



GUBERNUR DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA
PERATURAN GUBERNUR DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA

NOMOR 74 TAHUN 2012

TENTANG

KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH

DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA

GUBERNUR DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA,

- Menimbang : a. bahwa berdasarkan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 4 Tahun 2007 tentang Pokok-pokok Pengelolaan Keuangan Daerah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 11 Tahun 2008 pada Pasal 219 ayat (1) menyatakan bahwa Gubernur menetapkan Peraturan Gubernur tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah dengan berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan;
- b. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, perlu menetapkan Peraturan Gubernur tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah;
- Mengingat : 1. Pasal 18 ayat (6) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Undang-Undang Nomor 3 Tahun 1950 tentang Pembentukan Daerah Istimewa Jogjakarta (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 1950 Nomor 3) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1955 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 3 jo. Nomor 19 Tahun 1950 tentang Pembentukan Daerah Istimewa Jogjakarta (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1955 Nomor 43, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 827);
3. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 47, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4286);
4. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 5, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4355);

5. Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 125, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4437) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2008 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4844);
6. Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4438);
7. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2012 tentang Keistimewaan Daerah Istimewa Yogyakarta (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2012 Nomor 170, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5339);
8. Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 1950 tentang Berlakunya Undang-Undang Nomor 2, 3, 10 dan 11 Tahun 1950 (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 1950 Nomor 58);
9. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 140, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4578);
10. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 25, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4614);
11. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 123, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5165);
12. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007;
13. Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 4 Tahun 2007 tentang Pokok-pokok Pengelolaan Keuangan Daerah (Lembaran Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Tahun 2007 Nomor 4) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 11 Tahun 2008 tentang Perubahan Atas Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 4 Tahun 2007 tentang Pokok-pokok Pengelolaan Keuangan Daerah (Lembaran Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Tahun 2008 Nomor 11);

MEMUTUSKAN :

Menetapkan : PERATURAN GUBERNUR TENTANG KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH

Pasal 1

Dalam Peraturan Gubernur ini yang dimaksud dengan :

1. Kebijakan Akuntansi adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi-konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih oleh suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.
2. Peranan dan tujuan Pelaporan Keuangan adalah Laporan keuangan pemerintah daerah disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh pemerintah daerah selama satu periode pelaporan.
3. Jenis-jenis Laporan Keuangan adalah Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas dan Catatan atas Laporan Keuangan.
4. Entitas Pelaporan adalah unit pemerintahan daerah yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.
5. Entitas Akuntansi adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah/SKPD sebagai pengguna anggaran/pengguna barang wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyampaikan laporan keuangan sehubungan dengan anggaran/barang yang dikelolanya yang ditujukan kepada entitas pelaporan.
6. Dasar hukum adalah peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan pemerintah daerah yang mendasari terselenggaranya Pelaporan Keuangan.
7. Asumsi dasar Pelaporan Keuangan adalah asumsi yang mendasari pelaporan keuangan yaitu asumsi kemandirian entitas, asumsi kesinambungan entitas, dan asumsi keterukuran dalam satuan uang (*monetary measurement*).
8. Karakteristik kualitatif Laporan Keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya.
9. Prinsip akuntansi dan Pelaporan Keuangan adalah ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta oleh pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan.
10. Kendala informasi yang relevan dan andal adalah setiap keadaan yang tidak memungkinkan terwujudnya kondisi yang ideal dalam mewujudkan informasi akuntansi dan laporan keuangan yang relevan dan andal akibat keterbatasan (*limitations*) atau karena alasan-alasan kepraktisan.
11. Tanggung jawab atas Laporan Keuangan adalah pihak-pihak yang bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian laporan keuangan daerah, di mana laporan keuangan tersebut telah disusun berdasarkan system pengendalian intern yang memadai, dan isinya telah menyajikan informasi pelaksanaan anggaran dan posisi keuangan secara layak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.
12. Kebijakan akuntansi per komponen Laporan Keuangan adalah penjelasan kebijakan akuntansi berupa definisi, pengakuan, pengukuran dan pengungkapan setiap komponen laporan keuangan.

Pasal 2

(1) Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Daerah Istimewa Yogyakarta, meliputi :

- a. Peranan dan tujuan Pelaporan Keuangan;
- b. Entitas pelaporan keuangan;
- c. Dasar hukum pelaporan keuangan;
- d. Asumsi dasar;
- e. Karakteristik kualitatif Laporan Keuangan;
- f. Kendala informasi yang relevan dan andal;
- g. Prinsip akuntansi dan Pelaporan Keuangan;
- h. Jenis-jenis Laporan Keuangan;
- i. Definisi unsur laporan keuangan;
- j. Pengakuan unsur laporan keuangan;
- k. Pengukuran unsur laporan keuangan; dan
- l. Pengungkapan laporan keuangan.

(2) Rincian Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah Daerah Istimewa Yogyakarta sebagaimana dimaksud pada ayat (1), tercantum dalam Lampiran, yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Gubernur ini.

Pasal 3

Dengan berlakunya Peraturan Gubernur ini, terhadap SKPD/Unit Kerja yang menerapkan pola pengelolaan BLUD, kebijakan akuntansi diatur dengan peraturan tersendiri.

Pasal 4

Pada saat mulai berlakunya Peraturan Gubernur ini secara penuh pada Tahun 2015, maka Peraturan Gubernur Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 44 Tahun 2009 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Pasal 5

Peraturan Gubernur ini dilaksanakan secara bertahap mulai Tahun 2014 dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Pada Tahun 2013, tahap uji coba di beberapa SKPD yang ditetapkan sebagai *pilot project*.
2. Pada Tahun 2014, di uji coba di semua SKPD secara paralel dengan penyusunan Laporan Keuangan secara basis kas.
3. Pada Tahun 2015, tahap implementasi penuh di semua SKPD.

Pasal 6

Peraturan Gubernur ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Gubernur ini dengan penempatannya dalam Berita Daerah Daerah Istimewa Yogyakarta.

Ditetapkan di Yogyakarta
pada tanggal 14 Desember 2012

GUBERNUR
DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA,

TTD

HAMENGKU BUWONO X

Diundangkan di Yogyakarta
pada tanggal 14 Desember 2012

SEKRETARIS DAERAH
DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA,

TTD

ICHSANURI

BERITA DAERAH DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA TAHUN 2012 NOMOR 74

Salinan Sesuai Dengan Aslinya
KEPALA BIRO HUKUM,

ttd

DEWO ISNU BROTO I.S.
NIP. 19640714 199102 1 001

LAMPIRAN
PERATURAN GUBERNUR
DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA
NOMOR 74 TAHUN 2012
TENTANG
KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAH
DAERAH

BAB I

KEBIJAKAN UMUM AKUNTANSI

I. PENDAHULUAN

1. Tujuan

Tujuan kebijakan akuntansi adalah mengatur penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah untuk tujuan umum dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan terhadap anggaran dan antar periode.

Tujuan khusus kebijakan akuntansi adalah memberikan acuan bagi:

- a. penyusun laporan keuangan dalam menyelesaikan permasalahan akuntansi yang belum diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintahan;
- b. pemeriksa dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan;
- c. pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

2. Ruang Lingkup

Untuk mencapai tujuan tersebut, kebijakan akuntansi ini mengatur seluruh pertimbangan dalam rangka penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yang meliputi:

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

II. PERANAN DAN TUJUAN PELAPORAN KEUANGAN

1. Peranan Pelaporan Keuangan

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

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

a. Akuntabilitas

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

b. Manajemen

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

c. Transparansi

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

d. Keseimbangan Antargenerasi (intergenerational equity)

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

e. Evaluasi Kinerja

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

2. Tujuan Pelaporan Keuangan

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

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

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

III. ENTITAS AKUNTANSI DAN ENTITAS PELAPORAN

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

Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan daerah yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan keuangan. Entitas pelaporan adalah pemerintah daerah atau satuan organisasi di lingkungan pemerintah daerah atau organisasi lainnya jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

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

IV. DASAR HUKUM PELAPORAN KEUANGAN

Pelaporan keuangan pemerintah daerah diselenggarakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang mengatur keuangan daerah, antara lain:

1. Undang-undang Dasar Republik Indonesia 1945, khususnya bagian yang mengatur keuangan Negara;
2. Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
3. Undang-undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara;
4. Undang-undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara;
5. Undang-undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah;
6. Undang-undang No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah;
7. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah;
8. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Penilaian Kinerja;
9. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah;
10. Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 4 Tahun 2007 tentang Pokok-pokok Pengelolaan Keuangan Daerah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor 11 Tahun 2008.

V. ASUMSI DASAR

Asumsi dasar dalam pelaporan keuangan pemerintah daerah adalah anggapan yang diterima sebagai suatu kebenaran tanpa perlu dibuktikan agar kebijakan akuntansi dapat diterapkan, yang terdiri dari:

1. Asumsi kemandirian entitas;
2. Asumsi kesinambungan entitas; dan
3. Asumsi keterukuran dalam satuan uang (*monetary measurement*).

Kemandirian Entitas

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

Kesinambungan Entitas

Laporan keuangan pemerintah daerah disusun dengan asumsi bahwa pemerintah daerah akan berlanjut keberadaannya dan tidak bermaksud untuk melakukan likuidasi.

Keterukuran dalam Satuan Uang

Laporan keuangan pemerintah daerah harus menyajikan setiap kegiatan yang diasumsikan dapat dinilai dengan satuan uang. Hal ini diperlukan agar memungkinkan dilakukannya analisis dan pengukuran dalam akuntansi. Satuan uang yang digunakan adalah rupiah.

VI. KARAKTERISTIK KUALITATIF LAPORAN KEUANGAN

Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah daerah dapat memenuhi kualitas yang dihendaki:

1. Relevan;
2. Andal;
3. Dapat dibandingkan; dan
4. Dapat dipahami.

Relevan

Laporan keuangan pemerintah daerah dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna laporan dengan membantunya mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini, atau masa depan dan menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi pengguna laporan di masa lalu. Dengan demikian, informasi laporan keuangan yang relevan adalah yang dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Informasi yang relevan harus:

1. memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*), artinya bahwa laporan keuangan pemerintah daerah harus memuat informasi yang memungkinkan pengguna laporan untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasinya di masa lalu;
2. memiliki manfaat prediktif (*predictive value*), artinya bahwa laporan keuangan harus memuat informasi yang dapat membantu pengguna laporan untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini;
3. tepat waktu, artinya bahwa laporan keuangan pemerintah daerah harus disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna untuk pembuatan keputusan pengguna laporan; dan

4. Lengkap, artinya bahwa penyajian laporan keuangan pemerintah daerah harus memuat informasi yang selengkap mungkin, yaitu mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pembuatan keputusan pengguna laporan. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan harus diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

Andal

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

1. penyajian jujur, artinya bahwa laporan keuangan pemerintah daerah harus memuat informasi yang menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
2. dapat diverifikasi (*verifiability*), artinya bahwa laporan keuangan pemerintah daerah harus memuat informasi yang dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya harus tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.
3. Netralitas, artinya bahwa laporan keuangan pemerintah daerah harus memuat informasi yang diarahkan untuk memenuhi kebutuhan umum dan tidak bias pada kebutuhan pihak tertentu. Tidak boleh ada usaha untuk menyajikan informasi yang menguntungkan pihak tertentu, sementara hal tersebut akan merugikan pihak lain.

Dapat Dibandingkan

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

Dapat Dipahami

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

VII. KENDALA INFORMASI AKUNTANSI YANG RELEVAN DAN ANDAL

Kendala informasi akuntansi dan laporan keuangan adalah setiap 37 keadaan yang tidak memungkinkan terwujudnya kondisi yang ideal dalam 38 mewujudkan informasi akuntansi dan laporan keuangan yang relevan dan andal akibat keterbatasan (limitations) atau karena alasan-alasan kepraktisan. Tiga hal yang menimbulkan kendala dalam informasi akuntansi dan laporan keuangan pemerintah, yaitu:

1. Materialitas;
2. Pertimbangan biaya dan manfaat;
3. Keseimbangan antar karakteristik kualitatif.

Materialitas

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

Pertimbangan Biaya Dan Manfaat

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

Keseimbangan Antar Karakteristik Kualitatif

Keseimbangan antar karakteristik kualitatif diperlukan untuk mencapai suatu keseimbangan yang tepat di antara berbagai tujuan normatif yang diharapkan dipenuhi oleh laporan keuangan pemerintah. Kepentingan relatif antar karakteristik dalam berbagai kasus berbeda, terutama antara relevansi dan keandalan. Penentuan tingkat kepentingan antara dua karakteristik kualitatif tersebut merupakan masalah pertimbangan professional.

VIII. PRINSIP AKUNTANSI DAN PELAPORAN KEUANGAN

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

1. Basis akuntansi;
2. Prinsip nilai historis;
3. Prinsip realisasi;
4. Prinsip substansi mengungguli bentuk formal;
5. Prinsip periodisitas;
6. Prinsip konsistensi;
7. Prinsip pengungkapan lengkap; dan
8. Prinsip penyajian wajar.

Basis Akuntansi

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

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

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

Basis akrual untuk Neraca berarti bahwa aset, kewajiban, dan ekuitas diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian 5 atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

Nilai Historis (Historical Cost)

Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban di masa yang akan datang dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah. Nilai historis lebih dapat diandalkan daripada penilaian yang lain karena lebih obyektif dan dapat diverifikasi. Dalam hal tidak terdapat nilai historis, dapat digunakan nilai wajar aset atau kewajiban terkait.

Realisasi (Realization)

Bagi pemerintah, pendapatan basis kas yang tersedia yang telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah suatu periode akuntansi akan digunakan untuk membayar utang dan belanja dalam periode tersebut. Mengingat LRA masih merupakan laporan yang wajib disusun, maka pendapatan atau belanja basis kas diakui setelah diotorisasi melalui anggaran dan telah menambah atau mengurangi kas. Prinsip layak temu biaya-pendapatan (*matching-cost against revenue principle*) dalam akuntansi pemerintah tidak mendapat penekanan sebagaimana dipraktekkan dalam akuntansi komersial.

Substansi Mengungguli Bentuk Formal (Substance Over Form)

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

Periodisitas (Periodicity)

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

Konsistensi (Consistency)

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

Pengungkapan Lengkap (Full Disclosure)

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

Penyajian Wajar (Fair Presentation)

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

Dalam rangka penyajian wajar, faktor pertimbangan sehat diperlukan bagi penyusun laporan keuangan ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan mengungkapkan hakikat serta tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan. Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah. Namun demikian, penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankan, misalnya, pembentukan cadangan tersembunyi, sengaja menetapkan aset atau pendapatan yang terlampau rendah, atau sengaja mencatat kewajiban atau belanja yang terlampau tinggi, sehingga laporan keuangan menjadi tidak netral dan tidak andal.

IX. JENIS LAPORAN KEUANGAN

Laporan keuangan pemerintah daerah terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*), laporan finansial, dan CaLK. Laporan pelaksanaan anggaran terdiri dari LRA dan Laporan Perubahan SAL. Laporan finansial terdiri dari Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Laporan Arus Kas. CaLK merupakan laporan yang merinci atau menjelaskan lebih lanjut atas pos-pos laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial dan merupakan laporan yang tidak terpisahkan dari laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial.

Laporan keuangan SKPD terdiri dari

1. Laporan Realisasi Anggaran;
2. Laporan Operasional;
3. Laporan Perubahan Ekuitas;
4. Neraca;
5. Catatan Atas Laporan Keuangan.

X. DEFINISI LAPORAN

Laporan Realisasi Anggaran

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

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

1. Pendapatan-LRA adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah lainnya yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.
2. Belanja adalah semua pengeluaran oleh Bendahara Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah lainnya yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.
3. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
4. Pembiayaan (financing) adalah setiap penerimaan/pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih entitas yang perlu dibayar kembali dan/atau akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil divestasi. Pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

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

Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut :

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

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

Aset diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan nonlancar. Suatu aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika diharapkan segera untuk dapat direalisasikan atau dimiliki untuk dipakai atau dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan. Aset yang tidak dapat dimasukkan dalam kriteria tersebut diklasifikasikan sebagai aset nonlancar. Aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan. Aset nonlancar mencakup aset yang bersifat jangka panjang, dan aset tak berwujud yang digunakan baik langsung maupun tidak langsung untuk kegiatan pemerintah atau yang digunakan masyarakat umum. Aset nonlancar diklasifikasikan menjadi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya.

Investasi jangka panjang merupakan investasi yang diadakan dengan maksud untuk mendapatkan manfaat ekonomi dan manfaat sosial dalam jangka waktu lebih dari satu periode akuntansi. Investasi jangka panjang meliputi investasi nonpermanen dan permanen. Investasi nonpermanen antara lain investasi dalam Surat Utang Negara, penyertaan modal dalam proyek pembangunan, dan investasi nonpermanen lainnya. Investasi permanen antara lain penyertaan modal pemerintah dan investasi permanen lainnya. Aset tetap meliputi tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan, aset tetap lainnya, dan konstruksi dalam pengerjaan.

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

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

Karakteristik esensial kewajiban adalah bahwa pemerintah mempunyai kewajiban masa kini yang dalam penyelesaiannya mengakibatkan pengorbanan sumber daya ekonomi di masa yang akan datang. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggungjawab untuk bertindak di masa lalu. Dalam konteks pemerintahan, kewajiban muncul antara lain karena penggunaan sumber pembiayaan pinjaman dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintah lain, atau lembaga internasional. Kewajiban pemerintah juga terjadi karena perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah atau dengan pemberi jasa lainnya. Setiap kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak yang mengikat atau peraturan perundang-undangan.

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

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

Laporan Operasional

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

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

1. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
2. Beban adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih
3. Transfer adalah hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari/oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
4. Pos Luar Biasa adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.

Laporan Arus Kas

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

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

1. Penerimaan kas adalah semua aliran kas yang masuk ke Bendahara Umum Daerah atau entitas pemerintah.
2. Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendahara Umum Daerah atau entitas pemerintah.

Laporan Perubahan Ekuitas

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

Catatan Atas Laporan Keuangan

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

1. Mengungkapkan informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
2. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;
3. Menyajikan ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
4. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
5. Menyajikan rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;
6. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;

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

XI. PENGAKUAN UNSUR LAPORAN KEUANGAN

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

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

1. Terdapat kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan kejadian atau peristiwa tersebut akan mengalir keluar dari atau masuk ke dalam entitas pelaporan yang bersangkutan;
2. Kejadian atau peristiwa tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur atau dapat diestimasi dengan andal. Dalam menentukan apakah suatu kejadian/peristiwa memenuhi kriteria pengakuan, perlu dipertimbangkan aspek materialitas.

Kemungkinan Besar Manfaat Ekonomi Masa Depan Terjadi

Dalam kriteria pengakuan pendapatan, konsep kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan terjadi digunakan dalam pengertian derajat kepastian tinggi bahwa manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan pos atau kejadian/peristiwa tersebut akan mengalir dari atau ke entitas pelaporan.

Konsep ini diperlukan dalam menghadapi ketidakpastian lingkungan operasional pemerintah. Pengkajian derajat kepastian yang melekat dalam arus manfaat ekonomi masa depan dilakukan atas dasar bukti yang dapat diperoleh pada saat penyusunan laporan keuangan.

Keandalan Pengukuran

Kriteria pengakuan pada umumnya didasarkan pada nilai uang akibat peristiwa atau kejadian yang dapat diandalkan pengukurannya. Namun ada kalanya pengakuan didasarkan pada hasil estimasi yang layak. Apabila pengukuran berdasarkan biaya dan estimasi yang layak tidak mungkin dilakukan, maka pengakuan transaksi demikian cukup diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan. Penundaan pengakuan suatu pos atau peristiwa dapat terjadi apabila kriteria pengakuan baru terpenuhi setelah terjadi atau tidak terjadi peristiwa atau keadaan lain di masa mendatang.

Pengakuan Aset

Aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Sejalan dengan penerapan basis akrual, aset dalam bentuk piutang atau beban dibayar di muka diakui ketika hak klaim untuk mendapatkan arus kas masuk atau manfaat ekonomi lainnya dari entitas lain telah atau tetap masih terpenuhi, dan nilai klaim tersebut dapat diukur atau diestimasi.

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

Pengakuan Kewajiban

Kewajiban diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat pelaporan, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal. Sejalan dengan penerapan basis akrual, kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul.

Pengakuan Pendapatan

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

Pengakuan Beban Dan Belanja

Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa. Belanja diakui berdasarkan terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah atau entitas pelaporan. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan di SKPKD atau SKPD.

XII. PENGUKURAN UNSUR LAPORAN KEUANGAN

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

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

BAB II
KEBIJAKAN AKUNTANSI POS-POS LAPORAN KEUANGAN

I. KEBIJAKAN AKUNTANSI PENDAPATAN - LO

1. Definisi Pendapatan LO

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

Pendapatan-LO diklasifikasikan menurut sumber pendapatan. Klasifikasi menurut sumber pendapatan untuk pemerintah daerah dikelompokkan menurut asal dan jenis pendapatan, yaitu pendapatan asli daerah, pendapatan transfer, dan lain-lain pendapatan yang sah. Masing-masing pendapatan tersebut diklasifikasikan menurut jenis pendapatan.

Klasifikasi Pendapatan-LO pada level PPKD meliputi Pendapatan Asli Daerah, Pendapatan Transfer, Lain-Lain Pendapatan Daerah yang Sah, serta Pendapatan Non Operasional. Klasifikasi Pendapatan-LO pada level SKPD meliputi Pendapatan Asli Daerah.

2. Pengakuan Pendapatan LO

Pendapatan-LO diakui pada saat hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Secara rinci, Pendapatan-LO diakui pada saat:

- a. Timbulnya hak atas pendapatan;
- b. Pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

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 terlebih dahulu adanya penagihan. Pengakuan pendapatan LO dapat terjadi di PPKD dan SKPD.

Pengakuan Pendapatan-LO pada PPKD

a. Pendapatan Asli Daerah

Pendapatan Asli Daerah merupakan pendapatan yang diperoleh pemerintah daerah yang dipungut berdasarkan Peraturan Daerah sesuai dengan Peraturan Perundang-Undangan. Pendapatan-pendapatan tersebut dapat dikelompokkan ke dalam tiga kategori, yaitu PAD Melalui

Penetapan, PAD Tanpa Penetapan, dan PAD dari Hasil Eksekusi Jaminan.

1) PAD Melalui Penetapan

PAD yang masuk ke dalam kategori ini adalah Tuntutan Ganti Kerugian Daerah, Pendapatan Denda atas Keterlambatan Pelaksanaan Pekerjaan, Pendapatan Denda Pajak, dan Pendapatan Denda Retribusi. Pendapatan-pendapatan tersebut diakui ketika telah diterbitkan Surat Ketetapan (SK) atas pendapatan terkait.

2) PAD Tanpa Penetapan

PAD yang masuk ke dalam kategori ini adalah Penerimaan Jasa Giro, Pendapatan Bunga Deposito, Komisi, Potongan dan Selisih Nilai Tukar Rupiah, Pendapatan dari Pengembalian, Fasilitas Sosial dan Fasilitas Umum, Pendapatan dari Penyelenggaraan Pendidikan dan Pelatihan, Pendapatan dari Angsuran/Cicilan Penjualan, dan Hasil dari Pemanfaatan Kekayaan Daerah. Pendapatan-pendapatan tersebut diakui ketika pihak terkait telah melakukan pembayaran, baik melalui Bendahara Penerimaan PPKD maupun langsung ke Rekening Kas Umum Daerah.

3) PAD dari Hasil Eksekusi Jaminan

Pendapatan hasil eksekusi Jaminan diakui saat pihak ketiga tidak menunaikan kewajibannya. Pada saat tersebut, PPKD akan mengeksekusi uang jaminan yang sebelumnya telah disetorkan, dan mengakuinya sebagai pendapatan. Pengakuan pendapatan ini dilakukan berdasarkan bukti memorial dari PPKD.

b. Pendapatan Transfer

Pendapatan Transfer merupakan penerimaan uang yang berasal dari entitas pelaporan lain, misalnya penerimaan dana perimbangan dari Pemerintah Pusat. Pendapatan transfer diakui pada saat Perpres dan APBD yang memberitahukan informasi jumlah dana transfer yang akan diterima oleh Pemerintah Daerah telah disahkan.

c. Lain-Lain Pendapatan Daerah yang Sah

Lain-Lain Pendapatan Daerah yang Sah merupakan kelompok pendapatan lain yang tidak termasuk dalam kategori pendapatan sebelumnya. Pada PPKD, Lain-Lain Pendapatan Daerah yang Sah dapat meliputi Pendapatan Hibah baik dari Pemerintah, Pemerintah Daerah Lainnya, Badan/Lembaga/Organisasi Swasta Dalam Negeri, maupun Kelompok Masyarakat/Perorangan. Lain-Lain Pendapatan Daerah yang Sah diakui saat Naskah Perjanjiannya telah ditandatangani.

Hibah yang berupa barang dicatat sebagai pendapatan operasional, apabila perolehan hibah aset tetap memenuhi kriteria perolehan aset donasi.

d. Pendapatan Non Operasional

Pendapatan Non Operasional mencakup antara lain Surplus Penjualan Aset Nonlancar, Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang, Surplus dari Kegiatan Non Operasional Lainnya. Pendapatan Non Operasional diakui ketika dokumen sumber berupa Berita Acara kegiatan (misal: Berita Acara Penjualan untuk mengakui Surplus Penjualan Aset Nonlancar) telah diterima.

Pengakuan Pendapatan-LO pada level SKPD

a. Pendapatan Asli Daerah

Merupakan Pendapatan yang diperoleh Daerah yang dipungut berdasarkan Peraturan Daerah sesuai dengan Peraturan Perundang-Undangan. Pendapatan-pendapatan tersebut dapat dikelompokkan ke dalam enam kategori, yaitu:

- 1) Pendapatan Pajak Tipe A yang merupakan kelompok pendapatan pajak yang didahului oleh penerbitan Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKP Daerah) untuk kemudian dilakukan pembayaran oleh wajib pajak yang bersangkutan. Contoh pendapatan yang termasuk dalam kelompok pendapatan pajak tipe A ini adalah Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor. Pendapatan-pendapatan tersebut diakui ketika telah diterbitkan penetapan berupa Surat Ketetapan (SK) atas pendapatan terkait.
- 2) Pendapatan Pajak Tipe B. Pajak tipe ini merupakan kelompok pendapatan pajak yang didahului dengan penghitungan sendiri oleh wajib pajak (*self assessment*) dan dilanjutkan dengan pembayaran oleh wajib pajak berdasarkan perhitungan tersebut. Selanjutnya, dilakukan pemeriksaan terhadap nilai pajak yang dibayar apakah sudah sesuai, kurang atau lebih bayar untuk kemudian dilakukan penetapan. Contoh pendapatan pajak yang termasuk dalam kelompok pendapatan pajak tipe B adalah pajak hotel, pajak restoran, pajak hiburan, pajak penerangan jalan, pajak bahan bakar kendaraan bermotor, pajak parkir, pajak air bawah tanah, pajak sarang burung walet, pajak lingkungan, pajak mineral bukan logam dan batuan, serta bea perolehan hak atas tanah dan bangunan. Pendapatan-pendapatan tersebut diakui ketika telah diterbitkan penetapan berupa Surat Ketetapan (SK) atas pendapatan terkait.

- 3) Pendapatan Pajak Tipe C. Tipe ini merupakan kelompok pendapatan pajak yang pembayarannya dilakukan di muka oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban selama beberapa periode ke depan. Contoh pendapatan dari pendapatan pajak tipe C ini adalah Pajak Kendaraan Bermotor. Pendapatan tersebut diakui ketika periode yang bersangkutan telah terlalui.
- 4) Pendapatan Pajak Tipe D. Pajak tipe ini merupakan kelompok pendapatan pajak yang didahului dengan penghitungan sendiri oleh wajib pajak (*self assessment*) dan pembayarannya diterima di muka untuk memenuhi kewajiban selama beberapa periode ke depan. Selanjutnya, dilakukan pemeriksaan terhadap nilai pajak yang dibayar apakah sudah sesuai, kurang atau lebih bayar, untuk selanjutnya dilakukan penetapan. Contoh pendapatan daerah yang termasuk kedalam kelompok pendapatan pajak tipe D adalah pajak reklame. Pendapatan-pendapatan tersebut diakui ketika telah diterbitkan penetapan berupa Surat Ketetapan (SK) atas pendapatan terkait.
- 5) Pendapatan Retribusi Tipe A. Untuk pendapatan retribusi tipe A, pembayaran diterima untuk memenuhi kewajiban di periode berjalan. Contoh pendapatan retribusi tipe A adalah retribusi jasa umum. Pendapatan-pendapatan ini diakui ketika pembayaran telah diterima.
- 6) Pendapatan Retribusi Tipe B. Pembayaran retribusi ini dilakukan bersamaan atau setelah SKR terbit . Contoh pendapatan retribusi tipe B adalah retribusi jasa usaha dan retribusi perizinan tertentu. Pendapatan-pendapatan tersebut diakui ketika telah diterbitkan Surat Ketetapan (SK) atas pendapatan terkait.

3. Pengukuran Pendapatan LO

Akuntansi pendapatan-LO dilaksanakan berdasarkan azas 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.

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

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

Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*nonrecurring*) atas pendapatan-LO yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan dibukukan sebagai pengurang pendapatan pada periode yang sama. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*nonrecurring*) atas pendapatan-LO yang terjadi pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang ekuitas pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.

4. Pengungkapan

Pendapatan disajikan berdasarkan jenis pendapatan dalam laporan operasional dan rincian lebih lanjut jenis pendapatan disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Berikut ini ilustrasi pengungkapan pendapatan dalam Catatan atas Laporan Keuangan:

Cuplikan Laporan Operasi untuk Pendapatan

Uraian	Jumlah 2012 (Rp)	Jumlah 2011 (Rp)
PENDAPATAN		
Pendapatan Asli Daerah	500.000.000	450.000.000
Pendapatan Pajak Daerah	500.000.000	450.000.000
PKB	300.000.000 ¹⁾	300.000.000
BBN-KB	200.000.000 ²⁾	150.000.000

Catatan atas Laporan Keuangan

- ¹⁾ Pendapatan Pajak Kendaraan Bermotor (PKB) sebesar Rp.300.000.000,- sesuai dengan Pendapatan Pajak Kendaraan Bermotor (PKB) yang ditetapkan melalui Surat Ketetapan Pajak Daerah pada tanggal 1 Februari 2012.
- ²⁾ Pendapatan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBN-KB) sebesar Rp.200.000.000,-, yang telah diterima sebagai kas adalah sebesar Rp.150.000.000,-. Selebihnya, senilai Rp.50.000.000,- masih berupa piutang.

II. KEBIJAKAN AKUNTANSI BEBAN

1. Definisi Beban

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

2. Pengakuan Beban

Beban diakui pada saat (1) timbulnya kewajiban, (2) terjadinya konsumsi aset, (3) terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa. Pengakuan beban dapat terjadi PPKD dan SKPD.

Pengakuan Beban di PPKD terdiri dari

a. Beban Bunga

Beban Bunga merupakan alokasi pengeluaran pemerintah daerah untuk pembayaran bunga (*interest*) yang dilakukan atas kewajiban penggunaan pokok utang (*principal outstanding*) termasuk beban pembayaran biaya-biaya yang terkait dengan pinjaman dan hibah pemerintah yang diterima pemerintah seperti biaya *commitment fee* dan biaya denda.

Beban Bunga meliputi Beban Bunga Pinjaman dan Beban Bunga Obligasi. Beban Bunga diakui tiap akhir tahun atau ketika pinjaman telah jatuh tempo. Beban bunga diakui saat bunga tersebut jatuh tempo untuk dibayarkan. Meskipun demikian beban bunga seharusnya dapat dihitung berdasarkan akumulasi seiring dengan berjalannya waktu, misalnya untuk keperluan pelaporan. Saat beban bunga jatuh tempo untuk dibayarkan biasanya dinyatakan dalam perjanjian atau suatu dokumen tertentu yang menjadi dasar pengenaan bunga.

b. Beban Subsidi

Beban Subsidi merupakan pengeluaran atau alokasi anggaran yang diberikan pemerintah daerah kepada perusahaan negara/daerah, lembaga pemerintah atau pihak ketiga lainnya yang memproduksi dan mengimpor barang serta menyediakan jasa untuk dijual dan diserahkan dalam rangka memenuhi hajat hidup orang banyak agar harga jualnya dapat dijangkau masyarakat.

Beban Subsidi meliputi Beban Subsidi kepada Pemerintah Daerah dan Beban Subsidi kepada Perusahaan. Beban Subsidi diakui saat ketika SP2D atas beban ini sudah diterbitkan. Beban subsidi diakui pada saat kewajiban Pemerintah Daerah untuk memberikan subsidi telah timbul.

c. Beban Hibah

Beban Hibah merupakan beban pemerintah dalam bentuk uang/barang atau jasa kepada pemerintah lainnya, perusahaan negara/daerah, masyarakat, dan organisasi kemasyarakatan, bersifat tidak wajib dan tidak mengikat. Beban Hibah meliputi Beban Hibah kepada Pemerintah Daerah Lainnya, Beban Hibah kepada Pemerintahan Desa, Beban Hibah kepada Perusahaan Daerah, Beban Hibah kepada Badan/Lembaga/Organisasi Swasta, Beban Hibah kepada Kelompok Masyarakat/Perorangan, Beban Hibah kepada Satuan Pendidikan Dasar.

Beban hibah diakui saat timbulnya kewajiban artinya kewajiban Pemerintah Daerah timbul karena adanya perikatan. Secara teknis kewajiban Pemerintah Daerah untuk meyerahkan uang/barang atau jasa dalam rangka hibah timbul setelah ditandatanganinya nota perjanjian hibah.

d. Beban Bantuan Sosial

Beban Bantuan Sosial merupakan transfer uang atau barang yang diberikan kepada masyarakat guna melindungi dari kemungkinan terjadinya risiko sosial.

Beban Bantuan Sosial meliputi Beban Bantuan Sosial kepada Organisasi Sosial Kemasyarakatan, Beban Bantuan Sosial kepada Kelompok Masyarakat, dan Beban Bantuan Sosial kepada Anggota Masyarakat. Beban bantuan sosial diakui saat timbulnya kewajiban Pemerintah Daerah.

e. Beban Penyisihan Piutang

Beban Penyisihan Piutang merupakan cadangan yang harus dibentuk sebesar persentase tertentu dari akun piutang terkait ketertagihan piutang. Beban Penyisihan Piutang diakui saat akhir tahun. Di setiap akhir tahun, dilakukan pencatatan akan beban penyisihan piutang untuk piutang yang dimiliki Pemda.

f. Beban Transfer

Beban Transfer merupakan beban berupa pengeluaran uang atau kewajiban untuk mengeluarkan uang dari entitas pelaporan kepada suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan. Beban Transfer meliputi Bagi Hasil Pajak, Bagi Hasil Pendapatan Lainnya, Bantuan Keuangan ke Pemerintah Daerah Lainnya, Bantuan Keuangan ke Desa, dan Bantuan Keuangan Lainnya. Bantuan Transfer diakui saat timbulnya kewajiban Pemerintah Daerah.

Pengakuan Beban pada SKPD terdiri dari:

a. Beban Pegawai

Beban pegawai meliputi Gaji dan Tunjangan, Tambahan Penghasilan PNS, Beban Penerimaan lainnya Pimpinan dan anggota DPRD serta KDH/WKDH, Biaya Pemungutan Pajak Daerah, Honorarium PNS, Honorarium Non PNS, Uang Lembur, Beban Beasiswa Pendidikan PNS, Beban kursus, pelatihan, sosialisasi dan bimbingan teknis PNS, dan Beban Pegawai BLUD. Beban pegawai dapat dilakukan dengan mekanisme UP/GU/TU seperti honorarium non PNS, atau melalui mekanisme LS seperti beban gaji dan tunjangan.

Dalam konteks beban pegawai dengan mekanisme LS, akuntansi mempunyai asumsi bahwa dana SP2D dari BUD langsung diterima oleh pihak ketiga/pihak lain yang telah ditetapkan. Dengan demikian, beban pegawai melalui mekanisme LS diasumsikan dana dari Kas Daerah langsung diterima oleh pegawai.

Dalam mekanisme UP/GU/TU, beban pegawai diakui ketika bukti pembayaran beban (Bukti Pembayaran Honor) telah diverifikasi oleh PPK dan disahkan PA/KPA. Sedangkan dalam mekanisme LS, beban pegawai diakui ketika Daftar Gaji telah terbit dan diterima oleh PPK.

b. Beban Barang

Beban barang terdiri atas Beban Persediaan, Beban Jasa, Beban Pemeliharaan, dan Beban Perjalanan Dinas. Beban barang dapat dilakukan dengan mekanisme UP/GU/TU ataupun dengan mekanisme LS.

Dalam mekanisme UP/GU/TU, beban barang diakui ketika bukti pembayaran beban kepada pihak ketiga atau bukti transaksi telah diverifikasi oleh PPK dan disahkan oleh PA/KPA. Sedangkan dalam mekanisme LS, beban barang diakui ketika Berita Acara (yang mengindikasikan telah diterimanya barang oleh SKPD atau telah selesainya jasa yang dilakukan oleh pihak ketiga) diterima oleh Panitia Penerima Barang.

Khusus untuk beban persediaan, terdapat 2 (dua) alternatif pendekatan yang dapat digunakan sebagai metode pengakuan transaksi pembelian persediaan serta metode pencatatan persediaan.

Pengakuan persediaan dapat dilakukan melalui 2 (dua) pendekatan, yaitu pendekatan aset dan pendekatan beban. Melalui pendekatan aset, setiap pembelian persediaan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah langsung akan menambah aset yaitu pada akun persediaan. Melalui pendekatan beban, transaksi pembelian persediaan tidak secara langsung menambah akun persediaan, melainkan diakui sebagai beban.

Metode pencatatan persediaan yaitu metode perpetual. Metode perpetual menuntut dilakukannya pemutakhiran setiap terjadi perubahan posisi akun persediaan.

Beban penyusutan menggunakan metoda garis lurus.

3. Pengukuran Beban

Beban diukur berdasarkan (1) besaran timbulnya kewajiban, (2) besaran terjadinya konsumsi aset, dan (3) besaran terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.

4. Pengungkapan

Beban disajikan berdasarkan jenis beban dalam laporan operasional dan rincian lebih lanjut jenis beban disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan beban dalam Catatan atas Laporan Keuangan:

Cuplikan Laporan Operasional untuk Beban

	Jumlah 2012 (Rp)	Jumlah 2011 (Rp)
BEBAN		
Beban Pegawai	500.000.000	450.000.000
Beban Persediaan	40.000.000	30.000.000
	1)	
Beban Pemeliharaan	300.000.000 2)	300.000.000
Dst.		

Catatan atas Laporan Keuangan

- 1) Beban persediaan merupakan beban persediaan ATK yang terjadi di tahun 2012.
- 2) Beban pemeliharaan sebesar Rp.300.000.000,- sesuai dengan tahun sebelumnya, merupakan beban pemeliharaan jalan.

III. KEBIJAKAN AKUNTANSI PENDAPATAN - LRA

1. Definisi Pendapatan

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

Pendapatan-LRA terdiri dari pendapatan-LRA untuk PPKD dan pendapatan-LRA untuk SKPD. Pendapatan-LRA di PPKD meliputi Pendapatan Asli Daerah, Pendapatan Transfer, Lain-Lain Pendapatan Daerah yang Sah, serta Pendapatan Non Operasional. Pendapatan-LRA di SKPD meliputi Pendapatan Asli Daerah

2. Pengakuan Pendapatan

Pendapatan-LRA diakui pada saat penerimaan Rekening Kas Umum Daerah atau entitas pemerintah daerah lainnya yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

3. Pengukuran Pendapatan

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

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

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

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

Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non recurring*) atas penerimaan pendapatan-LRA yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan-LRA dibukukan sebagai pengurang pendapatan LRA pada periode yang sama. Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non recurring*) atas penerimaan pendapatan-LRA yang terjadi pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang Saldo Anggaran Lebih pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.

4. Pengungkapan

Pendapatan disajikan berdasarkan jenis pendapatan dalam laporan realisasi anggaran dan rincian lebih lanjut jenis pendapatan disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Penjelasan sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, sangat diajurkan untuk diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Berikut ini ilustrasi pengungkapan pendapatan dalam Catatan atas Laporan Keuangan:

Cuplikan Laporan Realisasi Anggaran untuk Pendapatan

Uraian	Anggaran 2012 (Rp)	Realisasi 2012 (Rp)	Selisih (Rp)
PENDAPATAN			
Pendapatan Asli Daerah	400.000.000	450.000.000	50.000.000
Pendapatan Pajak Daerah	400.000.000	450.000.000	50.000.000
PKB	200.000.000	300.000.000 ¹⁾	100.000.000
BBN-KB	200.000.000	150.000.000 ²⁾	(50.000.000)

Catatan atas Laporan Keuangan

- 1) Terdapat selisih lebih sebesar Rp.100.000.000,- untuk realisasi Pajak Kendaraan Bermotor (PKB) dibandingkan anggarannya. Selisih lebih ini disebabkan karena terjadi peningkatan tarif pajak kendaraan bermotor dibandingkan dengan asumsi pada saat penyusunan anggaran. Hal ini disebabkan dengan berlakunya peraturan pajak yang baru pada bulan Juni 2012.
- 2) Terdapat selisih kurang sebesar Rp.50.000.000,- untuk realisasi Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBN-KB) dibandingkan anggarannya. Selisih kurang ini disebabkan karena terjadi penurunan volume kendaraan bermotor sebesar 5.000 unit dibandingkan dengan asumsi pada saat penyusunan anggaran.

IV. KEBIJAKAN AKUNTANSI BELANJA

1. Definisi Belanja

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

2. Pengakuan Belanja

Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah daerah lainnya. Dalam hal badan layanan umum, belanja diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.

3. Pengukuran Belanja

Belanja diukur berdasarkan pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah daerah lainnya yang digunakan untuk belanja.

4. Pengungkapan

Belanja disajikan berdasarkan jenis belanja dalam laporan realisasi anggaran dan rincian lebih lanjut jenis belanja disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Belanja disajikan dalam laporan realisasi anggaran sesuai dengan klasifikasi dalam anggaran.

Penjelasan sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan belanja dalam Catatan atas Laporan Keuangan:

Cuplikan Laporan Realisasi Anggaran untuk Belanja

	Anggaran 2012 (Rp)	Realisasi 2012 (Rp)	Selisih (Rp)
BELANJA			
Belanja Tidak	.....	.....	.....
Langsung			
Belanja Langsung	.....	.....	.....
Belanja Pegawai	.....	.....	.....
Belanja Barang	.....	.....	.....
dan Jasa			
Belanja Modal	300.000.000	150.000.000 ¹⁾	150.000.000

Catatan atas Laporan Keuangan

- 1) Terdapat selisih lebih sebesar Rp.150.000.000,- untuk realisasi Belanja Modal dibandingkan anggarannya. Selisih lebih ini disebabkan Terjadi efisiensi dalam pengadaan barang, khususnya dalam harga barang. Realisasi harga barang adalah lebih rendah dibandingkan dengan asumsi pada saat penyusunan anggaran, yaitu sebesar Rp.150.000.000,-. Hal ini disebabkan adanya negosiasi/kesepakatan dengan pihak ketiga melalui proses lelang.

V. KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMBIAYAAN

1. Definisi Pembiayaan

Pengertian pembiayaan baik secara basis kas dan akrual adalah sama, yaitu seluruh transaksi keuangan pemerintah, baik penerimaan maupun pengeluaran, yang perlu dibayar atau akan diterima kembali, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit dan atau memanfaatkan surplus anggaran. Pembiayaan terdiri dari penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman, dan hasil divestasi. Sementara, pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah. Pembiayaan hanya dapat dilakukan di Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD). Dengan demikian akuntansi pembiayaan tidak diperlukan di SKPD.

1.1. Akuntansi Penerimaan Pembiayaan

Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Daerah atau entitas pemerintah daerah yang antara lain berasal dari penerimaan pinjaman, penjualan obligasi pemerintah, hasil privatisasi perusahaan negara/daerah, penerimaan kembali pinjaman yang diberikan kepada pihak ketiga, penjualan investasi permanen lainnya, dan pencairan dana cadangan. Pencairan Dana Cadangan mengurangi Dana Cadangan yang bersangkutan.

1.2. Akuntansi Pengeluaran Pembiayaan

Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran Rekening Kas Umum Daerah atau entitas pemerintah daerah yang antara lain berupa pemberian pinjaman kepada pihak ketiga, penyertaan modal pemerintah, pembayaran kembali pokok pinjaman dalam periode tahun anggaran tertentu, dan pembentukan dana cadangan. Pembentukan Dana Cadangan menambah Dana Cadangan yang bersangkutan. Hasil-hasil yang diperoleh dari pengelolaan Dana Cadangan di pemerintah daerah merupakan penambah Dana Cadangan. Hasil tersebut dicatat sebagai pendapatan-LRA dalam pos pendapatan asli daerah lainnya.

2. Pengakuan Pembiayaan

Penerimaan pembiayaan diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah atau entitas pemerintah daerah. Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Daerah atau entitas pemerintah daerah.

3. Pengukuran Pembiayaan

Akuntansi penerimaan pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran). Akuntansi penerimaan dilaksanakan sebesar kas yang telah diterima sedangkan akuntansi pengeluaran pembiayaan sebesar kas yang dikeluarkan.

4. Pengungkapan Pembiayaan

Pembiayaan disajikan berdasarkan jenis pembiayaan dalam laporan realisasi anggaran dan rincian lebih lanjut jenis pembiayaan disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Penjelasan sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, sangat dianjurkan untuk diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan pembiayaan dalam Catatan atas Laporan Keuangan:

Cuplikan Laporan Realisasi Anggaran - Pembiayaan

	Anggaran 2012	Realisasi 2012	Selisih
	(Rp)	(Rp)	(Rp)
PEMBIAYAAN			
Penerimaan Daerah	.....	.....
Pencairan Dana	500.000.000	400.000.000	100.000.000
Cadangan			
Pencairan Dana	500.000.000	400.000.000 ¹⁾	100.000.000
Cadangan			

Catatan atas Laporan Keuangan

¹⁾ Terdapat selisih sebesar Rp.100.000.000,- untuk realisasi Pencairan Dana Cadangan dibandingkan anggarannya. Selisih ini disebabkan kebutuhan untuk tahun 2012 untuk pembangunan terminal adalah sebesar Rp.400.000.000,-.

VI. KEBIJAKAN AKUNTANSI KAS

1. Definisi Kas dan Setara Kas

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

Uang tunai terdiri atas uang kertas dan logam. Kas juga meliputi seluruh Uang Yang Harus Dipertanggungjawabkan (UYHD/Uang Persediaan (UP) yang belum dipertanggungjawabkan hingga tanggal neraca awal. Saldo simpanan di bank yang dapat dikategorikan sebagai kas adalah saldo simpanan atau rekening di bank yang setiap saat dapat ditarik atau digunakan untuk melakukan pembayaran. Dalam pengertian kas ini juga termasuk **setara kas** yaitu investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dicairkan menjadi kas yang mempunyai masa jatuh tempo yang pendek, yaitu 3 (tiga) bulan atau kurang dari tanggal perolehannya.

Kas pemerintah daerah mencakup kas yang dikuasai, dikelola dan di bawah tanggung jawab bendahara umum daerah dan kas yang dikuasai, dikelola dan di bawah tanggung jawab selain bendahara umum daerah.

Kas pemerintah daerah yang dikuasai dan di bawah tanggung jawab bendahara umum daerah terdiri dari:

- a. Saldo rekening kas daerah, yaitu saldo rekening-rekening pada bank yang digunakan untuk menampung penerimaan dan pengeluaran pemerintah daerah;
- b. Setara kas, antara lain berupa surat utang negara (SUN)/obligasi dan deposito kurang dari 3 bulan, yang dikelola oleh bendahara umum daerah;
- c. Uang tunai di bendahara umum daerah.

Kas pemerintah daerah yang dikuasai dan dibawah tanggung jawab selain bendahara umum daerah terdiri dari:

- a. Kas di Bendahara Pengeluaran
- b. Kas di Bendahara Penerimaan.

Kas di Bendahara Pengeluaran merupakan kas yang menjadi tanggung jawab/dikelola oleh Bendahara Pengeluaran yang berasal dari sisa uang muka kerja (UYHD/UUDP/UP) yang belum disetor ke kas daerah per tanggal neraca. Kas di Bendahara Pengeluaran mencakup seluruh saldo rekening Bendahara Pengeluaran, uang logam, uang kertas, dan lain-lain kas, yang termasuk di dalamnya adalah kas yang berasal dari pajak yang dipungut tetapi belum disetorkan. Akun Kas di Bendahara Pengeluaran yang disajikan dalam neraca pemerintah daerah harus mencerminkan kas yang benar-benar ada pada tanggal neraca. Apabila terdapat kas dalam valuta asing dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

Kas di Bendahara Penerimaan mencakup seluruh kas, baik itu saldo rekening di bank maupun saldo uang tunai, yang berada di bawah tanggung jawab bendahara penerimaan yang sumbernya berasal dari pelaksanaan tugas pemerintahan dari bendahara penerimaan yang bersangkutan. Saldo kas ini mencerminkan saldo yang berasal dari pungutan yang sudah diterima oleh bendahara penerimaan dari setoran para wajib pajak yang belum disetorkan ke kas daerah. Akun Kas di Bendahara Penerimaan yang disajikan dalam neraca harus mencerminkan kas yang benar-benar ada pada tanggal neraca. Apabila terdapat kas dalam valuta asing dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca. Meskipun dalam ketentuannya para bendahara penerimaan wajib menyetor seluruh penerimaan dalam waktu 24 (dua puluh empat) jam, namun tidak tertutup kemungkinan terdapat saldo penerimaan yang belum disetorkan dalam rekening bendahara penerimaan.

2. Pengakuan Kas

Kas diakui pada saat kas diterima oleh bendahara /Rekening Kas Umum Daerah dan pada saat dikeluarkan oleh bendahara /Rekening Kas Umum Daerah. Kas dijurnal di sebelah debit jika bertambah dan dijurnal di sebelah kredit jika berkurang.

3. Pengukuran Kas

Kas dicatat sebesar nilai nominal artinya disajikan sebesar nilai rupiahnya. Apabila terdapat kas dalam valuta asing, dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca. Dalam saldo kas juga termasuk penerimaan yang harus disetorkan kepada pihak ketiga berupa Utang PFK

4. Pengungkapan Kas

Pengungkapan kas di Catatan atas Laporan Keuangan harus menunjukkan posisi kas pada tanggal laporan keuangan dan menunjukkan asal usul kas.

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan kas:

KAS

Kas sejumlah Rp.100.000.000,- (seratus juta rupiah) terdiri dari:

1. Kas di Bendahara Umum Daerah	Rp. 50.000.000,-
2. Kas di Bendahara Penerimaan	Rp. 30.000.000,-
3. Kas di Bendahara Pengeluaran	Rp. 20.000.000,-
4. Kas di BLUD	Rp. 20.000.000,-

Kas di Bendahara Umum Daerah sejumlah Rp.50.000.000,- merupakan kas yang berada di rekening Pemerintah Daerah pada Bank Pembangunan Daerah.

Kas di Bendahara Penerimaan sejumlah Rp.30.000.000,- merupakan pendapatan SKPD yang belum disetorkan ke BUD pada tanggal 31 Desember 2012, yang terdiri dari:

No	SKPD	Jumlah
1.	Dinas Kesehatan	Rp. 3.000.000,-
2.	Dinas Perhubungan	Rp. 2.000.000,-
3.	.....	Rp.

Kas di Bendahara Pengeluaran sejumlah Rp.20.000.000,- merupakan sisa UYHD yang belum disetorkan ke BUD pada tanggal 31 Desember 2012, yang terdiri dari:

No	SKPD	Jumlah
1.	Dinas Pendidikan	Rp. 4.000.000,-
2.	Dinas Kesehatan	Rp. 2.000.000,-
3.	.....	Rp.

Setara Kas sebesar Rp.100.000.000,- merupakan deposito pemerintah daerah di bank BPD

VII. KEBIJAKAN AKUNTANSI PIUTANG

1. Definisi

Piutang adalah jumlah uang yang wajib dibayar kepada pemerintah daerah dan/atau hak pemerintah daerah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat perjanjian atau akibat lainnya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau akibat lainnya yang sah.

2. Pengakuan

Piutang diakui pada saat munculnya hak pemerintah daerah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat perjanjian atau akibat lainnya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau akibat lainnya yang sah.

Untuk dapat diakui sebagai piutang harus memenuhi kriteria:

- a. Telah diterbitkan surat ketetapan;
- b. Telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan;
- c. Terhadap piutang yang penagihannya diserahkan kepada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Piutang dan Lelang Negara oleh suatu instansi, pengakuan atas piutang tersebut tetap melekat pada satuan kerja yang bersangkutan, dengan pengertian tidak terjadi pengalihan pengakuan atas piutang tersebut.

3. Penilaian

Piutang dinilai sebesar nilai nominal.

4. Jenis Piutang

Ditinjau dari penyebab terjadinya piutang, maka piutang pemerintah daerah dapat dibagi menjadi:

- a. Piutang karena Pendapatan
- b. Piutang karena Pemberian Pinjaman
- c. Piutang karena Tuntutan Perbendaharaan atau Tuntutan Ganti Rugi
- d. Piutang lainnya.

4.1 Piutang Karena Pendapatan

Piutang pemerintah daerah karena pendapatan adalah hak pemerintah daerah yang dapat dinilai dengan uang sebagai akibat pemerintah telah memberikan jasa atau produk atau akibat lainnya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Contoh piutang ini adalah piutang pendapatan asli daerah (misalnya piutang pajak daerah, piutang retribusi daerah), piutang dana perimbangan (misalnya piutang dana alokasi umum, piutang dana alokasi khusus), piutang lain-lain pendapatan yang sah. Realisasi penerimaan kas atas piutang ini dianggarkan pada bagian pendapatan (bukan penerimaan pembiayaan) dalam APBD pada tahun anggaran berjalan. Dengan demikian, jika piutang ini direalisasikan dalam tahun anggaran berikutnya maka akan diakui sebagai penerimaan pembiayaan.

4.2 Piutang karena Pemberian Pinjaman

Piutang pemerintah daerah karena pemberian pinjaman adalah jumlah uang yang wajib dibayar oleh pihak lain kepada pemerintah daerah karena pemerintah daerah telah memberikan pinjaman kepada pihak tersebut. Contoh piutang ini adalah piutang kepada BUMD karena BUMD meminjam sejumlah uang kepada Pemda. Rencana realisasi penerimaan kas atas piutang ini dianggarkan pada bagian penerimaan pembiayaan (bukan pendapatan) dalam APBD. Dengan demikian, jika piutang ini direalisasikan akan diakui sebagai penerimaan pembiayaan (bukan pendapatan).

4.3 Piutang karena Tuntutan Perbendaharaan atau Tuntutan Ganti Rugi

Tuntutan Perbendaharaan (TP) adalah suatu perhitungan terhadap Bendaharawan, jika dalam pengurusannya terdapat kekurangan perbendaharaan dan kepada Bendaharawan yang bersangkutan diharuskan mengganti kerugian. Kekurangan Perbendaharaan adalah selisih kurang antara saldo Buku Kas dengan saldo Kas atau selisih kurang antara Buku Persediaan Barang dengan sisa barang yang sesungguhnya terdapat di dalam gudang atau tempat lain yang ditunjuk. Tuntutan ganti rugi (TGR) adalah suatu tuntutan terhadap pegawai dalam kedudukannya bukan sebagai bendahara, dengan tujuan menuntut penggantian kerugian disebabkan oleh perbuatannya melanggar hukum dan/ atau melalaikan kewajibannya atau tidak melaksanakan kewajibannya sebagaimana mestinya sehingga baik secara langsung ataupun tidak langsung pemerintah daerah menderita kerugian. Kerugian pemerintah daerah adalah berkurangnya kekayaan pemerintah yang disebabkan oleh suatu tindakan melanggar hukum atau kelalaian bendahara atau pegawai bukan bendaharawan dan/atau disebabkan suatu keadaan di luar dugaan dan di luar kemampuan manusia (*force majeure*).

Informasi mengenai adanya kekurangan perbendaharaan yang mengakibatkan kerugian pemerintah daerah dapat diketahui dari berbagai sumber, antara lain hasil pemeriksaan aparat pengawas fungsional, hasil pengawasan melekat yang dilakukan oleh atasan langsung, hasil verifikasi pejabat yang diberikan kewenangan melakukan verifikasi, dan informasi dari media massa dan media elektronik.

5. Penyisihan dan Penghapusan Piutang

Tidak semua piutang pemerintah daerah dapat direalisasikan karena belum tentu semua wajib bayar dapat melunasi kewajibannya kepada pemerintah daerah. Oleh karena itu, pemerintah daerah perlu mengantisipasi kemungkinan tidak tertagihnya piutang dengan membuat penyisihan atas piutang tidak tertagih.

Pada prinsipnya, semakin lama umur piutang maka semakin besar pula kemungkinan tidak tertagihnya. Dengan demikian, semakin lama umur piutang maka semakin besar pula penyisihan piutang tidak tertagih yang harus diantisipasi oleh pemerintah daerah. Besaran penyisihan piutang tidak tertagih ditetapkan oleh pemerintah daerah dengan regulasi tersendiri

Penyisihan Piutang merupakan cadangan yang harus dibentuk sebesar prosentase tertentu dari akun piutang berdasarkan umur piutang.

Aset berupa piutang di neraca disajikan sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (net realizable value), sehingga nilai piutang harus disesuaikan dengan melakukan penyisihan piutang tidak tertagih.

Penyisihan piutang tidak tertagih yang didasarkan pada umur piutang dibedakan dalam empat jenis dengan ketentuan sebagai berikut:

- a. Piutang Lancar : ≤ 1 tahun dari tanggal jatuh tempo;
- b. Piutang Kurang Lancar : $> 1 - 3$ tahun setelah tanggal jatuh tempo;
- c. Piutang Diragukan : $> 3 - 5$ tahun setelah tanggal jatuh tempo;
- d. Piutang Macet : > 5 tahun setelah tanggal jatuh tempo.

Besarnya prosentase penyisihan piutang tidak tertagih yang didasarkan pada umur piutang ditetapkan sebagai berikut:

- a. Piutang Lancar : nilai penyisihan sebesar 5%
- b. Piutang Kurang Lancar : nilai penyisihan sebesar 25%
- c. Piutang Diragukan : nilai penyisihan sebesar 50%
- d. Piutang Macet : nilai penyisihan sebesar 100%

Penyajian nilai penyisihan piutang tidak tertagih akan dicantumkan dalam Laporan Keuangan pada Catatan atas Laporan Keuangan selama piutang pokok masih tercantum atau belum dihapus.

Penyajian penyisihan piutang tidak tertagih di neraca merupakan unsur pengurangan dari piutang yang bersangkutan.

5. Penghapusan

Piutang Daerah dapat dihapuskan secara bersyarat atau mutlak dari pembukuan Pemerintah Daerah, kecuali mengenai Piutang Daerah yang cara penyelesaiannya diatur tersendiri dalam Undang-Undang.

Penghapusan Secara Bersyarat dilakukan dengan menghapuskan Piutang Daerah dari pembukuan Pemerintah Daerah tanpa menghapuskan hak tagih daerah dan dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

Penghapusan Secara Mutlak dilakukan dengan menghapuskan hak tagih Daerah dan dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

Penghapusan Secara Bersyarat dan Secara Mutlak sepanjang menyangkut Piutang Daerah ditetapkan oleh:

- a. Gubernur untuk jumlah sampai dengan Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah);
- b. Gubernur dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah untuk jumlah lebih dari Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah).

Piutang Daerah yang akan dihapuskan Secara Bersyarat dan Secara Mutlak diusulkan oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah yang berpiutang kepada Gubernur setelah mendapat pertimbangan dari Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Piutang dan Lelang Negara yang wilayah kerjanya meliputi wilayah kerja Gubernur yang bersangkutan.

6. Pengukuran

a. Piutang Pajak

Piutang pajak dicatat berdasarkan surat ketetapan pajak yang pembayarannya belum diterima. Dalam penyusunan neraca, surat ketetapan pajak yang pembayarannya belum diterima dicatat sebagai Piutang Pajak sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai rupiah pajak-pajak yang belum dilunasi.

Informasi mengenai saldo piutang pajak dapat diperoleh dari dinas pendapatan atau unit yang menerbitkan surat ketetapan pajak.

b. Piutang Retribusi

Retribusi dipungut oleh pemerintah daerah karena pemberian ijin atau jasa kepada orang pribadi atau badan. Jenis retribusi daerah berdasarkan objeknya terdiri dari :

- 1) Jasa Umum;
- 2) Jasa Usaha;
- 3) Perizinan Tertentu.

Piutang retribusi timbul apabila sampai tanggal laporan keuangan ada tagihan retribusi sebagaimana tercantum dalam Surat Ketetapan Retribusi Daerah (SKRD) yang belum dilunasi oleh wajib bayar retribusi.

SKRD adalah surat ketetapan Retribusi yang menentukan besarnya pokok retribusi. Selanjutnya jika sampai tanggal laporan keuangan ada jumlah retribusi yang belum dilunasi, maka akan diterbitkan Surat Tagihan Retribusi Daerah (STRD).

STRD merupakan surat untuk melakukan penagihan retribusi dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda. Nilai yang dilaporkan dalam laporan keuangan adalah sebesar nilai yang tercantum dalam STRD.

c. Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMD

Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMD merupakan reklasifikasi piutang Pinjaman kepada BUMD yang jatuh tempo dalam tahun berikutnya. Bagian lancar Pinjaman kepada BUMD dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai rupiah yang jatuh tempo tahun berikutnya.

d. Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran

Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran merupakan reklasifikasi tagihan penjualan angsuran jangka panjang ke dalam piutang jangka pendek. Reklasifikasi ini karena adanya tagihan angsuran jangka panjang yang jatuh tempo pada tahun berjalan.

e. Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan dan Tuntutan Ganti Rugi

Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi merupakan reklasifikasi lain-lain aset yang berupa TP/TGR ke dalam aset lancar disebabkan adanya TP/TGR jangka panjang yang jatuh tempo tahun berikutnya. Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi dicatat sebesar nilai nominal yaitu sejumlah rupiah Tuntutan Ganti Rugi yang akan diterima dalam waktu satu tahun.

Untuk mendapatkan saldo Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi, pada saat penyusunan neraca perlu dihitung berapa bagian dari Tuntutan Ganti Rugi yang akan jatuh tempo dalam tahun depan.

f. Piutang Lainnya

Akun Piutang Lainnya digunakan untuk mencatat transaksi yang berkaitan dengan pengakuan piutang di luar Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran, Bagian Lancar Pinjaman kepada BUMN/BUMD, Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan, Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi, dan Piutang Pajak. Piutang Lainnya dicatat sebesar nilai nominal yaitu sebesar nilai rupiah piutang yang belum dilunasi.

Informasi mengenai piutang Lainnya dapat diperoleh dari seluruh satuan kerja yang berhubungan.

7. Pengungkapan

Pengungkapan piutang di Catatan atas Laporan Keuangan harus menunjukkan posisi piutang pada tanggal laporan keuangan dan menunjukkan asal-usul piutang. Berikut ini, ilustrasi pengungkapan piutang di tingkatan pemerintah daerah :

PIUTANG

Piutang sejumlah Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah) terdiri dari:

No	SKPD	Jumlah
1.	Dinas Pendidikan	Rp 4.000.000,00
2.	Dinas Kesehatan	Rp 2.000.000,00
3.	.....	Rp

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan piutang di tingkatan SKPD :

PIUTANG

Piutang sejumlah Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah) terdiri dari:

1.	Piutang Pajak	Rp70.000.000,00
2.	Piutang Non Pajak	Rp30.000.000,00

Piutang Pajak sejumlah Rp70.000.000,00 merupakan piutang yang terdiri dari:

1.	Piutang Tagihan Pajak Kendaraan Bermotor (PKB)	Rp 50.000.000,00
2.	Piutang Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB)	Rp20.000.000,00

Piutang Non Pajak sejumlah Rp30.000.000,00 merupakan piutang yang terdiri dari:

1.	Piutang Retribusi	Rp20.000.000,00
Piutang Retribusi merupakan piutang atas pemakaian (sewa) aset Pemerintah Daerah yang belum dibayarkan pihak ketiga sebanyak 3 (tiga) buah aset.		
2.	Bagian Lancar Penjualan Angsuran	Rp 10.000.000,00
Bagian Lancar Penjualan Angsuran merupakan Bagian Lancar dari Penjualan Aset Pemerintah Daerah berupa mobil sebanyak 23 unit pada tahun 2012.		

VIII. KEBIJAKAN AKUNTANSI PERSEDIAAN**1. Definisi Persediaan**

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

Persediaan merupakan aset yang berwujud yang berupa:

- Barang atau perlengkapan (*supplies*) yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah.
- Bahan atau perlengkapan (*supplies*) yang digunakan dalam proses produksi.
- Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

- d. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan.

Persediaan dapat meliputi:

- a. Barang konsumsi termasuk di dalamnya barang pakai habis.
- b. Amunisi.
- c. Bahan untuk pemeliharaan.
- d. Suku cadang.
- e. Persediaan untuk tujuan strategis/berjaga-jaga.
- f. Pita cukai dan leges.
- g. Bahan baku.
- h. Barang dalam proses/setengah jadi.
- i. Tanah/bangunan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.
- j. Hewan dan tanaman untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

2. Pengakuan Persediaan

Persediaan diakui pada saat:

- a. potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.
- b. diterima atau hak kepemilikannya dan/atau kekuasaannya berpindah.

Pada akhir periode akuntansi catatan persediaan disesuaikan dengan hasil inventarisasi fisik. Inventarisasi fisik terhadap persediaan dapat berupa penghitungan, pengukuran atau penimbangan barang pada akhir masa pembukuan untuk menghitung jumlah suatu persediaan. Berdasarkan jumlah tersebut diperoleh suatu nilai rupiah persediaan yang bersangkutan untuk dimasukkan ke dalam pembukuan.

3. Pengukuran Persediaan

Persediaan disajikan sebesar:

- a. Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian.
Biaya perolehan persediaan meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya penanganan dan biaya lainnya yang secara langsung dapat dibebankan pada perolehan persediaan. Potongan harga, rabat, dan lainnya yang serupa mengurangi biaya perolehan.

Persediaan dinilai dengan menggunakan metode FIFO. Barang persediaan yang memiliki nilai nominal yang dimaksudkan untuk dijual, seperti pita cukai, dinilai dengan biaya perolehan terakhir.

- b. Biaya standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri.
Biaya standar persediaan meliputi biaya langsung yang terkait dengan persediaan yang diproduksi dan biaya tidak langsung yang dialokasikan secara sistematis berdasarkan ukuran-ukuran yang digunakan pada saat penyusunan rencana kerja dan anggaran.
- c. Nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan.
Persediaan hewan dan tanaman yang dikembangbiakkan dinilai dengan menggunakan nilai wajar. Harga/nilai wajar persediaan meliputi nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan melakukan transaksi wajar.

4. Beban Persediaan

Beban persediaan dicatat sebesar pemakaian persediaan. Penghitungan beban persediaan dilakukan dalam rangka penyajian Laporan Operasional. Persediaan dicatat secara perpetual, maka pengukuran pemakaian persediaan dihitung berdasarkan catatan jumlah unit yang dipakai dikalikan nilai per unit sesuai metode penilaian yang digunakan. Hasil pencatatan dengan metoda perpetual akan diperbandingkan dengan hasil inventarisasi fisik pada semester pertama dan akhir tahun.

5. Pengungkapan Persediaan

Pengungkapan persediaan di Catatan atas Laporan Keuangan harus menunjukkan:

- a. Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengukuran persediaan
- b. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan
- c. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak atau usang.

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan persediaan pada tingkatan Pemerintah Daerah:

PERSEDIAAN		
Persediaan sejumlah Rp.100.000.000,- (seratus juta rupiah) terdiri dari:		
No	SKPD	Jumlah
1.	Dinas Pendidikan	Rp. 4.000.000,-
2.	Dinas Kesehatan	Rp. 2.000.000,-
3.	.....	Rp.

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan persediaan pada tingkatan SKPD:

PERSEDIAAN

Persediaan sejumlah Rp.900.000,- (Sembilan ratus ribu rupiah) terdiri dari:

No	Nama	Pengukuran	Peruntukan	Kondisi	Volume
		Harga/unit	Nilai		
1.	Kertas	Harga	Pelayanan Baik	2 rim	50.000
		Rp.100.000,-			
		Perolehan			
2.	Bibit	Harga	Diserahkan Baik	80 unit	10.000
		Rp.800.000,-			
	Tanaman	Perolehan	kpd masy		

IX. KEBIJAKAN AKUNTANSI INVESTASI

1. Definisi

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

Investasi pemerintah daerah dibagi atas dua yaitu:

1.1. Investasi jangka pendek

Investasi jangka pendek adalah investasi yang dapat segera dicairkan dan dimaksudkan untuk dimiliki selama 12 (dua belas) bulan atau kurang.

Karakteristik investasi jangka pendek adalah:

- a. Dapat segera diperjualbelikan/dicairkan;
- b. Investasi tersebut ditujukan dalam rangka manajemen kas,
- c. Berisiko rendah.

Investasi jangka pendek meliputi:

- a. Deposito berjangka waktu tiga sampai dua belas bulan dan atau yang dapat diperpanjang secara otomatis (*revolving deposits*);
- b. Surat Utang Negara (SUN) pemerintah jangka pendek dan Sertifikat Bank Indonesia (SBI).

1.2. Investasi jangka panjang

Investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki lebih dari 12 (dua belas) bulan.

Investasi jangka panjang menurut sifat penanaman investasi dibagi menjadi dua:

1.2.1. Investasi Permanen

Investasi Permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan, artinya investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki terus menerus tanpa ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali.

Investasi permanen meliputi:

- a. Penyertaan Modal Pemerintah pada perusahaan negara/daerah, badan internasional dan badan usaha lainnya yang bukan milik negara;
- b. Investasi permanen lainnya yang dimiliki oleh pemerintah untuk menghasilkan pendapatan atau meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

1.2.2. Investasi Nonpermanen

Investasi Nonpermanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan, artinya kepemilikan investasi yang berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan, dimaksudkan untuk tidak dimiliki terus menerus atau ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali.

Investasi nonpermanen meliputi:

- a. Pembelian obligasi atau surat utang jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki sampai dengan tanggal jatuh temponya oleh pemerintah;
- b. Penanaman modal dalam proyek pembangunan yang dapat dialihkan kepada pihak ketiga;
- c. Dana yang disisihkan pemerintah dalam rangka pelayanan masyarakat seperti bantuan modal kerja secara bergulir kepada kelompok masyarakat;
- d. Investasi nonpermanen lainnya, yang sifatnya tidak dimaksudkan untuk dimiliki pemerintah secara berkelanjutan, seperti penyertaan modal yang dimaksudkan untuk penyehatan/penyelamatan perekonomian.

2. Pengakuan Investasi

Investasi dapat diakui sebagai investasi apabila memenuhi salah satu kriteria:

- a. Kemungkinan manfaat ekonomik dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah.
- b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (*reliable*).

Pengeluaran kas untuk memperoleh investasi jangka pendek dan jangka panjang diakui sebagai pengeluaran pembiayaan, bukan belanja.

3. Pengukuran Investasi

Pengukuran investasi sebagai berikut:

3.1. Sebesar biaya perolehan

Investasi jangka pendek dalam bentuk surat berharga, misalnya saham dan obligasi jangka pendek dicatat sebesar biaya perolehannya meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah komisi perantara jual beli, jasa bank, dan biaya lainnya yang timbul dalam rangka perolehan tersebut.

Investasi nonpermanen misalnya dalam bentuk pembelian obligasi jangka panjang dan investasi yang dimaksudkan tidak untuk dimiliki berkelanjutan, dinilai sebesar nilai perolehannya.

Investasi jangka panjang yang bersifat permanen misalnya penyertaan modal pemerintah, dicatat sebesar biaya perolehannya meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah biaya lain yang timbul dalam rangka perolehan investasi tersebut.

Apabila investasi jangka panjang diperoleh dari pertukaran aset pemerintah, maka nilai investasi yang diperoleh pemerintah adalah sebesar biaya perolehannya.

3.2. Dicatat sebesar nilai wajar.

Untuk beberapa jenis investasi, terdapat pasar aktif yang dapat membentuk nilai pasar, dalam hal investasi yang demikian nilai pasar dipergunakan sebagai dasar penerapan nilai wajar.

Apabila investasi jangka panjang diperoleh dari pertukaran aset pemerintah, maka nilai investasi yang diperoleh pemerintah adalah sebesar nilai wajar investasi tersebut jika harga perolehannya tidak ada.

Apabila investasi dalam bentuk surat berharga diperoleh tanpa biaya perolehan, maka investasi dinilai berdasar nilai wajar investasi pada tanggal perolehannya yaitu sebesar harga pasar.

3.3. Dicatat sebesar nilai nominal

Investasi jangka pendek dalam bentuk non saham, misalnya dalam bentuk deposito jangka pendek dicatat sebesar nilai nominal deposito tersebut.

3.4. Dicatat sebesar nilai tercatat atau nilai wajar lainnya

Investasi yang tidak memiliki pasar yang aktif dapat dipergunakan nilai nominal, nilai tercatat, atau nilai wajar lainnya.

Apabila tidak ada nilai wajar, biaya perolehan setara kas yang diserahkan atau nilai wajar aset lain yang diserahkan untuk memperoleh investasi tersebut.

Investasi nonpermanen dalam bentuk penanaman modal di proyek-proyek pembangunan pemerintah (seperti Proyek PIR) dinilai sebesar biaya pembangunan termasuk biaya yang dikeluarkan untuk perencanaan dan biaya lain yang dikeluarkan dalam rangka penyelesaian proyek sampai proyek tersebut diserahkan ke pihak ketiga.

4. Metoda Penilaian Investasi

Penilaian investasi pemerintah daerah dilakukan dengan tiga metoda yaitu:

4.1. Metoda biaya

Metoda biaya adalah suatu metoda akuntansi yang mencatat nilai investasi berdasarkan harga perolehan.

- a. Metoda biaya digunakan jika kepemilikan investasi pemerintah daerah kurang dari 20%.
- b. Investasi dicatat sebesar biaya perolehan.

4.2. Metoda ekuitas

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

- a. Metoda ekuitas digunakan jika kepemilikan investasi pemerintah 20% sampai 50%, atau kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan, atau kepemilikan lebih dari 50% menggunakan metoda ekuitas.
- b. Investasi awal dicatat sebesar biaya perolehan dan ditambah atau dikurangi sebesar bagian laba atau rugi pemerintah setelah tanggal perolehan. Bagian laba kecuali dividen dalam bentuk saham yang diterima pemerintah akan mengurangi nilai investasi pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai pendapatan.
- c. Penyesuaian terhadap nilai investasi juga diperlukan untuk mengubah porsi kepemilikan investasi pemerintah, misalnya adanya perubahan yang timbul akibat pengaruh valuta asing serta revaluasi aset tetap.

4.3. Metoda nilai bersih yang dapat direalisasikan

Metoda nilai bersih yang direalisasikan digunakan jika kepemilikan investasi pemerintah bersifat nonpermanen. Metoda nilai bersih yang dapat direalisasikan digunakan terutama untuk kepemilikan yang akan dilepas/dijual dalam jangka waktu dekat.

Investasi Non Permanen dalam bentuk dana bergulir dicatat sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*), yaitu harga perolehan dana bergulir dikurangi penerimaan pelunasan dana bergulir pada tahun yang bersangkutan dikurangi perkiraan dana bergulir diragukan tertagih.

Perkiraan dana bergulir diragukan tertagih dikelompokkan berdasarkan umurnya dan ditentukan prosentasenya sebagai berikut :

- a. 1 - 2 tahun dari tanggal jatuh tempo : 5%
- b. > 2 - 3 tahun dari tanggal jatuh tempo : 10%

- c. > 3 – 5 tahun dari tanggal jatuh tempo : 50%
- d. > 5 tahun dari tanggal jatuh tempo : 100%

5. Pengakuan Hasil Investasi

Pengakuan hasil investasi adalah sebagai berikut:

- a. Hasil investasi yang diperoleh dari investasi jangka pendek, antara lain berupa bunga deposito, bunga obligasi, dan dividen tunai (*cash dividend*), diakui pada saat diperoleh dan dicatat sebagai pendapatan.
- b. Hasil investasi berupa dividen tunai yang diperoleh dari penyertaan modal pemerintah yang pencatatannya menggunakan metoda biaya, dicatat sebagai pendapatan hasil investasi. Sedangkan apabila menggunakan metoda ekuitas, bagian laba berupa dividen tunai yang diperoleh oleh pemerintah dicatat sebagai pendapatan hasil investasi dan mengurangi nilai investasi pemerintah. Dividen dalam bentuk saham yang diterima tidak akan menambah nilai investasi pemerintah.

6. Pelepasan Dan Pemindahan Investasi

Pelepasan investasi pemerintah dapat terjadi karena penjualan, pelepasan hak karena peraturan pemerintah, dan lain sebagainya. Perbedaan antara hasil pelepasan investasi dengan nilai tercatatnya harus dibebankan atau dikreditkan kepada keuntungan/rugi pelepasan investasi. Keuntungan/rugi pelepasan investasi disajikan dalam laporan operasional.

7. Pengungkapan

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

- a. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi.
- b. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen.
- c. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang.
- d. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut.
- e. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya.
- f. Perubahan pos investasi.

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan investasi:

INVESTASI

Investasi sejumlah Rp.810.000.000,- (delapan ratus sepuluh juta rupiah) terdiri dari:

	2011	2012
1. Investasi Jangka Pendek	Rp. -	Rp. 100.000.000,-
2. Investasi Jangka Panjang	Rp. 700.000.000,-	Rp. 710.000.000,-

Investasi Jangka Pendek sejumlah Rp.100.000.000,- merupakan deposito Pemerintah Provinsi DIY di Bank Mandiri yang akan jatuh tempo pada 30 Juni 2013 atau 6 bulan yang akan datang. Investasi Jangka Pendek ini dicatat berdasarkan harga perolehan.

Investasi Jangka Panjang sejumlah Rp.710.000.000,- merupakan investasi permanen berupa penyertaan di perusahaan daerah, yang terdiri dari:

	2011	2012
1. Bank Pembangunan Daerah	Rp. 300.000.000,-	Rp. 360.000.000,-
2. PT Duta Internasional	Rp. 350.000.000,-	Rp. 350.000.000,-

Investasi di Bank Pembangunan Daerah bertambah Rp.60.000.000,- (enam puluh juta rupiah) karena terdapat laba di Bank Pembangunan Daerah tahun 2009 sebesar Rp.100.000.000,- (seratus juta rupiah) dan yang merupakan bagian Pemerintah Kabupaten Jaya adalah Rp.60.000.000,-. Investasi di Bank Pembangunan Daerah dinilai berdasarkan metoda ekuitas karena kepemilikan Pemerintah Kabupaten Jaya pada Bank Pembangunan Daerah adalah sebesar 60%.

Investasi di PT Duta Internasional tetap berjumlah Rp.350.000.000,- meskipun terdapat laba tahun 2012 sebesar Rp.50.000.000,- (lima puluh juta rupiah). Investasi di PT Duta Internasional dinilai berdasarkan metoda ekuitas karena kepemilikan Pemerintah Kabupaten Jaya pada PT Duta Internasional adalah sebesar 18%.

X. KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TETAP

1. Definisi Aset Tetap

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

Aset tetap sering merupakan suatu bagian utama aset pemerintah, dan karenanya signifikan dalam penyajian neraca. Termasuk dalam aset tetap pemerintah adalah:

- a. Aset tetap yang dimiliki oleh entitas pelaporan namun dimanfaatkan oleh entitas lainnya, misalnya instansi pemerintah lainnya, universitas, dan kontraktor.
- b. Hak atas tanah.

Tidak termasuk dalam definisi aset tetap adalah aset yang dikuasai untuk dikonsumsi dalam operasi pemerintah, seperti bahan dan perlengkapan.

Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Berikut adalah klasifikasi aset tetap yang digunakan:

a. Tanah

Tanah yang dikelompokkan sebagai aset tetap ialah tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

b. Peralatan dan Mesin

Peralatan dan mesin mencakup mesin-mesin dan kendaraan bermotor, alat elektronik, dan seluruh inventaris kantor, dan peralatan lainnya yang nilainya signifikan dan masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi siap pakai.

c. Gedung dan Bangunan

Gedung dan bangunan mencakup seluruh gedung dan bangunan yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

d. Jalan, Irigasi, dan Jaringan

Jalan, irigasi, dan jaringan mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah serta dimiliki dan/atau dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

e. Aset Tetap Lainnya

Aset tetap lainnya mencakup aset tetap yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam kelompok aset tetap di atas, yang diperoleh dan dimanfaatkan untuk kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.

f. Konstruksi dalam Pengerjaan.

Konstruksi dalam pengerjaan mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan namun pada tanggal laporan keuangan belum selesai seluruhnya.

Aset tetap yang tidak digunakan untuk keperluan operasional pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus disajikan di pos aset tetap lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya. Sebagai contoh adalah jika terdapat aset tetap yang dalam kondisi rusak dan belum dihapus maka aset tetap tersebut disajikan sebagai aset tetap lainnya.

2. Pengakuan Aset Tetap

Pengakuan aset tetap harus memenuhi kriteria bahwa suatu aset harus berwujud dan memenuhi kriteria:

a. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan.

Dalam menentukan apakah suatu pos mempunyai manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan, suatu entitas harus menilai manfaat ekonomik masa depan yang dapat diberikan oleh pos tersebut, baik langsung maupun tidak langsung, bagi kegiatan operasional pemerintah. Manfaat tersebut dapat berupa aliran pendapatan atau penghematan belanja bagi pemerintah. Manfaat ekonomi masa yang akan datang akan mengalir ke suatu entitas dapat dipastikan bila entitas tersebut akan menerima manfaat dan menerima risiko terkait. Kepastian ini biasanya hanya tersedia jika manfaat dan risiko telah diterima entitas tersebut. Sebelum hal ini terjadi, perolehan aset tidak dapat diakui.

b. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal.

Pengukuran dapat dipertimbangkan andal biasanya dipenuhi bila terdapat transaksi pertukaran dengan bukti pembelian aset tetap yang mengidentifikasi biayanya. Dalam keadaan suatu aset yang dikonstruksi/dibangun sendiri, suatu pengukuran yang dapat diandalkan atas biaya dapat diperoleh dari transaksi pihak eksternal dengan entitas tersebut untuk perolehan bahan baku, tenaga kerja dan biaya lain yang digunakan dalam proses konstruksi.

c. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas

Tujuan utama dari perolehan aset tetap adalah untuk digunakan oleh pemerintah dalam mendukung kegiatan operasionalnya dan bukan dimaksudkan untuk dijual.

d. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

Pengakuan aset tetap akan sangat andal bila aset tetap telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah. Saat pengakuan aset akan lebih dapat diandalkan apabila terdapat bukti bahwa telah terjadi perpindahan hak kepemilikan dan/atau penguasaan secara hukum, misalnya sertifikat tanah dan bukti kepemilikan kendaraan bermotor. Apabila perolehan aset tetap belum didukung dengan bukti secara hukum dikarenakan masih adanya suatu proses administrasi yang diharuskan, seperti pembelian tanah yang masih harus diselesaikan proses jual beli (akta) dan sertifikat kepemilikannya di instansi berwenang, maka aset tetap tersebut harus diakui pada saat terdapat bukti bahwa penguasaan atas aset tetap tersebut telah berpindah, misalnya telah terjadi pembayaran dan penguasaan atas sertifikat tanah atas nama pemilik sebelumnya.

3. Pengukuran Aset Tetap

Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

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

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

Biaya perolehan suatu aset tetap terdiri dari harga belinya atau konstruksinya, termasuk bea impor dan setiap biaya yang dapat diatribusikan secara langsung dalam membawa aset tersebut ke kondisi yang membuat aset tersebut dapat bekerja untuk penggunaan yang dimaksudkan.

Contoh biaya yang dapat diatribusikan secara langsung adalah:

- a. biaya persiapan tempat.
- b. biaya pengiriman awal dan biaya simpan dan bongkar muat.
- c. biaya pemasangan.
- d. biaya profesional seperti arsitek dan insinyur.
- e. biaya konstruksi.

Tanah diakui pertama kali sebesar biaya perolehan. Biaya perolehan mencakup harga pembelian atau biaya pembebasan tanah, biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh hak, biaya pematangan, pengukuran, penimbunan, dan biaya lainnya yang dikeluarkan sampai tanah tersebut siap pakai. Nilai tanah juga meliputi nilai bangunan tua yang terletak pada tanah yang dibeli tersebut jika bangunan tua tersebut dimaksudkan untuk dimusnahkan.

Biaya perolehan peralatan dan mesin menggambarkan jumlah pengeluaran yang telah dilakukan untuk memperoleh peralatan dan mesin tersebut sampai siap pakai. Biaya ini antara lain meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya instalasi, serta biaya langsung lainnya untuk memperoleh dan mempersiapkan sampai peralatan dan mesin tersebut siap digunakan.

Biaya perolehan gedung dan bangunan menggambarkan seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh gedung dan bangunan sampai siap pakai. Biaya ini antara lain meliputi harga pembelian atau biaya konstruksi, termasuk biaya pengurusan IMB, notaris, dan pajak.

Biaya perolehan jalan, irigasi, dan jaringan menggambarkan seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh jalan, irigasi, dan jaringan sampai siap pakai. Biaya ini meliputi biaya perolehan atau biaya konstruksi dan biaya-biaya lain yang dikeluarkan sampai jalan, irigasi dan jaringan tersebut siap pakai.

Biaya perolehan aset tetap lainnya menggambarkan seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aset tersebut sampai siap pakai. Sedangkan biaya administrasi dan biaya umum lainnya bukan merupakan suatu komponen biaya aset tetap sepanjang biaya tersebut tidak dapat diatribusikan secara langsung pada biaya perolehan aset atau membawa aset ke kondisi kerjanya. Demikian pula biaya permulaan dan pra-produksi serupa tidak merupakan bagian biaya suatu aset kecuali biaya tersebut perlu untuk membawa aset ke kondisi kerjanya. Untuk biaya perolehan suatu aset yang dibangun dengan cara swakelola ditentukan menggunakan prinsip yang sama seperti aset yang dibeli.

Apabila dalam pembelian terdapat potongan dagang dan rabat maka setiap potongan dagang dan rabat dikurangkan dari harga pembelian.

4. Perolehan Aktiva Tetap dari Donasi

Aset tetap yang diperoleh dari sumbangan (donasi) harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan. Sumbangan aset tetap didefinisikan sebagai transfer tanpa persyaratan suatu aset tetap ke satu entitas, misalnya perusahaan non pemerintah memberikan bangunan yang dimilikinya untuk digunakan oleh satu unit pemerintah tanpa persyaratan apapun. Penyerahan aset tetap tersebut akan sangat andal bila didukung dengan bukti perpindahan kepemilikannya secara hukum, seperti adanya akta hibah.

Tidak termasuk perolehan aset donasi, apabila penyerahan aset tetap tersebut dihubungkan dengan kewajiban entitas lain kepada pemerintah. Sebagai contoh, satu perusahaan swasta membangun aset tetap untuk pemerintah dengan persyaratan kewajibannya kepada pemerintah telah dianggap selesai. Perolehan aset tetap tersebut harus diperlakukan seperti perolehan aset tetap dengan pertukaran.

5. Perolehan Aktiva Tetap Secara Gabungan

Jika aktiva tetap diperoleh secara gabungan, biaya perolehan dari masing-masing aset tetap yang diperoleh secara gabungan ditentukan dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan.

6. Perolehan Aktiva Tetap dari Pertukaran Aktiva

Suatu aset tetap dapat diperoleh melalui pertukaran atau pertukaran sebagian aset tetap yang tidak serupa atau aset lainnya. Aset diukur berdasarkan nilai wajar aset yang diperoleh yaitu nilai ekuivalen atas nilai tercatat aset yang dilepas setelah disesuaikan dengan jumlah setiap kas atau setara kas yang ditransfer/diserahkan.

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

Nilai wajar atas aset yang diterima tersebut dapat memberikan bukti adanya suatu pengurangan (*impairment*) nilai atas aset yang dilepas. Dalam kondisii seperti ini, aset yang dilepas harus diturun-nilai-bukukan (*written down*) dan nilai setelah diturun-nilai-bukukan (*written down*) tersebut merupakan nilai aset yang diterima. Contoh dari pertukaran atas aset yang serupa termasuk pertukaran bangunan, mesin, peralatan khusus, dan kapal terbang. Apabila terdapat aset lainnya dalam pertukaran, misalnya kas, maka hal ini mengindikasikan bahwa pos yang dipertukarkan tidak mempunyai nilai yang sama.

7. Pengeluaran Setelah Perolehan

Pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang kemungkinan besar memberi manfaat ekonomis di masa yang akan datang dalam bentuk kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, harus ditambahkan/dikapitalisasi pada nilai tercatat aset yang bersangkutan.

Batasan kapitalisasi aset tetap dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan.

8. Penyusutan

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

Nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap dalam neraca dan beban penyusutan dalam laporan operasional

Penyesuaian nilai aset tetap dilakukan dengan berbagai metode yang sistematis sesuai dengan masa manfaat. Metode penyusutan yang digunakan harus dapat menggambarkan manfaat ekonomi atau kemungkinan jasa (*service potential*) yang akan mengalir ke pemerintah

Masa manfaat aset tetap yang dapat disusutkan harus ditinjau secara periodik dan jika terdapat perbedaan besar dari estimasi sebelumnya, penyusutan periode sekarang dan yang akan datang harus dilakukan penyesuaian.

Metode penyusutan yang digunakan adalah metode garis lurus (*straight line method*).

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

9. Pelepasan Aktiva Tetap

Suatu aset tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau bila aset secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada manfaat ekonomik masa yang akan datang. Aset tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

10. Penilaian Awal Aset Tetap

Barang berwujud yang memenuhi kualifikasi untuk diakui sebagai suatu aset dan dikelompokkan sebagai aset tetap, pada awalnya harus diukur berdasarkan biaya perolehan. Bila aset tetap diperoleh dengan tanpa nilai, biaya aset tersebut adalah sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diperoleh.

Suatu aset tetap mungkin diterima pemerintah sebagai hadiah atau donasi. Sebagai contoh, tanah mungkin dihadiahkan ke pemerintah daerah oleh pengembang (developer) dengan tanpa nilai yang memungkinkan pemerintah daerah untuk membangun tempat parkir, jalan, ataupun untuk tempat pejalan kaki. Suatu aset juga mungkin diperoleh tanpa nilai melalui pengimplementasian wewenang yang dimiliki pemerintah. Sebagai contoh, dikarenakan wewenang dan peraturan yang ada, pemerintah daerah melakukan penyitaan atas sebidang tanah dan bangunan yang kemudian akan digunakan sebagai tempat operasi pemerintahan. Untuk kedua hal di atas aset tetap yang diperoleh harus dinilai berdasarkan nilai wajar pada saat aset tetap tersebut diperoleh.

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

11. Konstruksi Dalam Pengerjaan

Jika penyelesaian pengerjaan suatu aset tetap melebihi dan atau melewati satu periode tahun anggaran, maka aset tetap yang belum selesai tersebut digolongkan dan dilaporkan sebagai konstruksi dalam pengerjaan sampai dengan aset tersebut selesai dan siap dipakai.

Konstruksi dalam pengerjaan yang sudah selesai dibuat atau dibangun dan telah siap dipakai harus segera direklasifikasikan ke dalam aset tetap.

Konstruksi dalam pengerjaan diklasifikasikan sebagai aset tetap karena biasanya merupakan aset yang dimaksudkan untuk digunakan dalam operasional pemerintahan atau dimanfaatkan oleh masyarakat dalam jangka panjang.

Penyelesaian suatu konstruksi pada umumnya membutuhkan waktu yang relatif panjang dan menyerap dana yang relatif besar. Pembayaran untuk kontrak konstruksi dilakukan melalui termin. Tagihan suatu termin dapat dilakukan jika suatu tahapan pekerjaan sebagaimana diatur dalam kontrak konstruksi sudah selesai dikerjakan. Setiap terjadi pembayaran akan diakui adanya penambahan aset tetap berupa konstruksi dalam pengerjaan.

Konstruksi dalam pengerjaan dipindahkan ke pos aset tetap yang bersangkutan jika kriteria berikut terpenuhi:

- a. Konstruksi secara substansi telah selesai dikerjakan; dan
- b. Dapat memberikan manfaat/jasa sesuai dengan tujuan perolehannya.

12. Penilaian Kembali Aset

Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun Aset Tetap dan akun Ekuitas

Penilaian kembali atau revaluasi aset tetap tidak diperkenankan karena penilaian aset tetap berdasarkan biaya perolehan atau harga pertukaran. Penyimpangan dari ketentuan ini mungkin dilakukan berdasarkan ketentuan pemerintah yang berlaku secara nasional.

Dalam hal ini laporan keuangan harus menjelaskan mengenai penyimpangan dari konsep biaya perolehan di dalam penyajian aset tetap serta pengaruh penyimpangan tersebut terhadap gambaran keuangan suatu entitas. Selisih antara nilai revaluasi dengan nilai tercatat aset tetap dibukukan dalam Ekuitas Dana pada akun Diinvestasikan pada Aset Tetap.

Jika aset tetap dicatat pada jumlah yang dinilai kembali, maka hal-hal berikut harus diungkapkan:

- a. Dasar peraturan untuk menilai kembali aset tetap.
- b. Tanggal efektif penilaian kembali.
- c. Jika ada, nama penilai independen.
- d. Hakikat setiap petunjuk yang digunakan untuk menentukan biaya pengganti.
- e. Nilai tercatat setiap jenis aset tetap.

13. Aset Bersejarah

Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun Aset Tetap dan akun Ekuitas.

Aset bersejarah harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Beberapa aset tetap dijelaskan sebagai aset bersejarah dikarenakan kepentingan budaya, lingkungan, dan sejarah. Contoh dari aset bersejarah adalah bangunan bersejarah, monumen, tempat-tempat purbakala (*archaeological sites*) seperti candi, dan karya seni (*works of art*). Karakteristik-karakteristik di bawah ini sering dianggap sebagai ciri khas dari suatu aset bersejarah:

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

Aset bersejarah biasanya diharapkan untuk dipertahankan dalam waktu yang tak terbatas. Aset bersejarah biasanya dibuktikan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pemerintah mungkin mempunyai banyak aset bersejarah yang diperoleh selama bertahun-tahun dan dengan cara perolehan beragam termasuk pembelian, donasi, warisan, rampasan, ataupun sitaan. Aset ini jarang dikuasai dikarenakan alasan kemampuannya untuk menghasilkan aliran kas masuk, dan akan mempunyai masalah sosial dan hukum bila memanfaatkannya untuk tujuan tersebut.

Aset bersejarah harus disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan tanpa nilai. Biaya untuk perolehan, konstruksi, peningkatan, rekonstruksi harus dibebankan sebagai belanja tahun terjadinya pengeluaran tersebut. Biaya tersebut termasuk seluruh biaya yang berlangsung untuk menjadikan aset bersejarah tersebut dalam kondisi dan lokasi yang ada pada periode berjalan.

Beberapa aset bersejarah juga memberikan potensi manfaat lainnya kepada pemerintah selain nilai sejarahnya, sebagai contoh bangunan bersejarah digunakan untuk ruang perkantoran. Untuk kasus tersebut, aset ini akan diterapkan prinsip-prinsip yang sama seperti aset tetap lainnya. Untuk aset bersejarah lainnya, potensi manfaatnya terbatas pada karakteristik sejarahnya, sebagai contoh monumen dan reruntuhan (*ruins*).

14. Pengungkapan

Laporan keuangan harus mengungkapkan untuk masing-masing jenis aset tetap sebagai berikut:

- a. Dasar penilaian yang digunakan untuk menentukan nilai tercatat (*carrying amount*).
- b. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan, pelepasan atau mutasi aset tetap.

- c. Informasi penyusutan, meliputi nilai penyusutan, metode penyusutan yang digunakan, masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, nilai tercatat bruto dan akumulasi penyusutan pada awal dan akhir periode.
- d. Eksistensi dan batasan hak milik atas aset tetap.
- e. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi aset tetap.
- f. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi.
- g. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap.

Terkait dengan kontruksi dalam pengerjaan, laporan keuangan harus mengungkapkan sebagai berikut:

- a. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya.
- b. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pembiayaanya.
- c. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan.
- d. Uang muka kerja yang diberikan.
- e. Retensi

Berikut ini, ilustrasi pengungkapan aset tetap di tingkatan pemerintah daerah:

ASET TETAP

Aset tetap sejumlah Rp.1.000.000.000,- (satu milyar rupiah) terdiri dari:

	2010	2011
1. Tanah	Rp. 200.000.000	Rp. 200.000.000,-
2. Peralatan dan Mesin	Rp. 100.000.000,-	Rp. 150.000.000,-
3. Gedung dan Bangunan	Rp. 200.000.000,-	Rp. 200.000.000,-
4. Jalan, Irigasi dan jaringan	Rp. 200.000.000,-	Rp. 200.000.000,-
5. Aset Tetap Lainnya	Rp. 0,-	Rp. 100.000.000,-
6. Kontruksi dalam Pengerjaan		Rp. 100.000.000,-Rp. 150.000.000,-

Tanah senilai Rp.200.000.000,- merupakan tanah yang dimiliki pemerintah daerah, yang terdiri dari:

No	SKPD	Jumlah
1.	Dinas Pendidikan	Rp. 50.000.000,-
2.	Sekretariat Daerah	Rp. 150.000.000,-
3.	.....

Penilaian tanah berdasarkan harga perolehan. Status kepemilikan adalah Hak Milik.

Peralatan dan Mesin senilai Rp.150.000.000,- merupakan peralatan dan mesin yang dimiliki pemerintah daerah, yang terdiri dari:

No	SKPD	Jumlah
1.	Dinas Pendidikan	Rp. 20.000.000,-
2.	Dinas Kesehatan	Rp. 30.000.000,-
3.	.....

Penilaian Peralatan dan Mesin berdasarkan harga perolehan.

Berikut ini, contoh lain ilustrasi pengungkapan aset tetap di tingkatan SKPD:

ASET TETAP

Aset tetap di Dinas Pekerjaan Umum sejumlah Rp.500.000.000,- (lima ratus juta rupiah) terdiri dari:

	2011	2012
1. Peralatan dan Mesin	Rp. 300.000.000,-	Rp. 350.000.000,-
2. Kontruksi dalam Pengerjaan		Rp. 100.000.000,-Rp. 150.000.000,-

Peralatan dan Mesin sejumlah Rp.350.000.000,- (tiga ratus lima puluh juta rupiah) dinilai berdasar harga perolehan, dapat dirinci sebagai berikut:

	2011	Bertambah	Berkurang	2012
	<u>Dalam ribuan</u>			
1. Alat Angkutan	Rp. 250.000,-	Rp. 100.000,-	Rp. 50.000,-	Rp.300.000,-
2. Alat Kantor	Rp. 50.000,-	Rp. 75.000,-	Rp. 75.000,-	Rp. 50.000,-

Alat angkutan bertambah Rp.100.000.000,- disebabkan adanya penambahan 1 unit mobil dinas. Alat angkutan berkurang Rp.50.000.000,- disebabkan adanya penghapusan aset berupa 1 unit kendaraan dinas.

Alat kantor bertambah Rp.75.000.000,- disebabkan adanya pembelian peralatan kantor yang terdiri dari 1 unit PC dan 3 unit laptop.

Kontruksi dalam Pengerjaan sejumlah Rp.150.000.000,- (seratus lima puluh juta rupiah) dinilai berdasar harga perolehan, dapat dirinci sebagai berikut:

	2011	Bertambah	Berkurang	2012
	<u>Dalam ribuan</u>			
Kontruksi dalam Pengerjaan	Rp. 100.000,-	Rp. 50.000,-	Rp. -,-	Rp.150.000,-

Kontruksi dalam Pengerjaan merupakan pembangunan gedung olahraga yang belum selesai. Nilai kontrak pembangunan gedung olahraga sebesar Rp.300.000.000,- dengan jangka waktu pelaksanaan selama 3 tahun yang dibiayai dari APBD tahun 2011-2013. Uang muka/biaya yang telah dikeluarkan adalah sebesar Rp.150.000.000,- dengan tingkat penyelesaian sebesar 50%.

XI. KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TAK BERWUJUD

1. Definisi

Aset Tak Berwujud (ATB) adalah aset non-moneter yang tidak mempunyai wujud fisik, dan merupakan salah satu jenis aset yang dimiliki oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah.

Aset ini sering dihubungkan dengan hasil kegiatan entitas dalam menjalankan tugas dan fungsi penelitian dan pengembangan serta sebagian diperoleh dari proses pengadaan dari luar entitas.

Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

Kriteria

Definisi ATB mensyaratkan bahwa ATB harus memenuhi kriteria dapat diidentifikasi, dikendalikan oleh entitas, dan mempunyai potensi manfaat ekonomi masa depan.

a. Dapat Diidentifikasi

Yang dimaksud dengan dapat diidentifikasi adalah:

- 1) Dapat dipisahkan, artinya aset ini memungkinkan untuk dipisahkan atau dibedakan secara jelas dari aset-aset yang lain pada suatu entitas. Oleh karena aset ini dapat dipisahkan atau dibedakan dengan aset yang lain, maka ATB ini dapat dijual, dipindahtangankan, diberikan lisensi, disewakan, ditukarkan, baik secara individual maupun secara bersama-sama. Namun demikian tidak berarti bahwa ATB baru diakui dan disajikan di neraca jika entitas bermaksud memindahtangankan, menyewakan, atau memberikan lisensi kepada pihak lain. Identifikasi serta pengakuan ini harus dilakukan tanpa memperhatikan apakah entitas tersebut bermaksud melakukannya atau tidak.
- 2) Timbul dari kesepakatan yang mengikat, seperti hak kontraktual atau hak hukum lainnya, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dipindahtangankan atau dipisahkan dari entitas atau dari hak dan kewajiban lainnya.

Kriteria dapat dipisahkan harus digunakan secara hati-hati, mengingat dalam perolehan aset pada suatu entitas kadang-kadang terjadi perolehan secara gabungan.

Dalam hal ATB diperoleh bersama dengan sekelompok aset lainnya, transaksi ini dapat juga meliputi pengalihan hak hukum yang memungkinkan entitas untuk memperoleh manfaat masa depan dari hak tersebut. Dalam hal demikian entitas tetap harus mengidentifikasi adanya ATB tersebut. Beberapa ATB biasanya dapat dipisahkan dengan aset lainnya, seperti paten, hak cipta, merk dagang, dan franchise.

Sebagai ilustrasi, suatu entitas membeli hardware, software, dan modul untuk kegiatan tertentu. Sepanjang software tersebut dapat dipisahkan dari hardware terkait dan memberikan manfaat masa depan maka software tersebut diidentifikasi sebagai ATB.

Sebaliknya dalam hal software komputer ternyata tidak dapat dipisahkan dari hardware, misal, tanpa adanya software tersebut hardware tidak dapat beroperasi, maka software tersebut tidak dapat diperlakukan sebagai ATB tetapi sebagai bagian tak terpisahkan dari hardware dan diakui sebagai bagian dari peralatan dan mesin. Namun jika software tersebut dapat dipisahkan dari hardware, dapat diakui sebagai ATB. Misalnya software dapat dipasang di beberapa hardware dan hardware tetap dapat dijalankan tanpa tergantung pada software tersebut, maka software diakui sebagai ATB.

b. Pengendalian

Pengendalian merupakan syarat yang harus dipenuhi. Tanpa adanya kemampuan untuk mengendalikan aset maka sumber daya dimaksud tidak dapat diakui sebagai asset suatu entitas. Suatu entitas disebut "mengendalikan aset" jika entitas memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tersebut dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi dari aset tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan aset ini pada umumnya didasarkan pada dokumen hukum yang sah dari lembaga yang berwenang, namun demikian dokumen hukum ini bukanlah sebagai suatu prasyarat yang wajib dipenuhi karena mungkin masih terdapat cara lain yang digunakan entitas untuk mengendalikan hak tersebut. Instansi pemerintah dapat memperoleh manfaat ekonomi masa depan karena adanya pengetahuan teknis yang dimilikinya. Pengetahuan teknis ini dapat diperoleh dari riset atau pengembangan atau mungkin dari pendidikan dan pelatihan yang dilakukan. Dalam kondisi demikian timbul pertanyaan, apakah entitas mempunyai kemampuan untuk mengendalikan pengetahuan teknis yang diperoleh dari riset dan pengembangan tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan ini harus dibuktikan dengan adanya hak cipta (copyrights), hak paten tanpa adanya hak tersebut sulit bagi entitas untuk mengendalikan sumber daya tersebut dapat membatasi pihak lain memanfaatkan sumber daya tersebut.

c. Manfaat Ekonomi Masa Depan

Karakteristik aset secara umum adalah kemampuannya untuk dapat memberikan manfaat ekonomis dan jasa potensial (potential services) di masa depan. Manfaat ekonomis dapat menghasilkan aliran masuk atas kas, setara kas, barang, atau jasa ke pemerintah.

Jasa yang melekat pada aset dapat saja memberikan manfaat kepada pemerintah dalam bentuk selain kas atau barang, misalnya dalam meningkatkan pelayanan publik sebagai salah satu tujuan utama pemerintah atau peningkatan efisiensi pelaksanaan suatu kegiatan pemerintah.

Manfaat ekonomi masa depan yang dihasilkan oleh ATB dapat berupa pendapatan yang diperoleh dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya atau efisiensi, dan hasil lainnya seperti pendapatan dari penyewaan, pemberian lisensi, atau manfaat lainnya yang diperoleh dari pemanfaatan ATB. Manfaat lain ini dapat berupa peningkatan kualitas layanan atau keluaran, proses pelayanan yang lebih cepat, atau penurunan jumlah tenaga/sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan suatu tugas dan fungsi. Sebagai contoh, penerapan sistem on-line untuk perpanjangan Surat Ijin Mengemudi (SIM Keliling) mempercepat pemrosesan yang selanjutnya meningkatkan pelayanan pemerintah kepada masyarakat.

2. Jenis-Jenis Aset Tidak Berwujud

ATB yang dimiliki dan/atau dikuasai pemerintah dapat dibedakan berdasarkan jenis sumber daya, cara perolehan, dan masa manfaat.

Berdasarkan jenis sumber daya, ATB pemerintah dapat berupa:

- a. Software computer, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan seperti flash disk, compact disk, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya; Software computer yang masuk dalam kategori ATB adalah software yang bukan merupakan bagian tak terpisahkan dari hardware komputer tertentu. Jadi software ini dapat digunakan di komputer lain. Oleh karena itu software komputer sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.
- b. Lisensi dan franchise, Lisensi dapat diartikan memberi izin. Pemberian lisensi dilakukan jika ada pihak yang memberi lisensi dan pihak yang menerima lisensi, melalui sebuah perjanjian. Dapat juga merupakan pemberian izin dari pemilik barang/jasa kepada pihak yang menerima lisensi untuk menggunakan barang atau jasa yang dilisensikan. Franchise merupakan perikatan dimana salah satu pihak diberikan hak memanfaatkan dan atau menggunakan hak dari kekayaan intelektual (HAKI) atau ciri khas usaha yang dimiliki pihak lain dengan suatu imbalan berdasarkan persyaratan yang ditetapkan oleh pihak lain tersebut dalam rangka penyediaan dan atau penjualan barang dan jasa.

- c. Hak Paten, Hak Cipta. Hak Paten adalah hak eksklusif yang diberikan oleh Negara kepada Inventor atas hasil Invensinya di bidang teknologi, yang untuk selama waktu tertentu melaksanakan sendiri Invensinya tersebut atau memberikan persetujuannya kepada pihak lain untuk melaksanakannya. (UU 14 tahun 2001, ps. 1, ayat 1) Hak cipta adalah hak eksklusif Pencipta atau Pemegang Hak Cipta untuk mengatur penggunaan hasil penuangan gagasan atau informasi tertentu. Hak cipta merupakan "hak untuk menyalin suatu ciptaan". Hak cipta memungkinkan pemegang hak tersebut untuk membatasi penggandaan tidak sah atas suatu ciptaan. Pada umumnya, hak cipta memiliki masa berlaku tertentu yang terbatas. Hak cipta berlaku pada berbagai jenis karya seni atau karya cipta atau ciptaan. Hak-hak tersebut pada dasarnya diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan intelektual, pengetahuan teknis, suatu cipta karya yang dapat menghasilkan manfaat bagi entitas. Hak ini dapat mengendalikan pemanfaatan aset tersebut dan membatasi pihak lain yang tidak berhak untuk memanfaatkannya. Oleh karena itu Hak Paten dan Hak Cipta sepanjang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan merupakan ATB.
- d. Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang. Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial dimasa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat diakui sebagai ATB.
- e. ATB yang mempunyai nilai sejarah/budaya Film dokumenter, misalkan, dibuat untuk mendapatkan kembali naskah kuno/alur sejarah/rekaman peristiwa lalu yang pada dasarnya mempunyai manfaat ataupun nilai bagi pemerintah ataupun masyarakat. Hal ini berarti film tersebut mengandung nilai tertentu yang dapat mempunyai manfaat di masa depan bagi pemerintah. Film/Karya Seni/Budaya dapat dikategorikan dalam heritage ATB.
- f. ATB dalam Pengerjaan. Suatu kegiatan perolehan ATB dalam pemerintahan, khususnya yang diperoleh secara internal, sebelum selesai dikerjakan dan menjadi ATB, belum memenuhi salah satukriteria pengakuan aset yaitu digunakan untuk operasional pemerintah. Namun dalam hal ini seperti juga aset tetap, aset ini nantinya juga diniatkan untuk digunakan dalam pelaksanaan operasional pemerintahan, sehingga dapat diakui sebagai bagian dari ATB.

Berdasarkan cara perolehan, ATB dapat berasal dari:

a. Pembelian

Pembelian ATB bisa dilakukan secara terpisah (individual) maupun secara gabungan. Hal ini akan berpengaruh pada identifikasi ATB serta pengukuran biaya perolehan.

b. Pengembangan secara internal

ATB dapat diperoleh melalui kegiatan pengembangan yang dilakukan secara internal oleh suatu entitas. Perolehan dengan cara demikian akan berpengaruh terhadap pengambilan keputusan tentang identifikasi kegiatan yang masuk lingkup riset serta kegiatan-kegiatan yang masuk lingkup pengembangan yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB akan dikapitalisasi menjadi harga perolehan ATB.

c. Pertukaran

ATB dapat diperoleh melalui pertukaran dengan aset yang dimiliki oleh suatu entitas lain.

d. Kerjasama

Pengembangan suatu ATB yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan dapat dilakukan melalui kerja sama oleh dua entitas atau lebih. Hak dan kewajiban masing-masing entitas harus dituangkan dalam suatu perjanjian, termasuk hak kepemilikan atas ATB yang dihasilkan. Entitas yang berhak sesuai ketentuan yang akan mengakui kepemilikan ATB yang dihasilkan, sementara entitas yang lain cukup mengungkapkan hak dan kewajiban yang menjadi tanggungjawabnya atas ATB tersebut.

e. Donasi/hibah

ATB, yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan, dapat berasal dari donasi atau hibah, misalnya ada suatu perusahaan software yang memberikan software aplikasinya kepada suatu instansi pemerintah untuk digunakan tanpa adanya imbalan yang harus diberikan.

f. Warisan Budaya/Sejarah (intangible heritage assets)

Pemerintah dapat memegang banyak ATB yang berasal dari warisan sejarah, budaya, atau lingkungan masa lalu. Aset ini pada umumnya dipegang oleh instansi pemerintah dengan maksud tidak semata-mata untuk menghasilkan pendapatan, namun ada alasan-alasan lain kenapa aset ini dipegang oleh pemerintah, misalnya karena mempunyai nilai sejarah dan untuk mencegah penyalahgunaan hak atas aset ini oleh pihak yang tidak bertanggung jawab. Suatu entitas harus mengidentifikasi dan mengakui aset warisan ini sebagai ATB jika definisi dan kriteria pengakuan atas ATB telah terpenuhi.

Berdasarkan masa manfaat, ATB dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

a. ATB dengan umur manfaat terbatas (*finite life*)

Umur manfaat ATB dalam kelompok ini dapat dibatasi dari umur atau banyaknya unit produk yang dihasilkan, yang didasarkan pada harapan entitas untuk menggunakan aset tersebut, atau faktor hukum atau faktor ekonomis mana yang lebih pendek.

b. ATB dengan umur manfaat yang tak terbatas (*indefinite life*)

Dari berbagai faktor relevan yang ada, ATB tertentu diyakini tidak mempunyai batas-batas periode untuk memberikan manfaat kepada entitas. Oleh karena itu, atas ATB yang mempunyai umur manfaat yang tak terbatas, harus dilakukan reviu secara berkala untuk melihat kemampuan aset tersebut dalam memberikan manfaat.

3. Pengakuan

Untuk dapat diakui sebagai ATB maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut telah memenuhi kriteria ATB dan kriteria pengakuan.

Persyaratan pengakuan tersebut berlaku untuk pengeluaran pada saat pengakuan awal dan pengeluaran biaya setelah pengakuan awal.

Pengakuan awal sebesar biaya perolehan untuk ATB yang berasal dari transaksi pertukaran atau untuk ATB yang dihasilkan dari internal entitas. Nilai wajar digunakan untuk ATB yang diperoleh melalui transaksi bukan pertukaran.

Pengeluaran setelah pengakuan sebesar biaya yang dikeluarkan untuk menambah dan mengganti ATB yang memenuhi kriteria pengakuan ATB.

Sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai terhadap ATB tertentu atau penggantian dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara kemungkinan manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan tidak lagi merupakan upaya untuk memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai biaya operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

a. Pengakuan ATB Yang Diperoleh Secara Internal.

Untuk menentukan apakah perolehan internal ATB memenuhi kriteria untuk pengakuan, perolehan ATB dikelompokkan dalam 2 tahap, yaitu:

1) Tahap Penelitian/Riset

Pengeluaran-pengeluaran untuk kegiatan/aktivitas penelitian/riset (atau tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal) tidak dapat diakui sebagai ATB. Pengeluaran-pengeluaran tersebut harus diakui sebagai beban pada saat terjadi.

Dalam tahap penelitian/riset dari kegiatan/aktivitas internal, pemerintah tidak/belum dapat memperlihatkan bahwa ATB telah ada dan akan menghasilkan manfaat ekonom masa datang. Oleh karenanya, pengeluaran ini diakui sebagai biaya pada saat terjadi.

Contoh-contoh dari kegiatan penelitian/riset adalah:

- Kegiatan/aktivitas yang bertujuan untuk memperoleh pengetahuan baru (new knowledge);
- Pencarian untuk, evaluasi dan seleksi akhir atas, penerapan temuan hasil penelitian atau pengetahuan lainnya;
- Pencarian atas alternatif untuk material, peralatan, produk, proses, sistem ataupun layanan;
- Formula, rancangan, evaluasi dan seleksi akhir atas alternatif yang tersedia untuk peningkatan material, peralatan, produk, proses, sistem dan layanan

2) Tahap Pengembangan

ATB yang timbul dari pengembangan (atau dari tahapan pengembangan satu kegiatan internal) harus diakui jika pemerintah dapat memperlihatkan seluruh kondisi dibawah ini, yaitu adanya:

- Kelayakan teknis atas penyelesaian Aset Tidak Berwujud sehingga dapat tersedia untuk digunakan atau dimanfaatkan;
- Keinginan untuk menyelesaikan dan menggunakan atau memanfaatkan ATB tersebut;
- Kemampuan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB tersebut;
- Manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa datang;
- Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan lainnya yang cukup untuk menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan Aset Tidak Berwujud tersebut;
- Kemampuan untuk mengukur secara memadai pengeluaran-pengeluaran yang diatribusikan ke ATB selama masa pengembangan.

Dalam tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal, dalam beberapa kasus, kemungkinan dapat diidentifikasi adanya ATB dan menunjukkan bahwa aset tersebut akan menghasilkan manfaat ekonomis dimasa datang. Hal ini dikarenakan tahap pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (further advance) atau tahap penelitian/riset. Namun apakah hasil pengembangan tersebut nantinya akan menjadi ATB atau tidak harus terlebih dahulu memenuhi kriteria di atas. Apabila telah memenuhi kriteria di atas dapat ditetapkan menjadi ATB, maka hanya pengeluaran yang terjadi setelah seluruh kriteria tersebut tercapai yang dapat dikapitalisasi menjadi nilai perolehan, sedangkan pengeluaran yang terjadi sebelum memenuhi kriteria tersebut dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

Satu hal yang paling krusial di dalam menentukan apakah sesuatu dapat ditetapkan sebagai ATB adalah penentuan apakah aset tersebut dapat dianggap mempunyai atau akan menghasilkan manfaat ekonomi atau sosial di masa yang akan datang. Untuk menetapkan apakah suatu kajian/pengembangan menghasilkan manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa yang akan datang, suatu entitas harus mampu mengidentifikasi mengenai:

- Apa manfaat ekonomi dan atau sosial yang akan diperoleh dari hasil kajian/pengembangan tersebut;
- Siapa penerima manfaat ekonomi dan atau sosial tersebut;
- Apakah aset tersebut akan digunakan oleh entitas atau pihak lain;
- Jangka waktu manfaat tersebut akan diperoleh.

Contoh aktivitas-aktivitas pada tahap pengembangan adalah:

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

Jika pemerintah tidak dapat membedakan tahap penelitian/riset dengan tahap pengembangan atas aktivitas/kegiatan internal untuk menghasilkan ATB, pemerintah harus memperlakukan seluruh pengeluaran atas aktivitas/kegiatan tersebut sebagai pengeluaran dalam tahap penelitian/riset.

b. Penelitian Dibiayai Instansi Lain

Pada praktek di pemerintahan terdapat dana penelitian yang dimiliki oleh suatu instansi tertentu namun dana ini dapat dipergunakan untuk membiayai penelitian yang dilakukan oleh perguruan tinggi atau lembaga-lembaga penelitian dan pengembangan.

Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintah dan konsep entitas maka entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan aset walaupun penelitiannya dilakukan oleh lembaga lain. Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2005 tentang Alih Teknologi Kekayaan Intelektual serta Hasil Kegiatan Penelitian dan Pengembangan oleh Perguruan Tinggi dan Lembaga Penelitian dan Pengembangan bahwa perguruan tinggi atau lembaga litbang yang memperoleh dana penelitian dari pemerintah tidak dapat mengalihkan pemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukan. Ini menunjukkan bahwa tidak ada kontrol terhadap aset yang dihasilkan yang merupakan salah satu kriteria untuk mengakui ATB.

Namun demikian instansi pemerintah yang memberikan dana tidak dapat serta merta mengakui ATB tersebut, kecuali jika memenuhi karakteristik ATB dan memenuhi kriteria pengakuan. ATB yang berasal dari Penelitian dan Pengembangan, harus sesuai dengan kriteria pengakuan ATB dan memenuhi kondisi pengakuan untuk biaya pada tahap pengembangan, bukan biaya dalam tahap penelitian. Biaya perolehan ATB yang dihasilkan secara internal dari pengembangan adalah sejumlah pengeluaran yang dilakukan sejak tanggal ATB pertama kali memenuhi kriteria pengakuan. Sehingga tidak semua biaya penelitian dan pengembangan yang telah dikeluarkan diakui sebagai ATB. Biaya penelitian dikeluarkan dan biaya tahap pengembangan terkait dengan ATB tersebut sebelum kriteria pengakuan dipenuhi tidak boleh diakui sebagai ATB. Dengan demikian harus ada penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan mengenai hal ini.

Dengan demikian pihak perguruan tinggi dan/atau lembaga litbang yang melakukan penelitian tidak mencatat ATB tersebut, namun sesuai dengan pasal 10 PP 20/2005 perguruan tinggi atau lembaga litbang tersebut adalah sebagai pengelola kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukannya. Dalam pasal 11 PP tersebut juga disebutkan bahwa perguruan tinggi dan lembaga litbang tersebut mengupayakan perlindungan hukum atas pemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan.

Dengan demikian apabila hasil penelitian tersebut dipatenkan, dan biaya patennya dikeluarkan oleh instansi lembaga penelitian, maka AT berupa paten tersebut dicatat oleh lembaga penelitian sebesar jumlah biaya patennya.

c. Perlakuan Khusus Untuk Software Komputer

Dalam pengakuan software komputer sebagai ATB, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan:

1) Untuk software yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah.

Meliputi dua hal yaitu dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri atau oleh pihak ketiga (kontraktor). Dalam hal dikembangkan oleh instansi pemerintah sendiri dimana biasanya sulit untuk mengidentifikasi nilai perolehan dari software tersebut maka untuk software seperti ini tidak perlu diakui sebagai ATB, selain itu software seperti ini biasanya bersifat terbuka dan tidak ada perlindungan hukum hingga dapat dipergunakan siapa saja, maka salah satu kriteria dari pengakuan ATB yaitu pengendalian atas suatu aset menjadi tidak terpenuhi. Oleh karena itu untuk software yang dibangun sendiri yang dapat diakui sebagai ATB adalah yang dikontrakkan kepada pihak ketiga.

Aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pengembangan software komputer yang dihasilkan secara internal dapat dibagi menjadi beberapa tahap sebagai berikut:

- Tahap awal kegiatan
Pada tahap ini termasuk adalah perumusan konsep dan evaluasi alternative, penentuan teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternative untuk pengembangan software tersebut.
- Tahap pengembangan aplikasi
Aktifitas pada tahap ini termasuk desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi software dan software interface, koding, menginstall ke hardware, testing, dan konversi data yang diperlukan untuk mengoperasikan software.
- Tahap setelah implementasi/operasionalisasi
Aktivitas dalam tahap ini adalah pelatihan, konversi data yang tidak diperlukan untuk operasional software dan pemeliharaan software. Semua pengeluaran yang terkait dengan aktifitas pada tahap awal kegiatan harus menjadi beban pada saat terjadinya.

Semua pengeluaran pada tahap pengembangan aplikasi harus dikapitalisasi apabila memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:

- Pengeluaran terjadi setelah tahap awal kegiatan selesai.
- Pemerintah berkuasa dan berjanji untuk membiayai, paling tidak untuk periode berjalan.
- Semua pengeluaran yang terkait dengan aktivitas pada tahap setelah implementasi/operasionalisasi harus dianggap sebagai beban pada saat terjadinya.

2) Dalam kasus perolehan software secara pembelian, harus dilihat secara kasus per kasus.

Untuk pembelian software yang diniatkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat oleh pemerintah maka software seperti ini harus dicatat sebagai persediaan.

Dilain pihak apabila ada software yang dibeli oleh pemerintah untuk digunakan sendiri namun merupakan bagian integral dari suatu hardware (tanpa software tersebut, hardware tidak dapat dioperasikan), maka software tersebut diakui sebagai bagian harga perolehan hardware dan dikapitalisasi sebagai peralatan dan mesin. Biaya perolehan untuk software program yang dibeli tersendiri dan tidak terkait dengan hardware harus dikapitalisasi sebagai ATB setelah memenuhi kriteria perolehan aset secara umum.

Untuk menentukan perlakuan akuntansi, membutuhkan identifikasi jenis, syarat dan ketentuan penggunaan terhadap software yang diperoleh secara external tersebut. Hal-hal yang perlu diidentifikasi terlebih dahulu adalah:

- Apakah harga perolehan awal dari software terdiri dari harga pembelian software dan pembayaran untuk lisensi penggunaannya, atau hanya pembayaran lisensi saja;
- Apakah ada batasan waktu/ijin penggunaan software;
- Berapa lama ijin penggunaan.

Dengan memperhatikan hal-hal tersebut di atas maka perlakuan akuntansi untuk software yang diperoleh secara pembelian dapat disimpulkan sebagai berikut:

- Perolehan software yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan, maka nilai perolehan software dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB. Sedangkan perolehan software yang memiliki ijin penggunaan/masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan software tidak perlu dikapitalisasi.

- Software yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi dengan masa manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. Software yang diperoleh hanya dengan membayar ijin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, tidak perlu dikapitalisasi.
- Software yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi. Software yang tidak memiliki pembatasan ijin penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.

d. Pengeluaran Berikutnya Setelah Perolehan

Pada kebanyakan kasus, sifat alamiah ATB adalah tidak adanya penambahan nilai ATB atau penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan. ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan pengeluaran tersebut bukan merupakan upaya untuk memenuhi definisi dan kriteria pengakuan ATB. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai biaya operasional suatu entitas.

Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud.

Kapitalisasi terhadap pengeluaran setelah perolehan terhadap software komputer harus memenuhi salah satu kriteria ini:

- 1) Meningkatkan fungsi software;
- 2) Meningkatkan efisiensi software.

Apabila perubahan yang dilakukan tidak memenuhi salah satu kriteria di atas maka pengeluaran harus dianggap sebagai beban pemeliharaan pada saat terjadinya. Misalnya pengeluaran setelah perolehan software yang sifatnya hanya mengembalikan ke kondisi semula (misalnya, pengeluaran untuk teknisi software dalam rangka memperbaiki untuk dapat dioperasikan kembali), tidak perlu dikapitalisasi.

Pengeluaran yang meningkatkan masa manfaat dari software pada praktik umumnya tidak terjadi, yang ada adalah pengeluaran untuk perpanjangan ijin penggunaan/lisensi dari software atau up grade dari versi yang lama menjadi yang paling mutakhir yang lebih mendekati kepada perolehan software baru.

Berikut ini perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi:

- 1) Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- 2) Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan ijin penggunaan yang lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi.

e. Perlakuan Untuk Hak Paten

Hak Paten adalah salah satu jenis ATB yang kemungkinan dapat dimiliki oleh Pemerintah yang perolehannya dapat berasal dari hasil Kajian dan Pengembangan atas penelitian yang dilakukan pemerintah atau pendaftaran atas suatu kekayaan/warisan budaya/sejarah yang dimiliki.

Hak Paten yang diperoleh untuk melindungi kekayaan/warisan budaya/sejarah, maka atas aset ini secara umum diakui pada saat dokumen hukum yang sah atas Hak Paten tersebut telah diperoleh. Namun untuk mengantisipasi lamanya jangka waktu terbitnya dokumen tersebut, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftarannya, kemudian memberikan penjelasan yang memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Dalam praktek selama ini di terdapat beberapa perlakuan pencatatan terhadap Hak Paten dari hasil kajian/pengembangan yang memerlukan perlakuan khusus. Untuk Hak Paten yang dalam proses pendaftaran dan dokumen sumber belum terbit, maka entitas dapat mengakui sebagai Hak Paten terlebih dahulu dengan nilai sebesar biaya pendaftaran ditambah nilai Hasil Kajian/Pengembangan yang telah dikapitalisasi sebagai ATB, kemudian memberikan penjelasan yang memadai dalam CaLK.

f. Aset Tidak Berwujud Dalam Pengerjaan

Terdapat kemungkinan pengembangan suatu Aset Tidak Berwujud yang diperoleh secara internal yang jangka waktu penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau pelaksanaan pengembangannya melewati tanggal pelaporan. Dalam hal terjadi seperti ini, maka atas pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai dengan tanggal pelaporan harus diakui sebagai Aset Tidak Berwujud Dalam Pengerjaan (Intangible Asset-Work In Progress), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan direklasifikasi menjadi Aset Tidak Berwujud yang bersangkutan.

4. Pengukuran

Secara umum, ATB pada awalnya diukur dengan harga perolehan, kecuali ketika ATB diperoleh dengan cara selain pertukaran diukur dengan nilai wajar.

Pengukuran ATB Yang Diperoleh Secara Eksternal:

a. Pembelian

ATB yang diperoleh melalui pembelian dinilai berdasarkan biaya perolehan. Bila ATB diperoleh secara gabungan, harus dihitung nilai per masing-masing aset, yaitu dengan mengalokasikan harga gabungan tersebut berdasarkan perbandingan nilai wajar masing-masing aset yang bersangkutan.

Biaya-biaya perolehan ATB meliputi seluruh biaya yang dikeluarkan untuk menjadikan aset tersebut dalam kondisi memiliki untuk beroperasi seperti yang diinginkan oleh manajemen. Oleh karenanya, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menggunakan dan memanfaatkan ATB bukan merupakan bagian dari perolehan ATB.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

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

Contoh dari biaya yang bukan merupakan unsur ATB adalah:

- 1) Biaya untuk memperkenalkan produk atau jasa baru (termasuk biaya advertising dan promosi);
- 2) Biaya untuk melaksanakan operasi pada lokasi baru atau sehubungan dengan pemakai (user) baru atas suatu jasa (misalnya biaya pelatihan pegawai);
- 3) Biaya administrasi dan overhead umum lainnya.

b. Pertukaran

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

c. Kerjasama

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

d. Donasi/Hibah

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

Pengukuran ATB yang Diperoleh dari Pengembangan Secara Internal

ATB yang diperoleh dari pengembangan secara internal, misalnya hasil dari kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, nilai perolehannya diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak ditetapkannya ATB tersebut memiliki masa manfaat di masa yang akan datang sampai dengan ATB tersebut telah selesai dikembangkan.

Pengeluaran atas unsur aset tidak berwujud yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB di kemudian hari.

ATB yang dihasilkan dari pengembangan software komputer yang memerlukan tiga tahap sebagaimana dimaksud dalam Bab III Aspek Pengakuan mengenai Perlakuan khusus untuk software komputer, maka tahap yang dapat dilakukan kapitalisasi adalah tahap pengembangan aplikasi, bila telah memenuhi kriteria dimaksud. Kapitalisasi dan dinilai sebesar pengeluarannya.

Pengukuran Setelah Perolehan

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, sifat alamiah ATB, dalam banyak kasus, adalah tidak adanya penambahan nilai terhadap ATB tertentu atau penggantian dari sebagian ATB dimaksud. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan dari ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa datang atau jasa potensial yang terkandung dalam ATB dimaksud dan tidak lagi merupakan upaya untuk memenuhi definisi ATB dan kriteria pengakuannya. Dengan kata lain, seringkali sulit untuk mengatribusikan secara langsung pengeluaran setelah perolehan terhadap suatu ATB tertentu sehingga diperlakukan sebagai biaya operasional suatu entitas.

Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud. Biaya yang telah Dibebankan Tidak Dapat Diakui sebagai Aset

5. Aset Budaya/Bersejarah Tak Berwujud (Intangible Heritage Assets)

ATB yang berasal dari aset bersejarah (heritage assets) tidak diharuskan untuk disajikan di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Namun apabila ATB bersejarah tersebut didaftarkan untuk memperoleh hak paten maka hak patennya dicatat di neraca sebesar nilai pendaftarannya.

6. Amortisasi

Amortisasi adalah penyusutan terhadap ATB yang dialokasikan secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya.

Masa manfaat ATB dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang semuanya harus diperhitungkan dalam penetapan periode amortisasi. Masa manfaat tersebut dapat dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan, atau kontrak.

Untuk menerapkan amortisasi, sebuah entitas harus menilai apakah masa manfaat suatu aset tidak berwujud adalah terbatas atau tak terbatas.

Jika terbatas, entitas harus menentukan jangka waktu atau jumlah produksi atau jumlah unit yang dihasilkan, selama masa manfaat.

Suatu aset tidak berwujud diakui entitas memiliki masa manfaat tak terbatas jika, berdasarkan analisis dari seluruh faktor relevan, tidak ada batas yang terlihat pada saat ini atas periode yang mana aset diharapkan menghasilkan arus kas neto bagi entitas.

Amortisasi suatu aset tidak berwujud dengan masa manfaat terbatas tidak berakhir jika aset tersebut tidak lagi digunakan, kecuali aset tersebut sudah sepenuhnya disusutkan atau digolongkan sebagai aset yang dimiliki untuk dijual.

Dalam hal manfaat ekonomis yang terkandung dalam suatu ATB terserap dalam menghasilkan aset lain, maka beban amortisasi merupakan bagian dari harga pokok aset lain tersebut dan dimasukkan ke dalam jumlah tercatatnya.

a. Metode Amortisasi

Amortisasi dapat dilakukan dengan berbagai metode seperti metode garis lurus, metode saldo menurun dan metode unit produksi. Metode yang digunakan dipilih berdasarkan pola konsumsi manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dan diterapkan secara konsisten dari periode ke periode lainnya, kecuali terdapat perubahan dalam perkiraan pola konsumsi tersebut.

Metode amortisasi yang digunakan harus menggambarkan pola konsumsi entitas atas manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan secara andal, digunakan metode garis lurus. Amortisasi yang dibebankan setiap periode disajikan dengan menyesuaikan akun ATB dan akun diinvestasikan pada Aset Lainnya.

Periode amortisasi dan metode amortisasi ditinjau setidaknya setiap akhir tahun buku. Jika perkiraan masa manfaat aset berbeda secara signifikan dengan estimasi-estimasi sebelumnya, periode amortisasi harus disesuaikan. Jika terjadi perubahan yang signifikan dalam perkiraan pola konsumsi manfaat ekonomis dari ATB, metode amortisasi harus disesuaikan untuk mencerminkan pola yang berubah tersebut. Seiring berjalannya waktu, pola manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan mengalir ke entitas dari suatu aset tidak berwujud dapat berubah. Misalnya, dapat timbul indikasi bahwa metode amortisasi saldo menurun ternyata lebih tepat jika dibandingkan dengan metode garis lurus. Contoh lainnya adalah apabila penggunaan hak yang diperoleh melalui suatu lisensi ditangguhkan menunggu tindakan/putusan pada komponen lainnya dari suatu rencana kegiatan, manfaat ekonomis yang timbul dari aset tersebut mungkin tidak diterima hingga periode berikutnya.

b. Amortisasi Untuk Aset Tidak Berwujud Dengan Masa Manfaat Terbatas

Amortisasi hanya dapat diterapkan atas ATB yang memiliki masa manfaat terbatas dan pada umumnya ditetapkan dalam jumlah yang sama pada periode, atau dengan suatu basis alokasi garis lurus.

Aset tidak berwujud dengan masa manfaat yang terbatas (seperti paten, hak cipta, waralaba dengan masa manfaat terbatas, dll) harus diamortisasi selama masa manfaat atau masa secara hukum mana yang lebih pendek.

Nilai sisa dari ATB dengan masa manfaat yang terbatas harus diasumsikan bernilai nihil, kecuali:

- 1) Terdapat komitmen dari pihak ketiga yang akan mengambil alih ATB pada akhir masa manfaat; atau
- 2) Terdapat pasar aktif atas aset tersebut dan:
 - Nilai sisa dapat ditentukan dari referensi pasar tersebut
 - Besar kemungkinannya bahwa pasar tersebut masih ada pada akhir masa manfaat

c. Amortisasi Untuk Aset Tidak Berwujud Dengan Masa Manfaat Tak Terbatas

Aset tidak berwujud dengan masa manfaat tidak terbatas (seperti goodwill, merek dagang, waralaba dengan kehidupan yang tak terbatas, abadi waralaba, dll) tidak boleh diamortisasi.

Masa manfaat suatu aset tidak berwujud yang tidak diamortisasi harus ditelaah setiap periode untuk menentukan apakah kejadian atau keadaan dapat terus mendukung masa manfaat aset tetap tak terbatas. Jika tidak, perubahan masa manfaat yang muncul dari tak terbatas menjadi terbatas harus dibukukan dan nilai aset tak berwujud tersebut harus disesuaikan nilainya untuk mencerminkan perubahan tersebut.

7. Penurunan Nilai (Impairment)

Suatu aset turun nilainya jika nilai tercatatnya melebihi nilai yang dapat diperoleh kembali. Kadang hal-hal yang terjadi setelah pembelian aset dan sebelum berakhirnya estimasi masa manfaat menjadi penyebab yang menurunkan nilai aset dan memerlukan penghapusan segera.

Suatu entitas disyaratkan untuk menguji aset tidak berwujud dengan masa manfaat tak terbatas untuk penurunan nilai dengan membandingkan jumlah terpulihkan dengan jumlah tercatatnya, yang dapat dilakukan setiap tahun, atau kapanpun terdapat indikasi bahwa aset tidak berwujud mengalami penurunan nilai. Suatu aset memiliki indikasi adanya penurunan

nilai ketika ada perubahan yang material terkait dengan aset tersebut, misalnya, nilai pasar aset telah turun, manfaat ekonomi yang diharapkan diperoleh tidak dapat diperoleh, perubahan teknologi yang menyebabkan temuan yang dihasilkan menjadi tidak dapat dimanfaatkan, perubahan kebijakan penggunaan sistem dan lain-lain. Dalam hal terjadi indikasi penurunan nilai yang lebih cepat dari yang diperkirakan semula maka hal tersebut perlu diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan keuangan. Jika terbukti aset tak berwujud tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomis di masa mendatang, maka entitas dapat mengajukan proses penghapusan aset tak berwujud.

Penghapusan aset baru dapat dilakukan jika proses penghapusan aset telah dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

8. Penghentian dan Pelepasan ATB

ATB diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam mendukung kegiatan operasional pemerintah. Namun demikian, pada saatnya suatu ATB harus dihentikan dari penggunaannya. Beberapa keadaan dan alasan penghentian ATB antara lain adalah penjualan, pertukaran, hibah, atau berakhirnya masa manfaat ATB sehingga perlu diganti dengan yang baru. Secara umum, penghentian ATB dilakukan pada saat dilepaskan atau ATB tersebut tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan dari penggunaan atau pelepasannya.

Pelepasan ATB dilingkungan pemerintah lazim disebut sebagai pemindahtanganan. Sesuai dengan Permendagri Nomor 17/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah, pemerintah dapat melakukan pemindahtanganan BMN/BMD yang di dalamnya termasuk ATB dengan cara:

- a. dijual;
- b. dipertukarkan;
- c. dihibahkan; atau
- d. dijadikan penyertaan modal negara/daerah.

Apabila suatu ATB tidak dapat digunakan karena ketinggalan jaman, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi yang makin berkembang, rusak berat, atau masa kegunaannya telah berakhir, maka ATB tersebut hakekatnya tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan. Selanjutnya, terhadap aset tersebut secara akuntansi dapat dilepaskan, namun harus melalui proses yang dalam terminologi Permendagri Nomor 17/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah, disebut dengan penghapusan.

Apabila suatu ATB dihentikan dari penggunaannya, baik karena dipindahtangankan maupun karena berakhirnya masa manfaat/tidak lagi memiliki manfaat ekonomi, maka pencatatan akun ATB yang bersangkutan harus ditutup.

Dalam hal penghentian ATB merupakan akibat dari pemindahtanganan dengan cara dijual atau dipertukarkan sehingga pada saat terjadinya transaksi belum seluruh nilai buku ATB yang bersangkutan habis disusutkan, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai penambah atau pengurang ekuitas dana. Penerimaan kas akibat penjualan dibukukan sebagai pendapatan dan dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran.

9. Pengungkapan

Laporan keuangan harus mengungkapkan hal-hal sebagai berikut untuk setiap golongan aset tidak berwujud, dengan membedakan antara aset tidak berwujud yang dihasilkan secara internal dan aset tidak berwujud lainnya:

- a. Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan. Apakah masa manfaatnya terbatas atau tidak terbatas;
- b. Metode amortisasi yang digunakan, jika aset tidak berwujud tersebut terbatas masa manfaatnya;
- c. Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan

- d. Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi (yang digabungkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode;
- e. Unsur pada laporan keuangan yang di dalamnya terdapat amortisasi aset tidak berwujud; dan
- f. Rekonsiliasi nilai tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
 - 1) Penambahan aset tidak berwujud yang terjadi, dengan mengungkapkan secara terpisah penambahan yang berasal dari pengembangan di dalam entitas;
 - 2) Penghentian dan pelepasan aset tidak berwujud;
 - 3) Amortisasi yang diakui selama periode berjalan;
 - 4) Perubahan lainnya dalam nilai tercatat selama periode berjalan.
 - 5) Kondisi ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan (impaired).

Disamping informasi-informasi di atas, entitas juga perlu melaporkan perubahan perubahan terhadap:

- a. Periode amortisasi;
- b. Metode amortisasi; atau
- c. Nilai sisa.

Laporan Keuangan juga harus mengungkapkan :

- a. Alasan penentuan atau faktor-faktor penting penentuan masa manfaat suatu aset tidak berwujud;
- b. Penjelasan, nilai tercatat, dan periode amortisasi yang tersisa dari setiap aset tidak berwujud yang material bagi laporan keuangan secara keseluruhan;
- c. Keberadaan ATB yang dimiliki bersama.

Pengeluaran Riset Dan Pengembangan

Laporan Keuangan harus mengungkapkan jumlah keseluruhan pengeluaran riset dan pengembangan yang diakui sebagai beban dalam periode berjalan. Pengeluaran riset dan pengembangan terdiri atas semua pengeluaran yang dapat dikaitkan secara langsung dengan kegiatan riset dan pengembangan atau yang dapat dialokasikan, secara rasional dan konsisten pada kegiatan-kegiatan tersebut.

Informasi Lain

Entitas juga perlu mengungkapkan gambaran mengenai setiap aset tidak berwujud yang sudah sepenuhnya diamortisasi yang masih digunakan.

XII. KEBIJAKAN AKUNTANSI KEWAJIBAN

1. Definisi

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

Setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos kewajiban yang mencakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan diselesaikan setelah tanggal pelaporan. Informasi tentang tanggal jatuh tempo kewajiban keuangan bermanfaat untuk menilai likuiditas dan solvabilitas suatu entitas pelaporan. Informasi tentang tanggal penyelesaian kewajiban seperti utang ke pihak ketiga dan utang bunga juga bermanfaat untuk mengetahui kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek atau jangka panjang.

Penyajian kewajiban pemerintah di neraca diklasifikasikan menjadi kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Suatu kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek jika diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka pendek lainnya adalah kewajiban yang jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan, misalnya bunga pinjaman, utang jangka pendek dari pihak ketiga, utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK), dan bagian lancar utang jangka panjang.

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

- a. jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 (dua belas) bulan; dan
- b. entitas bermaksud untuk mendanai kembali (refinance) kewajiban tersebut atas dasar jangka panjang; dan
- c. maksud tersebut didukung dengan adanya suatu perjanjian pendanaan kembali (*refinancing*), atau adanya penjadwalan kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum laporan keuangan disetujui (PSAP No.9 Paragraf 14).

Kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang harus dibayar kembali/jatuh tempo lebih dari satu periode akuntansi, meliputi pinjaman kewajiban perbankan dan kewajiban jangka panjang lainnya.

Kewajiban pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang untuk memberikan informasi yang lebih baik mengenai kewajiban pemerintah.

Penyelesaian Kewajiban Sebelum Jatuh Tempo, Tunggakan, Restrukturisasi dan Penghapusan Kewajiban akan diatur dalam regulasi tersendiri.

2. Pengakuan

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

Kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima oleh pemerintah atau dikeluarkan oleh kreditur sesuai dengan kesepakatan, dan/atau pada saat kewajiban timbul.

Suatu transaksi dengan pertukaran timbul ketika masing-masing pihak dalam transaksi tersebut mengorbankan dan menerima suatu nilai sebagai gantinya. Terdapat dua arus timbal balik atas sumber daya atau janji untuk menyediakan sumber daya. Dalam transaksi dengan pertukaran, kewajiban diakui ketika satu pihak menerima barang atau jasa sebagai ganti janji untuk memberikan uang atau sumber daya lain di masa depan.

Suatu transaksi tanpa pertukaran timbul ketika satu pihak dalam suatu transaksi menerima nilai tanpa secara langsung memberikan atau menjanjikan nilai sebagai gantinya. Dalam hal ini, hanya ada satu arah arus sumber daya atau janji. Untuk transaksi tanpa pertukaran, suatu kewajiban harus diakui atas jumlah terutang yang belum dibayar pada tanggal pelaporan.

Kejadian yang berkaitan dengan Pemerintah adalah kejadian yang tidak didasari transaksi namun berdasarkan adanya interaksi antara pemerintah dan lingkungannya. Kejadian tersebut mungkin berada di luar kendali pemerintah. Secara umum suatu kewajiban diakui, dalam hubungannya dengan kejadian yang berkaitan dengan Pemerintah, dengan basis yang sama dengan kejadian yang timbul dari transaksi dengan pertukaran.

Kejadian yang diakui Pemerintah adalah kejadian-kejadian yang tidak didasarkan pada transaksi namun kejadian tersebut mempunyai konsekuensi keuangan bagi pemerintah karena pemerintah memutuskan untuk merespon kejadian tersebut. Pemerintah mempunyai tanggung jawab luas untuk menyediakan kesejahteraan publik.

Untuk itu, Pemerintah sering diasumsikan bertanggung jawab terhadap satu kejadian yang sebelumnya tidak diatur dalam peraturan formal yang ada. Konsekuensinya, biaya yang timbul dari berbagai kejadian, yang disebabkan oleh entitas nonpemerintah dan bencana alam, pada akhirnya menjadi tanggung jawab pemerintah. Namun biaya-biaya tersebut belum dapat memenuhi definisi kewajiban sampai pemerintah secara formal mengakuinya sebagai tanggung jawab keuangan pemerintah, dan atas biaya yang timbul sehubungan dengan kejadian tersebut telah terjadi transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran.

3. Pengukuran

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

3.1. Utang Pihak Ketiga

Pada saat pemerintah menerima hak atas barang, termasuk barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya, pemerintah harus mengakui kewajiban atas jumlah yang belum dibayarkan untuk barang tersebut

3.2. Utang Transfer

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

Utang transfer diakui dan dinilai sesuai dengan peraturan yang berlaku.

3.3. Utang Bunga

Utang bunga atas utang pemerintah harus dicatat sebesar biaya bunga yang telah terjadi dan belum dibayar. Bunga dimaksud dapat berasal dari utang pemerintah baik dari dalam maupun luar negeri. Utang bunga atas utang pemerintah yang belum dibayar harus diakui pada setiap akhir periode pelaporan sebagai bagian dari kewajiban yang berkaitan.

3.4. Utang Perhitungan Pihak Ketiga

Pada akhir periode pelaporan, saldo pungutan/potongan berupa PFK yang belum disetorkan kepada pihak lain harus dicatat pada laporan keuangan sebesar jumlah yang masih harus disetorkan.

3.5. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Nilai yang dicantumkan dalam laporan keuangan untuk bagian lancar utang jangka panjang adalah jumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

3.6. Kewajiban Lancar lainnya

Kewajiban lancar lainnya merupakan kewajiban lancar yang tidak termasuk dalam kategori yang ada. Termasuk dalam kewajiban lancar lainnya tersebut adalah biaya yang masih harus dibayar pada saat laporan keuangan disusun. Pengukuran untuk masing-masing item disesuaikan dengan karakteristik masing-masing pos tersebut, misalnya utang pembayaran gaji kepada pegawai .

3.7. Utang Pemerintah Yang Tidak Diperjualbelikan

Nilai nominal atas utang pemerintah yang tidak diperjualbelikan (*non-traded debt*) merupakan kewajiban entitas kepada pemberi utang sebesar pokok utang dan bunga sesuai yang diatur dalam kontrak perjanjian dan belum diselesaikan pada tanggal pelaporan.

3.8. Utang Pemerintah Yang Dapat Diperjualbelikan

Jenis sekuritas utang pemerintah harus dinilai sebesar nilai pari (*original face value*) dengan memperhitungkan diskonto atau premium yang belum diamortisasi. Sekuritas utang pemerintah yang dijual sebesar nilai pari tanpa diskonto ataupun premium harus dinilai sebesar nilai pari. Sekuritas yang dijual dengan harga diskonto akan bertambah nilainya selama periode penjualan dan jatuh tempo; sedangkan sekuritas yang dijual dengan harga premium nilainya akan berkurang.

4. Pengungkapan

Utang pemerintah harus diungkapkan secara rinci dalam bentuk daftar skedul utang untuk memberikan informasi yang lebih baik kepada pemakainya.

Untuk meningkatkan kegunaan analisis, informasi-informasi yang harus disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah:

- a. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman.
- b. Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya.
- c. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku.
- d. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo.
- e. Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:
 - 1) Pengurangan pinjaman.
 - 2) Modifikasi persyaratan utang.
 - 3) Pengurangan tingkat bunga pinjaman.
 - 4) Pengunduran jatuh tempo pinjaman.
 - 5) Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman.

- 6) Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan.
- f. Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.
- g. Biaya pinjaman:
 - 1) Perlakuan biaya pinjaman;
 - 2) Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan;
 - 3) Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan.

Berikut ini ilustrasi pengungkapan kewajiban:

KEWAJIBAN

Kewajiban per 31 Desember 2012 sejumlah Rp.70.000.000,- (tujuh puluh juta rupiah) terdiri sebagai berikut:

1. Kewajiban Jangka Pendek	Rp.30.000.000,-
2. Kewajiban Jangka Panjang	Rp.40.000.000,-

Kewajiban Jangka Pendek sebesar Rp.30.000.000,- (tiga puluh juta rupiah) terdiri dari:

1. Kewajiban/Utang PFK	Rp.10.000.000,-
2. Bagian Lancar Kewajiban Jangka Panjang	Rp.20.000.000,-

Kewajiban/Utang PFK sebesar Rp.10.000.000,- (sepuluh juta rupiah) merupakan utang pajak penghasilan (PPH) yang belum disetorkan. terdiri dari:

1. PPN	Rp.6.000.000,-
2. PPh	Rp.4.000.000,-

Bagian Lancar Kewajiban Jangka Panjang sebesar Rp.20.000.000,- (dua puluh juta rupiah) merupakan bagian lancar kewajiban kepada BPD yang harus dilunasi pada tahun yang akan datang.

Kewajiban Jangka Panjang sebesar Rp.40.000.000,- (empat puluh juta rupiah) merupakan kewajiban kepada Bank BPD sebesar Rp.100.000.000,- selama 5 tahun yang telah dilunasi sebesar Rp.40.000.000,- dengan tingkat bunga 11%. Kewajiban tersebut dirinci sebagai berikut:

Daftar Kewajiban

2012	2013	2014

Dalam ribuan		

XIII. KEBIJAKAN AKUNTANSI KOREKSI KESALAHAN, PERUBAHAN KEBIJAKAN AKUNTANSI, PERUBAHAN ESTIMASI AKUNTANSI DAN OPERASI YANG TIDAK DILANJUTKAN

1. Koreksi Kesalahan

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

Kesalahan adalah penyajian akun/pos yang secara signifikan tidak sesuai dengan yang seharusnya yang mempengaruhi laporan keuangan periode berjalan atau periode sebelumnya.

Kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan pada satu atau beberapa periode sebelumnya mungkin baru ditemukan pada periode berjalan. Kesalahan mungkin timbul karena keterlambatan penyampaian bukti transaksi oleh pengguna anggaran, kesalahan perhitungan aritmatik, kesalahan penerapan standar dan kebijakan akuntansi, kesalahan interpretasi fakta, kecurangan atau kelalaian.

Dalam mengoreksi suatu kesalahan akuntansi, jumlah koreksi yang berhubungan dengan periode sebelumnya harus dilaporkan dengan menyesuaikan baik Saldo Anggaran Lebih maupun saldo ekuitas. Koreksi yang berpengaruh material pada periode berikutnya harus diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan.

Kesalahan ditinjau dari sifat kejadian dikelompokkan dalam 2 (dua) jenis yaitu

- a. Kesalahan tidak berulang;
- b. Kesalahan berulang dan sistemik.

Kesalahan tidak berulang adalah kesalahan yang diharapkan tidak akan terjadi kembali, dikelompokkan dalam 2 (dua) jenis:

- a. Kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan;
- b. Kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode sebelumnya.

Kesalahan berulang dan sistemik adalah kesalahan yang disebabkan sifat alamiah (normal) dari jenis-jenis transaksi tertentu yang diperkirakan akan terjadi secara berulang. Contohnya adalah penerimaan pajak dari wajib pajak yang memerlukan koreksi sehingga perlu dilakukan restitusi atau tambahan pembayaran dari wajib pajak

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

Koreksi kesalahan atas pengeluaran belanja (sehingga mengakibatkan penerimaan kembali belanja) yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LRA. Dalam hal mengakibatkan pengurangan kas dilakukan dengan pembetulan pada akun Saldo Anggaran Lebih.

Koreksi kesalahan atas perolehan aset selain kas yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun aset bersangkutan. Koreksi yang menambah saldo kas terkait perolehan aset selain kas yaitu pengadaan aset tetap yang di-mark-up dan setelah dilakukan pemeriksaan kelebihan nilai aset tersebut harus dikembalikan, dikoreksi dengan menambah saldo kas dan mengurangi akun terkait dalam pos aset tetap.

Koreksi kesalahan atas beban yang tidak berulang, sehingga mengakibatkan pengurangan beban, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas dan tidak mempengaruhi secara material posisi aset selain kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LO. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan pada akun ekuitas.

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

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

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

Koreksi kesalahan yang tidak berulang atas pencatatan kewajiban yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun kewajiban bersangkutan.

Koreksi kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan tidak mempengaruhi posisi kas, baik sebelum maupun setelah laporan keuangan periode tersebut diterbitkan, pembetulan dilakukan pada akun-akun neraca terkait pada periode kesalahan ditemukan.

Koreksi kesalahan yang berhubungan dengan periode-periode yang lalu terhadap posisi kas dilaporkan dalam Laporan Arus Kas tahun berjalan pada aktivitas yang bersangkutan .

Koreksi kesalahan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan

2. Perubahan Kebijakan Akuntansi

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

Perubahan kebijakan akuntansi harus disajikan pada Laporan Perubahan Ekuitas dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Para pengguna Laporan Keuangan perlu membandingkan laporan keuangan dari suatu entitas pelaporan dari waktu ke waktu untuk mengetahui kecenderungan arah (trend) posisi keuangan, kinerja, dan arus kas. Oleh karena itu, kebijakan akuntansi yang digunakan harus diterapkan secara konsisten pada setiap periode. Perubahan di dalam perlakuan, pengakuan, atau pengukuran akuntansi sebagai akibat dari perubahan atas basis akuntansi, kriteria kapitalisasi, metode, dan estimasi, merupakan contoh perubahan kebijakan akuntansi.

Suatu perubahan kebijakan akuntansi harus dilakukan hanya apabila penerapan suatu kebijakan akuntansi yang berbeda diwajibkan oleh peraturan perundangan atau standar akuntansi pemerintahan yang berlaku, atau apabila diperkirakan bahwa perubahan tersebut akan menghasilkan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, atau arus kas yang lebih relevan dan lebih andal dalam penyajian laporan keuangan entitas.

Perubahan kebijakan akuntansi tidak mencakup hal-hal sebagai berikut:

- a. adopsi suatu kebijakan akuntansi pada peristiwa atau kejadian yang secara substansi berbeda dari peristiwa atau kejadian sebelumnya; dan
- b. adopsi suatu kebijakan akuntansi baru untuk kejadian atau transaksi yang sebelumnya tidak ada atau yang tidak material.

3. Perubahan Estimasi Akuntansi

Perubahan estimasi adalah revisi estimasi karena perubahan kondisi yang mendasari estimasi tersebut, atau karena terdapat informasi baru, penambahan pengalaman dalam mengestimasi, atau perkembangan lain. Pengaruh atau dampak perubahan estimasi akuntansi disajikan pada Laporan Operasional pada periode perubahan dan periode selanjutnya sesuai sifat perubahan.

Sebagai contoh, perubahan estimasi masa manfaat aset tetap berpengaruh pada LO tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya selama masa manfaat aset tetap tersebut .

Pengaruh perubahan terhadap LO periode berjalan dan yang akan datang diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Apabila tidak memungkinkan, harus diungkapkan alasan tidak mengungkapkan pengaruh perubahan itu

4. Operasi Tidak Dilanjutkan

Operasi tidak dilanjutkan adalah penghentian suatu misi atau tupoksi tertentu yang berakibat pelepasan atau penghentian suatu fungsi, program, atau kegiatan, sehingga aset, kewajiban, dan operasi dapat dihentikan tanpa mengganggu fungsi, program, atau kegiatan yang lain.

Informasi penting dalam operasi yang tidak dilanjutkan misalnya hakikat operasi, kegiatan, program, proyek yang dihentikan, tanggal efektif penghentian, cara penghentian, pendapatan dan beban tahun berjalan sampai tanggal penghentian apabila dimungkinkan, dampak sosial atau dampak pelayanan, pengeluaran aset atau kewajiban terkait pada penghentian apabila ada harus diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Agar Laporan Keuangan disajikan secara komparatif, suatu segmen yang dihentikan itu harus dilaporkan dalam Laporan Keuangan walaupun berjumlah nol untuk tahun berjalan. Dengan demikian, operasi yang dihentikan tampak pada Laporan Keuangan.

Pendapatan dan beban operasi yang dihentikan pada suatu tahun berjalan, di akuntansikan dan dilaporkan seperti biasa, seolah-olah operasi itu berjalan sampai akhir tahun Laporan Keuangan. Pada umumnya entitas membuat rencana penghentian, meliputi jadwal penghentian bertahap atau sekaligus, resolusi masalah legal, lelang, penjualan, hibah dan lain-lain.

XIV. LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN

1. Definisi

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

Laporan keuangan konsolidasian terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan keuangan konsolidasian disajikan untuk periode pelaporan yang sama dengan periode pelaporan keuangan entitas pelaporan dan berisi jumlah komparatif dengan periode sebelumnya. Proses konsolidasi diikuti dengan eliminasi akun-akun timbal balik (*reciprocal accounts*). Namun demikian, apabila eliminasi dimaksud belum dimungkinkan, maka hal tersebut diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Konsolidasi dilaksanakan dengan cara menggabungkan dan menjumlahkan akun yang diselenggarakan oleh entitas pelaporan dengan entitas pelaporan lainnya, atau yang diselenggarakan oleh entitas akuntansi dengan entitas akuntansi lainnya, dengan mengeliminasi akun timbal balik.

2. Pengungkapan

Dalam Catatan atas Laporan Keuangan perlu diungkapkan nama-nama entitas yang dikonsolidasikan atau digabungkan beserta status masing-masing, apakah entitas pelaporan atau entitas akuntansi.

Entitas akuntansi menyelenggarakan akuntansi dan menyampaikan laporan keuangan sehubungan dengan anggaran/barang yang dikelolanya yang ditujukan kepada entitas pelaporan. Setiap unit pemerintahan yang menerima anggaran belanja atau mengelola barang adalah entitas akuntansi yang wajib menyelenggarakan akuntansi, dan secara periodik menyiapkan laporan keuangan.

BAB III
SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI

I. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI PENDAPATAN

1. Saldo Normal Pendapatan

Baik basis kas maupun basis akrual, saldo normal rekening buku besar pendapatan adalah pada sisi kredit. Artinya perkiraan ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mengkreditnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mendebitnya.

2. Pencatatan Akuntansi

Pencatatan akuntansi untuk pendapatan, berawal pada saat hak atas pendapatan muncul namun kas belum diterima. Pencatatan transaksi ini adalah untuk keperluan penyusunan LO. Perlakuannya adalah piutang bertambah dicatat di sisi debit, pendapatan bertambah dicatat di sisi kredit.

Standar jurnal untuk mencatat pendapatan karena timbulnya hak namun kas belum diterima adalah:

Basis Akrual		Basis Akuntansi	
Piutang (nama pendapatan)	xxx	Tidak ada jurnal karena tidak transaksi kas	
Pendapatan-LO	xxx		

Pada saat kas telah diterima dari setoran dari wajib pajak/retribusi, pencatatannya dilakukan 2 (dua) kali untuk keperluan penyusunan LO dan LRA. Untuk penyusunan LO, perlakuannya adalah kas di bendahara penerimaan bertambah dicatat di sisi debit, piutang berkurang dicatat di sisi kredit. Untuk penyusunan LRA, kas di bendahara penerimaan bertambah dicatat di sisi debit, pendapatan bertambah dicatat di sisi kredit.

Standar jurnal saat kas telah diterima dari setoran dari wajib setor adalah:

Basis Akrual		Basis Akuntansi	
Kas-LO	xxx	Kas-LRA	xxx
Piutang (nama pendapatan)	xxx	Pendapatan-LRA	xxx

Apabila penerimaan tersebut disetor ke bendahara umum daerah (BUD) maka kas di bendahara penerimaan berkurang dan dicatat di sisi kredit, R/K PPKD bertambah dan dicatat di sisi debit. Pencatatan tersebut berlaku untuk penyusunan LO maupun LRA.

Standar jurnal saat pendapatan disetor ke BUD adalah:

Basis Akruaal		Basis Akuntansi	
R/K PPKD	xxx	R/K PPKD	xxx
Kas-LO	xxx	Kas-LRA	xxx

Contoh:

1 Februari 2012, pemerintah daerah menerbitkan Surat Ketetapan Retribusi (SKR) senilai Rp.50.000.000,-. Pada tanggal 5 Mei 2012, SKPD menerima setoran retribusi dari wajib retribusi sebesar Rp.5.000.000,-. Pada hari itu juga bendahara penerimaan menyetorkan ke BUD. Atas dasar STS yang dibuat oleh bendahara penerimaan (lihat STS di halaman berikutnya) maka proses akuntansi yang harus dilakukan adalah sebagai berikut:

PEMERINTAH PROVINSI DIY											
SURAT TANDA SETORAN (STS)											
STS No. 1						Bank :BPD DIY					
						No. Rekening :999-999					
Harap diterima uang sebesar Rp 5.000.000,- (lima juta rupiah) Dengan rincian penerimaan sebagai berikut:											
No.	Kode Rekening								Uraian Rincian Obyek	Jumlah (Rp.)	
1	1	2	1	4	1	2	1	1	Retribusi jasa pelayanan kesehatan	Rp	5.000.000
Jumlah										Rp	5.000.000
Uang tersebut diterima pada tanggal 5 Mei 2012											
Mengetahui, Pengguna Anggaran						Bendahara Penerimaan					
(Tanda tangan)						(Tanda tangan)					
(_____)						(_____)					
NIP						NIP					

Jurnal saat penetapan Surat Ketetapan Retribusi (SKR) di **SKPD**

Basis Akrual				Basis Kas			
Tanggal	Uraian	Debit	Kredit	Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
1 Feb 2012	Piutang Jasa Pelayanan Kesehatan Pendapatan Jasa Pelayanan Kesehatan-LO	5.000.000	5.000.000	Tidak ada jurnal karena bukan merupakan transaksi anggaran			

Jurnal saat menerima setoran retribusi di **SKPD**

Basis Akrual				Basis Kas			
Tanggal	Uraian	Debit	Kredit	Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
5 Mei 2012	Kas Bendahara Penerimaan-LO Piutang Jasa Pelayanan Kesehatan	5.000.000	5.000.000	5 Mei 2012	Kas Bendahara Penerimaan-LRA Pendapatan Jasa Pelayanan Kesehatan-LRA	5.000.000	5.000.000

Jurnal saat menyerahkan setoran retribusi ke BUD di **SKPD**

Basis Akrual				Basis Kas			
Tanggal	Uraian	Debit	Kredit	Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
5 Mei 2012	R/K PPKD-LO Kas Bendahara Penerimaan-LO	5.000.000	5.000.000	5 Mei 2012	R/K PPKD-LRA Kas Bendahara Penerimaan-LRA	5.000.000	5.000.000

Selanjutnya adalah jurnal pada saat **BUD** menerima setoran pendapatan pajak hotel dari SKPD adalah sebagai berikut:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tanggal	Uraian	Debit	Kredit	Tanggal	Uraian	Debit	Kredit
5 Mei 2012	Kas BUD-LO R/K PPKD-LO	5.000.000	5.000.000	Tidak ada jurnal karena bukan merupakan transaksi anggaran			

II. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI BEBAN DAN BELANJA

1. Saldo Normal Rekening Belanja dan Beban

Baik basis kas maupun basis akrual, saldo normal rekening buku besar belanja dan beban adalah saldo debit. Artinya rekening ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mendebitnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mengkreditnya.

2. Pencatatan Akuntansi

Pencatatan akuntansi untuk belanja dan atau beban terdiri dari dua kali pencatatan, yaitu untuk penyusunan LO dan penyusunan LRA. Pada saat kewajiban timbul atau terjadinya konsumsi aset atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa namun kas belum dikeluarkan, maka transaksi kejadian ini diakui sebagai bertambahnya beban. Perlakuannya adalah sebagai berikut:

Standar jurnal untuk mengakui beban akibat terjadinya konsumsi aset

Uraian	Debit	Kredit
Beban (nama aset)	xxxx	
Aset (nama aset)		xxxx

Standar jurnal untuk mengakui beban akibat terjadinya kewajiban

Uraian	Debit	Kredit
Beban (nama kewajiban)	xxxx	
Kewajiban (nama kewajiban)		xxxx

Standar jurnal untuk mengakui beban akibat penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

Uraian	Debit	Kredit
Beban (nama aset tetap)	xxxx	
Akumulasi Depresiasi Aset Tetap		xxxx

Pada saat kas telah dikeluarkan untuk belanja, terdapat dua kali pencatatan yaitu untuk penyusunan LO dan LRA. Untuk penyusunan LO, perlakuannya adalah beban bertambah dicatat di sisi debit, kas bendahara pengeluaran berkurang dicatat di sisi kredit. Untuk penyusunan LRA, belanja bertambah dicatat di sisi debit, kas bendahara pengeluaran berkurang dicatat di sisi kredit.

Jurnal untuk mengakui pengeluaran kas untuk belanja untuk penyusunan LO

Uraian	Debit	Kredit
Beban (nama beban) Kas-LO	xxxx	xxxx

Jurnal untuk mengakui pengeluaran kas untuk belanja untuk penyusunan LRA

Uraian	Debit	Kredit
Belanja (nama belanja) Kas-LRA	xxxx	xxxx

2.1. Akuntansi Belanja Pegawai

Belanja Pegawai khususnya Belanja Gaji dan Tunjangan diawali pada saat bendahara pengeluaran menerima SP2D-LS Gaji. Analisis atas transaksi tersebut adalah kas di bendahara pengeluaran bertambah dicatat di sisi debit, R/K PPKD bertambah dicatat di sisi kredit. Apabila penerimaan tersebut dibayarkan ke pegawai maka kas di bendahara pengeluaran berkurang dan dicatat di sisi kredit, Belanja pegawai bertambah dan dicatat di sisi debit. Pencatatan belanja adalah sebesar nilai brutonya. Jika terdapat potongan pajak dari BUD, belanja tetap dicatat sebesar nilai bruto dan pengakuan potongan pajak terdapat di di SKPD.

Contoh:

Pada tanggal 30 Mei 2012, bendahara SKPD menerima SP2D-LS Gaji (lihat SP2D-LS Gaji di bawah ini) atas pengajuan SPM-LS Gaji sebesar Rp.143.570.000,- dan langsung mencairkannya di BPD. Kemudian uang yang telah diterimanya, dibayarkan langsung kepada pegawai. Berikut ilustrasi SP2D-nya.

Nomor : 05

PEMERINTAH DAERAH

**SURAT PERINTAH PENCAIRAN DANA
(SP2D)**

Nomor SPM : 002
Tanggal : Mei 2011
SKPD : SKPD ABC

Dari : Kuasa BUD
Tahun :
Anggaran : 2011

Bank / Pos : BPD

Hendaklah mencairkan/memindahbukukan dari bank Rekening Nomor 01.02.01

Uang sebesar Rp127.837.000,- (*Terbilang : Seratus dua puluh tujuh juta delapan ratus tiga puluh tujuh ribu rupiah*)

Kepada :
NPWP : -
No. Rekening : 22.01.1.34567-4
Bank/Pos : BPD
Keperluan :
Untuk : Pembayaran Gaji Tunjangan Pegawai

(Kolom 3) NO.	KODE REKENING	URAIAN	JUMLAH (Rp)
1	2	3	4
1	5.1.1.01.01	Gaji pokok	110.000.000
2	5.1.1.01.02	Tunjangan keluarga	12.000.000
3	5.1.1.01.03	Tunjangan Jabatan	8.700.000
4	5.1.1.01.06	Tunjanagn Beras	9.600.000
5	5.1.1.01.07	Tunjangan Pph	3.270.000
Jumlah			143.570.000

Potongan-potongan :

NO.	Uraian (No. Rekening)	Jumlah (Rp)	Keterangan
1.	Iuaran wajib Pegawai Negeri	11.842.000	
2.	Tab. Perumahan Pegawai	613.000	
3.	PPH psl 21	3.278.000	
Jumlah		15.733.000	

Informasi : (tidak mengurangi jumlah pembayaran SP2D)

NO.	Uraian	Jumlah (Rp)	Keterangan
1.	PPN		
2.	PPh		
3.	.....	
Jumlah			

SP2D yang Dibayarkan


Jumlah yang Diminta Rp143.570.000,-

Jumlah Potongan Rp15.733.000,-

Jumlah yang Dibayarkan Rp 127.837.000

Uang Sejumlah : Seratus dua puluh tujuh juta delapan ratus tiga puluh tujuh ribu rupiah

Lembar 1 : **Bank Yang Ditunjuk** XXXXXX, Mei 2012
Pengguna Anggaran/ Kuasa Pengguna
Lembar 2 : **Anggaran** **Kuasa BUD**
Lembar 3 : **Arsip Kuasa BUD**
Lembar 4 : **Pihak Ketiga**)



(Suhartono)
NIP.010215427

Jurnal pada saat penerbitan SP2D di **SKPKD** sebagai berikut:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
30 Mei 2012	R/K SKPD-LO Kas BUD-LO	143.570.000	143.570.000	30 Mei 2012	R/K SKPD-LRA Kas BUD-LRA	143.570.000	143.570.000

Jurnal pada saat penerimaan SP2D di **SKPD** sebagai berikut:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
30 Mei 2012	Kas Bend. Pengeluaran - LO R/K PPKD-LO	143.570.000	143.570.000	30 Mei 2012	Kas Bend. Pengeluaran - LRA R/K PPKD-LRA	143.570.000	143.570.000

Jurnal saat Bendahara Pengeluaran membayarkan gaji ke pegawai di **SKPD** sebagai berikut:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
30 Mei 2012	Beban Gaji Kas Bendahara Pengeluaran - LO	143.570.000	143.570.000	30 Mei 2012	Belanja Gaji Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	143.570.000	143.570.000

2.2. Belanja Barang dan Jasa

Pencatatan Belanja Barang dan Jasa terdapat dua pencatatan yaitu untuk keperluan penyusunan LO dan penyusunan LRA. Pencatatan dilakukan pada saat bendahara pengeluaran melakukan pembelian (1) barang dan (2) jasa. Pencatatan transaksi pembelian barang untuk penyusunan LO adalah persediaan bertambah dan dicatat di sisi debit serta kas bendahara pengeluaran berkurang dan dicatat di sisi kredit. Jika terdapat pungutan pajak dan dipungut oleh SKPD maka dicatat sebagai hutang oleh SKPD. Pada akhir periode akuntansi, nilai persediaan akan dikurangi sebesar nilai persediaan yang telah digunakan. Pencatatannya adalah beban persediaan bertambah dan dicatat di sisi debit serta persediaan berkurang dan dicatat di sisi kredit. Selanjutnya, pencatatan pembelian untuk penyusunan LRA, belanja barang dan jasa bertambah dan dicatat di sisi debit, kas di bendahara pengeluaran berkurang dan dicatat di sisi kredit.

Contoh:

Pada tanggal 1 Maret 2012, bendahara pengeluaran membayar Bahan Pakai Habis berupa alat tulis kantor senilai Rp. 2.230.000,-. Nilai ini termasuk PPN 10% dan PPh pasal 22 Bendaharawan sebesar 1.5%.

Jurnal untuk penyusunan LO, saat pembelian dan pembayaran barang dan jasa di **SKPD** sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Maret 2012	Persediaan Kas Bendahara Pengeluaran - LO	2.230.000	2.230.000	1 Maret 2012	Belanja Bahan Pakai Habis Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	2.230.000	2.230.000

Jurnal untuk keperluan penyusunan LO, pada saat pemungutan pajak di **SKPD**, sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Maret 2012	Kas Bendahara Pengeluaran LO Utang PPh 22 Utang PPN	230.000	30.000 200.000	1 Maret 2012	Tidak ada jurnal karena bukan transaksi anggaran		

Jurnal untuk keperluan penyusunan LO, pada saat penyetoran pajak, sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Maret 2012	Utang PPh 22 Utang PPN Kas Bendahara Pengeluaran - LO	30.000 200.000	230.000		Tidak ada jurnal karena bukan transaksi anggaran		

Misalkan, pada akhir tahun 2012, nilai persediaan yang tersisa Rp.100.000,-, maka jurnal untuk menyesuaikan nilai persediaan tersebut, untuk keperluan penyusunan LO, sebagai berikut:

Basis Akruai				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Des 2012	Beban Persediaan Persediaan	2.130.000	2.130.000		Tidak ada jurnal karena tidak ada transaksi kas		

Terkait dengan pembelian jasa, pencatatan transaksi pembelian jasa untuk keperluan penyusunan LO adalah beban jasa bertambah dan dicatat di sisi debit serta kas bendahara pengeluaran berkurang dan dicatat di sisi kredit. Jika terdapat pungutan pajak dan dipungut oleh SKPD maka dicatat sebagai hutang oleh SKPD. Selanjutnya, pencatatan pembelian jasa untuk penyusunan LRA, belanja jasa bertambah dan dicatat di sisi debit, kas di bendahara pengeluaran berkurang dan dicatat di sisi kredit.

Contoh:

Pada tanggal 1 Maret 2012, bendahara pengeluaran membayar servis kendaraan kantor senilai Rp.300.000,-. Pencatatan untuk transaksi tersebut sebagai berikut:

Basis Akruai				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Maret 2012	Beban Pemeliharaan Kas Bendahara Pengeluaran - LO	300.000	300.000	1 Maret 2012	Belanja Pemeliharaan Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	300.000	300.000

2.3. Belanja Modal

Pencatatan untuk belanja modal terdapat dua kali pencatatan, yaitu untuk keperluan penyusunan LO dan penyusunan LRA. Pencatatan transaksi belanja modal untuk keperluan penyusunan LO adalah aset tetap bertambah dan dicatat di sisi debit serta kas bendahara pengeluaran berkurang dan dicatat di sisi kredit. Selanjutnya, pencatatan transaksi belanja modal untuk keperluan penyusunan LRA, belanja modal bertambah dan dicatat di sisi debit, kas di bendahara pengeluaran berkurang dan dicatat di sisi kredit.

Contoh

Pada tanggal 2 Mei 2012, Bendahara Pengeluaran menerima SP2D LS senilai Rp.10.000.000,- untuk pembayaran kepada CV. Computa atas pembelian seperangkat komputer. Penjurnalan untuk transaksi tersebut sebagai berikut:

Jurnal pada saat penerbitan SP2D di **SKPKD** sebagai berikut:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
2 Mei 2012	R/K SKPD-LO Kas BUD - LO	10.000.000	10.000.000	2 Mei 2012	R/K SKPD-LRA Kas BUD - LRA	10.000.000	10.000.000

Jurnal pada saat penerimaan SP2D di **SKPD** sebagai berikut:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
2 Mei 2012	Kas Bend. Pengeluaran - LO R/K PPKD-LO	10.000.000	10.000.000	2 Mei	Kas Bend. Pengeluaran - LRA R/K PPKD-LRA	10.000.000	10.000.000

Jurnal untuk mencatat belanja modal di **SKPD**, sebagai berikut:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
2 Mei 2012	Peralatan dan Mesin -Komputer Kas Bendahara Pengeluaran - LO	10.000.000	10.000.000	2 Mei 2012	Belanja Modal – Komputer Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	10.000.000	10.000.000

2.4. Belanja Tidak Langsung Non Belanja Pegawai

Pencatatan untuk belanja tidak langsung selain belanja pegawai (gaji pegawai) yaitu belanja bunga, belanja subsidi, belanja hibah, belanja bantuan sosial dan belanja tidak terduga hanya terdapat di SKPKD. Pencatatannya dilakukan sebanyak dua kali pencatatan, yaitu untuk keperluan penyusunan LO dan penyusunan LRA. Pencatatan untuk keperluan penyusunan LO adalah beban bertambah dan dicatat di sisi debit serta kas BUD berkurang dan dicatat di sisi kredit. Selanjutnya, pencatatan untuk keperluan penyusunan LRA, belanja bertambah dan dicatat di sisi debit, kas BUD berkurang dan dicatat di sisi kredit.

Contoh

Pada tanggal 2 Mei 2012, diterbitkan SP2D untuk bantuan social/ belanja bunga/ belanja subsidi/ belanja hibah/ belanja tidak terduga kepada masyarakat sebesar Rp.100.000.000,-. Penjurnalan untuk transaksi tersebut sebagai berikut:

Jurnal pada saat penerbitan SP2D di **SKPKD** sebagai berikut:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
2 Mei 2012	Beban Bantuan Sosial Kas BUD - LO	10.000.000	10.000.000	2 Mei 2012	Belanja Bantuan Sosial Kas BUD - LRA	10.000.000	10.000.000

III. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI PEMBIAYAAN

1. Saldo Normal Pembiayaan

Saldo normal rekening buku besar penerimaan pembiayaan adalah saldo kredit. Artinya rekening ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mengkreditnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mendebitnya. Sebaliknya, saldo normal rekening buku besar pengeluaran pembiayaan adalah saldo debit. Artinya rekening ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mendebitnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mengkreditnya.

2. Pencatatan Akuntansi

Pencatatan akuntansi untuk pembiayaan terdiri dari 2 (dua) kali pencatatan, yaitu untuk keperluan penyusunan Neraca (basis akrual) dan penyusunan LRA (basis kas). Pencatatan untuk penerimaan pembiayaan, diawali pada saat pembiayaan diterima. Pencatatan untuk keperluan penyusunan LRA adalah kas bertambah di sebelah debit dan penerimaan pembiayaan bertambah di sebelah kredit. Pencatatan untuk keperluan penyusunan neraca adalah kas bertambah di sebelah debit dan jenis sumber pembiayaan bertambah di sebelah kredit.

Contoh penerimaan pembiayaan:

Pada tanggal 5 Mei 2012, Pemerintah Daerah menerima pinjaman jangka panjang dari Bank BPD sebesar Rp.500.000.000,00.

Jurnal saat penerimaan pinjaman di **SKPKD**:

Untuk Penyusunan Laporan Operasional (Basis Akrua)				Untuk Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran (Basis Kas)			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
5 Mei 2012	Kas BUD - (LO) Utang Jangka Panjang - Bank	500.000.0 00	500.000.0 00	5 Mei 2012	Kas BUD - LRA Penerimaan Pembiayaan - Pinjaman	500.000.0 00	500.000.0 00

Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran Rekening Kas Umum Daerah atau entitas pemerintah daerah, antara lain pemberian pinjaman kepada pihak ketiga, penyertaan modal pemerintah, pembayaran kembali pokok pinjaman dalam periode tahun anggaran tertentu, dan pembentukan dana cadangan. Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Daerah atau entitas pemerintah daerah.

Contoh Pengeluaran Pembiayaan:

Pada tanggal 5 Juni 2012, Pemda melunasi pokok utang jangka panjang dari Bank BPD yang telah jatuh tempo sebesar Rp100.000.000,-

Jurnal saat pelunasan pinjaman di **SKPKD**:

Untuk Penyusunan Laporan Operasional (Basis Akrual)				Untuk Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran (Basis Kas)			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
5 Juni 2012	Utang Jangka Panjang Bank Kas BUD - LO	100.000.0 00	100.000.0 00	5 Juni 2012	Pengeluaran Pembiayaan- Pembayaran pokok utang Kas BUD - LRA	100.000.0 00	100.000.0 00

IV. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI PERSEDIAAN

1. Saldo Normal Persediaan

Saldo normal rekening buku besar persediaan adalah saldo debit. Artinya rekening ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mendebitnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mengkreditnya.

2. Pencatatan Akuntansi

Pencatatan akuntansi untuk persediaan terdiri dari dua kali pencatatan, yaitu untuk keperluan penyusunan Neraca dan Laporan Operasional (basis akrual) dan penyusunan LRA (basis kas). Pencatatan untuk persediaan, diawali pada saat pembelian persediaan. Pencatatan untuk keperluan penyusunan LRA adalah belanja persediaan bertambah di sisi debit dan kas berkurang di sebelah kredit. Pencatatan untuk keperluan penyusunan neraca adalah persediaan bertambah di sisi debit dan kas berkurang di sebelah kredit. Pada akhir periode, dilakukan penyesuaian untuk penghitungan beban persediaan untuk keperluan penyajian Laporan Operasional. Pencatatannya adalah beban persediaan bertambah di sisi debit dan persediaan berkurang di sebelah kredit.

Contoh

Pada tanggal 5 Mei 2012, dibeli bahan pakai habis sebesar Rp.500.000,-. Pada tanggal 1 Juni 2012, barang tersebut digunakan sebesar Rp.400.000,-. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat pembelian persediaan di **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
5 Mei 2012	Persediaan Kas Bendahara Pengeluaran – LO	500.000.000	500.000.000	5 Mei 2012	Belanja Bahan Pakai Habis Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	500.000.000	500.000.000

Jurnal saat pemeriksaan jumlah persediaan akhir tahun di **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Juni 2012	Beban Persediaan Persediaan	400.000.000	400.000.000		Tidak ada jurnal		

V. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI PIUTANG

1. Saldo Normal

Saldo normal rekening buku besar piutang adalah saldo debit. Artinya rekening ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mendebitnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mengkreditnya.

2. Pencatatan Akuntansi

Pencatatan akuntansi untuk piutang dilaksanakan 1 kali pencatatan, yaitu untuk keperluan penyusunan basis akrual. Pencatatan untuk keperluan penyusunan neraca adalah piutang bertambah di sisi debit dan sumber piutang di sebelah kredit. Sumber piutang dapat berupa pendapatan atau yang lainnya.

Contoh Piutang Pendapatan

Jurnal untuk mengakui terjadinya piutang pendapatan ini adalah sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan Pendapatan	xxxxx	xxxxxx		Tidak ada		

Jurnal untuk mengakui realisasi penerimaan piutang pendapatan ini adalah sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas- LO Pendapatan	xxxxx	xxxxxx		Kas -LRA Pendapatan		

Contoh Piutang Karena Pemberian Pinjaman

Jurnal untuk mengakui terjadinya piutang pemberian pinjaman ini adalah sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pinjaman Kas-LO	xxxxx	xxxxx		Pengeluaran Pembiayaan- Pinjaman Kas-LRA	xxxxx	xxxxx

Jurnal untuk mengakui realisasi penerimaan piutang pemberian pinjaman ini adalah sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas-LO Piutang Pinjaman	xxxxx	xxxxx		Kas-LRA Penerimaan Pembiayaan- Pinjaman	xxxxx	xxxxx

Contoh Piutang Karena TP atau TGR

Jurnal untuk mengakui terjadinya piutang karena TP atau TGR ini adalah sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang TP/TGR Lain-lain Pendapatan yang Sah – TP/TGR	xxxxx	xxxxx		Tidak ada jurnal		

Jurnal untuk mengakui realisasi penerimaan piutang karena TP atau TGR ini adalah sebagai berikut:

Basis AkruaI (Untuk Penyusunan Neraca dan LO)				Basis Kas (Untuk Penyusunan LRA)			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas-LO Piutang TP/TGR	xxxxx	xxxxx		Kas-LRA Lain-lain Pendapatan yang Sah – TP/TGR	xxxxx	xxxxx

VI. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI INVESTASI

1. Saldo Normal Investasi

Saldo normal rekening buku besar investasi adalah saldo debit. Artinya rekening ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mendebitnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mengkreditnya.

2. Pencatatan Akuntansi

Pencatatan akuntansi untuk investasi terdiri dari dua kali pencatatan, yaitu untuk keperluan penyusunan Neraca dan Laporan Operasional (basis akrual) dan penyusunan LRA (basis kas). Pencatatan untuk investasi, diawali pada saat pembelian investasi. Pencatatan untuk keperluan penyusunan LRA adalah belanja pembiayaan investasi bertambah di sisi debit dan kas berkurang di sebelah kredit. Pencatatan untuk keperluan penyusunan neraca adalah investasi bertambah di sisi debit dan kas berkurang di sebelah kredit.

Contoh Pencatatan Transaksi Pembiayaan Investasi

Pada tanggal 5 Mei 2012, Pemda menginvestasikan dananya di Perusahaan Daerah sebesar Rp.24.000.000,-

Jurnal saat pengeluaran pembiayaan untuk investasi di **SKPKD**:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
5 Mei 2012	Investasi Jangka Panjang Kas BUD – LO	24.000.000	24.000.000	5 Mei 2012	Pengeluaran Pembiayaan- Investasi Kas BUD - LRA	24.000.000	24.000.000

Contoh Pencatatan Transaksi Investasi Metoda Ekuitas

Melanjutkan contoh di atas, pada 31 Desember 2012, perusahaan daerah mengumumkan laba sebesar Rp.2.000.000,- dan mengumumkan pembagian dividen tunai sebesar Rp120.000,-. Dengan asumsi kepemilikan saham Pemerintah Daerah di perusahaan daerah adalah 50% maka jurnal yang diperlukan sebagai berikut.

Jurnal saat pengumuman laba dengan **metoda ekuitas** di **SKPKD**:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Des 2012	Investasi Jangka Panjang Ekuitas <i>*1.000.000=50%×2.000.000</i>	1.000.000	1.000.000		Tidak ada jurnal		

Jurnal saat pengumuman dividen dengan **metoda ekuitas** di **SKPKD**:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Des 2012	Ekuitas Investasi Jk Panjang <i>*60.000=50%\times120.000,-</i>	60.000	60.000		Tidak ada jurnal		

Jurnal saat pengumuman dividen dengan **metoda ekuitas** di **SKPKD**:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Des 2012	Piutang Pendapatan Pendapatan - LO <i>*60.000=50%\times120.000,-</i>	60.000	60.000		Tidak ada jurnal		

Jurnal saat penerimaan dividen tunai dengan **metoda ekuitas** di **SKPKD**:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas BUD - LO Piutang Pendapatan	60.000	60.000		Kas BUD - LRA Pendapatan – LRA	60.000	60.000

Contoh Pencatatan Transaksi Investasi Metoda Biaya

Melanjutkan contoh di atas, pada 31 Desember 2012, perusahaan daerah mengumumkan laba sebesar Rp.2.000.000,- dan mengumumkan pembagian dividen tunai sebesar Rp120.000,-. Dengan asumsi kepemilikan saham Pemerintah Daerah di perusahaan daerah adalah 50% maka jurnal yang diperlukan sebagai berikut. Dengan asumsi kepemilikan saham Pemerintah Daerah adalah 10% maka jurnal yang diperlukan dengan metoda biaya sebagai berikut:

Jurnal saat pengumuman laba dengan **metoda biaya** di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Tidak ada jurnal				Tidak ada jurnal		

Jurnal saat pengumuman dividen dengan **metoda biaya** di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Piutang Pendapatan Dividen Pendapatan –LO * 12.000=10% x 120.000	12.000	12.000		Tidak ada jurnal		

Jurnal saat penerimaan dividen tunai dengan **metoda biaya** di **SKPKD**:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas BUD - LO	12.000			Kas BUD - LRA	6.000	
	Piutang Pendapatan Dividen		12.000		Pendapatan - LRA		6.000

Contoh Pencatatan Transaksi Pelepasan Investasi Metoda Ekuitas

Melanjutkan contoh di atas, pada awal tahun 2013, semua investasi di perusahaan daerah ditarik kembali dengan harga pasar Rp.12.000.000,-. Jurnal saat pelepasan investasi dengan **metoda ekuitas** di **SKPKD**:

Basis Akruaal				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas BUD – LO	24.000.000			Kas BUD - LRA	24.000.000	
	Defisit Penjualan Aset	940.000**			Penerimaan Pembiayaan - LRA		24.000.000
	Investasi Jangka Panjang		24.940.000*				

Keterangan:

* Nilai Buku Investasi = 24.000.000 + 1.000.000 - 60.000 = 24.940.000

** Defisit Penjualan Aset = Nilai Buku Investasi – Kas yang Diterima

= 24.940.000 – 24.000.000

= 940.000

Contoh Pencatatan Transaksi Pelepasan Investasi Metoda Biaya

Melanjutkan contoh di atas, pada awal tahun 2013, semua investasi di perusahaan daerah ditarik kembali dengan harga pasar Rp.24.000.000,-

Jurnal saat pelepasan investasi dengan **metoda biaya** di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kas BUD – LO	24.000.000			Kas BUD - LRA	24.000.000	
	Investasi Jangka Panjang		24.000.000		Penerimaan Pembiayaan - LRA		24.000.000

VII. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI ASET TETAP

1. Saldo Normal Aset Tetap

Baik basis kas maupun basis akrual, saldo normal rekening buku besar aset tetap adalah pada sisi debit. Artinya perkiraan ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mendebitnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mengkreditnya.

2. Pencatatan Akuntansi

2.1 Perolehan Aktiva Tetap dari Pembelian

Perolehan aktiva tetap yang berasal dari pembelian akan dicatat sebanyak dua kali pencatatan, yaitu untuk keperluan penyusunan Neraca dan Laporan Operasional (basis akrual) dan penyusunan LRA (basis kas). Pencatatan untuk keperluan penyusunan LRA adalah belanja modal bertambah di sisi debit dan kas bendahara pengeluaran berkurang di sebelah kredit. Pencatatan untuk keperluan penyusunan neraca adalah aktiva tetap bertambah di sisi debit dan kas bendahara pengeluaran berkurang di sebelah kredit.

Contoh pencatatan transaksi pembelian aktiva tetap:

Pada 1 Mei 2012, pemerintah Daerah membeli komputer dengan harga perolehan sebesar Rp.6.000.000,-.

Jurnal saat Bendahara Pengeluaran membayar belanja modal di **SKPD** sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Peralatan dan Mesin Kas Bendahara Pengeluaran - LO	6.000.000	6.000.000	1 Mei 2012	Belanja Modal - Komputer Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	6.000.000	6.000.000

Contoh pencatatan transaksi donasi aktiva tetap

Pada 1 Mei 2012, pemerintah daerah memperoleh donasi berupa tanah. Harga pasar tanah tersebut adalah Rp.10.000.000,-.

Jurnal saat perolehan tanah dari donasi di **SKPD** sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Tanah Ekuitas	10.000.000	10.000.000		Tidak ada jurnal karena bukan transaksi anggaran		

Contoh Pencatatan Transaksi Perolehan Aset Tetap Secara Gabungan :

20 Mei 2012, Pemerintah Daerah membeli tanah beserta bangunannya dengan harga Rp100.000.000,-. Ditaksir nilai tanah sebesar Rp.40.000.000,- dan nilai bangunan sebesar Rp.60.000.000,-.

Jurnal saat Bendahara Pengeluaran membayar belanja modal di **SKPD** sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
20	Tanah	40.000.000		20 Mei	Belanja Modal - Gedung	100.000.00	
Mei	Gedung	60.000.000		2012	Kas Bendahara	0	100.000.00
2012	Kas Bendahara Pengeluaran – LO		100.000.00 0		Pengeluaran - LRA		0

Contoh

20 Mei 2012, pemda melakukan tukar guling tanah. Nilai pasar tanah yang ditukar adalah Rp.10.000.000,- sedangkan nilai pasar tanah yang didapat adalah Rp.15.000.000,-. Kekurangan sebesar Rp.5.000.000,- dibayar tunai yang telah dianggarkan dalam belanja modal.

Jurnal saat Bendahara Pengeluaran membayar belanja modal di **SKPD** sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
20	Tanah (baru)	15.000.000		20 Mei	Belanja Modal - Gedung	5.000.000	
Mei	Tanah (lama)		10.000.000	2012	Kas Bendahara		5.000.000
2012	Kas Bendahara Pengeluaran – LO		5.000.000		Pengeluaran - LRA		

Contoh Pencatatan Transaksi Pengeluaran Setelah Perolehan

Pemerintah daerah mengeluarkan biaya pemeliharaan kendaraan sebesar Rp.2.000.000,-. Biaya pemeliharaan tersebut dapat menambah umur ekonomis kendaraan. Maka jurnal yang dibuat adalah sebagai berikut:

Jurnal saat Bendahara Pengeluaran membayar pemeliharaan kendaraan di **SKPD** sebagai berikut:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Kendaraan	2.000.000			Belanja Pemeliharaan – Kendaraan	2.000.000	
	Kas Bendahara Pengeluaran – LO		2.000.000		Kas Bendahara Pengeluaran - LRA		2.000.000

Contoh Pencatatan Transaksi Penyusutan Aset Tetap:

1 Januari 2012, Pemerintah Daerah memiliki bangunan dengan harga beli Rp120.000.000,-. Ditaksir memiliki umur ekonomis 12 tahun dengan nilai residu sebesar Rp0,-. Metode penyusutan adalah metode garis lurus. Penyusutan gedung per tahun sebesar Rp10.000.000,-. Jurnal untuk mencatat penyusutan pada akhir tahun sebagai berikut:

Jurnal saat pengakuan depresiasi aktiva tetap di **SKPD** sebagai berikut:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Des 2012	Beban Penyusutan	10.000.000			Tidak ada jurnal		
	Akumulasi Penyusutan		10.000.000				

Contoh transaksi penghentian aset tetap

Dengan persetujuan DPRD, 1 Desember 2012 pemerintah daerah menghentikan penggunaan Aset Tetap Kendaraan dengan cara dijual sebesar Rp.20.000.000,- kepada pihak lain. Diketahui harga perolehan kendaraan adalah Rp.50.000.000,-, maka jurnal yang dibuat sebagai berikut:

Jurnal untuk pencatatan penghentian dan penjualan aset tetap di **SKPD**, sebagai berikut

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Des 2012	Kas Bendahara Penerimaan- LO Defisit Penjualan Aset Non Lancar Kendaraan	20.000.000 30.000.000	50.000.000	1 Des 2012	Kas Bendahara Penerimaan - LRA Pendapatan – Penjualan Aset	20.000.000	20.000.000

Contoh pencatatan transaksi konstruksi dalam pengerjaan:

Pada tanggal 10 Maret 2012 dilakukan pembayaran termin I pembangunan gedung dengan senilai Rp.50.000.000,-. Diketahui sampai akhir tahun 2012, gedung tersebut belum selesai. Jurnal untuk mencatat transaksi ini adalah:

Jurnal saat Bendahara Pengeluaran membayar belanja modal di **SKPD** sebagai berikut:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
10 Maret 2012	Konstruksi dalam Pengerjaan Kas Bendahara Pengeluaran - LO	50.000.000	50.000.000	10 Maret 2012	Belanja Modal - Gedung Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	50.000.000	50.000.000

Pada tanggal 20 Mei 2013, gedung tersebut telah selesai dibangun dan telah diserahterimakan yang diikuti dengan pembayaran termin II sebesar Rp.60.000.000,-. Transaksi ini dicatat dengan jurnal sebagai berikut.

Jurnal saat Bendahara Pengeluaran membayar belanja modal di **SKPD** sebagai berikut:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
20 Mei 2013	Konstruksi dalam Pengerjaan	60.000.000		20 Mei 2012	Belanja Modal - Gedung	60.000.000	
	Kas Bendahara Pengeluaran – LO		60.000.000		Kas Bendahara Pengeluaran - LRA		60.000.000
	Gedung Konstruksi dlm pengerjaan	110.000.000	110.000.000				

VIII. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI KEWAJIBAN

1. Saldo Normal Kewajiban

Baik basis kas maupun basis akrual, saldo normal rekening buku besar kewajiban adalah pada sisi kredit. Artinya perkiraan ini akan bertambah dengan adanya transaksi yang mengkreditnya, sebaliknya akan berkurang dengan adanya transaksi yang mendebitnya.

2. Pencatatan Akuntansi

Pencatatan akuntansi untuk kewajiban sebagai berikut:

Contoh Pencatatan Transaksi Kewajiban Pihak Ketiga

Pada 5 Maret 2012, Pihak Ketiga telah merawat kendaraan. Tagihan yang muncul adalah sebesar Rp.3.000.000,- dan akan dilunasi pemerintah daerah pada tanggal 15 Maret 2012. Pencatatannya adalah sebagai berikut:

Jurnal saat perawatan gedung kantor telah selesai di **SKPD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
5 Mar 2012	Beban Pemeliharaan Kewajiban Pihak Ketiga	3.000.000	3.000.000		Tidak ada jurnal		

Jurnal saat pembayaran kewajiban perawatan gedung di **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
15 Mar 2012	Kewajiban Pihak Ketiga Kas Bendahara Pengeluaran - LO	5.000.000	5.000.000	15 Mar 2012	Belanja Pemeliharaan Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	5.000.000	5.000.000

Contoh Pencatatan Transaksi Kewajiban Transfer

Pada 10 Maret 2012, Pemda telah menetapkan Dana Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten sebesar Rp.25.000.000,- yang akan ditransfer pada tanggal tersebut. kantor. Dana Bagi Hasil Pajak tersebut akan dibayar pemerintah daerah pada tanggal 20 Maret 2012. Pencatatannya adalah sebagai berikut:

Jurnal saat penetapan Dana Bagi Hasil Pajak di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
10 Mar 2012	Beban Bantuan ADD Kewajiban Jk Panjang – Transfer	25.000.000	25.000.000	10 Mar 2012	Tidak ada jurnal	25.000.000	25.000.000

Jurnal saat pembayaran **SKPKD**:

Basis Akruai				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
20 Mar 2012	Kewajiban Jk Panjang - Transfer Kas BUD – LO	25.000.000	25.000.000	20 Mar 2012	Belanja Bantuan Kas BUD – LRA	25.000.000	25.000.000

Contoh Pencatatan Transaksi Kewajiban Bunga

Pada tanggal 1 Juli 2012, diterima pinjaman dari Bank BPD sebesar Rp.960.000.000,- dengan masa pinjaman 4 tahun. Angsuran pokok pinjaman sebesar Rp20.000.000,- tiap tanggal 1 awal bulan dengan bunga Rp2.000.000,- tiap bulan. Pada tanggal 31 November 2012, terdapat beban bunga bulan Desember yang belum dibayar senilai Rp2.000.000,-. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut sebagai berikut:

Jurnal saat pengakuan kewajiban bunga di **SKPKD**:

Basis Akruai				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Nov 2012	Beban bunga Kewajiban Bunga	2.000.000	2.000.000	31 Nov 2012	Tidak ada jurnal		

Jurnal saat pembayaran kewajiban bunga di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Des 2012	Kewajiban Bunga Kas BUD - LO	2.000.000	2.000.000	1 Des 2012	Belanja Bunga Kas BUD - LRA	2.000.000	2.000.000

Contoh Pencatatan Transaksi Kewajiban Perhitungan Pihak Ketiga

Pada tanggal 15 Mei 2012, dipungut dan disetorkan pajak belanja sebesar Rp.10.000.000,- pada tanggal yang sama. Pencatatannya sebagai berikut:

Jurnal saat terjadi pungutan pajak di **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
15 Mei 2012	Kas Bendahara Pengeluaran - LO Kewajiban PFK	10.000.000	10.000.000		Tidak ada jurnal		

Jurnal saat terjadi penyetoran pajak di **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
15 Mei 2012	Kewajiban PFK Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	10.000.000	10.000.000		Tidak ada jurnal		

Contoh Pencatatan Transaksi Bagian Lancar Kewajiban Jangka Panjang

Pada tanggal 31 Desember 2012, terdapat utang sebesar Rp840.000.000,- yang belum dibayar. Dari nilai utang tersebut, senilai Rp240.000.000,- akan jatuh tempo tahun 2013. Jurnal yang harus dibuat untuk reklasifikasi utang jangka panjang ke utang jangka pendek tersebut sebagai berikut:

Jurnal saat pengakuan Bagian Lancar Utang Jangka Panjang di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Des 2012	Kewajiban Bank Bagian Lancar Utang JK Panjang	240.000.000	240.000.000		Tidak ada jurnal karena bukan transaksi anggaran		

Contoh Pencatatan Transaksi Kewajiban Pemerintah yang Dapat Diperjualbelikan

Sebagai contoh situasi diskonto, 1 Januari 2012, pemerintah daerah menerbitkan obligasi dengan jangka waktu 10 tahun. Obligasi bernominal Rp1.000,- yang laku dijual Rp900,-. Dengan demikian, terdapat diskonto Rp100,-. Diskonto tersebut akan diamortisasi dengan metode garis lurus. Amortisasi diskonto seperti tabel berikut ini:

Tahun	Nominal Obligasi	Amortisasi Diskonto	Diskonto Belum Amortisasi	Nilai Buku Obligasi
1	1.000	10	90	910
2	1.000	10	80	920
3	1.000	10	70	930
....
10	1.000	10	0	1.000

Jurnal saat penerimaan kas dari obligasi di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Jan 2012	Kas BUD – LO Diskonto Kewajiban Jk Panjang - Obligasi	900 100	1.000	1 Jan 2012	Kas BUD - LRA Penerimaan Pembiayaan - obligasi	900	900

Jurnal saat amortisasi diskonto di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Des 2012	Beban Bunga Diskonto	10	10		Tidak ada jurnal karena bukan transaksi anggaran		

Jurnal saat pelunasan obligasi di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
31 Des 2012	Kewajiban Jk Panjang – Obligasi Diskonto	1.000	1.000		Pengeluaran Pembiayaan Kas BUD - LRA	1.000	1.000

IX. SISTEM DAN PROSEDUR AKUNTANSI KOREKSI KESALAHAN

1. Koreksi pada Tahun Berjalan

Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan, baik yang mempengaruhi posisi kas maupun yang tidak, dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan dalam periode berjalan, baik pada akun pendapatan-LRA atau akun belanja, maupun akun pendapatan-LO atau akun beban.

Contoh Koreksi Pada Tahun Berjalan

Pada tanggal 1 Mei 2012, dibeli bahan pakai habis sebesar Rp5.000.000,- namun dicatat sebesar Rp500.000,-. Pada tanggal 1 Desember 2012, kesalahan tersebut dikoreksi. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat pembelian persediaan di **SKPD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Persediaan Kas Bendahara Pengeluaran - LO	500.000	500.000	1 Mei 2012	Belanja Bahan Pakai Habis Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	500.000	500.000

Jurnal saat koreksi pembelian persediaan di **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Des 2012	Persediaan Kas Bendahara Pengeluaran – LO	4.500.000	4.500.000	1 Des 2012	Belanja Bahan Pakai Habis Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	4.500.000	4.500.000

2. Koreksi pada saat Laporan Belum Diterbitkan

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

Contoh Koreksi pada saat Laporan Belum Diterbitkan

Pada tanggal 1 Mei 2012, diterima pendapatan retribusi sebesar Rp100.000.000,-. Bendahara penerimaan mencatatnya senilai Rp10.000.000. Pada tanggal 1 Februari 2013, saat laporan keuangan belum terbit, kesalahan tersebut dikoreksi. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal pencatatan pendapatan retribusidi **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Kas Bend Penerimaan - LO Pendapatan – LO	10.000.000	10.000.000	1 Mei 2012	Kas Bend Penerimaan - LRA Pendapatan – LRA	10.000.000	10.000.000

Jurnal saat koreksi pencatatan pendapatan di **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Feb 2013	Kas Bend Penerimaan - LO Pendapatan – LO	90.000.000	90.000.000	1 Feb 2012	Kas Bend Penerimaan - LRA Pendapatan – LRA	90.000.000	90.000.000

3. Koreksi pada saat Laporan Telah Diterbitkan

Koreksi kesalahan atas pengeluaran belanja (sehingga mengakibatkan penerimaan kembali belanja) yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LRA. Dalam hal mengakibatkan pengurangan kas dilakukan dengan pembetulan pada akun Saldo Anggaran Lebih.

Contoh Pengembalian Gaji Tahun Sebelumnya

Pada tanggal 1 Mei 2012, diterima kas dari pengembalian belanja sebesar Rp10.000.000,- untuk belanja pegawai tahun anggaran 2011. Pengembalian tersebut karena kelebihan pembayaran oleh bendahara pengeluaran. Pada saat tersebut, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat koreksi pencatatan pendapatan di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Kas BUD - LO Pendapatan Lain-lain – LO	10.000.000	10.000.000	1 Mei 2012	Kas BUD - LRA Pendapatan Lain-lain – LRA	10.000.000	10.000.000

Contoh Gaji yang Belum Dilaporkan

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya belanja yang belum dicatat sebesar Rp10.000.000,- untuk belanja pegawai tahun anggaran 2011. Pada saat tersebut, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat koreksi pencatatan belanja di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Ekuitas Kas BUD - LO	10.000.000	10.000.000	1 Mei 2012	Saldo Anggaran Lebih Kas BUD - LRA	10.000.000	10.000.000

Koreksi kesalahan atas perolehan aset selain kas yang tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun aset bersangkutan. Koreksi yang menambah saldo kas terkait perolehan aset selain kas yaitu pengadaan aset tetap yang di-mark-up dan setelah dilakukan pemeriksaan kelebihan nilai aset tersebut harus dikembalikan, dikoreksi dengan menambah saldo kas dan mengurangi akun terkait dalam pos aset tetap.

Contoh Penambahan Kas dan Pengurangan Aset Tetap

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya markup pengadaan peralatan sebesar Rp10.000.000,- dari nilai pengadaan Rp110.000.000,- yang terjadi pada tanggal 1 Juli 2011, untuk pelaksanaan APBD tahun anggaran 2011. Hal ini dilanjutkan dengan pengembalian kas sebesar Rp10.000.000,-. Pada saat tersebut, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat pencatatan peralatan di **SKPD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Juli 2011	Peralatan & Mesin Kas Bendahara Pengeluaran - LO	10.000.000	10.000.000	1 Juli 2011	Belanja Modal Peralatan Kas Bendahara Pengeluaran - LRA	110.000.000	110.000.00 0

Jurnal saat koreksi pencatatan peralatan di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Kas BUD - LO Peralatan & mesin	10.000.000	10.000.000		Tidak ada jurnal		

Koreksi kesalahan atas beban yang tidak berulang, sehingga mengakibatkan pengurangan beban, yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan mempengaruhi posisi kas dan tidak mempengaruhi secara material posisi aset selain kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun pendapatan lain-lain-LO. Dalam hal mengakibatkan penambahan beban dilakukan dengan pembetulan pada akun ekuitas.

Contoh Penambahan Beban

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya beban persediaan yang belum tercatat sebesar Rp10.000.000,- untuk pelaksanaan APBD tahun anggaran 2011. Hal ini dilanjutkan dengan pengeluaran kas sebesar Rp10.000.000,-. Pada saat tersebut, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat koreksi pencatatan beban di **SKPD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Ekuitas Kas BUD - LO	10.000.000	10.000.000		Tidak ada jurnal		

Contoh Pengurangan Beban

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya beban persediaan yang kelebihan pencatatan sebesar Rp10.000.000,- untuk pelaksanaan APBD tahun anggaran 2011 yang dilanjutkan dengan pengembalian kas sebesar Rp10.000.000,-. Saat itu, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat koreksi pencatatan pendapatan di **SKPD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Kas BUD - LO Pendapatan Lain-lain - LO	10.000.000	10.000.000		Tidak ada jurnal		

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

Contoh Penerimaan Pendapatan LRA

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya pendapatan-LRA yang kelebihan pencatatan sebesar Rp10.000.000,- untuk pelaksanaan APBD tahun anggaran 2011 sebesar Rp100.000.000 yang dilanjutkan dengan pengembalian kas sebesar Rp10.000.000,- Saat itu, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat pencatatan pendapatan di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
2011	Kas BUD-LO Pendapatan - LRA	100.000.000	100.000.000	2011	Kas BUD-LRA Pendapatan - LRA	110.000.000	110.000.000

Jurnal saat koreksi pencatatan pendapatan di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Tidak ada jurnal			1 Mei 2012	Saldo Anggaran Lebih Kas BUD - LRA	10.000.000	10.000.000

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

Contoh Penerimaan Pendapatan LO

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya pendapatan-LO yang kelebihan pencatatan sebesar Rp10.000.000,- untuk pelaksanaan APBD tahun anggaran 2011 yang dilanjutkan dengan pengembalian kas sebesar Rp10.000.000,- Pendapatan seharusnya sebesar Rp100.000.000,-. Saat itu, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat pencatatan pendapatan di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
2011	Kas BUD-LO	110.000.000		2011	Kas BUD-LRA	100.000.000	
	Pendapatan - LRA		110.000.000		Pendapatan - LRA		100.000.000

Jurnal saat koreksi pencatatan pendapatan di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Ekuitas	10.000.000			Tidak ada jurnal karena bukan transaksi anggaran		
	Kas BUD - LO		10.000.000				

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

Contoh Penerimaan dan Pengeluaran Pembiayaan

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya penerimaan pembiayaan pinjaman yang kelebihan pencatatan sebesar Rp10.000.000,- untuk pelaksanaan APBD tahun anggaran 2011 yang dilanjutkan dengan pengembalian kas sebesar Rp10.000.000,- Saat itu, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat pencatatan pembiayaan di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
2011	Kas BUD – LO Kewajiban	100.000.000	100.000.000	2011	Kas BUD – LRA Penerimaan Pembiayaan Pinjaman	110.000.000	110.000.000

Jurnal saat koreksi pencatatan pembiayaan di **SKPKD**:

Basis Akrual				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
	Tidak ada jurnal			1 Mei 2012	Saldo Anggaran Lebih Kas BUD - LRA	10.000.000	10.000.000

Koreksi kesalahan yang tidak berulang atas pencatatan kewajiban yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan menambah maupun mengurangi posisi kas, apabila laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan, dilakukan dengan pembetulan pada akun kas dan akun kewajiban bersangkutan.

Contoh Kewajiban

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya pungutan pajak yang belum disetor sebesar Rp10.000.000,- untuk pelaksanaan APBD tahun anggaran 2011 yang dilanjutkan dengan pengeluaran kas sebesar Rp10.000.000,- Saat itu, laporan keuangan tahun 2011 telah diterbitkan. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut adalah:

Jurnal saat koreksi pencatatan kewajiban PFK di **SKPKD**:

Basis AkruaI				Basis Kas			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Kewajiban PFK Kas BUD - LO	10.000.000	10.000.000		Tidak ada jurnal		

Koreksi kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan tidak mempengaruhi posisi kas, baik sebelum maupun setelah laporan keuangan periode tersebut diterbitkan, pembetulan dilakukan pada akun-akun neraca terkait pada periode kesalahan ditemukan.

Contoh

Pada tanggal 1 Mei 2012, diketahui kesalahan berupa adanya pencatatan peralatan dan mesin ke rekening Tanah senilai Rp.10.000.000,-. Jurnal yang harus dibuat atas transaksi tersebut:

Basis AkruaI (Untuk Penyusunan Neraca dan LO)				Basis Kas (Untuk Penyusunan LRA)			
Tgl	Uraian	Debit	Kredit	Tgl	Uraian	Debit	Kredit
1 Mei 2012	Peralatan & Mesin Tanah	10.000.000	10.000.000		Tidak ada jurnal karena bukan transaksi LO		

Koreksi kesalahan yang berhubungan dengan periode-periode yang lalu terhadap posisi kas dilaporkan dalam Laporan Arus Kas tahun berjalan pada aktivitas yang bersangkutan .

Koreksi kesalahan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Salinan Sesuai Dengan Aslinya
KEPALA BIRO HUKUM,

ttd

DEWO ISNU BROTO I.S.
NIP. 19640714 199102 1 001

GUBERNUR
DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA,

TTD

HAMENGGU BUWONO X