

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Konsolidasian

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Konsolidasian (LKPD-K) merupakan laporan keuangan yang dihasilkan dari seluruh entitas pelaporan yang independen satu terhadap yang lainnya, dalam hal ini seluruh pemerintah daerah. Lingkup penyajian LKPD-K ini dibatasi pada Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Daerah Konsolidasian, Neraca Pemerintah Daerah Konsolidasian, Laporan Operasional Pemerintah Daerah Konsolidasian dan Catatan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Konsolidasian. Secara keseluruhan, LKPD-K mencakup konsolidasi keuangan dari seluruh pemerintah daerah yang ada di Indonesia, yang terdiri dari Pemerintah Provinsi, Pemerintah Kabupaten, dan Pemerintah Kota.

Dengan penyajian dimaksud, laporan keuangan konsolidasian memberikan gambaran menyeluruh mengenai aliran dana tunai dalam sektor pemerintahan, baik dana yang diterima dari transfer Pemerintah Pusat seperti Dana Alokasi Umum (DAU) dan Dana Alokasi Khusus (DAK), maupun Pendapatan Asli Daerah (PAD). Selain itu, laporan ini juga mencatat penggunaan dana oleh masing-masing pemerintah daerah untuk kebutuhan operasional, pembangunan, dan pelayanan publik, sehingga memungkinkan pemantauan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Grafik 4. Struktur Konsolidasi LKPD-K



Proses konsolidasi dilakukan sebagai berikut:

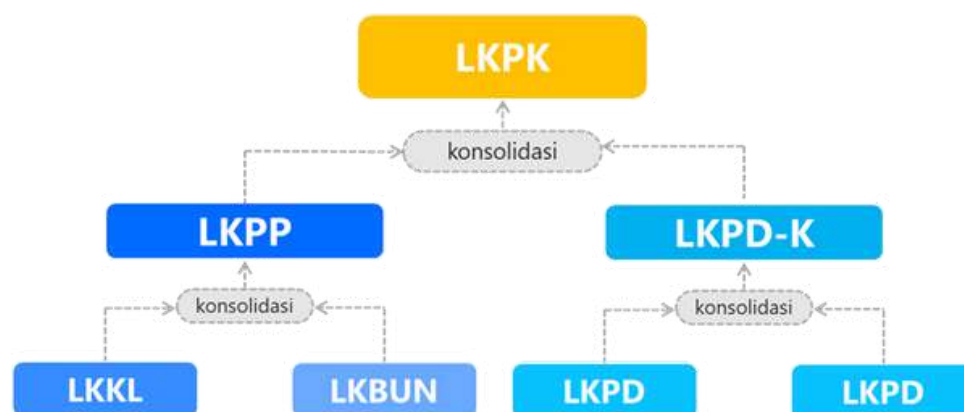
1. Berdasarkan data yang dihimpun, LKPD saat ini telah disajikan dalam format sesuai dengan Permendagri Nomor 90 Tahun 2019. Proses konsolidasi dilakukan dengan menjumlahkan LKPD dari Pemda di seluruh Indonesia. Sebelum dilakukan konsolidasi dengan LKPP, diidentifikasi akun timbal balik antar Pemda pada LKPD Konsolidasian, misalnya akun Utang Transfer Pemerintah Daerah Lainnya dan akun Utang Pemerintah Daerah Lainnya. Selanjutnya, dilakukan eliminasi terhadap akun-akun timbal-balik tersebut.

2. Proses konsolidasi tingkat nasional dilakukan dengan menjumlahkan transaksi-transaksi yang dianggap sama dan melakukan eliminasi untuk transaksi yang dianggap bersifat resiprokal antar Pemda. Eliminasi dilakukan dengan menggunakan angka yang dianggap lebih valid dalam pencatatannya, sebagai contoh untuk transaksi utang piutang antar Pemda dilakukan dengan menggunakan angka Pemda pemberi utang. Setelah tersusun LKPD Konsolidasian yang telah dapat teridentifikasi transaksi resiprokal antar Pemda, langkah berikutnya adalah menyusun LKPD Konsolidasian dengan menggunakan angka Pempus sebagai penyesuaian angka konsolidasian pos-pos transaksi yang memiliki sifat resiprokal antara Pempus dengan Pemda. Sebagai contoh, angka penerimaan dana perimbangan pada LKPD Konsolidasian disesuaikan dengan menggunakan angka penyaluran dana perimbangan dari Pempus.

Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian

Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian (LKPK) dilakukan dengan konsolidasi LKPP dengan LKPD-K, yang merupakan inisiasi untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara. Hal ini merupakan salah satu tugas Kementerian Keuangan sebagai penanggung jawab fiskal nasional yang terkait dengan transparansi fiskal.

Grafik 5. Struktur Konsolidasi LKPK



Kebutuhan untuk melakukan konsolidasi LKPP dan LKPD-K dilakukan dalam rangka penerapan Statistik Keuangan Pemerintah (*Government Finance Statistics/GFS*) untuk memenuhi kebutuhan analisis kebijakan fiskal, analisis kegiatan pemerintahan dan perbandingan antara negara (*cross country studies*) sebagaimana dijelaskan dalam penjelasan UU No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara butir 1.5 (Penatausahaan dan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran). Kebutuhan untuk meningkatkan kualitas informasi keuangan pemerintah dalam rangka penyajian laporan statistik keuangan pemerintah dalam jangka panjang juga ditegaskan dalam penjelasan UU No. 23 Tahun 2009 tentang Pertanggungjawaban atas Pelaksanaan APBN Tahun Anggaran 2007 dan UU No. 24 Tahun 2014 tentang Pertanggungjawaban atas Pelaksanaan APBN Tahun Anggaran 2013. Dalam rangka mewujudkan konsolidasi fiskal dan statistik keuangan pemerintah secara nasional tersebut, Pasal 6 ayat (2) PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mengatur mengenai perlu diterbitkannya Pedoman Umum Sistem Akuntansi Pemerintahan sebagai acuan bagi sistem akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah.

Laporan hasil revidi BPK atas pelaksanaan transparansi fiskal tahun 2010 mengungkapkan adanya kebutuhan untuk melakukan konsolidasi LKPP dengan LKPD dalam rangka kejelasan peran dan tanggung jawab pemerintah dan ketersediaan informasi bagi publik. Menurut hasil revidi tersebut, peran dan fungsi lembaga pemerintahan, antar lembaga pemerintah, sektor publik dan swasta telah diatur. Secara umum, pemerintah telah melakukan upaya untuk berkomitmen dalam menyediakan informasi fiskal kepada publik. Namun demikian, pemerintah belum sepenuhnya dapat menyajikan informasi fiskal mengenai integrasi posisi fiskal nasional (integrasi LKPP dengan LKPD) sehingga fungsi pemerintah secara keseluruhan belum terlihat.

LKPK merupakan laporan keuangan yang dihasilkan dari entitas-entitas pelaporan yang independen satu terhadap yang lainnya. Kondisi independen tersebut berlaku dalam hubungan antara LKPP dan LKPD, walaupun dalam hubungan keuangan melalui mekanisme desentralisasi fiskal, peran Pemerintah Pusat masih sangat dominan atas pendapatan daerah dalam bentuk transfer. Kondisi independen dalam pertanggungjawaban tersebut telah sesuai dengan UU 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dimana Pasal 3 menyatakan bahwa "Presiden selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara menyerahkan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan daerah".

Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian tidak dimaksudkan untuk tujuan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan, tetapi lebih pada tujuan transparansi fiskal. Tanggung jawab atas nilai dari masing-masing unsur laporan keuangan yang dikonsolidasikan tetap berada pada masing-masing entitas pelaporan. Penyajian LKPK mencakup Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Konsolidasian, Neraca Pemerintah Konsolidasian, Laporan Operasional Pemerintah Konsolidasian, dan Catatan atas Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian, dengan penjelasan sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Konsolidasian

Angka yang dikonsolidasikan dalam LRA Pemerintah Konsolidasian adalah angka realisasi anggaran baik untuk LRA Pempus maupun untuk LRA Pemda. LRA Pemerintah Konsolidasian ini mencakup konsolidasi terhadap angka APBN maupun APBD. Dalam rangka penyusunan LKPK ini, realisasi per jenis Belanja Pempus disajikan berdasarkan data BUN. Adapun langkah-langkah yang dilakukan dalam menyusun LRA Pemerintah Konsolidasian adalah sebagai berikut:

a. Melakukan identifikasi transaksi dan akun yang sejenis untuk dijumlahkan.

Pendapatan dan Belanja Pempus dan Pemda merupakan transaksi yang sejenis sehingga akun pendapatan Pempus dapat dijumlahkan dengan akun pendapatan Pemda, dan akun Belanja Pempus dapat dijumlahkan dengan akun Belanja Pemda. Meskipun masih terdapat perbedaan klasifikasi antara pendapatan Pempus dan Pemda, namun perbedaan tersebut dapat diatasi melalui konversi dan *mapping* antara akun di Pempus dan Pemda.

Pembiayaan Pempus dan Pemda juga merupakan transaksi yang sejenis, sehingga akun pembiayaan Pempus dapat dijumlahkan dengan akun pembiayaan Pemda. Namun demikian di dalam akun pendapatan, belanja, dan pembiayaan tersebut terdapat akun-akun resiprokal antara Pempus dan Pemda yang perlu dieliminasi. *Mapping* akun LRA Pemerintah Konsolidasian dan perlakuan terhadap akun-akun tersebut dapat dilihat pada tabel *mapping* konsolidasi di bawah.

b. Melakukan identifikasi akun timbal balik untuk dieliminasi.

Eliminasi dilakukan terhadap akun timbal balik pada LRA Pemerintah Konsolidasian, merupakan akun yang terjadi akibat transaksi antar Pempus dan Pemda. Beberapa akun timbal balik pada LRA Konsolidasian yaitu:

- Pendapatan Transfer pada LKPD-K dengan Belanja Transfer (Dana Perimbangan, serta Dana Otonomi Khusus dan Penyesuaian) pada LKPP.
- Akun pembiayaan berupa Penerusan Pinjaman (neto) pada LKPP dengan Pinjaman Dalam Negeri/Daerah pada LKPD-K.
- Akun pembiayaan berupa Penerimaan Cicilan Pengembalian Penerusan Pinjaman pada LKPP dengan Pembayaran Pokok Utang pada LKPD-K.
- Akun penerimaan hibah pada LKPD-K dengan Belanja Hibah pada LKPP.

2. Neraca Pemerintah Konsolidasian

Proses konsolidasi dilakukan terhadap Aset, Kewajiban dan Ekuitas Neraca Pempus dan keseluruhan Neraca Pemda. Adapun langkah-langkah yang dilakukan dalam penyusunan Neraca Pemerintah Konsolidasian adalah sebagai berikut:

- a. Melakukan identifikasi transaksi dan akun yang sejenis untuk dijumlahkan.
- b. Melakukan identifikasi akun timbal balik untuk dieliminasi.
- c. Eliminasi Akun Utang Transfer pada LKPP dengan Akun Piutang Lain-lain (Piutang Kekurangan Transfer dan Dana Bagi hasil) pada LKPD-K, serta Piutang Bukan Pajak dan Piutang Kelebihan Pembayaran Dana Transfer ke Daerah pada LKPP.
- d. Eliminasi Akun Piutang Jangka Panjang Penerusan Pinjaman pada LKPP dengan Akun Utang Dalam Negeri-Pemerintah Pusat dan Pemda Lainnya dan Akun Utang Jangka Panjang Dalam Negeri Lainnya serta Bagian Lancar Utang Jangka Panjang Lainnya pada LKPD-K.
- e. Eliminasi Akun Bagian Lancar Penerusan Pinjaman serta Bagian Lancar Pinjaman kepada Pempus dan BUMN/D pada LKPP dengan Bagian Lancar Utang Jangka Panjang Lainnya pada LKPD-K.
- f. Eliminasi Piutang Pajak Pusat dari Pemda berupa Akun Utang Perhitungan Fihak Ketiga pada LKPD-K dengan Piutang Bukan Pajak pada LKPP.
- g. Eliminasi Piutang Bunga-Penerusan Pinjaman berupa Akun Bagian Lancar Penerusan Pinjaman serta Bagian Lancar Pinjaman kepada Pempus dan BUMN/D pada Neraca Pempus dengan Utang Biaya Pinjaman pada LKPD-K.
- h. Eliminasi Piutang Denda-Penerusan Pinjaman berupa Akun Bagian Lancar Penerusan Pinjaman serta Bagian Lancar Pinjaman kepada Pempus dan BUMN/D pada LKPP dengan Bagian Lancar Utang Jangka Panjang Lainnya pada LKPD-K.

3. Laporan Operasional Pemerintah Konsolidasian

Laporan Operasional disusun berdasarkan data Pendapatan-LO, Beban, Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional dan Surplus/ Defisit Pos Luar Biasa Tahun Berjalan yang dikompilasi dari seluruh LKKL dan LK BUN. Seluruh data tersebut diperhitungkan untuk menghasilkan Surplus/Defisit-LO yang menjadi nilai yang akan disajikan dalam Laporan Perubahan Ekuitas. Proses konsolidasi dilakukan terhadap Pendapatan dan Beban Operasional, Pendapatan dan Beban Non Operasional, Pendapatan dan Beban Luar Biasa, serta Surplus/Defisit Laporan Operasional pada Pempus dan keseluruhan Pemda.

4. Catatan atas Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian

Analisis dalam CaLK Pemerintah Konsolidasian dilakukan dengan pendekatan:

a. Analisis belanja per fungsi yang dilakukan dengan:

- Merinci Belanja Pempus dan Pemda per fungsi.
- Realisasi belanja per fungsi untuk Pemda dihitung berdasarkan proporsi belanja per fungsi pada APBD terhadap total realisasi belanja. Kebijakan ini diambil karena data konsolidasi realisasi belanja per fungsi Pemda belum tersedia.
- Analisis dilakukan terhadap komposisi belanja per fungsi.

b. Analisis per jenis pendapatan, jenis belanja, dan jenis pembiayaan per tahun dan antar tahun yang dilakukan dengan menganalisis data per jenis pendapatan, belanja dan pembiayaan (komposisi).

c. Analisis dalam Catatan atas Neraca Konsolidasi dilakukan dengan pendekatan analisis per jenis akun aset, kewajiban dan ekuitas per tahun dan antar tahun

Tabel 9. Mapping Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Konsolidasian

Pempus	Pemda	Konsolidasi
A. Pendapatan Negara dan Hibah	A. Pendapatan Asli Daerah	Dijumlahkan
I. Pendapatan Perpajakan		
1. Pajak Dalam Negeri	1. Pendapatan Pajak Daerah	
2. Pajak Perdagangan Internasional		
II. Pendapatan Negara Bukan Pajak		
1. Pendapatan Sumber Daya Alam		
2. Bagian Pemerintah atas Laba BUMN	2. Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah Yang Dipisahkan	Dieliminasi & dijumlahkan
3. Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	3. Pendapatan Retribusi Daerah	
	4. Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah	
III. Pendapatan Hibah	B. Lain-Lain Pendapatan yang Sah	
	1. Pendapatan Hibah	

	C. Pendapatan Transfer	Dieliminasi
	1. Dana Perimbangan	
	a. Dana Bagi Hasil	
	b. Dana Alokasi Umum	
	c. Dana Alokasi Khusus	
	2. Dana Otonomi Khusus dan Penyesuaian	
	a. Dana Otonomi Khusus	
	b. Dana Insentif Daerah	
	c. Dana Keistimewaan DIY	
	3. Dana Desa	
B. Belanja Negara		Dijumlahkan
I. Belanja Pemerintah Pusat	I. Belanja Pemerintah Pusat	
1. Belanja Pegawai	1. Belanja Pegawai	
2. Belanja Barang	2. Belanja Barang	
3. Belanja Modal	3. Belanja Modal	
4. Pembayaran Bunga Utang	4. Pembayaran Bunga Utang	Dieliminasi & dijumlahkan
5. Subsidi	5. Subsidi	
6. Bantuan Sosial	6. Bantuan Sosial	Dijumlahkan
7. Belanja Lain-lain	7. Belanja Lain-lain	
8. Hibah	8. Hibah	Dieliminasi & dijumlahkan
II. Transfer ke Daerah		
1. Dana Perimbangan		
a. Dana Bagi Hasil		
b. Dana Alokasi Umum		
c. Dana Alokasi Khusus		
2. Dana Otonomi Khusus dan Penyesuaian		
a. Dana Otonomi Khusus		
b. Dana Insentif Daerah		
c. Dana Keistimewaan DIY		
3. Dana Desa		
C. Pembiayaan		
I. Pembiayaan Dalam Negeri		Dijumlahkan
1. Rekening Pemerintah	1. SILPA TA sebelumnya	
2. Penerimaan Cicilan Pengembalian Penerusan Pinjaman	2. Penerimaan Kembali Pemberian Pinjaman	Dieliminasi & dijumlahkan

3. Privatisasi dan Penjualan Aset Program Restrukturisasi	3. Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	Dijumlahkan
4. Surat Berharga Negara (Neto)		
5. Pinjaman Dalam Negeri	4. Pinjaman Daerah dan Obligasi Daerah	Dieliminasi & dijumlahkan
6. Penyertaan Modal Negara dan Daerah/Dana Investasi Pemerintah	5. Penyertaan Modal (Investasi) Daerah	Dijumlahkan
7. Dana Pengembangan Pendidikan Nasional	6. Dana Cadangan	
	7. Pembayaran Pokok Utang	Dieliminasi & dijumlahkan
	8. Pemberian Pinjaman	Dijumlahkan
II. Pembiayaan Luar Negeri (Neto)		
1. Penarikan Pinjaman Luar Negeri (Bruto)		
a. Penarikan Pinjaman Program		
b. Penarikan Pinjaman Proyek		
2. Penerusan Pinjaman		Dieliminasi & dijumlahkan
3. Pembayaran Cicilan Pokok Utang Luar Negeri		Dijumlahkan

**Tabel 10. Ilustrasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Konsolidasian
Provinsi ABC**

Uraian	Prov A	Kota X	Total Pemda ABC	Eliminasi	Konsolidasi
A. Pendapatan	2,575,000	1,265,000	3,840,000	305,000	3,535,000
I. Pendapatan Asli Daerah	1,705,000	855,000	2,560,000	-	2,560,000
1. Pendapatan Pajak Daerah	1,000,000	500,000	1,500,000	-	1,500,000
2. Pendapatan Retribusi Daerah	500,000	250,000	750,000	-	750,000
3. Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	200,000	100,000	300,000	-	300,000
4. Lain-lain PAD Yang Sah	5,000	5,000	10,000	-	10,000
II. Pendapatan Transfer	220,000	110,000	330,000	30,000	300,000
1. Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Dana Perimbangan	100,000	50,000	150,000	-	150,000
2. Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya	20,000	10,000	30,000	-	30,000
3. Bantuan Keuangan	100,000	50,000	150,000	30,000	120,000
III. Lain-Lain Pendapatan Daerah yang Sah	650,000	300,000	950,000	275,000	675,000
1. Pendapatan Hibah	500,000	250,000	750,000	250,000	500,000
2. Dana Darurat	50,000	-	50,000	-	50,000
3. Pendapatan Lainnya	100,000	50,000	150,000	25,000	125,000
B. Belanja dan Transfer	2,050,000	1,025,000	3,075,000	350,000	2,725,000
I. Belanja Operasi	1,450,000	725,000	2,175,000	-	2,175,000
1. Belanja Pegawai	500,000	250,000	750,000	-	750,000
2. Belanja Barang dan Jasa	400,000	200,000	600,000	-	600,000
3. Belanja Bunga	50,000	25,000	75,000	-	75,000
4. Belanja Subsidi	100,000	50,000	150,000	-	150,000
5. Belanja Hibah	200,000	100,000	300,000	-	300,000
6. Belanja Bansos	200,000	100,000	300,000	-	300,000
II. Belanja Modal	700,000	350,000	1,050,000	-	1,050,000
III. Transfer	600,000	300,000	900,000	350,000	550,000
1. Transfer Bagi Hasil Pendapatan	500,000	250,000	750,000	300,000	450,000
2. Transfer Bantuan Keuangan	100,000	50,000	150,000	50,000	100,000
C. Surplus (Defisit) Anggaran	525,000	240,000	765,000	-	765,000
D. Pembiayaan	195,000	110,000	305,000	-	305,000
I. Penerimaan Pembiayaan	195,000	120,000	315,000	-	315,000
II. Pengeluaran Pembiayaan	0	10,000	10,000	-	10,000
E. Sisa Lebih (Kurang) Pembiayaan	720,000	350,000	1,070,000	-	1,070,000

PERKEMBANGAN AKUNTANSI PEMERINTAH



BAB I

AKUNTANSI PERISTIWA SETELAH TANGGAL PELAPORAN



AKUNTANSI PERISTIWA SETELAH TANGGAL PELAPORAN

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Menjelaskan konsep dasar dan latar belakang penerapan PSAP 15
- b. Mengidentifikasi perbedaan antara peristiwa penyesuai dan peristiwa nonpenyesuai setelah tanggal pelaporan
- c. Menerapkan perlakuan akuntansi yang tepat untuk peristiwa penyesuai dan nonpenyesuai sesuai dengan PSAP 15
- d. Menganalisis dampak peristiwa setelah tanggal pelaporan terhadap asumsi kelangsungan usaha entitas Pemerintah

II. MATERI

- a. Latar Belakang dan Pendahuluan
- b. Pokok Pengaturan PSAP 15
- c. Petunjuk Teknis Akuntansi

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi.



a Latar Belakang dan Pendahuluan

Sebagaimana praktik penyusunan laporan keuangan pada sektor privat, dalam penyusunan laporan keuangan Pemerintah, terdapat jeda waktu yang cukup signifikan antara tanggal pelaporan dengan tanggal penerbitan laporan keuangan. Dalam kurun waktu tersebut, berbagai peristiwa penting yang dapat mempengaruhi substansi laporan keuangan berpotensi terjadi dan memerlukan pertimbangan khusus dalam perlakuan akuntansinya sesuai dengan standar yang berlaku.

Sebagai contoh, terdapat instansi pemerintah yakni Pemerintah ABC yang menyusun laporan keuangan untuk periode yang berakhir pada 31 Desember 20x3. Pada bulan Februari 20x4, sebelum laporan keuangan diotorisasi untuk terbit, instansi tersebut menerima putusan pengadilan yang bersifat final terkait sebuah kasus hukum yang telah berlangsung sejak tahun 20x3. Putusan ini mewajibkan instansi untuk membayar sejumlah dana kompensasi. Situasi seperti ini menimbulkan pertanyaan penting, berupa “Apakah informasi ini perlu dicerminkan dalam laporan keuangan tahun 20x3 atau tidak?” Jika iya, “Bagaimana cara mencatatnya?” Kemudian “Seberapa detail informasi ini perlu diungkapkan?”

Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut dan mengatur perlakuan akuntansi yang tepat, Pemerintah melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 157 Tahun 2020 menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 15 tentang Peristiwa Setelah Tanggal Pelaporan. Peristiwa setelah tanggal pelaporan didefinisikan sebagai kejadian-kejadian, baik yang menguntungkan maupun yang tidak menguntungkan, yang terjadi dalam rentang waktu antara tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Definisi ini mengandung dua elemen waktu penting yang perlu dipahami:

- 1 Tanggal pelaporan, yaitu hari terakhir periode pelaporan keuangan. Laporan keuangan tahunan umumnya menggunakan tanggal 31 Desember.
- 2 Tanggal otorisasi, yaitu tanggal ketika laporan keuangan dinyatakan final dan siap untuk diterbitkan, yang mengacu pada:
 - a. Tanggal Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) untuk laporan keuangan yang diaudit.
 - b. Tanggal pernyataan tanggung jawab pemerintah untuk laporan keuangan yang tidak diaudit.

Pemahaman yang mendalam tentang peristiwa setelah tanggal pelaporan menjadi sangat penting karena beberapa alasan berikut.

a. Akuntabilitas dan Transparansi

Perlakuan yang tepat atas peristiwa setelah tanggal pelaporan membantu mewujudkan akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan pemerintah. Informasi yang lengkap dan akurat tentang peristiwa-peristiwa signifikan memungkinkan pemangku kepentingan membuat keputusan yang lebih baik.

b. Kualitas Informasi

Pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan yang tepat atas peristiwa setelah tanggal pelaporan meningkatkan kualitas informasi dalam laporan keuangan. Informasi menjadi lebih relevan dan andal karena mencerminkan realitas ekonomi yang sebenarnya.

c. Kelangsungan Usaha Entitas

PSAP 15 memberikan panduan penting terkait asumsi kelangsungan usaha entitas. Standar ini membantu entitas menilai apakah peristiwa setelah tanggal pelaporan mempengaruhi kemampuan entitas untuk melanjutkan operasinya secara berkelanjutan.

c, Dasar Pengambilan Keputusan

Informasi tentang peristiwa setelah tanggal pelaporan dapat menjadi pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan oleh berbagai pemangku kepentingan, termasuk dalam perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja.

Pokok Pengaturan PSAP 15

PSAP 15 merupakan standar akuntansi yang secara khusus mengatur perlakuan akuntansi untuk peristiwa yang terjadi setelah tanggal pelaporan hingga tanggal laporan keuangan pemerintah diotorisasi untuk terbit. Standar ini memiliki ruang lingkup yang mencakup seluruh entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan, baik di tingkat pemerintah pusat, pemerintah daerah, maupun laporan keuangan konsolidasian, dengan pengecualian untuk perusahaan negara/daerah.

Tujuan utama dari PSAP 15 dapat diuraikan menjadi tiga aspek penting, yaitu:

a. Memberikan Panduan Penyesuaian

PSAP 15 memberikan kerangka yang jelas tentang kapan sebuah entitas harus melakukan penyesuaian terhadap laporan keuangannya berdasarkan peristiwa yang terjadi setelah tanggal pelaporan. Panduan ini membantu entitas dalam membuat keputusan yang tepat terkait pengakuan dan pengukuran peristiwa-peristiwa tersebut.

b. Mengatur Pengungkapan

Standar ini mengatur bagaimana entitas harus mengungkapkan informasi terkait tanggal pengesahan laporan keuangan dan peristiwa-peristiwa yang terjadi setelah tanggal pelaporan. Pengungkapan yang tepat akan memastikan transparansi dan kelengkapan informasi bagi pengguna laporan keuangan.

d. Menjamin Kestinambungan Informasi

PSAP 15 membantu memastikan bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tetap relevan dan dapat diandalkan, meskipun terdapat peristiwa-peristiwa yang terjadi setelah tanggal pelaporan.

Beberapa pokok aturan dalam PSAP 15:

- a. Entitas harus mengidentifikasi semua peristiwa setelah tanggal pelaporan dan mengelompokkannya menjadi dua kategori, yaitu peristiwa penyesuai dan peristiwa nonpenyesuai. Peristiwa penyesuai merupakan peristiwa yang memberikan bukti atas kondisi yang ada pada tanggal pelaporan. Peristiwa ini membuktikan kondisi yang sebenarnya sudah ada pada tanggal pelaporan. Peristiwa ini seperti "menyingkap tabir" tentang fakta yang sebelumnya belum diketahui, sedangkan peristiwa nonpenyesuai merupakan peristiwa yang mengindikasikan kondisi yang timbul setelah tanggal pelaporan. Peristiwa ini adalah kejadian yang benar-benar baru, dan tidak ada kaitannya dengan kondisi pada tanggal pelaporan.
- b. Untuk peristiwa penyesuai, entitas harus menyesuaikan jumlah yang diakui dalam laporan keuangan agar mencerminkan peristiwa tersebut. Berikut ini beberapa contoh peristiwa penyesuai, antara lain:
 1. Penyelesaian atas putusan pengadilan yang telah bersifat final dan memiliki kekuatan hukum tetap setelah tanggal pelaporan yang memutuskan bahwa entitas memiliki kewajiban kini pada tanggal pelaporan. Entitas menyesuaikan nilai kewajiban yang terkait dengan penyelesaian putusan pengadilan tersebut setelah tidak ada upaya lainnya.
 2. Informasi yang diterima setelah tanggal pelaporan yang mengindikasikan adanya penurunan nilai piutang pada tanggal pelaporan, misalnya informasi daluwarsa pajak (kadaluwarsanya hak untuk melakukan penagihan pajak, termasuk bunga, denda, kenaikan, dan biaya penagihan pajak) dan kepailitan debitor yang terjadi setelah tanggal pelaporan keuangan yang mengindikasikan kemungkinan piutang tidak dapat ditagih, sehingga perlu disesuaikan.
 3. Ditetapkannya jumlah pendapatan berdasarkan informasi yang diperoleh dari entitas lain yang berwenang pada periode pelaporan setelah tanggal pelaporan.
 4. Ditemukannya kecurangan atau kesalahan yang mengakibatkan salah saji laporan keuangan.
 5. Pengesahan yang dilakukan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum terhadap transaksi belanja dan/atau pendapatan yang terjadi sebelum tanggal pelaporan.
 6. Hasil pemeriksaan BPK yang terbit setelah tanggal pelaporan keuangan atas perhitungan subsidi yang seharusnya diakui pemerintah.

- c. Untuk peristiwa nonpenyesuai, entitas tidak perlu mengubah jumlah yang diakui dalam laporan keuangan, cukup diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan berupa sifat peristiwa dan estimasi dampak keuangannya atau menyatakan bahwa estimasi tidak dapat dibuat. Contoh dari peristiwa nonpenyesuai, di antaranya:
1. Adanya bencana alam yang menyebabkan menurunnya nilai aset di antara tanggal pelaporan dan tanggal laporan keuangan diotorisasi untuk terbit. Penurunan nilai tersebut tidak berhubungan dengan kondisi aset pada tanggal laporan keuangan namun akan menggambarkan keadaan yang terjadi pada periode berikutnya.
 2. Pengumuman pembagian dividen yang dilakukan oleh Badan Usaha Milik Negara/Daerah setelah tanggal pelaporan.
- d. Entitas tidak boleh menyusun laporan keuangan atas dasar kelangsungan usaha jika terdapat peristiwa setelah tanggal pelaporan yang mengindikasikan bahwa asumsi kelangsungan usaha tidak lagi tepat.
- e. Tanggal otorisasi penerbitan laporan keuangan harus diungkapkan karena menentukan batas peristiwa setelah tanggal pelaporan yang perlu dipertimbangkan apakah termasuk peristiwa penyesuai atau peristiwa nonpenyesuai.
- f. PSAP ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai Tahun Anggaran 2021. Penerapan lebih dini disarankan berdasarkan kesiapan entitas.

C Petunjuk Teknis Akuntansi

Berikut adalah petunjuk teknis dalam mencatat dan mengungkapkan peristiwa setelah tanggal pelaporan berdasarkan PSAP 15, yaitu:

1. Identifikasi peristiwa
 - a. Periksa semua peristiwa yang terjadi setelah tanggal pelaporan hingga tanggal otorisasi penerbitan laporan keuangan.
 - b. Kelompokkan peristiwa menjadi peristiwa penyesuai dan peristiwa nonpenyesuai berdasarkan dampaknya terhadap laporan keuangan.
2. Perlakuan akuntansi untuk peristiwa penyesuai
 - a. Catat dampak keuangan peristiwa pada akun-akun yang terkait. Misalnya, penyesuaian cadangan piutang tak tertagih jika terdapat peristiwa kebangkrutan debitur setelah tanggal pelaporan.
 - b. Lakukan penyajian kembali angka komparatif jika diperlukan agar laporan keuangan mencerminkan peristiwa tersebut.

- c. Contoh, pada 31 Desember 20x3 Pemerintah ABC mencatat piutang sebesar Rp500 juta. Pada 15 Januari 20x4, diketahui bahwa salah satu debitur utama dinyatakan pailit. Nilai piutang dari debitur tersebut adalah Rp100 juta. Peristiwa kebangkrutan debitur ini terjadi setelah tanggal neraca, namun memberikan bukti atas kondisi piutang pada 31 Desember 20x3. Artinya pada 31 Desember 20x3, debitur tersebut sebenarnya sudah dalam kondisi kesulitan keuangan, hanya saja status resmi pailitnya baru keluar pada 15 Januari 20x4, sehingga laporan keuangan 20x3 harus disesuaikan untuk mencerminkan fakta ini.
3. Perlakuan akuntansi untuk peristiwa nonpenyesuai
 - a. Tidak perlu melakukan penyesuaian pada angka-angka dalam laporan keuangan.
 - b. Ungkapkan sifat peristiwa dan estimasi dampak keuangannya jika material. Misalnya, pengungkapan mengenai bencana alam yang terjadi setelah tanggal pelaporan.
 - c. Contoh, pada 31 Desember 20x3 Pemerintah ABC menyusun laporan keuangan. Pada 10 Februari 20x4, terjadi bencana alam di wilayah entitas yang mengakibatkan kerusakan aset tetap senilai Rp200 juta. Peristiwa bencana alam ini terjadi setelah tanggal pelaporan dan hanya mengindikasikan kondisi yang timbul setelah tanggal neraca, sehingga tidak perlu mengubah nilai aset di laporan keuangan 20x3 dan cukup diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
 4. Pengungkapan dalam laporan keuangan
 - a. Tanggal pelaporan dan tanggal otorisasi penerbitan laporan keuangan.

Jenis peristiwa setelah tanggal pelaporan dan dampaknya, baik peristiwa penyesuai maupun peristiwa nonpenyesuai.
 - b. Perubahan asumsi kelangsungan usaha jika ada peristiwa yang mengindikasikan bahwa asumsi tersebut tidak lagi tepat. Hal ini dapat dijelaskan sebagai berikut. Sebagai contoh, Pemerintah ABC menyusun laporan keuangannya pada 31 Desember 20x3, di mana terdapat peristiwa setelah tanggal pelaporan namun sebelum tanggal otorisasi penerbitan laporan keuangan berupa kebijakan penggabungan wilayah administratif antara Pemerintah ABC dengan Pemerintah DEF. Dampaknya perlu pertimbangan khusus dalam penyusunan laporan keuangan karena Pemerintah ABC sebagai entitas pelaporan keuangan akan bergabung dengan entitas lain, sehingga asumsi kelangsungan usaha tidak lagi tepat bagi Pemerintah ABC dalam menyusun laporan keuangan 20x3. Implikasi praktisnya, Pemerintah ABC harus:
 - ❖ Mengubah dasar penyusunan laporan keuangan.
 - ❖ Menggunakan nilai likuidasi untuk aset dan kewajiban.
 - ❖ Mengungkapkan rencana penghentian operasi atau pembubaran.
 - ❖ Menjelaskan dampak terhadap laporan keuangan.

BAB II

AKUNTANSI KONSESI JASA



AKUNTANSI KONSESI JASA

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Memahami latar belakang kerjasama pemerintah dengan swasta dalam konteks perjanjian konsesi jasa di Indonesia
- b. Mengidentifikasi dan menjelaskan komponen-komponen penting dalam perjanjian konsesi jasa untuk tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan
- c. Menganalisis ruang lingkup penerapan PSAP 16 dengan menggunakan kriteria identifikasi fitur utama perjanjian konsesi jasa
- d. Memahami kebijakan akuntansi terkait pengakuan dan pengukuran aset konsesi jasa, baik yang berasal dari pemberi konsesi maupun mitra
- e. Memahami kebijakan akuntansi untuk pengakuan dan pengukuran kewajiban yang timbul dari perjanjian konsesi jasa, termasuk skema kompensasi kewajiban keuangan dan pemberian hak konsesi

II. MATERI

- a. Latar Belakang dan Pendahuluan
- b. Ruang Lingkup
- c. Kebijakan Akuntansi

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan



Latar Belakang dan Pendahuluan

Pemerintah memiliki kewajiban untuk menyediakan layanan publik yang berkualitas kepada masyarakat. Namun, keterbatasan sumber daya dan keahlian seringkali menjadi kendala. Untuk mengatasi hal ini, pemerintah dapat melakukan kerja sama dengan pihak swasta melalui perjanjian konsesi jasa (*Service Concession Arrangement/SCA*).

Sejarah kerja sama pemerintah dan swasta di Indonesia mengalami evolusi regulasi yang signifikan. Sebelum tahun 2000, kerja sama ini dikenal dalam bentuk Bangun Guna Serah (BGS), *build-owned-operate* (BOO), dan pemberian konsesi, yang kemudian bertransformasi menjadi Kerja Sama Pemerintah dengan Badan Usaha (KPBU) melalui Perpres 67 Tahun 2005 dan selanjutnya diperbaharui dengan Perpres 38 Tahun 2015. Perpres tersebut kemudian menjadi landasan hukum penting yang mengatur skema pembiayaan KPBU dan implementasi strategi pemerintah dalam penyediaan layanan publik, sejalan dengan UU Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik.

Perkembangan regulasi ini juga mencakup aspek akuntansi dan pelaporan keuangan. Sementara itu, sektor swasta telah memiliki panduan melalui ISAK 16, sehingga Pemerintah sebagai pemberi konsesi memiliki kebutuhan untuk memiliki pengaturan dalam standar tersendiri. Hal ini mendorong Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) untuk menerbitkan PSAP 16 melalui PMK Nomor 84 Tahun 2021 yang berlaku efektif sejak 1 Januari 2022. PSAP ini memberikan kerangka akuntansi yang komprehensif bagi Pemerintah dalam mencatat dan melaporkan transaksi terkait perjanjian konsesi jasa.

Beberapa definisi penting yang digunakan dalam PSAP ini sebagai berikut.



Perjanjian Konsesi Jasa adalah perjanjian mengikat antara pemberi konsesi (pemerintah) dengan mitra di mana:

- ❖ Mitra menggunakan aset konsesi jasa untuk menyediakan jasa layanan publik atas nama pemberi konsesi selama jangka waktu tertentu;
- ❖ Mitra berhak memperoleh imbalan atas jasanya;
- ❖ Pemberi konsesi mengendalikan/mengatur jasa layanan publik yang harus disediakan.



Aset Konsesi Jasa adalah aset yang digunakan untuk menyediakan jasa layanan publik atas nama pemberi konsesi dalam suatu perjanjian konsesi jasa, dapat berupa:

- ❖ Aset yang disediakan mitra, yang:
 - ✿ dibangun, dikembangkan, atau diperoleh dari pihak lain; atau
 - ✿ merupakan aset yang dimiliki oleh mitra;

- ❖ Aset yang disediakan pemberi konsesi, yang
 - ☀ merupakan aset yang dimiliki oleh pemberi konsesi; atau
 - ☀ merupakan peningkatan aset pemberi konsesi.
- 3 Pemberi Konsesi adalah entitas akuntansi/pelaporan pemerintah pusat atau pemerintah daerah yang memberikan hak penggunaan aset konsesi jasa kepada mitra.
- 4 Mitra adalah operator berbentuk badan usaha yang bekerjasama dengan pemerintah selaku pemberi konsesi melalui perjanjian konsesi jasa. Mitra ini mengoperasikan aset (seperti jalan tol, bandara, atau pelabuhan) untuk memberikan jasa layanan publik kepada masyarakat, namun kendali atas aset tersebut tetap berada di tangan pemberi konsesi.

b Ruang Lingkup

PSAP 16 mengatur akuntansi untuk perjanjian konsesi jasa dari perspektif pemberi konsesi yaitu entitas akuntansi pemerintah pusat atau pemerintah daerah. Entitas akuntansi tersebut merupakan unit organisasi yang memperoleh penugasan menatausahakan transaksi yang timbul dari perjanjian konsesi jasa. Dalam peraturan dan beberapa perjanjian terkait dengan KPBU, pihak pertama selaku pemberi konsesi dikenal dengan istilah Penanggung Jawab Proyek Kerjasama (PJPK). Di sisi lain, pihak kedua dalam perjanjian konsesi jasa merupakan mitra dan tidak menggunakan PSAP 16, karena mengacu pada ISAK 16.

Karakteristik perjanjian konsesi jasa adalah penyediaan jasa pelayanan publik dan aset konsesi jasa yang dikendalikan oleh dan/atau atas nama pemberi konsesi, sehingga jika perjanjian tidak terkait kedua hal tersebut, maka perjanjian tersebut tidak masuk dalam ruang lingkup substansi perjanjian konsesi jasa dan bukan secara komprehensif masuk dalam PSAP ini. Sebagai contoh kontrak alih daya, kontrak jasa atau privatisasi.

Panduan umum yang dapat digunakan untuk menentukan apakah suatu perjanjian/kontrak individual kerja sama Pemerintah dengan melibatkan swasta/badan usaha/mitra memenuhi definisi dan ruang lingkup perjanjian konsesi jasa, dapat dilihat dari daftar pertanyaan berikut.

Tabel 11. Panduan Umum Perjanjian/Kontrak

No	Identifikasi Fitur Utama Perjanjian/Kontrak	Kondisi	
		Ya	Tidak
1	Apakah pemberi konsesi jasa adalah entitas Pemerintah?		
2	Apakah swasta/badan usaha/mitra bertanggung jawab untuk setidaknya beberapa pengelolaan aset konsesi jasa dan penyediaan jasa pelayanan publik terkait dan tidak hanya bertindak sebagai agen atas nama pemberi konsesi?		

No	Identifikasi Fitur Utama Perjanjian/Kontrak	Kondisi	
		Ya	Tidak
3	Apakah Pemerintah mengendalikan atau meregulasi jasa pelayanan publik yang harus diberikan oleh mitra dengan menggunakan aset konsesi jasa, kepada siapa jasa harus diberikan, dan berapa harga/tarifnya?		
4	Apakah mitra wajib menyerahkan aset konsesi jasa menjadi Barang Milik Negara kepada PJPk dalam kondisi tertentu sesuai dengan perjanjian pada akhir periode perjanjian, baik dengan disertai sedikit atau tanpa pembayaran imbalan tambahan, terlepas dari pihak mana yang awalnya membiayainya?		
5	Apakah ada pengaturan mengikat yang menetapkan standar kinerja, mekanisme penyesuaian tarif, dan pengaturan untuk menengahi perselisihan?		

Jika semua fitur utama yang ada dalam daftar pertanyaan di atas terpenuhi (dijawab "Ya"), maka perjanjian kerja sama antara Pemerintah dengan pihak swasta tersebut mengikuti aturan PSAP 16. Namun, jika ada fitur utama yang tidak terpenuhi, maka perjanjian tersebut harus mengikuti PSAP atau kebijakan akuntansi pemerintah pusat yang sesuai dengan karakteristik perjanjian kerja sama tersebut. Perlu digarisbawahi bahwa kasus khusus seperti kerjasama KPBU berdasarkan Perpres 38 Tahun 2015, perlu diperiksa lebih detail apakah sudah sesuai dengan PSAP 16, mengingat KPBU bisa melibatkan berbagai pihak seperti Menteri, Kepala Lembaga, Kepala Daerah, atau BUMN/D. Dengan memperhatikan ruang lingkup PSAP 16, maka hanya perjanjian KPBU dengan entitas pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah saja selaku PJPk yang memenuhi syarat untuk mengikuti aturan PSAP 16.

Berkenaan dengan pengaturan tarif atau harga, unit Pemerintah selaku pemberi konsesi tidak memiliki kewajiban untuk melakukan kontrol secara penuh, namun yang perlu digarisbawahi adalah mekanisme pengaturan harga. Sebagai contoh, jika pihak swasta diberi kebebasan menentukan harga tetapi ada aturan bahwa keuntungan berlebih harus dikembalikan kepada pemberi konsesi, maka hal ini sudah dianggap sebagai bentuk pengendalian tarif.

Untuk pengaturan tarif atau harga, pemberi konsesi tidak harus mengontrol secara penuh. Yang terpenting adalah adanya mekanisme pengaturan harga, baik oleh pemberi konsesi sendiri melalui perjanjian konsesi jasa tersebut atau melalui regulator pihak ketiga yang mengatur entitas lain yang beroperasi di industri atau sektor yang sama (misalnya, rumah sakit, sekolah, atau universitas) dengan pemberi konsesi (misalnya dengan mekanisme pembatasan). Sebagai contoh, jika pihak swasta diberi kebebasan menentukan harga tetapi ada aturan bahwa keuntungan berlebih harus dikembalikan kepada pemberi konsesi, maka hal ini sudah dianggap sebagai bentuk pengendalian tarif.



Kebijakan Akuntansi

Secara garis besar, kebijakan akuntansi yang diatur dalam PSAP 16 terdiri atas pengakuan, pengukuran dan penyajian aset, serta pengakuan, pengukuran, dan penyajian kewajiban, kebijakan retrospektif, dan pengungkapan terkait perjanjian konsesi jasa yang dapat dijabarkan sebagai berikut:

1. Pengakuan dan Pengukuran Aset Konsesi Jasa

a. Pengakuan dan Pengukuran Awal

● Aset konsesi jasa yang disediakan oleh pemberi konsesi

Aset konsesi jasa yang dimiliki pemberi konsesi merupakan BMN yang diakui berdasarkan dokumen kerja sama pemanfaatan infrastruktur atau dokumen sejenis yang mengatur pemanfaatan aset dalam perjanjian konsesi jasa. Dalam prosesnya, pemberi konsesi akan mereklasifikasi aset yang dikuasainya menjadi aset konsesi jasa, dengan pengukuran nilai berdasarkan nilai tercatat pada saat reklasifikasi dilakukan.

● Aset konsesi jasa yang berasal dari mitra

Aset dari mitra diakui sebagai aset konsesi jasa berdasarkan dokumen perjanjian kerja sama, berita acara, atau dokumen sejenis yang memuat laporan progres dan penyelesaian konstruksi untuk operasional layanan publik. Nilai aset tersebut ditentukan berdasarkan asersi manajemen pihak mitra yang dapat dipercaya oleh pemberi konsesi, yang mencerminkan akumulasi pendapatan konstruksi dari awal progres hingga aset siap beroperasi. Dalam proses pengakuan awal, pemberi konsesi dapat mencatat aset konsesi jasa pada nilai wajarnya dengan mengandalkan asersi manajemen mitra yang didukung dokumen resmi seperti perjanjian kerja sama, laporan progres konstruksi, berita acara serah terima operasi, atau dokumen sejenis lainnya. Aset konsesi jasa yang berasal dari mitra tidak berstatus sebagai BMN/D selama masa konsesi.

● Penyajian Nilai Awal Perolehan Aset Konsesi Jasa

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

ii. Aset Konsesi Jasa disajikan sebagai pos tersendiri dalam Aset Tetap di Neraca dengan dua pertimbangan utama. Pertama, aset yang disediakan oleh mitra telah memenuhi kriteria aset tetap sesuai dengan definisi dalam paragraf 4 PSAP 07. Kedua, penggabungan penyajian aset konsesi jasa, baik yang berasal dari mitra maupun pemberi konsesi dalam satu klasifikasi, bertujuan memberikan informasi yang menyeluruh tentang total nilai aset konsesi jasa dalam laporan keuangan.

iii. Berkaitan dengan aset komposit (kumpulan aset yang membentuk satu aset infrastruktur yang secara khusus digunakan dalam penyediaan jasa pelayanan publik sesuai pengaturan yang mengikat dalam perjanjian konsesi jasa), jika secara karakteristik aset komposit yang disediakan oleh mitra sesuai dengan perjanjian konsesi jasa berupa aset tak berwujud, maka aset konsesi jasa yang demikian disajikan sebagai klasifikasi aset konsesi jasa di Neraca dalam pos Aset Tak Berwujud.

● **Perlakuan Aset Konsesi Jasa Setelah Awal Perolehan**

Dalam perjanjian konsesi jasa, terdapat dua jenis perlakuan penyusutan aset yang berbeda. Untuk aset yang dipartisipasikan oleh pemberi konsesi, penyusutan mengikuti ketentuan pengelolaan BMN. Sementara itu, aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra menggunakan metode penyusutan/amortisasi garis lurus selama masa konsesi, kecuali untuk komponen tanah yang tidak disusutkan. Khusus untuk aset konsesi jasa yang masih dalam tahap konstruksi, tidak dilakukan penyusutan dan nilainya disajikan sebesar nilai wajar aset dalam pengerjaan.

● **Berakhirnya Masa Konsesi**

Pada akhir masa konsesi, terdapat dua proses reklasifikasi aset konsesi jasa menjadi BMN/BMD. Pertama, aset yang berasal dari pemberi konsesi direklasifikasi dari pos aset konsesi jasa partisipasi pemerintah ke dalam klasifikasi pos aset tetap BMN/BMD sesuai jenisnya masing-masing. Kedua, aset yang disediakan oleh mitra diserahkan kepada pemerintah atau pemberi konsesi untuk diubah status kepemilikannya menjadi BMN/BMD. Kedua jenis aset tersebut diukur menggunakan nilai tercatatnya pada saat reklasifikasi.

2. Pengakuan dan Pengukuran Kewajiban atas Perolehan Aset Konsesi Jasa

a. Pengakuan dan Pengukuran Awal

● Pemberi konsesi mengakui kewajiban berupa kompensasi pada saat mengakui aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra. Kewajiban yang diakui sehubungan pengakuan perolehan awal aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra merupakan bentuk pertukaran atas aset konsesi jasa.

● Pemberi konsesi memberikan kompensasi kepada mitra untuk aset konsesi jasa dan penyediaan jasa layanan publik berupa:

- i. Pembayaran secara kas kepada mitra atau disebut skema kompensasi kewajiban keuangan;
- ii. Pemberian hak kepada mitra untuk memperoleh pendapatan dari pihak ketiga pengguna aset konsesi jasa dan/atau pemberian akses kepada mitra untuk menggunakan aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan, atau disebut skema kompensasi pemberian hak usaha kepada mitra atau pemberian hak konsesi; atau
- iii. Kombinasi skema kompensasi kewajiban keuangan dan skema kompensasi pemberian hak konsesi.

- Pengakuan kewajiban sebagaimana dimaksud pada awalnya diukur sebesar nilai yang sama dengan awal perolehan nilai aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra, kemudian disesuaikan jika ada nilai imbalan yang dialihkan (misal kas) dari entitas pemerintah kepada mitra, atau dari mitra kepada entitas pemerintah.
- Pemberi konsesi menyajikan kewajiban tersebut baik sebagai kewajiban keuangan (karakteristik skema kompensasi kewajiban keuangan) maupun sebagai pendapatan tangguhan (karakteristik skema kompensasi pemberian hak ukonsesi) dan disajikan di Neraca pada pos Kewajiban Jangka Panjang.

b. Perlakuan Kewajiban Setelah Awal Perolehan Aset Konsesi Jasa

- Skema Kompensasi Kewajiban Keuangan
 - i. pemberi konsesi mengalokasikan pembayaran kepada mitra sebagai kompensasi terhadap ketersediaan aset konsesi jasa, ketersediaan jasa layanan publik, dan biaya keuangan.
 - ii. Penentuan besaran bagian amortisasi kewajiban konsesi jasa sebagai kompensasi terhadap ketersediaan aset konsesi jasa (sehingga mengurangi nilai *outstanding* kewajiban – kewajiban keuangan), bagian tagihan atas ketersediaan layanan publik (beban biaya layanan), dan bagian tagihan atas biaya keuangan (beban biaya keuangan) dalam alokasi pembayaran tersebut dapat merujuk kepada perjanjian konsesi jasa apabila ditentukan secara eksplisit.
 - iii. Jika pembagian komposisi besaran bagian tagihan tidak disajikan secara eksplisit dalam perjanjian, maka dapat dilakukan perhitungan estimasi alokasi belanja barang yang tersusun nilainya berdasarkan tiga komponen tagihan pembayaran. Estimasi alokasi belanja barang tersebut disusun berdasarkan asersi manajemen yang didukung dengan informasi yang memadai.
- Skema Kompensasi Pemberian Hak Konsesi
 - i. pemberi konsesi memberikan hak akses kepada mitra untuk menggunakan aset konsesi jasa atau mengelola aset selain aset konsesi jasa guna mendapatkan penerimaan sebagai kompensasi terhadap ketersediaan aset konsesi jasa dan jasa pelayanan publik. Dengan demikian pemberi konsesi tidak memiliki tanggungan kewajiban untuk membayar kas atau aset keuangan lain kepada mitra atas ketersediaan aset konsesi jasa. Dalam hal ini atas penyediaan aset konsesi jasa oleh mitra, pemberi konsesi mengakui bagian atas pendapatan yang belum terealisasi atau yang masih ditangguhkan sebagai kewajiban.

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

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

3. Retrospektif Terkait Akuntansi Perjanjian Konsesi Jasa

- Terhadap aset yang disediakan pemberi konsesi dan teridentifikasi sebagai BMN/BMD serta memenuhi kondisi pengakuan aset konsesi jasa sesuai dengan perjanjian konsesi jasa, maka pemberi konsesi melakukan reklasifikasi BMN/BMD tersebut sebagai BMN/BMD aset konsesi jasa menggunakan nilai tercatat aset BMN/BMD tersebut.
- Terhadap aset yang disediakan oleh mitra dan memenuhi kondisi pengakuan aset konsesi jasa sesuai dengan perjanjian konsesi jasa, maka pemberi konsesi mengakui aset konsesi jasa secara retrospektif yang berdampak kumulatif mulai periode yang paling memungkinkan, dan diukur menggunakan model biaya atas perolehan nilai konstruksi aset konsesi jasa yang diteruskan pada tanggal penerapan awal bersama-sama dengan akumulasi penyusutan atau akumulasi amortisasi asetnya.
- Dampak kumulatif atas awal pengakuan aset konsesi jasa yang disediakan mitra secara retrospektif dicatat sebagai penyesuaian pada saldo awal perubahan ekuitas pada tanggal penerapan atau pengakuan pertama kalinya.
- Hal yang sama diberlakukan terhadap dampak kumulatif atas awal pengakuan kewajiban yang timbul atas pengakuan aset konsesi jasa yang disediakan oleh mitra, dan teknis kebijakan akuntansi atas amortisasi kewajiban memperhatikan masing-masing karakteristik skema kompensasi yang diatur dalam perjanjian.

4. Pengungkapan

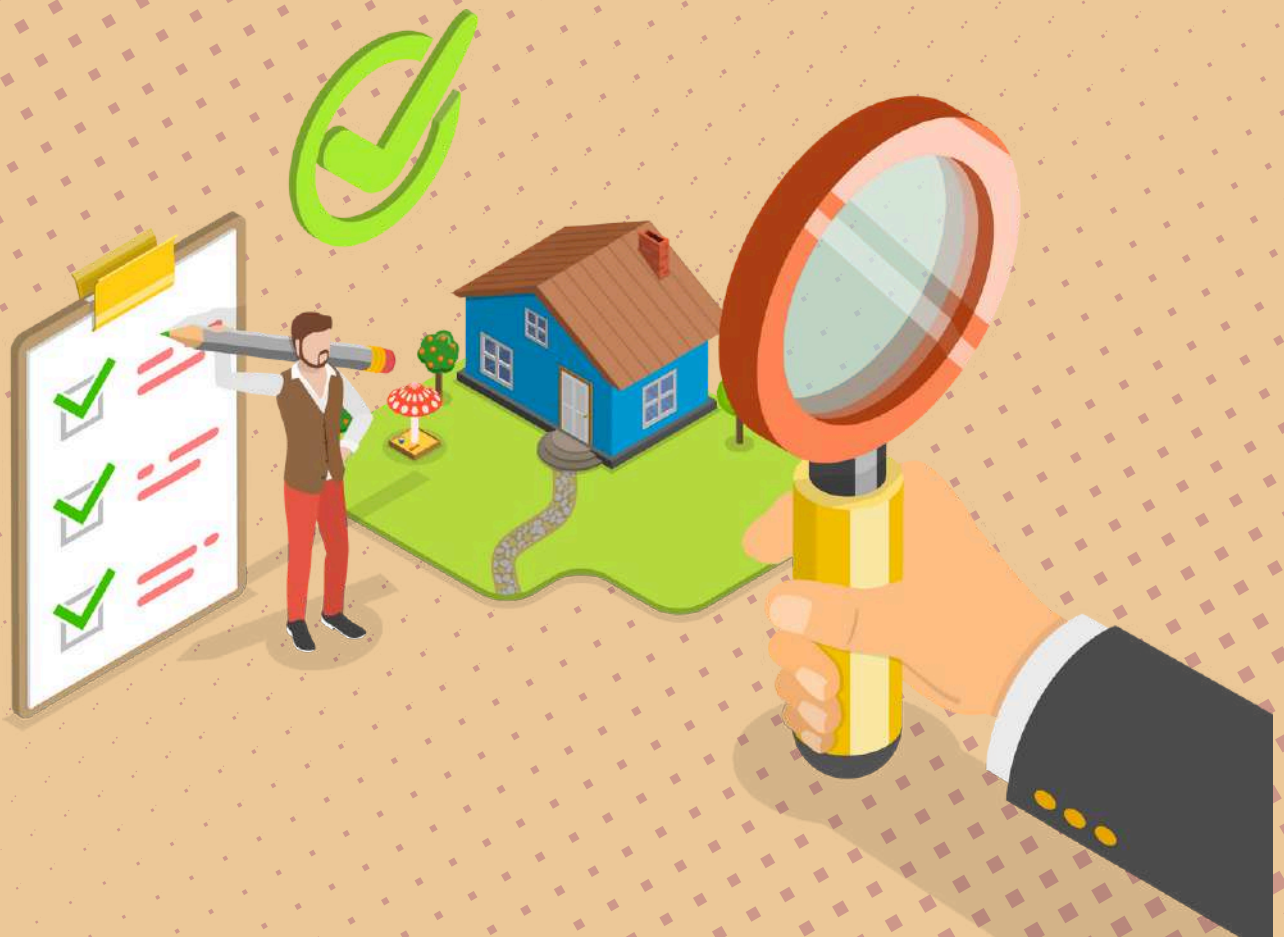
Penyajian aset konsesi jasa dalam pos Aset Tetap/Aset Tak Berwujud di Neraca diungkapkan secara memadai di Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) untuk informasi yang berkaitan dengan perjanjian konsesi jasa, antara lain:

- deskripsi perjanjian, kontrak, atau perikatan yang dipersamakan sehubungan perjanjian konsesi jasa;
- ketentuan yang signifikan dalam perjanjian konsesi jasa yang dapat memengaruhi jumlah atau nilai, periode waktu, dan kepastian aliran kas di masa depan (misalnya masa konsesi, tanggal penentuan ulang harga/tarif, dan dasar penentuan ulang harga/tarif atau negosiasi ulang).

- sifat dan tingkat (misalnya kuantitas, jangka waktu, atau nilai) dari:
 - ↳ hak untuk menggunakan aset yang ditentukan;
 - ↳ hak yang mengharuskan mitra menyediakan jasa publik yang ditentukan dalam pelaksanaan perjanjian konsesi jasa;
 - ↳ nilai buku aset konsesi jasa yang masih diakui pada tanggal laporan keuangan, termasuk aset milik pemberi konsesi yang direklasifikasi sebagai aset konsesi jasa;
 - ↳ hak untuk menerima aset yang ditentukan di akhir masa perjanjian konsesi jasa;
 - ↳ opsi pembaharuan atau perpanjangan dan penghentian operasi konsesi jasa;
 - ↳ ketentuan hak dan tanggung jawab lainnya, misalnya perbaikan besar komponen utama aset konsesi jasa (*overhaul*);
 - ↳ ketentuan pemberian ijin atau akses bagi mitra terhadap aset konsesi jasa atau aset selain aset konsesi jasa guna memperoleh pendapatan; dan
- perubahan dalam perjanjian konsesi jasa yang terjadi pada periode laporan keuangan tahun berjalan.

BAB III

AKUNTANSI PROPERTI INVESTASI



AKUNTANSI PROPERTI INVESTASI

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Memahami konsep dan karakteristik properti investasi dalam sektor pemerintahan
- b. Memahami titik pengakuan dan pengukuran properti investasi sesuai standar akuntansi yang berlaku
- c. Memahami penyajian dan pengungkapan properti investasi dalam laporan keuangan
- d. Menganalisis proses reklasifikasi properti investasi dan dampaknya
- e. Menjelaskan prosedur pelepasan properti investasi serta pencatatannya

II. MATERI

- a. Pendahuluan
- b. Konsep Dasar Properti Investasi
- c. Karakteristik Properti Investasi
- d. Pengakuan Properti Investasi
- e. Pengukuran Properti Investasi
- f. Penyajian Properti Investasi
- g. Reklasifikasi Properti Investasi
- h. Pengungkapan Properti Investasi
- i. Pelepasan Properti Investasi

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi

a Pendahuluan

Praktik Properti Investasi pada sektor privat lebih umum digunakan karena karakteristik entitas yang *profit-oriented*, tetapi saat ini sektor pemerintahan juga membutuhkan pengaturan dalam standar untuk mengakomodir praktik tersebut. Properti investasi pada sektor pemerintahan berkaitan dengan pengelolaan BMN/BMD. Properti investasi mencakup tanah dan/atau bangunan yang dimiliki pemerintah pusat atau daerah untuk tujuan komersial atau peningkatan nilai ekonomi, bukan untuk mendukung kegiatan operasional. Dengan meningkatnya fokus pada akuntabilitas dan transparansi dalam pelaporan keuangan, pengelolaan properti investasi menjadi prioritas strategis bagi entitas pemerintahan. Buku ini memberikan panduan menyeluruh tentang definisi, karakteristik, pengakuan, pengukuran, penyajian, reklasifikasi, hingga pengungkapan properti investasi.

b Konsep Dasar Properti Investasi

a. Definisi

Properti investasi adalah tanah atau bangunan (atau bagian dari bangunan, atau keduanya) yang dimiliki untuk menghasilkan sewa, atau untuk peningkatan nilai investasi, atau keduanya, dan tidak digunakan dalam aktivitas operasional entitas pemerintah.

Properti investasi dalam konteks akuntansi pemerintahan tidak mencakup properti yang digunakan untuk kepentingan umum seperti gedung perkantoran, sekolah, rumah sakit, atau fasilitas umum lainnya. Properti ini harus memiliki potensi untuk menghasilkan manfaat ekonomi yang terukur.

b. Contoh

- ↳ Sebuah tanah kosong yang dikelola oleh pemerintah untuk dijual di masa depan dengan nilai yang lebih tinggi.
- ↳ Bangunan yang disewakan kepada pihak ketiga untuk tujuan komersial.
- ↳ Bangunan yang tidak digunakan oleh pemerintah tetapi disiapkan untuk disewakan.

c. Properti yang Tidak Termasuk Properti Investasi

- ↳ Properti yang digunakan langsung untuk layanan pemerintah.
- ↳ Properti yang digunakan untuk keperluan sosial atau umum tanpa tujuan ekonomi.
- ↳ Properti yang dimiliki oleh pemerintah tetapi dihibahkan atau disediakan untuk penggunaan masyarakat secara gratis.

d. Tujuan

Properti Investasi dikelola untuk

- ↳ Mendukung penerimaan negara melalui sewa atau penjualan aset.
- ↳ Menjaga nilai aset negara dengan mengoptimalkan penggunaan properti yang tidak terpakai.
- ↳ Mengidentifikasi potensi investasi dari aset negara yang dimiliki.

C

Karakteristik Properti Investasi

BMN/BMD dapat diklasifikasikan sebagai properti investasi jika memenuhi karakteristik berikut:

a. Manfaat Ekonomi dan Sosial

Properti tersebut memberikan manfaat ekonomi berupa penerimaan sewa atau peningkatan nilai properti di masa depan. Selain itu, properti dapat memberikan manfaat sosial secara tidak langsung.

b. Tidak Digunakan Secara Operasional

Properti investasi tidak digunakan untuk aktivitas operasional pemerintah seperti penyediaan layanan kesehatan, pendidikan, atau administrasi.

c. Dapat Diukur dengan Andal

Properti investasi harus dapat dinilai baik dari segi biaya perolehan maupun nilai wajarnya.

d. Kepemilikan yang Sah

Properti investasi harus memiliki dokumen kepemilikan yang sah seperti sertifikat tanah, kontrak pengelolaan, atau dokumen lainnya.

e. Potensi untuk Reklasifikasi

Properti investasi dapat direklasifikasi menjadi aset tetap atau sebaliknya tergantung pada perubahan penggunaan.

d

Pengakuan Properti Investasi

● Kriteria Pengakuan

Properti investasi diakui sebagai aset jika memenuhi dua kriteria berikut:

- a. Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa depan akan mengalir kepada pemerintah.
- b. Biaya perolehan atau nilai wajar dapat diukur dengan andal.

● Timing Pengakuan Properti

- a. Saat properti diperoleh melalui pembelian, hibah, atau transfer.
- b. Ketika properti selesai dibangun dan siap digunakan untuk tujuan investasi.
- c. Jika properti awalnya digunakan sebagai aset tetap tetapi fungsinya berubah menjadi investasi.

● Prosedur Pengakuan

- a. Identifikasi properti yang memenuhi kriteria sebagai properti investasi.
- b. Melakukan penilaian awal berdasarkan harga perolehan atau nilai wajar.
- c. Mencatat properti tersebut ke dalam neraca pada akun properti investasi.



Pengukuran Properti Investasi

Pengukuran Awal

Pada saat pengakuan awal, properti investasi diukur sebesar:

1. Harga Perolehan
Termasuk harga beli, biaya legal, pajak, dan biaya lain yang langsung terkait.
2. Nilai Wajar
Jika diperoleh melalui hibah atau transfer, properti diukur sebesar nilai wajar pada saat perolehan.

Pengukuran Setelah Pengakuan

Setelah pengakuan awal, pengukuran properti investasi dilakukan dengan dua metode:

1. Metode Biaya
Properti diukur pada harga perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan rugi penurunan nilai.
2. Metode Nilai Wajar
Properti diukur pada nilai wajar tanpa penyusutan. Selisih antara nilai wajar awal dan akhir periode dilaporkan sebagai keuntungan atau kerugian.

Faktor yang Mempengaruhi Pengukuran

1. Fluktuasi pasar properti.
2. Perubahan kebijakan akuntansi.
3. Revaluasi aset.



Penyajian Properti Investasi

a. Penyajian di Neraca

Properti investasi disajikan sebagai aset non-lancar dan dicatat dalam kategori tersendiri.

b. Pengungkapan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Properti investasi harus dijelaskan secara rinci di CaLK, termasuk:

1. Kebijakan pengukuran yang digunakan.
2. Perubahan nilai properti akibat revaluasi atau reklasifikasi.
3. Aset yang direklasifikasi dari atau ke properti investasi.

c. Contoh Penyajian di Neraca

1. Properti Investasi: Rp 10.000.000.000
2. Akumulasi Penyusutan: Rp 2.000.000.000
3. Nilai Tercatat Bersih: Rp 8.000.000.000

g

Reklasifikasi Properti Investasi

- **Properti investasi dapat direklasifikasi ketika:**
 - a. Digunakan untuk tujuan operasional pemerintah.
 - b. Tidak lagi memenuhi kriteria sebagai properti investasi.
 - c. Dialihkan ke pihak ketiga untuk digunakan sebagai properti investasi.
- **Proses Reklasifikasi**
 - a. Identifikasi perubahan fungsi properti.
 - b. Penyesuaian nilai tercatat sesuai dengan kondisi terakhir.
 - c. Mencatat reklasifikasi pada periode berjalan.
- **Contoh Reklasifikasi**
 - a. Dari properti investasi ke aset tetap: Sebuah gedung yang sebelumnya disewakan kini digunakan sebagai kantor pemerintah.
 - b. Dari aset tetap ke properti investasi: Sebuah lahan kosong yang sebelumnya tidak produktif kini disewakan.

h

Pengungkapan Properti Investasi

Pengungkapan dalam laporan keuangan mencakup:

- a. Informasi tentang metode pengukuran yang digunakan.
- b. Nilai tercatat awal dan akhir properti investasi.
- c. Informasi tentang revaluasi, reklasifikasi, atau penghentian pengakuan.

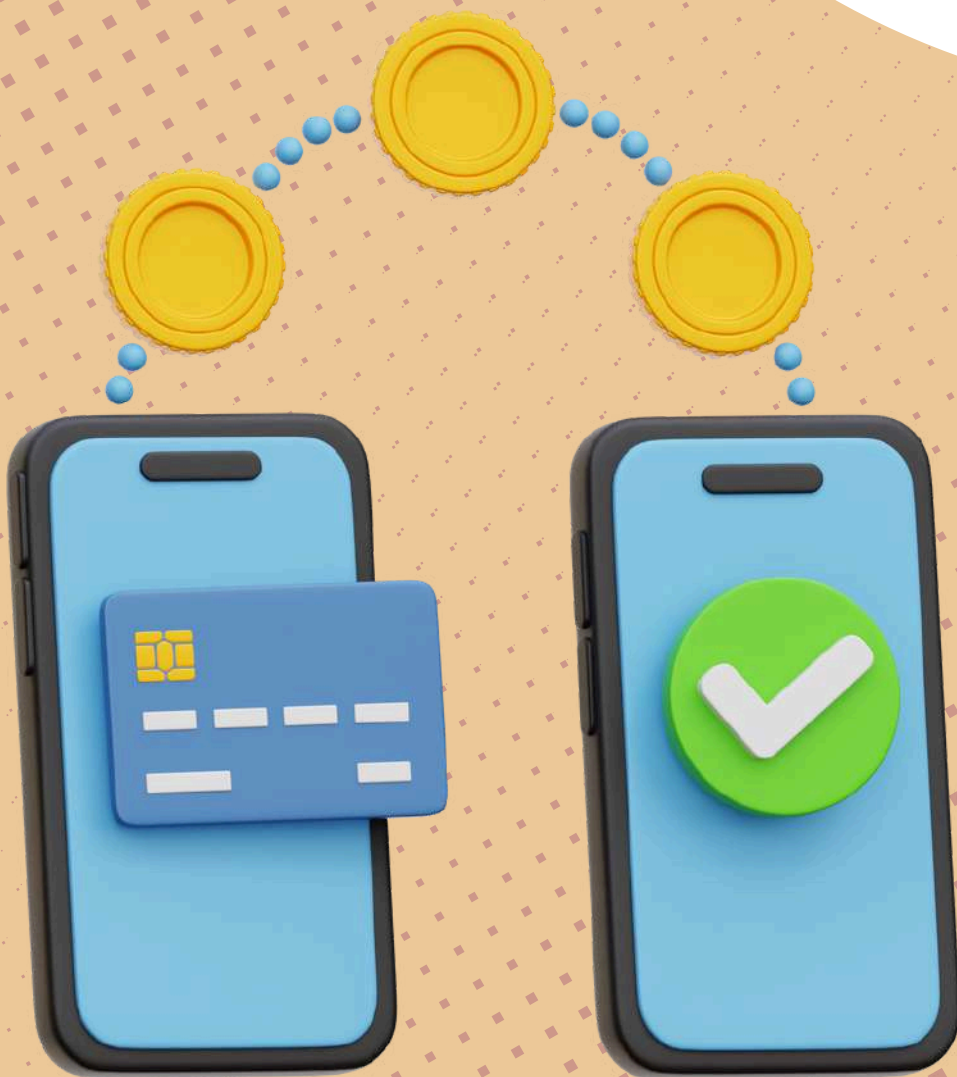
i

Pelepasan Properti Investasi

Properti investasi dilepas pada saat dijual kepada pihak lain dan/atau saat properti tidak lagi memiliki manfaat ekonomi. Berdasarkan transaksi pelepasan tersebut, satker mencatat selisih antara nilai tercatat dengan harga jual untuk diakui sebagai keuntungan atau kerugian.

BAB IV

PENDAPATAN DARI TRANSAKSI NON- PERTUKARAN



PENDAPATAN DARI TRANSAKSI NONPERTUKARAN

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Menjelaskan latar belakang dan definisi pendapatan dari transaksi nonpertukaran.
- b. Memahami pengaturan PSAP 18 tentang pendapatan dari transaksi nonpertukaran.
- c. Memahami pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan pendapatan dari transaksi nonpertukaran.

II. MATERI

- a. Latar Belakang dan Definisi
- b. Pengaturan PSAP 18

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi



Latar Belakang dan Definisi

Sebagian besar pendapatan Pemerintah berasal dari transaksi nonpertukaran, yakni pendapatan yang diperoleh dari wajib pajak, wajib bayar, dan donor tanpa adanya pemberian sumber daya yang memiliki nilai yang kurang lebih sama. Transaksi nonpertukaran utamanya berasal dari perpajakan dan transfer (kas dan nonkas). Adapun transfer tersebut meliputi transfer antar entitas pemerintahan, hibah, penghapusan utang, denda, bantuan, sumbangan dan hadiah, dan selisih antara harga transaksi (hasil pinjaman) dengan nilai wajar pinjaman atas pinjaman lunak. Dalam rangka menjaga prinsip akuntansi pemerintahan berbasis akrual, maka disusun Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 18 tentang Pendapatan dari Transaksi Nonpertukaran. PSAP tersebut diterbitkan pada tahun 2024 melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 122 Tahun 2024 dan berlaku efektif sejak tahun anggaran 2026.

Transaksi Nonpertukaran

Secara umum jenis transaksi Pemerintah dapat dibedakan menjadi transaksi pertukaran dan transaksi nonpertukaran. Transaksi pertukaran terjadi ketika suatu entitas menerima aset atau jasa dan secara langsung memberikan penggantian kepada pihak lain yang memiliki nilai yang kurang lebih sama. Sementara itu, transaksi nonpertukaran didefinisikan sebagai transaksi di mana entitas menerima sesuatu dari entitas lain tanpa memberikan sumber daya yang memiliki nilai yang kurang lebih sama. Sebagai contoh, wajib pajak membayar pajak karena undang-undang mewajibkannya membayar pajak. Di sisi lain, pemerintah akan menyediakan berbagai macam layanan publik yang tidak berkaitan langsung dengan pembayaran pajak yang dilakukan wajib pajak. Secara umum, transaksi nonpertukaran Pemerintah terdiri dari perpajakan dan transfer dengan rincian jenisnya sebagai berikut:

1. Perpajakan, berupa:

- Pajak penghasilan
- Pajak pertambahan nilai
- Pajak bumi dan bangunan
- Cukai
- Retribusi

2. Transfer, berupa:

- Transfer antar pemerintahan
- Penghapusan utang
- Denda
- Hadiah/sumbangan
- Hibah barang/jasa
- Pinjaman lunak

Jika terdapat transaksi yang tidak secara jelas dikategorikan sebagai transaksi pertukaran atau transaksi nonpertukaran, perlu ditentukan substansi transaksi untuk memperjelas jenis transaksi tersebut. Dibutuhkan pertimbangan profesional untuk menentukan jenis transaksi, apakah dikelompokkan sebagai transaksi pertukaran atau transaksi nonpertukaran. Jika tidak dimungkinkan untuk membedakannya, transaksi tersebut diperlakukan sebagai transaksi nonpertukaran. Sebagai tambahan, entitas mungkin menerima diskon harga, diskon jumlah atau kuantitas, atau pengurangan lain atas harga jual aset. Pengurangan harga tersebut tidak diartikan bahwa transaksi tersebut merupakan transaksi nonpertukaran.

Pendapatan

Pendapatan terdiri dari aliran masuk bruto manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang diterima atau yang akan diterima oleh entitas, yang menggambarkan adanya kenaikan aset bersih/ekuitas. Biaya sehubungan dengan perolehan pendapatan yang berasal dari transaksi nonpertukaran merupakan biaya transaksi. Biaya transaksi diakui secara terpisah dari perolehan pendapatan yang berasal dari pengalihan aset tersebut.

Aset yang Ditransfer

Aset mungkin ditransfer dengan harapan dan pemahaman bahwa aset tersebut akan digunakan dengan cara tertentu dan karenanya entitas penerima akan melakukan aktivitas atau kegiatan dengan cara tertentu.

Ketentuan terkait aset yang ditransfer, meliputi:

1. Aset akan digunakan dengan cara tertentu sesuai yang ditetapkan entitas yang mentransfer aset.
2. Ketentuan dapat berupa persyaratan atau pembatasan.
3. Ketentuan dapat dilaksanakan melalui suatu pengaturan atau pembuatan prosedur.
4. Suatu ketentuan tidak menimbulkan kewajiban konstruktif.

Persyaratan atas aset yang ditransfer, menyatakan bahwa:

1. Entitas akan menggunakan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa sesuai persyaratan atau entitas akan mengembalikan kepada entitas yang mentransfer aset jika tidak dapat memenuhi persyaratan.
2. Ketika entitas mengakui aset, entitas juga mengakui adanya kewajiban sesuai persyaratan yang ditetapkan.

Pembatasan aset yang ditransfer, mencakup:

1. Pembatasan tidak termasuk persyaratan pengembalian ke entitas pengirim aset.
2. Pembatasan tidak membebaskan kewajiban kini kepada entitas penerima aset.
3. Ketika entitas melanggar ketentuan pembatasan, entitas dapat dikenakan denda yang tidak dapat ditambahkan sebagai perolehan aset.

Substansi Mengungguli Bentuk (*Substance over Form*):

1. Dalam menentukan apakah suatu ketentuan merupakan persyaratan atau pembatasan, entitas mempertimbangkan substansi persyaratan yang dimuat dalam ketentuan.
2. Dalam menentukan apakah suatu ketentuan merupakan persyaratan atau pembatasan, entitas mempertimbangkan apakah persyaratan pengembalian aset dapat dipaksakan oleh entitas yang mentransfer aset. Jika entitas yang mentransfer aset tidak dapat memaksakan pengembalian aset, maka ketentuan tersebut bukan merupakan persyaratan, karenanya ketentuan tersebut dipertimbangkan sebagai suatu pembatasan.
3. Jika pengalaman masa lalu menunjukkan bahwa entitas aset tidak pernah memaksakan pengembalian, maka entitas penerima aset dapat menyimpulkan bahwa ketentuan tersebut secara substansi bukan merupakan persyaratan, dan karenanya diperlakukan sebagai pembatasan. Jika entitas tidak memiliki pengalaman sebelumnya, maka ketentuan tersebut merupakan suatu persyaratan.
4. Kriteria pengakuan kewajiban terpenuhi ketika pengeluaran sumber daya kemungkinan besar terjadi dan pelaksanaan ketentuan yang dipersyaratkan harus dipenuhi dan dapat diukur.
5. Entitas penerima aset perlu mempertimbangkan apakah transfer aset ini menurut sifatnya merupakan penerimaan di muka. Penerimaan di muka mengacu pada penerimaan sumber daya sebelum terjadinya peristiwa kena pajak atau perjanjian terkait transfer menjadi mengikat. Penerimaan di muka akan menyebabkan kenaikan aset dan kenaikan kewajiban kini.
6. Pengaturan Saat Ini
 - a. Kerangka Konseptual

Informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi dan peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka transaksi atau peristiwa lain tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, dan bukan hanya aspek formalitasnya. Apabila substansi transaksi atau peristiwa lain tidak konsisten/berbeda dengan aspek formalitasnya, maka hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas dalam CaLK.
 - b. PSAP 04 Catatan atas Laporan Keuangan

Transaksi dan kejadian lain harus dipertanggungjawabkan dan disajikan sesuai dengan hakekat transaksi dan realita kejadian, tidak semata-mata mengacu bentuk hukum transaksi atau kejadian.
7. Revisi Kerangka Konseptual

Informasi yang dapat diandalkan atas fenomena ekonomi atau fenomena lainnya menggambarkan substansi transaksi yang mendasarinya, peristiwa lain atau suatu aktivitas yang tidak selalu sama dengan bentuk hukumnya.

Perpajakan

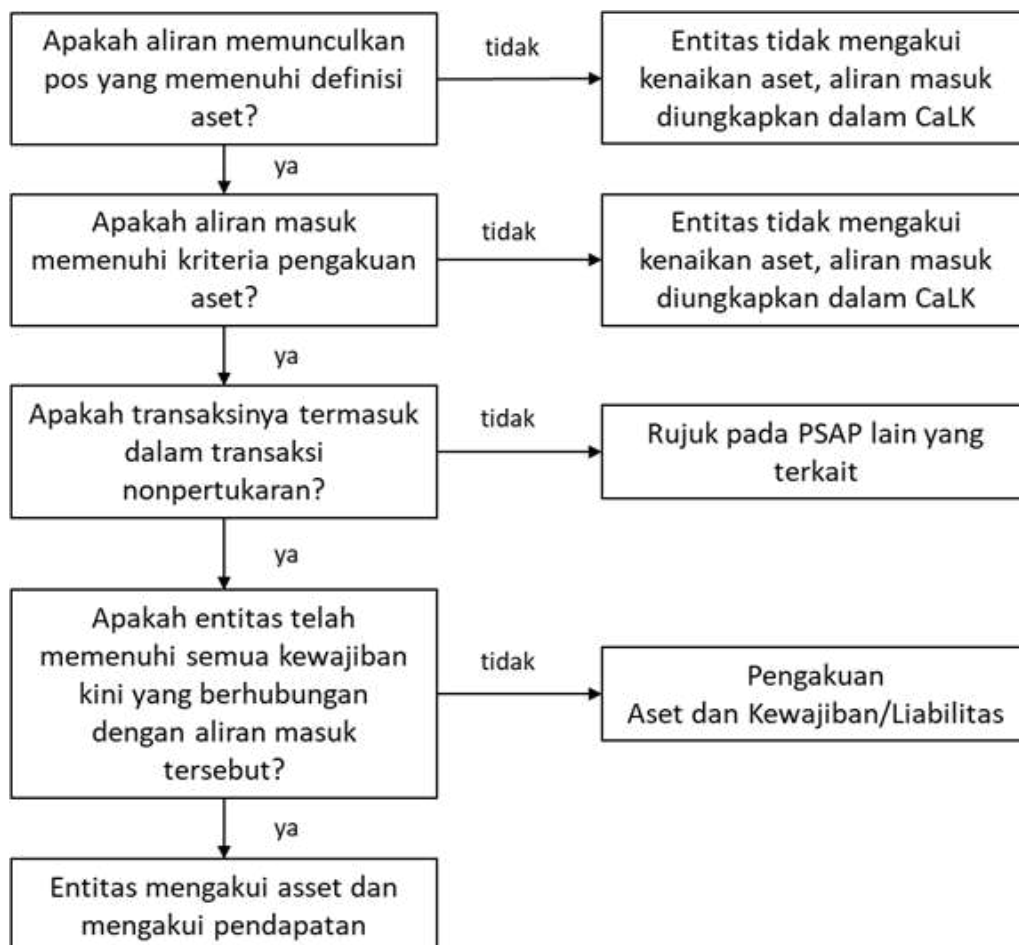
Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Penerimaan dimuka atas pajak merupakan jumlah kas yang diterima sebelum terjadinya peristiwa kena pajak yang terjadi pada transaksi perpajakan.

b Pengaturan PSAP 18

Analisis atas Aliran Masuk Awal Sumber Daya Dari Transaksi Nonpertukaran

Bagan alir berikut mengilustrasikan proses analitis yang dilakukan entitas ketika terdapat aliran masuk sumber daya untuk menentukan apakah suatu pendapatan dapat diakui.

Grafik 6. Ilustrasi Aliran Masuk Awal suatu Sumber Daya



Catatan:

1. Kriteria Pengakuan Aset. Aliran masuk sumber daya yang berasal dari transaksi nonpertukaran, selain dalam bentuk jasa, yang memenuhi definisi suatu aset harus diakui sebagai aset, jika dan hanya jika:
 - Kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa terkait dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas.
 - Nilai wajar aset dapat diukur dengan andal.
2. Dalam kondisi tertentu, misalnya kreditur yang memberikan penghapusan utang, penurunan nilai tercatat kewajiban akan terjadi. Dalam kasus ini, entitas tidak mengakui aset namun mengakui penurunan nilai tercatat kewajiban.
3. Dalam menentukan apakah suatu entitas memenuhi semua ketentuan kewajiban kini, perlu dipertimbangkan penerapan definisi ketentuan dari aset yang ditransfer dan kriteria pengakuan kewajiban.

Pengakuan dan Pengukuran Aset dari Transaksi Nonpertukaran

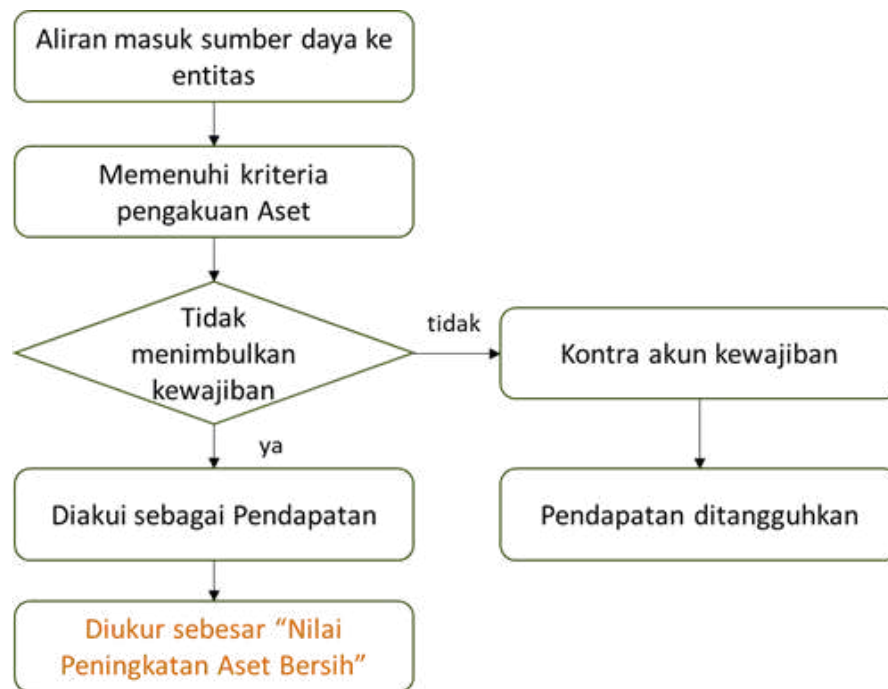
Sumber daya yang dikendalikan entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan darimana manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa, diharapkan mengalir ke entitas. Entitas memiliki kemampuan untuk membatasi atau mengatur akses pihak lain untuk memanfaatkan aset tersebut. Entitas pemerintah pada umumnya memperoleh aset dari pembelian, pembangunan atau perolehan lain yang sah. Peristiwa masa lalu yang memberikan suatu pengendalian atas aset dapat berasal dari pembelian, peristiwa kena pajak, atau transfer. Aliran masuk sumber daya dinilai kemungkinan besar terjadi ketika kemungkinan terjadinya aliran masuk sumber daya tersebut lebih besar dibandingkan kemungkinan tidak terjadinya. Aset Kontingensi merupakan suatu pos yang memiliki karakteristik sebagai suatu aset, namun tidak memenuhi kriteria pengakuan, dapat diungkapkan dalam CaLK.

Aset dari transaksi nonpertukaran, diakui jika kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa terkait dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas, dan nilai wajar aset dapat diukur dengan andal. Aset dari transaksi nonpertukaran diukur dengan menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan. Nilai Wajar merupakan salah satu model Nilai Kini (*Current Value*).

Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan dari Transaksi Nonpertukaran

Aliran masuk sumber daya yang berasal dari transaksi nonpertukaran yang diakui sebagai aset seharusnya diakui sebagai pendapatan, kecuali jika timbul kewajiban yang diakui sehubungan aliran masuk sumber daya tersebut. Ketika suatu entitas memenuhi kriteria untuk mengakui kewajiban kini sehubungan dengan adanya aliran masuk sumber daya yang diakui sebagai aset yang berasal dari transaksi nonpertukaran, entitas tersebut harus mengurangi nilai tercatat jumlah kewajiban yang setara dengan pengakuan jumlah pendapatannya.

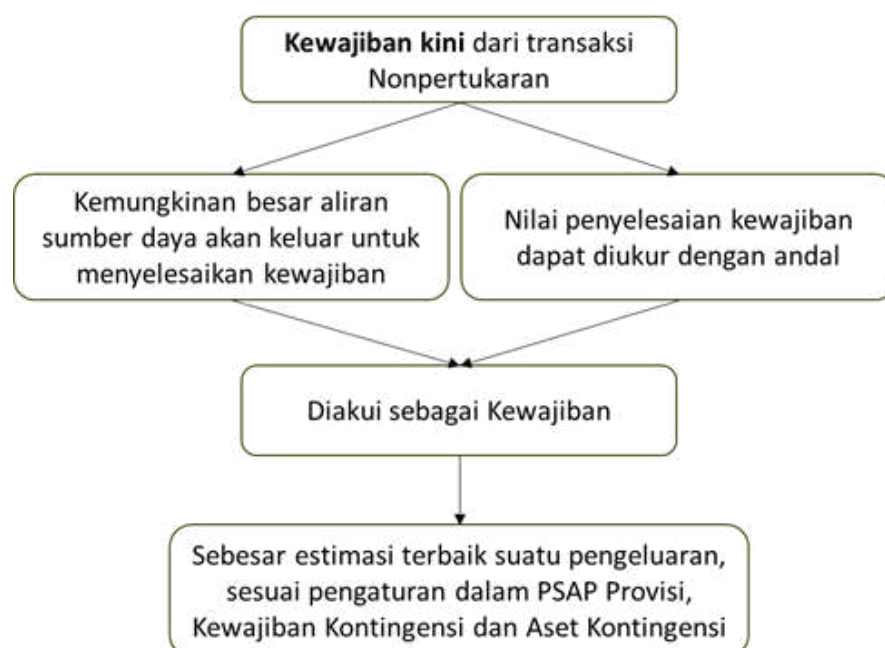
Grafik 7. Bagan Alir Pengakuan dan Pengukuran Pendapatan dari Transaksi Nonpertukaran



Pengakuan dan Pengukuran Kewajiban dari Transaksi Nonpertukaran

Kewajiban kini yang timbul dari transaksi nonpertukaran yang memenuhi definisi kewajiban diakui sebagai kewajiban, jika dan hanya jika terdapat kemungkinan besar keluarnya aliran sumber daya ekonomi berupa manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang dibutuhkan untuk menyelesaikan kewajiban tersebut; dan nilai penyelesaian kewajiban tersebut dapat diukur dengan andal. Kewajiban kini dapat berasal dari ketentuan peraturan perundangan atau perikatan yang mendasari transfer. Kegiatan operasi normal entitas, seperti pengakuan penerimaan di muka.

Grafik 8. Bagan Alir Pengakuan dan Pengukuran Kewajiban dari Transaksi Nonpertukaran



Perpajakan

Entitas pemerintah mengakui aset yang berasal dari perpajakan pada saat terjadinya peristiwa kena pajak dan kriteria pengakuan aset terpenuhi. Pendapatan perpajakan pada saat terjadinya peristiwa kena pajak pengakuannya ditentukan oleh Undang-Undang dan jika belum memenuhi taxable event maka diakui sebagai advance receipt. Sementara itu, kriteria pengakuan aset terpenuhi jika besar kemungkinan manfaat ekonomi atau potensi jasa akan mengalir ke entitas, dan nilai wajar aset dapat diukur dengan andal.

Suatu peristiwa dikategorikan sebagai Peristiwa Kena Pajak jika terpenuhi syarat adanya subjek pajak dan objek pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan. Kecuali diatur lain, peristiwa kena pajak untuk masing-masing jenis pajak antara lain:

1. Pajak Penghasilan adalah saat penghasilan kena pajak diperoleh oleh wajib pajak selama periode perpajakannya.
2. Pajak Pertambahan Nilai adalah saat barang kena pajak/jasa kena pajak diserahkan atau diperoleh selama periode perpajakannya.
3. Cukai adalah saat pungutan dikenakan atas barang yang mempunyai sifat atau karakteristik tertentu yang ditetapkan dalam undang-undang.
4. Bea Masuk adalah saat pungutan dikenakan atas barang yang dimasukkan ke dalam daerah pabean.
5. Pajak atas Bumi dan Bangunan adalah saat tanggal pengenaan Pajak atas Bumi dan Bangunan terlewati.
6. Bea atas Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah saat bea perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenakan kepada orang pribadi atau badan.
7. Pajak atas Jasa Parkir adalah saat pajak parkir dikenakan kepada penyelenggara tempat parkir di luar badan jalan, baik yang disediakan berkaitan dengan pokok usaha maupun yang disediakan sebagai suatu usaha, termasuk penyediaan tempat penitipan kendaraan bermotor.
8. Pajak atas Reklame adalah saat pajak atas seluruh benda, alat, perbuatan, atau media yang bentuk dan corak ragamnya dirancang untuk tujuan komersial memperkenalkan, menganjurkan, mempromosikan, atau untuk menarik perhatian umum terhadap sesuatu dikenakan.
9. Pajak atas Restoran adalah saat pajak atas seluruh penyediaan makanan dan/atau minuman dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan sejenisnya termasuk jasa boga/catering dikenakan.

Pengukuran Aset yang Berasal dari Transaksi Perpajakan:

1. Kebijakan akuntansi untuk mengestimasi aset didasarkan pada kemungkinan bahwa sumber daya yang berasal dari transaksi perpajakan akan mengalir ke entitas pemerintah dan nilai wajarnya dapat diandalkan.
2. Ketika terjadi perbedaan waktu antara terjadinya peristiwa kena pajak dengan penerimaan pajak, entitas pemerintah dapat mengukur aset yang timbul dari transaksi perpajakan secara andal dengan berdasarkan pada ketentuan perpajakan yang mengatur pembayaran pajak dan pelaporan pajak.

3. Dalam beberapa kasus, aset yang ditimbulkan dari transaksi perpajakan baru dapat diukur dengan andal pada periode setelah terjadinya peristiwa kena pajak.

Hubungan Insentif Perpajakan dengan Belanja Perpajakan:

1. Pendapatan perpajakan diukur sebesar nilai bruto.
2. Jumlah pendapatan perpajakan tidak dikurangi dengan biaya pemungutannya
3. Pendapatan perpajakan tidak termasuk belanja perpajakan

Transfer

Suatu entitas mengakui aset sehubungan dengan transfer ketika sumber daya yang ditransfer memenuhi definisi dan kriteria pengakuan aset. Aset dari transfer diakui jika memenuhi definisi dan kriteria pengakuan aset yaitu kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa terkait dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas, dan nilai wajar aset dapat diukur dengan andal. Sementara itu pengukurannya menggunakan nilai wajar pada tanggal perolehan.

Pendapatan transfer berupa kas, setara kas, atau hak menerima kas, diakui pada saat terdapat aliran masuk sumber daya ekonomi; atau terdapat kemungkinan besar aliran masuk sumber daya ekonomi ke entitas. Pendapatan transfer antar entitas pemerintahan dinilai sebesar kas atau setara kas yang diterima oleh entitas dan/atau sebesar pengakuan kurang salur oleh entitas penyalur transfer. Dalam hal terdapat lebih salur transfer, kelebihan penyaluran transfer dimaksud seharusnya dikembalikan kepada entitas penyalur transfer. Pada praktiknya lebih salur dapat dikompensasikan pada penyaluran berikutnya sehingga penerimaan kas yang diterima pada tahun berikutnya tersebut tidak sebesar yang telah ditetapkan. Jika terjadi demikian, pendapatan transfer dicatat sebesar transfer yang seharusnya diterima, dan kelebihan tersebut disajikan dalam kelompok kewajiban di neraca pada tanggal pelaporan.

Penghapusan Utang

Pemberi pinjaman kadang-kadang akan melepaskan hak untuk menagih utangnya kepada entitas pemerintah. Misalnya, pemerintah pusat menghapuskan pinjaman kepada pemerintah daerah. Selanjutnya, pemerintah daerah mengakui adanya kenaikan aset bersih karena penghapusan utang yang dilakukan oleh pemerintah pusat. Entitas mengakui pendapatan sehubungan dengan penghapusan utang ketika utang yang sebelumnya dicatat tersebut tidak lagi memenuhi definisi atau kriteria pengakuan kewajiban. Pendapatan yang berasal dari penghapusan utang diukur sebesar nilai tercatat dari utang yang dihapuskan

Denda

Denda merupakan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang diterima atau akan diterima oleh entitas pemerintah, yang ditetapkan oleh pengadilan atau penegak hukum lainnya atau instansi berwenang sebagai akibat dari pelanggaran hukum atau peraturan yang berlaku. Denda biasanya mensyaratkan suatu pihak atau individu untuk membayar sejumlah uang tunai kepada pemerintah dan tidak membebankan kewajiban apapun kepada pemerintah yang dapat diakui sebagai kewajiban. Dengan demikian, denda diakui sebagai pendapatan ketika memenuhi definisi dan kriteria pengakuan aset. Aset yang timbul dari denda diukur dengan menggunakan estimasi terbaik atas kemungkinan aliran masuk sumber daya ke entitas.

Hadiah, Sumbangan, dan Hibah (Barang)

- Hadiah dan sumbangan merupakan transfer aset yang dilakukan secara sukarela kepada entitas pemerintah, termasuk kas atau aset keuangan lain serta jasa yang umumnya tidak terikat pada persyaratan tertentu.
- Hadiah dan sumbangan memenuhi dan diakui sebagai aset dan pendapatan ketika terdapat kemungkinan besar aliran masuk manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa ke entitas pemerintah dan nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.
- Nilai wajar hadiah dan sumbangan didasarkan pada pengukuran hibah (barang), yaitu berdasarkan nilai wajar pada tanggal perolehan yang berasal dari harga pasar atau penilaian oleh appraisal.
- Hibah merupakan pengalihan aset secara sukarela dalam bentuk uang tunai atau aset moneter lainnya maupun barang atau jasa yang diberikan oleh individu atau entitas yang tidak terikat dalam suatu persyaratan/ketentuan.
- Hibah dalam bentuk barang merupakan aset berwujud yang ditransfer ke entitas dalam suatu transaksi nonpertukaran.
- Hibah dalam bentuk barang diakui sebagai aset dan pendapatan, jika kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa akan mengalir ke entitas dan nilai wajar aset tersebut dapat diukur secara andal.
- Apabila tidak terdapat persyaratan penerimaan hibah, pendapatan dapat langsung diakui. Adapun jika terdapat persyaratan yang melekat pada penerimaan hibah, maka entitas mengakui kewajiban yang akan dikurangi sejalan dengan pengakuan pendapatan pada saat telah dipenuhinya persyaratan yang ditetapkan.

Hibah Jasa

Entitas pemerintah dapat, namun tidak diwajibkan mengakui hibah jasa sebagai pendapatan dan aset. Hibah dalam bentuk jasa merupakan jasa yang disediakan oleh individu atau entitas lain kepada entitas pemerintah dalam suatu transaksi nonpertukaran. Jasa ini memenuhi definisi aset karena entitas mengendalikan sumber daya yang diharapkan akan menghasilkan manfaat ekonomi masa depan atau potensi jasa yang mengalir ke entitas. Aset hibah yang diterima langsung

dikonsumsi dan pada saat yang bersamaan transaksi dengan nilai yang kira-kira diakui untuk menggambarkan konsumsi hibah jasa tersebut. Sebagai contoh, sekolah negeri yang menerima jasa sukarelawan pengajar, dimana nilai wajar jasa dapat diukur secara andal dapat mengakui peningkatan aset dan pendapatan, serta pada saat yang sama juga mengakui penurunan aset dan beban. Dikarenakan banyaknya ketidakpastian terkait dengan hibah jasa, termasuk kemampuan mengendalikan jasa dan mengukur nilai wajar hibah jasa tersebut, pernyataan standar ini tidak mengharuskan pengakuan atas hibah jasa. Entitas dianjurkan untuk mengungkapkan sifat dan tipe hibah jasa yang diterima dalam periode berjalan dalam CaLK.

Penerimaan dimuka atas Transfer

Ketika entitas pemerintah menerima sumber daya sebelum suatu persyaratan dalam perjanjian/perikatan mengikat, sumber daya tersebut diakui sebagai aset pada saat telah memenuhi definisi dan kriteria pengakuan aset. Selain itu, entitas juga mengakui penerimaan di muka ketika perjanjian/perikatan yang dimuat dalam ketentuan transfer belum mengikat entitas. Penerimaan di muka atas transfer secara fundamental tidak berbeda dengan penerimaan di muka lainnya, karena itu entitas mengakui adanya kewajiban sampai dengan terjadinya peristiwa sebagaimana diatur dalam perjanjiannya. Ketika peristiwa sebagaimana diatur dalam perjanjian telah dipenuhi, selanjutnya entitas mengakui pendapatan dan mengurangi nilai kewajiban.

Pinjaman Lunak (*Concessionary Loan*)

Pinjaman lunak merupakan pinjaman yang diterima entitas dengan tingkat bunga yang lebih rendah dibandingkan dengan tingkat bunga yang berlaku di pasar. Bagian pinjaman yang harus dibayar beserta bunganya merupakan transaksi pertukaran dan dicatat sesuai standar terkait dengan instrumen keuangan. Entitas perlu mempertimbangkan apakah terdapat perbedaan antara harga transaksi (hasil pinjaman) dengan nilai wajar pinjaman pada saat pengakuan awal (berdasarkan standar mengenai instrumen keuangan) yang merupakan transaksi nonpertukaran. Ketika entitas menentukan bahwa terdapat selisih antara harga transaksi (hasil pinjaman) dan nilai wajar pinjaman pada saat pengakuan awal merupakan pendapatan nonpertukaran, entitas mengakui selisih tersebut sebagai pendapatan, kecuali jika dari selisih tersebut terdapat kewajiban kini yang harus diakui oleh entitas. Pada saat entitas memenuhi kewajiban kini, nilai kewajiban tersebut dikurangi dan pendapatan diakui sejumlah pengurangan kewajiban tersebut.

Penyajian dan Pengungkapan

Entitas pemerintah dipersyaratkan menyajikan pada lembar muka atau dalam CaLK:

- Jumlah pendapatan dari transaksi nonpertukaran yang diakui selama periode pelaporan dengan klasifikasi utama yang memperlihatkan secara terpisah:
- Pendapatan perpajakan yang menunjukkan jumlah dan klasifikasi jenis pajak.
- Pendapatan transfer yang menunjukkan jumlah dan jenis transfer.

- Jumlah tagihan yang diakui sehubungan dengan pendapatan dari transaksi nonpertukaran.
- Jumlah kewajiban yang diakui sehubungan dengan aset yang ditransfer dengan persyaratan-persyaratan yang ada.
- Jumlah kewajiban yang diakui sehubungan dengan pinjaman lunak sesuai dengan persyaratan yang berlaku.
- Jumlah aset yang diakui sesuai dengan pembatasan dan sifat pembatasannya.
- Jumlah penerimaan di muka sehubungan dengan transaksi nonpertukaran.
- Jumlah utang yang dihapuskan.

Entitas pemerintah mengungkapkan dalam CaLK untuk tujuan umum, yaitu:

- Kebijakan akuntansi yang diterapkan untuk pengakuan pendapatan dari transaksi nonpertukaran.
- Klasifikasi pendapatan dari transaksi nonpertukaran.
- Klasifikasi pendapatan perpajakan.
- Sifat dan jenis hibah yang menunjukkan klasifikasi yang terpisah dari barang yang diperoleh dari rampasan/sitaan.

BAB V

PENGATURAN BERSAMA



PENGATURAN BERSAMA

I. TUJUAN PEMBELAJARAN

- a. Menjelaskan konsep dasar dan latar belakang penerapan PSAP 19
- b. Memahami definisi dan karakteristik pengendalian bersama
- c. Memahami perbedaan Operasi Bersama dan Ventura Bersama
- d. Menerapkan perlakuan akuntansi yang tepat untuk jenis pengendalian bersama sesuai dengan PSAP 19

II. MATERI

- a. Latar Belakang dan Definisi
- b. Pokok Pengaturan PSAP 19
- c. Pencatatan dan Pengungkapan terkait Pengaturan Bersama
- d. Ketentuan Transisi

III. METODE PEMBELAJARAN

- a. Diskusi kelas dan pemaparan materi



a Latar Belakang dan Definisi

Saat ini, dimungkinkan suatu entitas di pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah terikat dalam suatu pengaturan dengan pihak lain, baik yang berasal dari internal pemerintahan atau unit eksternal. Dalam rangka akuntabilitas dan menjaga prinsip pelaporan keuangan entitas, maka perlu diatur dalam suatu Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). PSAP 19 tentang Pengaturan Bersama diterbitkan pada tahun 2024 sebagaimana dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123 Tahun 2024 serta berlaku sejak tahun anggaran 2026 untuk setiap entitas di lingkungan pemerintahan yang terikat dalam suatu pengaturan bersama dengan pihak lain.

Pengaturan Bersama didefinisikan sebagai yang melibatkan dua pihak atau lebih yang memiliki pengendalian bersama, dengan karakteristik berupa a). para pihak terikat oleh suatu pengaturan yang mengikat, dan b). pengaturan yang mengikat memberikan pengendalian bersama kepada dua pihak atau lebih yang berada dalam pengaturan bersama. Berdasarkan karakteristik tersebut, maka pengaturan terikat dapat dibuktikan dari kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan. Selain itu, yang dimaksud dengan pengendalian bersama adalah persetujuan untuk berbagi pengendalian atas pengaturan bersama yang disepakati dan terjadi ketika persetujuan diperoleh secara bulat dari seluruh pihak yang berbagi pengendalian.

Sebagai contoh, apabila terdapat BLU/BLUD terikat dalam kontrak dengan BUMN/BUMD untuk mengelola suatu aktivitas relevan atau mungkin mengakuisisi suatu entitas secara bersama-sama, di mana tidak terdapat pihak tunggal yang mengendalikan pengaturan secara sepihak, maka BLU/BLUD tersebut wajib menerapkan pengaturan bersama dalam PSAP ini. PSAP 19 mengklasifikasikan jenis Pengaturan Bersama sesuai hak dan kewajiban para pihak, yang terdiri dari:

a. Operasi Bersama

Pengaturan bersama yang mengatur bahwa para pihak yang memiliki pengendalian bersama memiliki **hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban** terkait dengan pengaturan tersebut. Para pihak tersebut disebut operator bersama.

b. Ventura Bersama

Pengaturan bersama yang mengatur bahwa para pihak yang memiliki pengendalian bersama memiliki **hak atas aset neto** pengaturan tersebut. Para pihak tersebut disebut venturer bersama.

Pokok Pengaturan PSAP 19

Pada saat suatu entitas berada dalam suatu kontrak atau perikatan, maka perlu dilakukan *assessment* untuk menentukan apakah entitas Pemerintah tersebut termasuk dalam pengaturan bersama, dengan mempertimbangkan seluruh kondisi dan fakta apakah seluruh atau sekelompok pihak memiliki pengendalian bersama atas suatu pengaturan. Apabila iya, maka ditentukan jenis pengaturan bersama yang terjadi, apakah berupa operasi bersama atau ventura bersama. Beberapa pertimbangan yang harus dijadikan dasar dalam menentukan jenis pengaturan bersama tersebut antara lain:

- a. struktur dan bentuk hukum pengaturan bersama,
- b. persyaratan yang disetujui oleh para pihak dalam pengaturan yang mengikat atau diatur dalam mekanisme hukum atau peraturan perundang-undangan, dan jika relevan, dan
- c. fakta dan keadaan lain.

Pencatatan dan Pengungkapan terkait Pengaturan Bersama

Dalam pengaturan bersama, suatu entitas dapat menjadi operator bersama atau venturer bersama. Oleh karena itu, maka entitas tersebut mengakui dan mencatat hal-hal berikut.

1. Operator Bersama

- **Aset**, mencakup bagiannya atas setiap aset yang dikelola bersama;
- **Kewajiban**, mencakup bagiannya atas setiap kewajiban yang terjadi bersama;
- **Pendapatan** dari penjualan bagiannya atas output yang dihasilkan dari operasi bersama; atau bagiannya atas pendapatan dari penjualan output oleh operasi bersama;
- **Beban**, mencakup bagiannya atas setiap beban yang terjadi secara bersama-sama; dan
- **Belanja**, mencakup bagiannya atas setiap belanja yang terjadi secara bersama-sama.

2. Venturer Bersama

Venturer bersama mengakui kepentingannya dalam ventura bersama sebagai investasi dan mencatat investasi tersebut dengan menggunakan metode ekuitas sesuai dengan PSAP yang mengatur Investasi, kecuali entitas dikecualikan dari penerapan metode ekuitas seperti yang ditentukan dalam PSAP tersebut

Pengungkapan dalam Catatan atas Laporan Keuangan meliputi:

- Jenis pengaturan bersama, apakah berupa operasi bersama atau ventura bersama, dan persyaratan yang mengikat yang memodifikasi jenis pengaturan bersama jika relevan;
- Aktivitas relevan dalam pengaturan bersama;
- Komitmen modal/ekuitas dari venturer terkait dengan kepentingannya pada ventura bersama;
- Daftar dan penjelasan hal-hal yang signifikan pada ventura bersama dan proporsi kepemilikan pada ventura bersama, antara lain mencakup hal yang dapat mempengaruhi perubahan struktur kendaraan bersama atau perubahan pengaturan yang mengikat.

d Ketentuan Transisi

Suatu entitas perlu menyesuaikan kebijakan pencatatan apabila menjadi venturer bersama atau operator bersama, setelah dilakukan *assessment* bahwa karakteristik suatu pengaturan bersama telah terpenuhi.

Sebagai venturer bersama, maka perlu dilakukan reklasifikasi, yakni transisi dari metode konsolidasi proporsional ke metode ekuitas. Detil reklasifikasi sebagai berikut:

1. Pengakuan reklasifikasi

Suatu entitas mengakui investasinya dalam ventura bersama pada awal yang paling mendekati periode tersebut. Investasi awal tersebut diukur sebesar nilai tercatat atas aset dan kewajiban yang sebelumnya dikonsolidasikan secara proporsional oleh entitas.

2. Pengungkapan reklasifikasi

Entitas mengungkapkan rincian aset dan kewajiban yang telah direklasifikasi ke dalam investasi untuk semua ventura bersama pada awal yang paling mendekati periode tersebut.

3. Pengukuran selanjutnya

Setelah pengakuan awal, suatu entitas mencatat dan melaporkan investasi dalam ventura bersama dengan menggunakan metode ekuitas sesuai dengan PSAP yang mengatur Investasi.

Sebagai operator bersama, maka perlu dilakukan reklasifikasi, yakni transisi dari metode ekuitas ke Akuntansi untuk Aset dan Kewajiban. Detil reklasifikasi sebagai berikut:

1. Pengakuan reklasifikasi

Suatu entitas, pada awal yang paling mendekati periode tersebut, menghentikan pengakuan investasi yang sebelumnya dicatat dengan metode ekuitas dan mengakui bagiannya dari masing-masing aset dan kewajiban berkenaan dengan kepentingannya dalam operasi bersama.

2. Pengukuran Awal Reklasifikasi

Suatu entitas menentukan kepentingannya atas aset dan kewajiban dalam operasi bersama berdasarkan hak dan kewajibannya dalam proporsi tertentu sesuai pengaturan yang mengikat. Entitas mengukur nilai tercatat awal aset dan kewajiban dengan memisahkannya dari nilai tercatat investasi pada periode sebelumnya berdasarkan metode ekuitas pada awal yang paling mendekati periode tersebut

3. Penyesuaian Akibat Reklasifikasi

Perbedaan yang timbul dari investasi yang sebelumnya dicatat dengan metode ekuitas dan nilai neto aset dan kewajiban diakui sebagai penyesuaian ekuitas pada awal yang paling mendekati periode tersebut jika nilai neto aset dan kewajiban diakui lebih tinggi atau rendah dari investasi yang dihentikan pengakuannya.

4. Rekonsiliasi

Entitas yang melakukan perubahan dari metode ekuitas menjadi pencatatan untuk aset dan kewajiban melakukan rekonsiliasi antara investasi yang dihentikan pengakuannya dengan aset dan kewajiban yang diakui, bersama dengan selisih yang disesuaikan terhadap ekuitas pada awal periode berikutnya



DAFTAR REFERENSI

Departemen Keuangan. (2002). Keputusan Menteri Keuangan Nomor 308/KMK.012/2002 tentang Pembentukan Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah. Jakarta: Departemen Keuangan Republik Indonesia.

Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan. (2018). Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Indonesia dari Masa ke Masa. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan.

Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan. (2023). Petunjuk Teknis Akuntansi 03: Akuntansi Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi (Revisi Kesatu, Februari 2023). Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan.

Direktorat Jenderal Perbendaharaan. (2024). Laporan Keuangan Pemerintah Konsolidasian Tahun 2023 Audited. Jakarta: Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan.

Hamzah, A.P. & Kustiani, N.A. (2014). Dasar-Dasar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua. Edisi Pertama Cetakan Pertama. Tangerang Selatan: STAN Press.

Hidayat, S. (2021). Akuntansi Pemerintah. Padangsidempuan: PT Inovasi Pratama Internasional.

Kementerian Dalam Negeri. (2019). Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 90 Tahun 2019 tentang Klasifikasi, Kodefikasi, Dan Nomenklatur Perencanaan Pembangunan Dan Keuangan Daerah. Jakarta: Kementerian Dalam Negeri.

Kementerian Keuangan. (2013). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 214/PMK.05/2013 Tahun 2013 tentang Bagan Akun Standar. Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

Kementerian Keuangan. (2019). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 212/PMK.05/2019 tentang Jurnal Akuntansi Pemerintahan pada Pemerintah Pusat. Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

Kementerian Keuangan. (2022). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2022 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat. Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

Republik Indonesia. (2010). Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 03 tentang Laporan Arus Kas Jakarta: Republik Indonesia.

Republik Indonesia. (2010). Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan Jakarta: Republik Indonesia.

Republik Indonesia. (2010). Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian. Jakarta: Republik Indonesia.

Republik Indonesia. (2010). Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 12 tentang Laporan Operasional Jakarta: Republik Indonesia.

Republik Indonesia. (2020). Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 15 tentang Peristiwa Setelah Tanggal Pelaporan Jakarta: Republik Indonesia.

Republik Indonesia. (2021). Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 16 tentang Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi Jakarta: Republik Indonesia.

Republik Indonesia. (2024). Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 18 tentang Pendapatan dari Transaksi Nonpertukaran Jakarta: Republik Indonesia.

Republik Indonesia. (2024). Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 19 tentang Pengaturan Bersama Jakarta: Republik Indonesia.

Suwardjono. (2014). Teori Akuntansi-Perekayasaan Pelaporan Keuangan-Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE.

LAMPIRAN



Format Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP)

Pemerintah Pusat
Laporan Realisasi Anggaran
Untuk Tahun yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20x1 dan 20x0

(dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	<u>Pendapatan Negara</u>				
2	<u>Pendapatan Perpajakan</u>				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xx	xxx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xx	xxx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xx	xxx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
11	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 10)	xxx	xxx	xx	xxx
12	<u>Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP)</u>				
13	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
14	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xx	xxx
15	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
16	Jumlah PNBP (14 s/d 16)	xxx	xxx	xx	xxx
17	<u>Pendapatan Hibah</u>				
18	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
19	Jumlah Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
20	Jumlah Pendapatan Negara (11 + 16 + 19)	xxx	xxx	xx	xxx
21	<u>Belanja</u>				
22	<u>Belanja Operasional</u>				
23	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xx	xxx
24	Belanja Barang	xxx	xxx	xx	xxx
25	Bunga	xxx	xxx	xx	xxx
26	Subsidi	xxx	xxx	xx	xxx
27	Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
28	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xx	xxx
29	Belanja Lain-lain	xxx	xxx	xx	xxx
30	Jumlah Belanja Operasi (26 s/d 32)	xxx	xxx	xx	xxx
31	<u>Belanja Modal</u>				
32	Belanja Tanah	xxx	xxx	xx	xxx
33	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xx	xxx
34	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xx	xxx
35	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xx	xxx
36	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
37	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
38	Jumlah Belanja Modal (31 s/d 37)	xxx	xxx	xx	xxx
39	Jumlah Belanja (30 + 38)	xxx	xxx	xx	xxx
40	<u>Transfer</u>				
41	<u>Dana Perimbangan</u>				
42	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxxx	xx	xxxx
43	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
44	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xx	xxx
45	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
46	Jumlah Dana Perimbangan (42 s/d 45)	xxx	xxx	xx	xxx
47	<u>Transfer Lainnya (disesuaikan dengan program yang ada)</u>				
48	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
49	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xx	xxx
50	Jumlah Transfer Lainnya (48 s/d 49)	xxx	xxx	xx	xxx
51	Jumlah Transfer (46 + 50)	xxx	xxx	xx	xxx
52	Jumlah Belanja dan Transfer (39 + 51)	xxx	xxx	xx	xxx
53	Surplus / Defisit (20 - 52)	xxx	xxx	xxx	xxx
54	<u>Pembiayaan</u>				
55	<u>Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri</u>				
56	Penggunaan SAL	xxx	xxx	xx	xxx
57	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri Perbankan	xxx	xxx	xx	xxx
58	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
59	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
60	Penerimaan dari Divestasi	xxx	xxx	xx	xxx
61	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx

63	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
64	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri (57 s/d 63)	xxx	xxx	xx	xxx
65	<u>Penerimaan Pembiayaan Luar Negeri</u>				
66	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx	xx	xxx
67	Penerimaan Kembali Pinjaman Kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx	xx	xxx
68	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Luar Negeri (66 s/d 67)	xxx	xxx	xx	xxx
69	Jumlah Penerimaan Pembiayaan (64 + 68)	xxx	xxx	xx	xxx
70	<u>Pengeluaran Pembiayaan</u>				
71	<u>Pengeluaran Pembiayaan Dalam Negeri</u>				
72	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx	xx	xxx
73	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
74	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
75	Pengeluaran Penyertaan Modal Pemerintah (PMP)	xxx	xxx	xx	xxx
76	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
77	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
78	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri (72 s/d 77)	xxx xxx	xxx xxx	xx xx	xxx xxx
79	<u>Pengeluaran Pembiayaan Luar Negeri</u>	xxx	xxx	xx	xxx
80	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx	xxx	xxx
81	Pemberian Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx	xxx	xxx
82	Jumlah Pengeluaran Pembiayaan Luar Negeri (80 + 81)	xxx	xxx	xxx	xxx
83	Jumlah Pengeluaran Pembiayaan (78 + 82)	xxx	xxx	xxx	xxx
84	Pembiayaan Neto (69 - 83)	xxx	xxx	xxx	xxx
85	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (53 + 84)	xxx	xxx	xxx	xxx

Pemerintah Pusat
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
per 31 Desember 20X1 dan 20X0

(dalam Rupiah)

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

**Pemerintah Pusat
Laporan Operasional**

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

(dalam Rupiah)

No	Uraian	20x1	20x1	Kenaikan/ penurunan	%
	<u>Kegiatan Operasional</u>				
1	<u>Pendapatan</u>				
2	Pendapatan Perpajakan				
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	xxx	xxx	xxx	xx
4	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx	xxx	xx
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xx
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx	xxx	xx
7	Pendapatan Cukai	xxx	xxx	xxx	xx
8	Pendapatan Bea Masuk	xxx	xxx	xxx	xx
9	Pendapatan Pajak Ekspor	xxx	xxx	xxx	xx
10	Pendapatan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
11	Jumlah Pendapatan Perpajakan (3 s/d 10)	xxx	xxx	xxx	xx
12					
13	Pendapatan Negara Bukan Pajak				
14	Pendapatan Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xxx	xx
15	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	xxx	xxx	xxx	xx
16	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
17	Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak (14 s/d 16)	xxx	xxx	xxx	xx
18					
19	Pendapatan Hibah				
20	Pendapatan Hibah				
21	Jumlah Pendapatan Hibah (20)	xxx	xxx	xxx	xx
22	Jumlah Pendapatan (11 + 17 + 21)	xxx	xxx	xxx	xx
23					
24	BEBAN				
25	Beban Pegawai				
26	Beban Persediaan	xxx	xxx	xxx	xx
27	Beban Jasa	xxx	xxx	xxx	xx
28	Beban Pemeliharaan	xxx	xxx	xxx	xx
29	Beban Perjalanan Dinas	xxx	xxx	xxx	xx
30	Beban Bunga	xxx	xxx	xxx	xx
31	Beban Subsid	xxx	xxx	xxx	xx
32	Beban Hibah	xxx	xxx	xxx	xx
33	Beban Bantuan Sosial	xxx	xxx	xxx	xx
34	Beban Penyusutan	xxx	xxx	xxx	xx
35	Beban Transfer	xxx	xxx	xxx	xx
36	Beban Lain-lain	xxx	xxx	xxx	xx
37	Jumlah Beban (25 s/d 36)	xxx	xxx	xxx	xx
38					
39	Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional (22-37)	xxx	xxx	xxx	xx
40					
41	Kegiatan Non Operasional				
42	Surplus Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xx
43	Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxx	xxx	xxx	xx
44	Defisit Penjualan Aset Nonlancar	xxx	xxx	xxx	xx
45	Defisit Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang	xxx	xxx	xxx	xx
46	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional Lainnya	xxx	xxx	xxx	xx
47	Jumlah Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional (42 s/d 46)	xxx	xxx	xxx	xx
48	Surplus/Defisit Sebelum Pos Luar Biasa (39 + 47)	xxx	xxx	xxx	xx
49					
50	Pos Luar Biasa				
51	Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xx
52	Beban Luar Biasa	xxx	xxx	xxx	xx
53	Pos Luar Biasa (51-52)	xxx	xxx	xxx	xx
54					
55	Surplus/Defisit-LO (48+53)	xxx	xxx	xxx	xx

Pemerintah Pusat
Laporan Perubahan Ekuitas
 untuk Periode yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20x1 dan 20x0
 (dalam Rupiah)

No	Uraian	20X1	20X0
1	Ekuitas Awal	xxx	xxx
2	Surplus/Defisit-Lo	xxx	xxx
3	Dampak Kumulatif Perubahan Kebijakan/Kesalahan Mendasar:	xxx	xxx
4	Koreksi Nilai Persediaan	xxx	xxx
5	Selisih Revaluasi Aset Tetap	xxx	xxx
6	Lain-Lain	xxx	xxx
7	Ekuitas Akhir	xxx	xxx

Pemerintah Pusat
Neraca
per 31 Desember 20X1 dan 20X0

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X1	20X0
1	Aset		
2			
3	<u>Aset Lancar</u>	xxx	xxx
4	Kas di Bank Indonesia	xxx	xxx
5	Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara	xxx	xxx
6	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
7	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
8	Investasi Jangka Pendek	xxx	xxx
9	Piutang Pajak	xxx	xxx
10	Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak	xxx	xxx
11	Penyisihan Piutang	(xxx)	(xxx)
12	Beban Dibayar Dimuka	xxx	xxx
13	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
14	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
15	Bagian Lancar Pinjaman kepada Lembaga Internasional	xxx	xxx
16	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
17	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
18	Piutang Lainnya	xxx	xxx
19	Persediaan		
20	Jumlah Aset Lancar (4 s/d 19)	xxx	xxx
21			
22	<u>Investasi Jangka Panjang</u>		
23	Investasi Non Permanen		
24	Pinjaman Jangka Panjang	xxx	xxx
25	Dana Bergulir	xxx	xxx
26	Investasi dalam Obligasi	xxx	xxx
27	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	xxx
28	Investasi Non Permanen Lainnya	xxx	xxx
29	Jumlah nonpermanent Investment (24 s/d 28)	xxx	xxx
30	Investasi Permanen		
31	Penyertaan Modal Negeri	xxx	xxx
32	Investasi Permanen Lainnya	xxx	xxx
33	Jumlah Investasi Permanen (31 s/d 32)	xxx	xxx
34	Jumlah Investasi Jangka Panjang (29+33)	xxx	xxx
35			
36	<u>Aset Tetap</u>		
37	Tanah	xxx	xxx
38	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
39	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
40	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
41	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
42	Konstruksi Dalam Pengerjaan	xxx	xxx
43	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
44	Jumlah Aset Tetap (37 s/d 43)	xxx	xxx
45			
46	<u>Aset Lainnya</u>		
47	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
48	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
49	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
50	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
51	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
52	Jumlah Aset Lainnya (47 s/d 51)	xxx	xxx
54	Jumlah Aset	xxx	xxx
55			
56	Kewajiban		
57			
58	Kewajiban Jangka Panjang		
59	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
60	Utang Bunga	xxx	xxx
61	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
62	Pendapatan Diterima Dimuka	xxx	xxx
63	Utang Belanja	xxx	xxx
64	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
65	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (59 s/d 64)	xxx	xxx
66			
67	Kewajiban Jangka Panjang		
68	Utang Luar Negeri	xxx	xxx
69	Utang Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
70	Utang Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
71	Premium (Diskonto) Obligasi	xxx	xxx
72	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
73	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (68 s/d 72)	xxx	xxx
74	Jumlah Kewajiban (65+73)	xxx	xxx
75			
76	Ekuitas		
77	Ekuitas	xxx	xxx
78	Jumlah Kewajiban Dan Ekuitas Dana (74+77)	xxx	xxx

Pemerintah Pusat
Laporan Arus Kas
Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X1 dan 20X0
Metode Langsung

(dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X1	20X0
1	Arus Kas dari Aktivitas Operasi		
2	Arus Masuk Kas:		
3	Penerimaan Pajak Penghasilan	xxx	xxx
4	Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	xxx	xxx
5	Penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan	xxx	xxx
6	Penerimaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	xxx	xxx
7	Penerimaan Cukai	xxx	xxx
8	Penerimaan Pajak Lainnya	xxx	xxx
9	Penerimaan Bea Masuk	xxx	xxx
10	Penerimaan Pajak Ekspor	xxx	xxx
11	Penerimaan Sumber Daya Alam	xxx	xxx
12	Penerimaan Bagian Pemerintah atas Laba BUMN	xxx	xxx
13	Penerimaan Negara Bukan Pajak Lainnya	xxx	xxx
14	Penerimaan Hibah	xxx	xxx
15	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa	xxx	xxx
16	Jumlah Arus Masuk Kas (3 s/d 15)	xxx	xxx
17	Arus Keluar Kas		
18	Pembayaran Pegawai	xxx	xxx
19	Pembayaran Barang	xxx	xxx
20	Pembayaran Bunga	xxx	xxx
21	Pembayaran Subsidi	xxx	xxx
22	Pembayaran Bantuan Sosial	xxx	xxx
23	Pembayaran Hibah	xxx	xxx
24	Pembayaran Lain-lain	xxx	xxx
25	Pembayaran Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
26	Pembayaran Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx
27	Pembayaran Dana Alokasi Umum	xxx	xxx
28	Pembayaran Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx
29	Pembayaran Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx
30	Pembayaran Dana Penyesuaian	xxx	xxx
31	Pembayaran Kejadian Luar Biasa	xxx	xxx
32	Jumlah Arus Keluar Kas (18 s/d 31)	xxx	xxx
33	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (16 - 32)	xxx	xxx
34	Arus Kas dari Aktivitas Investas		
35	Arus Masuk Kas		
36	Penjualan atas Tanah	xxx	xxx
37	Penjualan atas Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
38	Penjualan atas Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
39	Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx
40	Penjualan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
41	Penjualan Aset Lainnya	xxx	xxx
42	Penerimaan dari Divestasi	xxx	xxx
43	Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen	xxx	xxx
44	Jumlah Arus Masuk Kas (36 s/d 43)	xxx	xxx
45	Arus Keluar Kas		
46	Perolehan Tanah	xxx	xxx
47	Perolehan Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
48	Perolehan Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
49	Perolehan Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx
50	Perolehan Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
51	Perolehan Aset Lainnya	xxx	xxx
52	Pengeluaran Penyertaan Modal Negara	xxx	xxx
53	Pengeluaran Pembelian Investasi Non Permanen	xxx	xxx
54	Jumlah Arus Keluar Kas (46 s/d 53)	xxx	xxx
55	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi (44 - 54)	xxx	xxx
56	Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan		
57	Arus Masuk Kas:		
58	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
59	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
60	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx
61	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx
62	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Daerah	xxx	xxx
63	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
64	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
65	Jumlah Arus Masuk Kas (58 s/d 64)	xxx	xxx
66	Arus Keluar Kas:		
67	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxx	xxx
68	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxx	xxx
69	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxx	xxx
70	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	xxx	xxx
71	Pemberian Pinjaman kepada Daerah	xxx	xxx
72	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx
73	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx
74	Jumlah Arus Keluar Kas (67 s/d 73)	xxx	xxx
75	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan (65 - 74)	xxx	xxx

76	Arus Kas dari Aktivitas Transitoris		
77	Arus Masuk Kas		
78	Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
79	Kiriman Uang Masuk	xxx	xxx
80	Jumlah Arus Masuk Kas (78 s/d 79)	xxx	xxx
81	Arus Keluar Kas	xxx	xxx
82	Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
83	Kiriman Uang Keluar	xxx	xxx
84	Jumlah Arus Keluar Kas (82 s/d 83)	xxx	xxx
85	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Transitoris (80 - 84)	xxx	xxx
86	Kenaikan/Penurunan Kas (33+55+75+85)	xxx	xxx
87	Saldo Awal Kas di BUN & Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
88	Saldo Akhir Kas di BUN & Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	xxx
89	Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	xxx
90	Saldo Akhir Kas (88+89)	xxx	xxx



DIREKTORAT AKUNTANSI DAN PELAPORAN KEUANGAN
DIREKTORAT JENDERAL PERBENDAHARAAN

Jl. Budi Utomo No. 6, Pasar Baru, Sawah Besar,
Jakarta 10710