

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*.

2) Dikendalikan oleh entitas Pemerintah

Pengendalian merupakan syarat yang harus dipenuhi. Tanpa adanya kemampuan untuk mengendalikan aset maka sumber daya dimaksud tidak dapat diakui sebagai aset suatu entitas. Suatu entitas disebut "mengendalikan aset" jika entitas memiliki kemampuan untuk memperoleh manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tersebut dan dapat membatasi akses pihak lain dalam memperoleh manfaat ekonomi dari aset tersebut. Kemampuan untuk mengendalikan aset ini pada umumnya didasarkan pada dokumen hukum yang sah dari lembaga yang berwenang, namun demikian dokumen hukum ini bukanlah sebagai suatu prasyarat yang wajib dipenuhi karena mungkin masih terdapat cara lain yang digunakan entitas untuk mengendalikan hak tersebut.

3) Mempunyai potensi manfaat ekonomi 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, *software* sistem on-line untuk perpanjangan Surat Izin Mengemudi (SIM Keliling) akan mempercepat pemrosesan sehingga dapat meningkatkan pelayanan pemerintah kepada masyarakat.

**b. Jenis-jenis Aset Tak Berwujud**

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

1) Jenis sumber daya

Berdasarkan jenis sumber daya, ATB pemerintah dapat berupa:

- *Software* komputer, yang dapat disimpan dalam berbagai media penyimpanan seperti *flash disk*, *compact disk*, disket, pita, dan media penyimpanan lainnya. *Software* komputer 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.
- *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.

- Hak Paten dan 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. (Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2001, Pasal 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.

- 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 di masa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset. Apabila hasil kajian tidak dapat diidentifikasi dan tidak memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial maka tidak dapat diakui sebagai ATB.

- 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 maupun 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.

- **ATB dalam Pengerjaan**

Suatu kegiatan perolehan ATB dalam pemerintahan, khususnya yang diperoleh secara internal, sebelum selesai dikerjakan dan menjadi ATB, belum memenuhi salah satu kriteria 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.

## 2) Cara perolehan

Berdasarkan cara perolehan, ATB dapat berasal dari:

- **Pembelian**

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

- **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 sehingga dapat dikapitalisasi menjadi harga perolehan ATB.

- **Pertukaran**

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

- **Kerjasama**

Pengembangan suatu ATB yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuan dapat dilakukan melalui kerjasama 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 tanggung jawabnya atas ATB tersebut.

- Donasi/hibah  
ATB, dapat berasal dari donasi atau hibah, misalnya suatu perusahaan *software* memberikan software kepada suatu instansi pemerintah untuk digunakan tanpa adanya imbalan yang harus diberikan.
- Warisan Budaya/Sejarah (*intangible heritage assets*)  
Pemerintah dapat memiliki 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.

### 3) Masa manfaat

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

- 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.
- 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 revaluasi secara berkala untuk

melihat kemampuan aset tersebut dalam memberikan manfaat.

## **2. Pengakuan**

Untuk dapat diakui sebagai Aset Tak Berwujud maka suatu entitas harus dapat membuktikan bahwa aktivitas/kegiatan tersebut telah memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a. Definisi ATB;
- b. Kriteria pengakuan.

Persyaratan pengakuan tersebut berlaku untuk pengeluaran pada saat pengakuan awal dan pengeluaran biaya setelah pengakuan awal. Pada pengakuan awal ATB akan diakui 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 awal diakui sebesar biaya yang dikeluarkan untuk menambah dan mengganti ATB yang memenuhi kriteria pengakuan ATB.

### **a. Pengakuan Aset Tak Berwujud Yang Diperoleh Secara Internal**

Kadangkala sulit untuk menentukan apakah pengembangan secara internal atas ATB memenuhi prinsip-prinsip pengakuan, terutama dalam:

- 1) mengidentifikasi apakah dan kapan aset yang diidentifikasi tersebut akan menghasilkan manfaat ekonomi masa depan yang diharapkan; dan
- 2) menentukan biaya perolehan dari aset tersebut secara memadai. Dalam hal tertentu, biaya untuk menghasilkan ATB yang dikembangkan secara internal tidak dapat dipisahkan dengan biaya entitas operasional rutin pemerintah.

Untuk melengkapi prinsip-prinsip umum pengakuan dan pengukuran di atas, entitas harus menerapkan persyaratan dan pedoman di bawah ini:

- 1) Untuk menentukan apakah perolehan internal ATB memenuhi kriteria untuk pengakuan, perolehan ATB dikelompokkan dalam 2 tahap, yaitu:
  - a) Tahap penelitian atau 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 membuktikan bahwa ATB telah ada dan akan menghasilkan manfaat ekonomi masa datang. Oleh karenanya, pengeluaran ini diakui sebagai beban biaya pada saat terjadi.

b) Tahap pengembangan

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

- Kelayakan teknis atas penyelesaian ATB 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 di masa datang;
- Ketersediaan sumber daya teknis, keuangan, dan sumber daya lainnya yang cukup untuk menyelesaikan pengembangan dan penggunaan atau pemanfaatan ATB 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 di masa datang. Hal ini dikarenakan tahap pengembangan atas suatu aktivitas/kegiatan merupakan kelanjutan (*further advance*) atas tahap penelitian/riset.

Namun apakah hasil pengembangan tersebut nantinya akan menjadi ATB atau tidak harus terlebih

dahulu memenuhi kriteria di atas. Apabila telah memenuhi kriteria di atas dan 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.

c) Penelitian dibiayai instansi lain

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

Sesuai dengan konsep belanja dalam pemerintahan dan konsep entitas maka entitas yang memiliki anggaran adalah yang berhak mencatat aset apabila dari belanja yang dikeluarkan dari anggaran tersebut menghasilkan ATB walaupun penelitiannya dilakukan oleh lembaga lain. Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 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 kepemilikan kekayaan intelektual serta hasil kegiatan penelitian dan pengembangan yang dilakukan. Ini menunjukkan bahwa lembaga yang memperoleh dana penelitian tidak memiliki kontrol terhadap ATB 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.

- 2) 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. Perlakuan Khusus Untuk Software Computer**

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

- Untuk *software* yang diperoleh atau dibangun oleh internal instansi pemerintah dapat dibagi menjadi dua, 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, sehingga 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.
- 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.

### 1) Perolehan Secara Pengembangan Internal

*Software* komputer harus dianggap dihasilkan secara internal jika dikembangkan oleh instansi pemerintah atau oleh kontraktor pihak ketiga atas nama pemerintah. Aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pengembangan *software* komputer yang dihasilkan secara internal dapat dibagi menjadi beberapa tahap sebagai berikut:

a) Tahap awal kegiatan

Pada tahap ini termasuk adalah perumusan konsep dan evaluasi alternatif, penentuan teknologi yang dibutuhkan, dan penentuan pilihan akhir terhadap alternatif untuk pengembangan *software* tersebut.

b) Tahap pengembangan aplikasi

Aktivitas pada tahap ini termasuk desain aplikasi, termasuk di dalamnya konfigurasi *software* dan *software interface*, pengkodean, pemasangan *software* ke hardware, testing, dan konversi data yang diperlukan untuk mengoperasionalkan *software*.

c) 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 aktivitas pada tahap awal kegiatan harus menjadi beban pada saat terjadinya. Semua pengeluaran pada tahap pengembangan aplikasi harus dikapitalisasi apabila memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:

- 1) Pengeluaran terjadi setelah tahap awal kegiatan selesai; dan
- 2) 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) Perolehan Secara Eksternal

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

- a) Apakah harga perolehan awal dari *software* terdiri dari harga pembelian *software* dan pembayaran untuk lisensi penggunaannya, atau hanya pembayaran lisensi saja;
- b) Apakah ada batasan waktu/izin penggunaan *software*;
- c) Berapa lama izin penggunaan.

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

- a) Perolehan *software* yang memiliki izin penggunaan/masa manfaat lebih dari 12 bulan, maka nilai perolehan *software* dan biaya lisensinya harus dikapitalisasi sebagai ATB. Sedangkan perolehan *software* yang memiliki izin penggunaan/masa manfaat kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, maka nilai perolehan *software* tidak perlu dikapitalisasi.
- b) *Software* yang diperoleh hanya dengan membayar izin penggunaan/lisensi dengan masa manfaat lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi sebagai ATB. *Software* yang diperoleh hanya dengan membayar izin penggunaan/lisensi kurang dari atau sampai dengan 12 bulan, tidak perlu dikapitalisasi.
- c) *Software* yang tidak memiliki pembatasan izin penggunaan dan masa manfaatnya lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi. *Software* yang tidak memiliki pembatasan izin penggunaan dan masa manfaatnya kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- d) Pengeluaran terkait *software* yang tidak memenuhi kriteria kapitalisasi akan diakui sebagai beban operasi pada periode terjadinya.

### 3) Pengeluaran Berikutnya Setelah Perolehan

Pada kebanyakan kasus, sifat alamiah ATB adalah tidak adanya penambahan nilai ATB dan tidak diperlukannya penggantian dari bagian ATB dimaksud setelah perolehan awal. Oleh karena itu, kebanyakan pengeluaran setelah perolehan ATB mungkin dimaksudkan untuk memelihara manfaat ekonomi di masa 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 beban operasional suatu entitas.

Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud. Kapitalisasi terhadap pengeluaran setelah perolehan terhadap *software* komputer harus memenuhi salah satu kriteria ini:

- a) Meningkatkan fungsi *software*;
- b) 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 izin penggunaan/lisensi dari *software* atau *upgrade* dari versi yang lama menjadi yang paling mutakhir yang lebih mendekati kepada perolehan *software* baru.

Berikut ini perlakuan akuntansi untuk perpanjangan lisensi:

- a) Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan izin penggunaan yang kurang dari atau sampai dengan 12 bulan tidak perlu dikapitalisasi.
- b) Pengeluaran setelah perolehan berupa perpanjangan izin penggunaan yang lebih dari 12 bulan harus dikapitalisasi.

#### **c. 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 CaLK.

Dalam praktik selama ini di terdapat beberapa perlakuan pencatatan terhadap Hak Paten dari hasil kajian/pengembangan yang memerlukan perlakuan khusus. Untuk Hak Paten yang masih 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.

**d. Aset Tak Berwujud Dalam Pengerjaan**

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

**3. Pengukuran**

Beberapa hal yang perlu diperhatikan terkait dengan Aset Tak Berwujud adalah sebagai berikut:

**a. Pengukuran pada saat perolehan**

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

1) Pengukuran aset tak berwujud yang diperoleh secara eksternal

a) Pembelian

Harga yang harus dibayar entitas untuk memperoleh suatu ATB akan mencerminkan kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang diharapkan di masa datang atau jasa potensial yang melekat pada aset tersebut akan

mengalir masuk ke dalam entitas tersebut. Dengan kata lain, entitas pemerintah mengharapkan adanya manfaat ekonomi ataupun jasa potensial yang mengalir masuk ke dalam entitas.

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

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian biasanya dapat diukur secara andal, khususnya bila berkenaan dengan pembelian melalui pertukaran kas atau aset keuangan lainnya.

Biaya untuk memperoleh ATB dengan pembelian terdiri dari:

- Harga beli, termasuk biaya impor dan pajak-pajak, setelah dikurangi dengan potongan harga dan rabat;
- 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 staf yang timbul secara langsung agar aset tersebut dapat digunakan;
  - Biaya profesional 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:

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

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

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.

2) 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 ATB yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban pada suatu periode tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan ATB periode berikutnya.

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 dikapitalisasi dan dinilai sebesar pengeluarannya.

- 3) 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.

**b. Pengukuran Setelah Perolehan**

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 beban operasional suatu entitas. Namun demikian, apabila memang terdapat pengeluaran setelah perolehan yang dapat diatribusikan langsung terhadap ATB tertentu, maka pengeluaran tersebut dapat dikapitalisasi ke dalam nilai ATB dimaksud. Biaya yang telah dibebankan tidak dapat diakui sebagai ATB.

**c. Amortisasi**

Terhadap Aset Tak Berwujud dilakukan amortisasi, kecuali atas Aset Tak Berwujud yang memiliki masa manfaat tak terbatas. Amortisasi adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap tidak berwujud yang dapat disusutkan selama masa manfaat aset yang bersangkutan. Masa manfaat tersebut dapat dibatasi oleh ketentuan hukum, peraturan, atau kontrak.

Nilai amortisasi untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap tidak berwujud dalam neraca dan beban amortisasi dalam laporan operasional.

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

#### **Tujuan Amortisasi**

Amortisasi Aset Tak Berwujud dilakukan untuk:

- a. Menyajikan nilai Aset Tak Berwujud secara wajar sesuai dengan manfaat ekonomi aset dalam laporan keuangan pemerintah daerah
- b. Mengetahui potensi Barang Milik Daerah dengan memperkirakan sisa masa manfaat suatu Barang Milik Daerah yang masih dapat diharapkan dapat diperoleh dalam beberapa tahun ke depan.
- c. Memberikan bentuk pendekatan yang sistematis dan logis dalam menganggarkan belanja pemeliharaan atau penambahan nilai Aset Tak Berwujud yang sudah dimiliki

#### **Objek Amortisasi**

Amortisasi dalam Kebijakan Akuntansi ini hanya dilakukan terhadap Aset Tak Berwujud berupa sistem aplikasi yang dibangun dan dimiliki sendiri. Amortisasi tidak dilakukan terhadap:

- a. Piranti Lunak (*Software*) yang sudah termasuk di dalam komputer maupun yang dibeli terpisah dari komputer
- b. Aset Tak Berwujud dinyatakan hilang berdasarkan dokumen sumber yang sah dan telah diusulkan kepada Pengelola Barang untuk dilakukan penghapusan.
  - ATB ini direklasifikasi ke dalam Daftar Barang Hilang dan tidak dicantumkan dalam Laporan Barang Kuasa Pengguna, Laporan Barang Pengguna, Laporan Barang Milik Daerah, dan Neraca. ATB ini diungkapkan dalam CaLK.
  - Dalam hal keputusan penghapusan mengenai ATB yang hilang telah diterbitkan, maka aset tersebut dihapus dari Daftar Barang Hilang sesuai dengan keputusan Majelis Pengembalian Tuntutan Ganti Rugi.
  - Apabila ATB yang dinyatakan hilang dan sebelumnya telah diusulkan penghapusannya di kemudian hari ditemukan, maka aset tersebut direklasifikasi dari Daftar

Barang Hilang ke akun Aset Tak Berwujud dan dilakukan amortisasi sebagaimana layaknya.

- Dalam hal Aset Tak Berwujud tersebut memiliki bukti kepemilikan, maka atas ATB tersebut perlu dilakukan penilaian setelah ATB bersangkutan ditemukan kembali. Namun, jika tidak memiliki bukti kepemilikan, maka nilai akumulasi amortisasi atas ATB tersebut disajikan sebesar nilai akumulasi amortisasi saat sebelum dilakukan reklasifikasi ke dalam Daftar Barang Hilang dan akumulasi amortisasi selama periode dimana ATB bersangkutan dicatat pada Daftar Barang Hilang.
- c. Aset Tak Berwujud dalam kondisi rusak berat dan/atau usang yang telah diusulkan kepada Pengelola Barang untuk dilakukan penghapusan.
- ATB ini direklasifikasi ke dalam Daftar Barang Hilang dan tidak dicantumkan dalam Laporan Barang Kuasa Pengguna, Laporan Barang Pengguna, Laporan Barang Milik Daerah, dan Neraca. ATB ini diungkapkan dalam CaLK. Dalam hal keputusan penghapusan mengenai ATB yang hilang telah diterbitkan, maka aset tersebut

Aset Tak Berwujud Pemerintah Provinsi Nusa Tenggara Timur yang tidak diketahui tahun perolehannya dikategorikan sebagai Aset Tak Berwujud tahun perolehan 2002.

#### **Nilai yang Dapat Diamortisasi**

- a) Nilai yang diamortisasi pertama kali merupakan nilai buku per 31 Desember 2014 untuk ATB yang diperoleh sampai dengan 31 Desember 2014. Nilai buku yang dimaksud merupakan nilai yang tercatat dalam pembukuan.
- b) Untuk Aset Tak Berwujud yang diperoleh setelah 31 Desember 2014 nilai yang diamortisasi merupakan nilai perolehan.
- c) Dalam hal nilai perolehan tidak diketahui, digunakan nilai wajar yang merupakan nilai estimasi.
- d) Penambahan masa manfaat suatu Aset Tak Berwujud akibat adanya pengembangan tidak diberlakukan sebelum tahun 2014.

- e) Dalam hal terjadi perubahan nilai aset tak berwujud sebagai akibat penambahan atau pengurangan kualitas dan/atau nilai aset tak berwujud, maka penambahan atau pengurangan tersebut diperhitungkan dalam nilai yang dapat diamortisasikan. Penambahan atau pengurangan ini meliputi penambahan dan pengurangan yang memenuhi kriteria sebagaimana diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintahan.
- f) Dalam hal terjadi perubahan nilai aset tak berwujud sebagai akibat koreksi nilai aset tak berwujud yang disebabkan oleh kesalahan dalam pencantuman nilai yang diketahui di kemudian hari, maka dilakukan penyesuaian terhadap amortisasi aset tak berwujud tersebut dengan melalui proses sesuai dengan ketentuan yang berlaku di Pemerintah Provinsi Nusa Tenggara Timur. Penyesuaian ini meliputi penyesuaian atas:
- nilai yang dapat diamortisasi; dan
  - nilai akumulasi amortisasi.
- g) Penentuan nilai yang dapat diamortisasikan dilakukan untuk setiap aset tak berwujud tanpa ada nilai residu.

#### **Masa Manfaat**

Penentuan masa manfaat aset tak berwujud dilakukan dengan memperhatikan faktor-faktor prakiraan daya pakai dan tingkat keusangan dari aset tak berwujud yang bersangkutan.

Masa manfaat aset tak berwujud berupa Sistem Aplikasi yang dibangun dan dimiliki sendiri dengan masa manfaat 5 (lima) tahun.

Masa manfaat aset tak berwujud tidak dapat dilakukan perubahan.

#### **Metode Amortisasi**

Amortisasi aset tak berwujud dilakukan dengan menggunakan metode garis lurus. Metode garis lurus merupakan metode yang paling umum digunakan dalam amortisasi. Metode garis lurus mengalokasikan nilai yang dapat diamortisasikan dari aset tak berwujud secara merata setiap tahun selama masa manfaatnya.

Metode garis lurus menghitung penurunan nilai aset dengan rumus:

$$\text{Beban amortisasi} = \frac{\text{hargaperolehan}}{\text{estimasi masamanfaat}}$$

### **Perhitungan dan Pencatatan Amortisasi**

- a. Perhitungan dan pencatatan amortisasi aset tak berwujud dilakukan untuk setiap aset tak berwujud.
- b. Pencatatan nilai buku beserta akumulasi amortisasi dialokasikan secara proporsional berdasarkan nilai masing-masing aset tak berwujud, untuk dijadikan nilai yang dapat diamortisasikan selama sisa masa manfaat.

### **Penyajian dan Pengungkapan Amortisasi**

Amortisasi aset tak berwujud setiap tahun disajikan sebagai akumulasi amortisasi pada Neraca periode berjalan dan beban amortisasi pada Laporan Operasional serta dijelaskan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan.

Amortisasi aset tak berwujud diakumulasikan setiap setahun sekali pada akhir periode laporan keuangan. Akumulasi amortisasi merupakan pengurang pos aset tak berwujud.

Aset tak berwujud yang seluruh nilainya telah diamortisasi tidak serta merta dilakukan penghapusan. Penghapusan aset tak berwujud mengikuti ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pengelolaan Barang Milik Daerah.

#### **d. 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 tak 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 tak 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.

**e. Penghentian dan Pelepasan**

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 aset tak berwujud mengikuti ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pengelolaan Barang Milik Daerah.

Apabila suatu ATB tidak dapat digunakan karena ketinggalan jaman, tidak sesuai dengan kebutuhan organisasi yang makin berkembang, rusak, atau masa kegunaannya telah berakhir, maka ATB tersebut hakekatnya tidak lagi memiliki manfaat ekonomi masa depan, sehingga penggunaannya harus dihentikan. 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 dihentikan dan diproses penghapusannya. Entitas dapat mengajukan proses penghapusan ATB sesuai dengan ketentuan berlaku. Pada saat penghapusan, ATB dihentikan dari pencatatan dan diakui kerugian penghapusan ATB sebesar nilai tercatat neto.

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 diamortisasi, maka selisih antara harga jual atau harga pertukarannya dengan nilai buku ATB terkait diperlakukan sebagai kerugian atau keuntungan non

operasional. Penerimaan kas dari penjualan dicatat dan dilaporkan sebagai pendapatan pada Laporan Realisasi Anggaran. Penghentian ATB harus diungkapkan dalam CaLK.

#### 4. Pengungkapan

Aset Tidak Berwujud disajikan dalam neraca sebagai bagian dari "Aset Lainnya". Hal-hal yang diungkapkan dalam CaLK atas Aset Tak Berwujud antara lain sebagai berikut:

- Masa manfaat dan metode amortisasi;
- Nilai tercatat bruto, akumulasi amortisasi dan nilai sisa Aset Tak Berwujud;
- Penambahan maupun penurunan nilai tercatat pada awal dan akhir periode, termasuk penghentian dan pelepasan Aset Tak Berwujud.

Penyajian Aset Tak Berwujud bersama dengan amortisasinya dalam neraca adalah sebagai berikut:

### PEMERINTAH PROVINSI NUSA TENGGARA TIMUR NERACA

PER 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(Dalam Rupiah)

URAIAN	20X1	20X0
<b>ASET LAINNYA</b>		
Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
Tuntutan Ganti Kerugian Daerah	xxx	xxx
Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
Aset Tidak Berwujud	xxx	xxx
Akumulasi Amortisasi Aset Tidak Berwujud	(xxx)	(xxx)
Aset Lain-lain	xxx	xxx
Akumulasi Penyusutan Aset Lainnya	(xxx)	(xxx)
<b>Jumlah Aset Lainnya</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>

Amortisasi aset tidak berwujud dibebankan sebagai penambah beban kegiatan operasional. Penyajian beban amortisasi digabung pada pos beban penyusutan dalam Laporan Operasional adalah sebagai berikut:

**PEMERINTAH PROVINSI NUSA TENGGARA TIMUR**  
**LAPORAN OPERASIONAL**  
**UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1**  
**dan 20X0**

(Dalam  
Rupiah)

Uraian	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	%
<b>BEBAN</b>				
<b>BEBAN OPERASI</b>				
Beban Pegawai				
Beban Barang dan Jasa				
Beban Bunga				
Beban Subsidi				
Beban Hibah				
Beban Bantuan Sosial				
<b>Jumlah Beban Operasi</b>				
<b>BEBAN PENYUSUTAN DAN AMORTISASI</b>				
Beban Penyusutan Peralatan dan Mesin				
Beban Penyusutan Gedung dan Bangunan				
Beban Penyusutan Jalan, Irigasi, dan Jaringan				
Beban Penyusutan Aset Tetap Lainnya				
Beban Penyusutan Aset Lainnya				
Beban Amortisasi Aset Tak Berwujud				
<b>Jumlah Beban Penyusutan dan Amortisasi</b>				
<b>BEBAN TRANSFER</b>				
Beban Bagi Hasil				
Beban Bantuan Keuangan				
<b>Jumlah Beban Transfer</b>				
<b>BEBAN TAK TERDUGA</b>				
Beban Tak Terduga				
<b>Jumlah Beban Tak Terduga</b>				
<b>JUMLAH BEBAN</b>				

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

- a. Masa manfaat atau tingkat amortisasi yang digunakan. Apakah masa manfaatnya terbatas atau tidak terbatas;
- b. Metode amortisasi yang digunakan, jika aset tak berwujud tersebut terbatas masa manfaatnya;
- c. Rincian masing-masing pos ATB yang signifikan;
- d. Nilai tercatat bruto dan akumulasi amortisasi pada awal dan akhir periode;
- e. ATB yang mengalami penurunan nilai yang signifikan (*impaired*);
- f. Penghentian dan penghapusan ATB, dan
- g. Rekonsiliasi nilai tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
  - Penambahan aset tak berwujud yang terjadi, dengan mengungkapkan secara terpisah penambahan yang berasal dari pengembangan di dalam entitas;
  - Penghentian dan pelepasan aset tak berwujud;
  - Amortisasi yang diakui selama periode berjalan;
  - Perubahan lainnya dalam nilai tercatat selama periode berjalan.

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

- a. Periode amortisasi;
- b. Metode amortisasi.

Laporan Keuangan juga harus mengungkapkan:

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

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

## **5) Aset Lain-lain**

### **1. Definisi**

Aset Lain-lain digunakan untuk mencatat aset lainnya yang tidak dapat dikelompokkan dalam aset tak berwujud, tagihan penjualan angsuran, tuntutan perbendaharaan, tuntutan ganti rugi, dan kemitraan dengan pihak ketiga. Dalam kebijakan ini yang dimaksud aset lain-lain adalah aset tetap yang diberhentikan penggunaan oleh pemerintah sehingga direklasifikasi menjadi aset lain-lain. Pemberhentian aset tetap dapat disebabkan karena rusak berat, usang, dan/atau sedang menunggu proses pemindahtanganan (proses penjualan, sewa beli, penghibahan, atau penyertaan modal).

### **2. Pengakuan**

Pengakuan aset lain-lain diakui pada saat dihentikan dari penggunaan aktif Pemerintah Daerah dan direklasifikasikan ke dalam aset lain-lain.

### **3. Pengukuran**

Aset tetap yang dimaksudkan untuk dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah direklasifikasi ke dalam Aset Lain-lain menurut nilai tercatatnya. Aset lain-lain yang berasal dari reklasifikasi aset tetap disusutkan mengikuti kebijakan penyusutan aset tetap. Proses penghapusan terhadap aset lain-lain dilakukan paling lama 12 bulan sejak direklasifikasi kecuali ditentukan lain menurut ketentuan perundang-undangan.

### **4. Pengungkapan**

Aset Lain-lain disajikan di dalam kelompok Aset Lainnya dalam neraca dan diungkapkan secara memadai di dalam CaLK. Hal-hal yang perlu diungkapkan antara lain adalah faktor-faktor yang menyebabkan dilakukannya penghentian penggunaan, jenis aset tetap yang dihentikan penggunaannya, dan informasi lainnya yang relevan. Penyajian aset lain-lain dalam neraca secara lebih jelas adalah sebagai berikut:

**PEMERINTAH PROVINSI NUSA TENGGARA TIMUR**  
**NERACA**

PER 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

URAIAN	20X1	20X0
...		
<b>ASET LAINNYA</b>		
Tagihan Penjualan Angsuran		
Tuntutan Ganti Kerugian Daerah		
Kemitraan dengan Pihak Ketiga	XXX	XXX
Aset Tidak Berwujud	XXX	XXX
Akumulasi Amortisasi Aset Tidak Berwujud	XXX	XXX
Aset Lain-lain	XXX	XXX
Akumulasi Penyusutan Aset Lainnya	XXX	XXX
<b>Jumlah Aset Lainnya</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

#### H. ASET BERSEJARAH

##### 1. Definisi

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*).

Kebijakan atas aset bersejarah tidak mengharuskan Pemerintah Daerah untuk mencantumkan aset bersejarah (*heritage assets*) di neraca namun aset tersebut harus diungkapkan dalam CaLK.

##### 2. Pengakuan

Suatu aset diakui sebagai aset bersejarah jika memiliki karakteristik-karakteristik di bawah ini:

- 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.

### **3. Pengukuran**

Aset bersejarah harus disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam CaLK 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.

### **4. Pengungkapan**

Informasi tentang aset bersejarah harus dicantumkan dalam CaLK. Informasi yang disampaikan adalah jumlah dari aset bersejarah tersebut dengan tanpa menyebutkan berapa nilai dari aset bersejarah tersebut.

## **I. KEWAJIBAN**

### **1. Definisi**

Kewajiban merupakan utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah daerah. Kewajiban Pemerintah Daerah dapat muncul akibat melakukan pinjaman kepada pihak ketiga, perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintahan, kewajiban kepada masyarakat, alokasi/realokasi pendapatan ke entitas lainnya, atau kewajiban kepada pemberi jasa. Kewajiban bersifat mengikat dan dapat dipaksakan secara hukum sebagai konsekuensi atas kontrak atau peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan waktu jatuh temponya, kewajiban dibagi menjadi dua yaitu kewajiban jangka panjang dan kewajiban jangka pendek.

#### **1.1 Kewajiban Jangka Pendek**

Kewajiban Jangka Pendek adalah kewajiban yang jatuh temponya kurang dari 12 (dua belas) bulan. Kewajiban jangka pendek di SKPKD terdiri dari utang bunga, bagian lancar utang jangka panjang, utang belanja, dan utang jangka pendek lainnya. Sedangkan kewajiban jangka pendek di SKPD terdiri dari utang perhitungan pihak ketiga (PFK), pendapatan diterima dimuka, utang belanja dan utang jangka pendek lainnya. Termasuk dalam utang belanja di SKPKD adalah Utang Belanja Bagi Hasil dan Utang Belanja Bantuan Keuangan.

### **1.2 Kewajiban Jangka Panjang**

Kewajiban Jangka Panjang adalah utang atau kewajiban yang jatuh temponya lebih dari 12 (dua belas) bulan. Disamping itu kewajiban yang akan dibayar dalam waktu 12 bulan dapat diklasifikasikan sebagai kewajiban panjang jika:

- a. Jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 bulan
- b. Entitas bermaksud untuk mendanai kembali (*refinance*) kewajiban tersebut atas dasar jangka panjang
- c. Maksud tersebut didukung dengan adanya suatu perjanjian pendanaan kembali (*refinancing*), atau adanya penjadwalan kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum pelaporan keuangan disetujui.

Kewajiban jangka panjang di Pemerintah Daerah hanya terdapat pada SKPKD. Adapun kewajiban jangka panjang di SKPKD yaitu utang dalam negeri, utang luar negeri dan utang jangka panjang lainnya.

## **2. Pengakuan**

Secara umum kewajiban Pemerintah Daerah diakui pada saat:

- a. Dana pinjaman diterima oleh pemerintah; atau
- b. Dana pinjaman dikeluarkan oleh kreditur sesuai dengan kesepakatan pemerintah daerah; atau
- c. Pada saat kewajiban timbul

### **2.1 Utang Jangka Pendek**

#### **a. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)**

Utang PFK diakui pada saat dilakukan pemotongan oleh BUD atau bendahara pengeluaran SKPD atas pengeluaran dari kas daerah untuk pembayaran tertentu.

#### **b. Utang Belanja/Utang kepada Pihak Ketiga**

Utang kepada pihak ketiga diakui pada saat terdapat klaim yang sah dari pihak ketiga, yang biasanya dinyatakan dalam bentuk surat penagihan (*invoice*) kepada pemerintah terkait penerimaan barang/jasa yang belum diselesaikan pembayarannya oleh pemerintah. Utang kepada pihak ketiga juga diakui apabila pada akhir tahun masih terdapat dana yang berasal dari SPM-LS kepada Bendahara Pengeluaran yang belum diserahkan kepada Pihak yang berhak.

Dalam transaksi pembelian jasa, utang diakui pada saat jasa/bagian jasa diserahkan sesuai perjanjian tetapi pada tanggal

pelaporan belum dibayar. Dalam hal kontrak pembangunan fasilitas atau peralatan, utang diakui pada saat sebagian/seluruh fasilitas atau peralatan tersebut telah diselesaikan sebagaimana dituangkan dalam berita acara kemajuan pekerjaan/serah terima, tetapi sampai dengan tanggal pelaporan belum dibayar.

Utang Belanja Bagi Hasil dan Utang Belanja Bantuan Keuangan diakui dan dinilai sesuai dengan peraturan yang berlaku.

**c. Utang Bunga**

Utang bunga, sebagai bagian dari kewajiban atas pokok utang berupa kewajiban bunga atau commitment fee yang telah terjadi dan belum dibayar, pada dasarnya berakumulasi seiring dengan berjalannya waktu, tetapi demi kepraktisan diakui pada setiap akhir periode pelaporan.

**d. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang**

Akun ini diakui pada saat melakukan reklasifikasi pinjaman jangka panjang yang akan jatuh tempo dalam waktu (dua belas) bulan setelah tanggal neraca pada setiap akhir periode akuntansi, kecuali bagian lancar utang jangka panjang yang akan didanai kembali Termasuk dalam Bagian Lancar Utang Jangka Panjang adalah utang jangka panjang yang persyaratan tertentu telah dilanggar sehingga kewajiban tersebut menjadi kewajiban jangka pendek (*payable on demand*).

**e. Uang Muka dari Kas Umum Daerah**

Uang muka dari kas daerah diakui pada saat bendahara pengeluaran menerima UP dari Kas Umum Daerah.

**f. Pendapatan Diterima Dimuka**

Pendapatan Diterima Dimuka dapat diakui dengan menggunakan dua pendekatan, yaitu pendekatan kewajiban atau pendekatan pendapatan. Pendapatan diterima dimuka diakui pada saat terdapat/timbul klaim pihak ketiga kepada pemerintah terkait kas yang telah diterima pemerintah dari pihak ketiga tetapi belum ada penyerahan barang/jasa dari pemerintah pada akhir periode pelaporan keuangan.

**2.2 Utang Jangka Panjang**

**a. Utang Dalam Negeri - Non Perbankan**

**a) Obligasi**

Utang Obligasi Daerah diakui pada saat kewajiban timbul yaitu pada saat terjadi transaksi penjualan.

Sehubungan dengan transaksi penjualan utang obligasi, bunga atas utang obligasi diakui sejak saat penerbitan utang obligasi tersebut, atau sejak tanggal pembayaran bunga terakhir, sampai saat terjadinya transaksi. Obligasi yang telah jatuh tempo tetapi belum dilunasi diakui sebagai kewajiban jangka pendek.

Penerbitan obligasi memerlukan biaya yang terkait dengan pencetakan dokumen, jasa konsultan, jasa hukum, dan jenis biaya lainnya. Jika dana yang diperoleh dari penerbitan obligasi digunakan untuk membangun aset tetap tertentu, maka biaya - biaya penerbitan obligasi dikapitalisasi dalam nilai aset tetap tersebut. Akan tetapi, jika tidak dapat diatribusikan pada aset tetap tertentu, maka biaya penerbitan tersebut diakui sebagai biaya ditangguhkan yang akan diamortisasi selama umur obligasi yang bersangkutan.

**b) Utang Pembelian Cicilan**

Sehubungan dengan utang pembelian cicilan, baik yang mengandung bunga secara eksplisit maupun bunga secara tersamar, utang diakui ketika barang yang dibeli telah diserahkan kepada pembeli dan perjanjian utang selanjutnya secara legal telah mengikat para pihak, yaitu ketika perjanjian utang ditandatangani oleh pihak penjual yang sekaligus bertindak selaku kreditur dan pembeli yang juga menjadi debitur.

**c) Utang Jangka Panjang Lainnya**

Utang kemitraan diakui pada saat aset diserahkan oleh pihak ketiga kepada 23 pemerintah yang untuk selanjutnya akan dibayar sesuai perjanjian, misalnya secara 24 angsuran.

**2.3 Utang Dalam Negeri - Perbankan**

Utang dalam negeri-perbankan diakui pada saat pinjaman dari lembaga perbankan diterima pada rekening kas daerah. Biaya-biaya terkait dengan pengurusan pinjaman diakui pada saat terutang yaitu pada saat timbulnya kewajiban berdasarkan kontrak atau kesepakatan.

**3. Pengukuran**

Secara umum, kewajiban dicatat sebesar nilai nominal. Apabila kewajiban tersebut dalam bentuk mata uang asing maka harus dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca. Penggunaan nilai nominal dalam pengukuran kewajiban ini berbeda untuk masing-masing pos mengikuti karakteristiknya.

Pengukuran kewajiban atau utang jangka pendek Pemerintah Daerah berbeda-beda berdasarkan jenis investasinya. Berikut ini akan dijabarkan bagaimana pengukuran kewajiban untuk masing-masing jenis kewajiban jangka pendek.

- a. Pengukuran Utang kepada Pihak Ketiga  
Ketika Pemerintah Daerah menerima hak atas barang atau jasa, maka pada saat itu pemerintah daerah mengakui kewajiban atas jumlah yang belum dibayarkan untuk memperoleh barang atau jasa tersebut.
- b. Pengukuran Utang Bunga  
Utang bunga atas utang Pemerintah Daerah dicatat sebesar nilai bunga yang telah terjadi dan belum dibayar dan diakui pada setiap akhir periode pelaporan sebagai bagian dari kewajiban yang berkaitan.
- c. Pengukuran Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)  
PFK yang belum disetorkan kepada pihak lain di akhir periode harus dicatat sebesar jumlah yang masih harus disetorkan.
- d. Pengukuran Bagian Lancar Utang Jangka Panjang  
Bagian lancar utang jangka panjang dicatat sejumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan.
- e. Pengukuran Kewajiban Lancar Lainnya  
Pengukuran kewajiban lancar lainnya disesuaikan dengan karakteristik masing-masing pos tersebut

Kewajiban atau utang jangka panjang Pemerintah Daerah juga diukur berdasarkan karakteristiknya. Terdapat dua karakteristik utang jangka panjang pemerintah daerah, yaitu:

- a. Utang yang tidak diperjualbelikan  
Utang yang tidak diperjualbelikan memiliki nilai nominal sebesar pokok utang dan bunga sebagaimana yang tertera dalam kontrak perjanjian dan belum diselesaikan pada tanggal pelaporan, misal pinjaman dari *World Bank*.
- b. Utang yang diperjualbelikan  
Utang yang diperjualbelikan pada umumnya berbentuk sekuritas utang pemerintah. Sekuritas utang pemerintah dinilai sebesar nilai pari (*original face value*) dengan memperhitungkan *diskonto* atau *premium* yang belum diamortisasi. Jika sekuritas utang pemerintah dijual tanpa sebesar nilai pari, maka dinilai sebesar nilai parinya. Jika sekuritas utang pemerintah dijual dengan harga *diskonto*, maka nilainya akan bertambah selama periode

penjualan hingga jatuh tempo. Sementara itu, jika sekuritas dijual dengan harga premium, maka nilainya akan berkurang selama periode penjualan hingga jatuh tempo.

### **3.1 Utang Jangka Pendek**

#### **a. Utang kepada Pihak Ketiga**

Utang kepada Pihak Ketiga dinilai sebesar kewajiban entitas pemerintah atas barang/jasa yang belum dibayar sesuai kesepakatan/perjanjian atau sebesar dana yang belum diserahkan kepada yang berhak. Dalam hal kesepakatan atau perjanjian menyebutkan syarat pembayaran (*terms of payment*) dengan diskon tertentu untuk pembayaran dalam jangka waktu tertentu (misalkan 2/10, n/30) maka nilai utang kepada pihak ketiga ditentukan sebesar jumlah utang dengan atau tanpa memperhitungkan diskon tergantung pada kebijakan akuntansi pembayaran utang yang ditetapkan.

Dalam hal pihak ketiga/kontraktor membangun fasilitas atau peralatan sesuai dengan spesifikasi yang ada pada kontrak perjanjian dengan pemerintah, dan 4 sebagian/seluruh fasilitas atau peralatan tersebut telah diserahterimakan tetapi belum dibayar sampai dengan tanggal pelaporan, maka transaksi tersebut akan diakui sebagai utang kepada pihak ketiga sebesar jumlah yang belum dibayar.

#### **b. Utang Bunga**

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kewajiban bunga yang telah terjadi tetapi belum dibayar oleh pemerintah. Besaran kewajiban tersebut pada naskah perjanjian pinjaman biasanya dinyatakan dalam persentase dan periode tertentu yang telah disepakati oleh para pihak.

#### **c. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)**

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar kewajiban PFK yang sudah dipotong tetapi oleh BUN/BUD belum disetorkan kepada yang berkepentingan.

#### **d. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang**

Nilai yang dicantumkan di neraca untuk bagian lancar utang jangka panjang sebesar jumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal neraca. Dalam kasus kewajiban jangka pendek yang terjadi karena *payable on demand*, nilai yang dicantumkan di neraca adalah sebesar saldo utang

jangka panjang beserta denda dan kewajiban lainnya yang harus ditanggung oleh peminjam sesuai perjanjian.

**e. Uang Muka dari Kas Umum Daerah**

Nilai yang dicantumkan di neraca sebesar saldo uang muka yang belum disetorkan/dipertanggungjawabkan ke kas daerah sampai dengan tanggal neraca.

**f. Pendapatan Diterima Dimuka**

Nilai yang dicantumkan dalam neraca untuk akun ini adalah sebesar bagian barang/jasa yang belum diserahkan oleh pemerintah kepada pihak ketiga sampai dengan tanggal neraca.

**3.2 Utang Jangka Panjang**

**a. Utang Dalam Negeri - Non Perbankan**

**a) Obligasi**

Utang Obligasi Daerah dicatat sebesar nilai nominal/ par, ditambah premium atau dikurangi diskon yang disajikan pada akun terpisah. Nilai nominal Utang Obligasi Daerah tersebut mencerminkan nilai yang tertera pada lembar surat utang pemerintah dan merupakan nilai yang akan dibayar pemerintah pada saat jatuh tempo. Dalam hal utang obligasi yang pelunasannya diangsur, aliran ekonomi setelahnya, seperti transaksi pembayaran, dan perubahan lainnya selain perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai tercatat (carrying amount) utang tersebut. Apabila surat utang obligasi dijual di bawah nilai par (dengan diskon), maupun di atas nilai par (dengan premium), maka nilai pokok utang tersebut adalah sebesar nilai nominalnya atau nilai jatuh temponya, sedangkan diskon atau premium dikapitalisasi untuk diamortisasi sepanjang masa berlakunya surat utang obligasi. Amortisasi premi atau diskonto dapat menggunakan metode garis lurus atau metode bunga efektif. Apabila surat utang obligasi diterbitkan dengan denominasi valuta asing, maka kewajiban tersebut perlu dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

**b) Utang Pembelian Cicilan**

Utang pembelian cicilan, baik yang bunganya dinyatakan secara eksplisit maupun yang bunganya disamarkan dalam bentuk cicilan anuitas, dicatat sebesar nilai nominal.

Khusus mengenai utang cicilan anuitas, setiap pelunasan harus dipecah menjadi unsur pelunasan pokok utang dan pelunasan bunga.

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

#### **c) Utang Jangka Panjang Lainnya**

Utang kemitraan diukur berdasarkan nilai yang disepakati dalam perjanjian kemitraan BSK sebesar nilai yang belum dibayar.

#### **b. Utang Dalam Negeri - Perbankan**

Jumlah utang yang tercantum dalam naskah perjanjian merupakan komitmen maksimum jumlah pendanaan yang disediakan oleh pemberi pinjaman. Penerima pinjaman belum tentu menarik seluruh jumlah pendanaan tersebut, sehingga jumlah yang dicantumkan dalam neraca untuk utang dalam negeri-perbankan adalah sebesar jumlah dana yang telah ditarik oleh penerima pinjaman dan disetorkan ke kas daerah. Dalam perkembangan selanjutnya, pembayaran pokok pinjaman akan mengurangi jumlah utang sehingga jumlah yang dicantumkan dalam neraca adalah sebesar total penarikan dikurangi dengan pelunasan.

#### **4. Pengungkapan**

Kewajiban jangka pendek dan jangka panjang disajikan di bagian kewajiban dalam neraca. Selain itu, informasi mengenai kewajiban juga harus diungkapkan dalam CaLK Pemerintah Daerah. Adapun hal-hal yang harus diungkapkan adalah sebagai berikut:

- b. Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;
- c. Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;
- d. Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;
- e. Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;
- f. 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; dan
  - 6) Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan.
- g. Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.
- h. Biaya pinjaman:
- 1) Perlakuan biaya pinjaman;
  - 2) Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan; dan
  - 3) Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan

Berikut adalah contoh penyajian kewajiban jangka pendek dan jangka panjang dalam neraca Pemerintah Daerah:

**PEMERINTAH PROVINSI NUSA TENGGARA TIMUR**  
**NERACA**

PER 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

URAIAN	20X1	20X0
...		
<b>KEWAJIBAN</b>		
<b>KEWAJIBAN JANGKA PENDEK</b>		
Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)		
Utang Bunga		
Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	XXX	XXX
Pendapatan Diterima Dimuka	XXX	XXX
Utang Belanja/Utang Kepada Pihak Ketiga	XXX	XXX
Utang Transfer	XXX	XXX
<b>JUMLAH KEWAJIBAN JANGKA PENDEK</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>KEWAJIBAN JANGKA PANJANG</b>		
Utang Dalam Negeri	XXX	XXX
Utang Jangka Panjang Lainnya	XXX	XXX
<b>Jumlah Aset Lainnya</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

#### **4.1 Utang Jangka Pendek**

##### **a. Utang kepada Pihak Ketiga**

Utang kepada Pihak Ketiga pada umumnya merupakan utang jangka pendek yang harus segera dibayar setelah barang/jasa diterima. Oleh karena itu terhadap utang semacam ini disajikan di neraca dengan klasifikasi/pos kewajiban jangka pendek. Rincian utang kepada pihak ketiga diungkapkan di Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

##### **b. Utang bunga**

Utang bunga merupakan kewajiban jangka pendek atas pembayaran bunga sampai dengan tanggal pelaporan. Rincian utang bunga untuk masing-masing jenis utang diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Utang bunga diungkapkan dalam CaLK secara terpisah.

##### **c. Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)**

Utang PFK merupakan utang jangka pendek yang harus segera dibayar. Oleh karena itu terhadap utang tersebut disajikan di neraca dengan klasifikasi/pos kewajiban jangka pendek.

##### **d. Bagian Lancar Utang Jangka Panjang**

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang disajikan di neraca sebagai kewajiban jangka pendek. Rincian Bagian Lancar Utang Jangka Panjang untuk masing-masing jenis utang/pemberi pinjaman diungkapkan di CaLK.

##### **e. Uang Muka dari Kas Umum Daerah**

Uang Muka dari Kas Umum Daerah disajikan di neraca sebagai kewajiban jangka pendek. Rincian uang muka pada masing-masing bendahara pengeluaran diungkapkan di CaLK.

##### **f. Pendapatan Diterima Dimuka**

Pendapatan Diterima Dimuka disajikan sebagai kewajiban jangka pendek di neraca. Rincian Pendapatan Diterima Dimuka diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

#### **4.2 Utang Jangka Panjang**

##### **a. Utang Dalam Negeri – Non Perbankan**

###### **a) Obligasi**

Utang Obligasi Daerah disajikan dalam neraca pada pos Utang Jangka panjang, yaitu sebesar nilai tercatat (carrying amount). Carrying amount adalah pokok utang ditambah/dikurangi sisa premium/diskon yang belum diamortisasi.

Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam penjelasan atas pos-pos neraca yaitu rincian dari masing-masing jenis utang dalam masing-masing denominasi, jatuh tempo, tingkat dan jenis suku bunga, registrasi masing-masing jenis obligasi, dan amortisasi diskon/premium, serta utang obligasi yang sudah jatuh tempo tetapi belum dilunasi.

**b) Utang Pembelian Cicilan**

Utang pembelian cicilan disajikan dalam neraca pada pos Utang Jangka Panjang, yaitu sebesar nilai tercatat (*carrying amount*).

Hal-hal yang perlu diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah rincian dari masing-masing jenis utang cicilan, tanggal jatuh tempo masing-masing cicilan, tingkat bunga baik yang eksplisit maupun yang tersamar.

Dalam hal bunga tersamar pada cicilan anuitas maka perlu diungkapkan besaran bunga yang tersamar pada anuitas bersangkutan.

**c) Utang Jangka Panjang Lainnya**

Utang kemitraan disajikan dalam Neraca dengan klasifikasi/pos Utang Jangka Panjang. Rincian Utang kemitraan untuk masing-masing perjanjian kerja sama diungkapkan dalam CaLK.

**b. Utang Dalam Negeri – Perbankan**

Utang perbankan disajikan sebagai kewajiban jangka panjang. Rincian utang perbankan diungkapkan di CaLK berdasarkan pemberi pinjaman.

**J. EKUITAS**

**1. Definisi**

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah. Dalam Basis Akrua, Pemerintah Daerah hanya menyajikan satu jenis pos ekuitas.

Ekuitas diklasifikasikan ke dalam:

- a) Ekuitas Awal;
- b) Surplus/Defisit LO; dan
- c) Koreksi-koreksi yang menambah/mengurangi Ekuitas

**2. Pengakuan dan Pengukuran**

Pengakuan dan pengukuran ekuitas dana telah dijabarkan berkaitan dengan akun investasi jangka pendek, investasi jangka panjang, aset tetap, aset lainnya, dana cadangan, penerimaan pembiayaan,

pengeluaran pembiayaan, pendapatan, biaya dan pengakuan kewajiban.

### 3. Pengungkapan

Saldo akhir ekuitas diperoleh dari perhitungan pada Laporan Perubahan Ekuitas. Ekuitas disajikan dalam Neraca, Laporan Perubahan Ekuitas, dan CaLK.

**Pemerintah Provinsi Nusa Tenggara Timur**  
**NERACA**  
**Per 31 Desember 20X1 dan 20X0**

URAIAN	20X1	20X0
<b>ASET</b>	xxx	xxx
Aset Lancar	xxx	xxx
Investasi Jangka Panjang	xxx	xxx
Aset Tetap	xxx	xxx
Dana Cadangan	xxx	xxx
Aset Lainnya	xxx	xxx
<b>KEWAJIBAN</b>		
<b>EKUITAS</b>		
Ekuitas	xxx	xxx
<b>Jumlah Kewajiban Dan Ekuitas Dana</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>

## K. AKUNTANSI ANGGARAN

### 1. Definisi

Akuntansi anggaran adalah teknik akuntansi yang digunakan untuk mencatat setiap transaksi-transaksi pada setiap anggaran dengan tujuan untuk menyajikan informasi mengenai pelaksanaan anggaran yang sudah dibuat dapat dikendalikan dan dipertanggungjawabkan kepatuhannya sampai pada penutupan buku anggaran tahun.

Kegiatan penyusunan anggaran pemerintah daerah, yaitu APBD, meliputi perencanaan pendapatan dan pengeluaran. Pada perencanaan pendapatan dilakukan estimasi penerimaan daerah yang mungkin dicapai pada tahun yang akan datang, begitu juga dengan pengeluaran rutin, termasuk belanja pegawai dan lain sebagainya.

Selain menyusun LO yang berbasis akrual, Pemerintah Daerah juga menyusun Laporan Realisasi Anggaran atau LRA berbasis kas karena pada umumnya APBD masih disusun dengan basis kas.

**2. Pengakuan**

Pencatatan anggaran diakui saat terbit dokumen pelaksanaan anggaran SKPD dan SKPKD.

**3. Pengukuran**

Pencatatan anggaran diukur dengan nilai nominal pada dokumen pelaksanaan anggaran SKPD dan SKPKD

**L. PENDAPATAN**

**1. Definisi**

**1.1 Pendapatan LO**

Pendapatan-LO adalah hak Pemerintah Daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Hak pemerintah tersebut dapat diakui sebagai Pendapatan-LO apabila telah timbul hak pemerintah untuk menagih atas suatu pendapatan atau telah terdapat suatu realisasi pendapatan yang ditandai dengan adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

**1.2 Pendapatan-LRA**

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

Pendapatan-LRA terdiri dari pendapatan-LRA untuk SKPKD dan pendapatan- LRA untuk SKPD. Pendapatan-LRA di SKPKD 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**

**2.1 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 diakui pada saat direalisasi adalah hak yang telah diterima oleh Pemerintah Daerah tanpa terlebih dahulu adanya penagihan. Pengakuan pendapatan LO dapat terjadi di SKPKD dan SKPD.

Berikut adalah pengakuan pendapatan-LO pada **SKPKD**:

- 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 SKPKD 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, SKPKD akan mengeksekusi uang jaminan yang sebelumnya telah disetorkan, dan mengakuinya sebagai pendapatan.

Pengakuan pendapatan ini dilakukan berdasarkan bukti memorial dari SKPKD.

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 kas diterima dan pada saat terdapat pengakuan kewajiban kurang salur oleh pihak yang melakukan transfer kepada entitas penerima. Nilai penerimaan kas didasarkan pada penyaluran transfer yang diterima di rekening Pemerintah Daerah pada bank atau RKUD. Selain itu Pendapatan Transfer LO atas kurang salur dicatat sebesar nilai yang akan diterima yang ditetapkan dalam peraturan mengenai kurang salur dimaksud.

Ada kalanya informasi mengenai kurang bayar/salur disampaikan entitas penyalur sebelum entitas penerima menerbitkan laporan keuangan. Apabila terjadi demikian maka kurang bayar/salur tersebut diakui sebagai pendapatan tahun pelaporan. Namun, dapat pula terjadi informasi tersebut baru diterima oleh entitas penerima setelah laporan keuangan entitas penerima diterbitkan. Apabila terjadi hal tersebut maka entitas penerima dapat mengakui informasi kurang bayar tersebut sebagai dasar pengakuan pendapatan operasional pada tahun diketahuinya informasi tersebut.

Dapat pula terjadi Pendapatan Transfer LO disesuaikan jika pada akhir periode pelaporan atau sebelum laporan keuangan terbit diketahui terdapat kelebihan salur. Kelebihan salur dapat terjadi terutama disebabkan oleh Pemerintah Daerah penyalur. Misalnya DBH SDA yang disalurkan setelah diperhitungkan dengan prognosa realisasi pendapatan yang dibagihasilkan lebih besar dari yang seharusnya. Dalam hal terjadi demikian, kelebihan salur dimaksud menjadi pengurang pendapatan yang telah diakui sebelumnya pada tahun pelaporan. Di sisi lain, apabila lebih salur dari hasil perhitungan selisih antara DBH berdasarkan penerimaan definitif yang lebih kecil dibanding DBH berdasarkan prognosa diketahui pada periode setelah laporan keuangan Pemerintah Daerah penerima terbit, maka pengakuan atas pengurang pendapatan dilaporkan pada laporan operasional tahun diketahuinya lebih salur tersebut. Untuk

kurang bayar/salur diakui sebesar ketetapan dari Pemerintah Daerah penyalur yang dapat berupa laporan keuangan Pemerintah Daerah penyalur yang telah diaudit, pemberitahuan, atau dalam bentuk produk hukum peraturan/keputusan.

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 SKPKD, 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. Hibah dana BOS yang diterima langsung oleh SKPD dan merupakan kelompok lain-lain pendapatan yang sah sebagaimana diatur dalam peraturan tentang pengelolaan keuangan daerah diakui/dicatat pada LRA SKPKD (BUD). Dana BOS yang merupakan kewenangan Provinsi adalah dana BOS untuk SMA/SMK/SLB Negeri.

d. Pendapatan Non Operasional

Pendapatan Non Operasional mencakup antara lain Surplus Penjualan Aset Tetap, 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 Tetap) telah diterima.

Sedangkan pengakuan pendapatan-LO pada **SKPD Provinsi Nusa Tenggara Timur** adalah sebagai berikut:

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) Pengakuan Pendapatan Pajak Daerah-LO dengan *official assessment system***

Pengakuan Pendapatan Pajak Daerah-LO yang dipungut dengan *official assessment system* diakui pada saat

timbulnya hak untuk menagih pendapatan pajak. Timbulnya hak menagih tersebut adalah pada saat diterbitkan ketetapan.

Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Pajak Daerah-LO dengan *official assessment system* antara lain ketetapan yang diterbitkan oleh otoritas pajak daerah. Contoh dokumen sumber *official assessment system* antara lain: Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang PBB (SPPT), Surat Tagihan Pajak Daerah (STPD), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan (SKPDKBT).

**2) Pengakuan Pendapatan Pajak Daerah-LO dengan *self assessment system***

Pengakuan Pendapatan Pajak Daerah-LO dengan *self-assessment system* diakui pada saat realisasi kas diterima oleh Bendahara Penerimaan atau di Rekening Kas Daerah tanpa terlebih dahulu pemerintah daerah menerbitkan ketetapan.

Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Perpajakan-LO dengan *self-assessment system* antara lain bukti pembayaran yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak kepada Bendahara Penerimaan atau ke Kas Daerah. Contoh dokumen sumber antara lain Surat Setoran Pajak Daerah (SSPD).

**3) Pendapatan Pajak diterima dimuka *Official Assessment***

Pendapatan ini terkait pendapatan pajak yang pembayarannya dilakukan di muka oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban selama beberapa periode ke depan. Pendapatan LO diakui ketika periode yang bersangkutan telah terlalui sedangkan pendapatan LRA diakui pada saat uang telah diterima.

**4) Pendapatan Retribusi *Self Assessment***

Untuk pendapatan retribusi ini, pembayaran diterima untuk memenuhi kewajiban di periode berjalan. Contoh pendapatan retribusi tipe ini adalah retribusi jasa umum. Pendapatan-pendapatan itu diakui ketika pembayaran telah diterima.

**5) Pendapatan Retribusi *Official Assessment***

Pembayaran retribusi ini dilakukan bersamaan atau setelah SKR terbit. Contoh pendapatan retribusi tipe ini jasa usaha dan retribusi perizinan tertentu. Pendapatan-pendapatan

tersebut diakui ketika telah diterbitkan Surat Ketetapan atas pendapatan terkait.

## **2.2 Pendapatan LRA**

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

Pendapatan-LRA diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah yang mencakup hal-hal sebagai berikut:

- a. Pendapatan kas yang telah diterima pada RKUD.
- b. Pendapatan kas yang diterima oleh bendahara penerimaan yang sebagai pendapatan daerah dan hingga tanggal pelaporan belum disetorkan ke RKUD, dengan ketentuan bendahara penerimaan tersebut merupakan bagian dari BUD.
- c. Pendapatan kas yang diterima SKPD dan digunakan langsung tanpa disetor ke RKUD, dengan syarat entitas penerima wajib melaporkannya kepada BUD untuk diakui sebagai pendapatan daerah.
- d. Pendapatan kas yang berasal dari hibah langsung dalam/luar negeri yang digunakan untuk mendanai pengeluaran entitas dengan syarat entitas penerima wajib melaporkannya kepada BUD untuk diakui sebagai pendapatan daerah.
- e. Pendapatan kas yang diterima entitas lain di luar entitas pemerintah berdasarkan otoritas yang diberikan oleh BUD, dan BUD mengakuinya sebagai pendapatan.

Berdasarkan hal tersebut, Pendapatan Pajak Daerah-LRA, diakui pada saat:

- a. Pendapatan kas telah diterima pada RKUD.
- b. Pendapatan kas diterima oleh bendahara penerimaan.
- c. Pendapatan kas diterima entitas lain di luar entitas pemerintah daerah berdasarkan otoritas yang diberikan oleh BUD.

Dokumen sumber pencatatan Pendapatan Pajak Daerah-LRA adalah bukti pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak ke Kas Daerah atau melalui Bendahara Penerimaan.

Dalam hal Wajib Pajak terlambat memenuhi kewajibannya dalam pembayaran pajak, maka Wajib Pajak bersangkutan akan dikenakan sanksi administratif berupa bunga/denda yang umumnya dinyatakan dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak Daerah

(STPD). Pengakuan penerimaan denda pajak akan dicatat sebagai Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah-LRA pada saat kas denda pajak daerah tersebut diterima di Kas Daerah atau di Bendahara Penerimaan.

### **3. Pengukuran**

#### **3.1 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.

Pendapatan Perpajakan-LO diukur sebesar nilai nominal yaitu:

- a. Nilai aliran masuk yang telah diterima oleh pemerintah untuk *self assessment*.
- b. Nilai aliran masuk yang akan diterima pemerintah untuk *official assessment*.

#### **3.2 Pendapatan LRA**

Akuntansi pendapatan-LRA Pemerintah Daerah 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.

Pendapatan Non perpajakan-LRA diukur sebesar nominal uang yang masuk ke kas daerah sebagaimana dokumen sumber bukti setornya. Akuntansi Pendapatan Non perpajakan-LRA dilaksanakan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat sebesar nilai brutonya tanpa dikurangi/ dikompensasikan dengan belanja yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut.

Pendapatan Perpajakan-LRA diukur sebesar nominal uang yang masuk ke kas daerah dari sumber pendapatan dengan menggunakan asas bruto, yaitu pendapatan dicatat tanpa dikurangkan/dikompensasikan dengan belanja yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Pengembalian Pendapatan

Perpajakan-LRA diukur sebesar nominal uang yang keluar dari kas daerah.

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

### **Koreksi dan Pengembalian Pendapatan**

Pengembalian atas kelebihan Penerimaan Daerah yang sifatnya berulang (*recurring*) dan terjadi pada tahun yang sama maupun tahun sebelumnya dilakukan dengan membebankan pada rekening penerimaan (Pendapatan) yang bersangkutan.

Pengembalian atas kelebihan Penerimaan Daerah yang sifatnya tidak berulang (*nonrecurring*) yang terjadi dalam tahun yang sama dilakukan dengan membebankan pada rekening penerimaan (pendapatan) yang bersangkutan.

Pengembalian atas kelebihan Penerimaan Daerah yang sifatnya tidak berulang (*nonrecurring*) yang terjadi pada tahun sebelumnya dilakukan dengan membebankan pada rekening belanja tidak terduga.

## **4. Pencatatan dan Penyajian**

### **4.1 Pendapatan-LO**

Pendapatan Pajak Daerah-LO disajikan pada Laporan Operasional per jenis pajak dalam mata uang rupiah. Pendapatan Pajak Daerah-LO disajikan dengan membandingkan realisasi tahun berkenaan dengan realisasi tahun sebelumnya.

### **4.2 Pendapatan LRA**

Pendapatan Pajak Daerah-LRA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas per jenis pajak dalam mata uang rupiah.

Pendapatan Pajak Daerah-LRA disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dengan membandingkan antara anggaran dan realisasi Pendapatan Pajak Daerah-LRA tahun berkenaan serta realisasi Pendapatan Pajak Daerah-LRA tahun sebelumnya.

## 5. Pengungkapan

### 5.1 Pendapatan LO

Pendapatan LO disajikan berdasarkan jenis pendapatan dalam laporan operasional dan rincian lebih lanjut jenis pendapatan disajikan dalam CaLK. Berikut adalah contoh penyajian pendapatan LO dalam laporan operasional:

**PEMERINTAH PROVINSI NUSA TENGGARA TIMUR**  
**LAPORAN OPERASIONAL**  
**UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0**  
(Dalam Rupiah)

Uraian	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	%
<b>KEGIATAN OPERASIONAL</b>				
<b>PENDAPATAN</b>				
<b>PENDAPATAN ASLI DAERAH</b>				
Pendapatan Pajak Daerah				
Pendapatan Retribusi Daerah				
Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan				
Lain - lain PAD yang sah				
<b>Jumlah Pendapatan Asli Daerah</b>				
<b>PENDAPATAN TRANSFER</b>				
<b>PENDAPATAN TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - DANA PERIMBANGAN</b>				
Dana Bagi Hasil				
Dana Alokasi Umum				
Dana Alokasi Khusus - Fisik				
Dana Alokasi Khusus - Non Fisik				
<b>Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan</b>				
<b>PENDAPATAN TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - LAINNYA</b>				
Dana Insentif Daerah				
<b>Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya</b>				
<b>PENDAPATAN TRANSFER ANTAR DAERAH</b>				
Bantuan Keuangan				
<b>Jumlah Pendapatan Transfer Antar Daerah</b>				
<b>Total Pendapatan Transfer</b>				

<b>LAIN - LAIN PENDAPATAN DAERAH YANG SAH</b>				
Pendapatan Hibah				
Pendapatan Dana Darurat				
Pendapatan Lainnya				
<b>Jumlah Lain - lain Pendapatan Daerah yang Sah</b>				
<b>JUMLAH PENDAPATAN</b>				

Hal-hal yang perlu diungkapkan dan dijelaskan dalam Catatan atas Laporan Keuangan mengenai Pendapatan-LO antara lain adalah sebagai berikut:

- Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan, pengukuran Pendapatan-LO;
- Rincian Pendapatan-LO.

### 5.2 Pendapatan LRA

Pendapatan disajikan berdasarkan jenis pendapatan dalam laporan realisasi anggaran dan rincian lebih lanjut jenis pendapatan disajikan dalam CaLK. Penjelasan sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, sangat dianjurkan untuk diungkapkan dalam CaLK. Berikut adalah contoh penyajian pendapatan LRA dalam laporan realisasi anggaran:

**PEMERINTAH PROVINSI NUSA TENGGARA TIMUR**  
**LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH**  
**UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan**  
**20X0**

(Dalam  
Rupiah)

Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	%	Realisasi 20x0
<b>PENDAPATAN</b>				
<b>PENDAPATAN ASLI DAERAH</b>				
Pendapatan Pajak Daerah				
Pendapatan Retribusi Daerah				
Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan				
Lain - lain PAD yang sah				
<b>Jumlah Pendapatan Asli Daerah</b>				
<b>PENDAPATAN TRANSFER</b>				
<b>PENDAPATAN TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - DANA PERIMBANGAN</b>				
Dana Bagi Hasil				

Dana Alokasi Umum				
Dana Alokasi Khusus - Fisik				
Dana Alokasi Khusus - Non Fisik				
<b>Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan</b>				
<b>PENDAPATAN TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - LAINNYA</b>				
Dana Insentif Daerah				
<b>Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya</b>				
<b>PENDAPATAN TRANSFER ANTAR DAERAH</b>				
Bantuan Keuangan				
<b>Jumlah Pendapatan Transfer Antar Daerah</b>				
<b>Total Pendapatan Transfer</b>				
<b>LAIN - LAIN PENDAPATAN DAERAH YANG SAH</b>				
Pendapatan Hibah				
Pendapatan Dana Darurat				
Pendapatan Lainnya				
<b>Jumlah Lain - lain Pendapatan Daerah yang Sah</b>				
<b>JUMLAH PENDAPATAN</b>				

Pendapatan Perpajakan-LRA yang dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran diungkapkan secara memadai dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Informasi tersebut antara lain:

- Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan dan pengukuran Pendapatan-LRA.
- Informasi tentang kebijakan keuangan, ekonomi makro, pencapaian target APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.
- Rincian Anggaran dan Realisasi Penerimaan Pajak Daerah-LRA per jenis pajak.

Pendapatan Non perpajakan-LRA yang dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran diungkapkan secara memadai dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Informasi tersebut antara lain:

- Kebijakan akuntansi yang digunakan dalam pengakuan dan pengukuran Pendapatan non perpajakan-LRA;

- b. Perubahan peraturan perundangan terkait pendapatan non perpajakan.

## **M. BEBAN, BELANJA DAN TRANSFER**

### **1. Beban**

#### **a. Definisi**

Beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa termasuk potensi pendapatan yang hilang, atau biaya yang timbul akibat transaksi tersebut dalam periode pelaporan yang berdampak pada penurunan ekuitas, baik berupa pengeluaran, konsumsi aset atau timbulnya kewajiban.

Beban diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (menurut jenis beban) yang meliputi:

- 1) Beban Pegawai
- 2) Beban Barang dan Jasa
- 3) Beban Bunga
- 4) Beban Subsidi
- 5) Beban Hibah
- 6) Beban Bantuan Sosial
- 7) Beban Transfer
- 8) Beban Piutang Tak Tertagih

#### **b. Pengakuan**

Beban diakui pada saat:

- 1) Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.  
Penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat terdapat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlalu waktu. Contohnya adalah penyisihan piutang, penyusutan aset tetap, dan amortisasi aset tidak berwujud.
- 2) Terjadinya konsumsi aset.  
Yang dimaksud dengan terjadinya konsumsi aset dalam Pemerintah Daerah adalah saat terjadinya:
  - a) pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban; dan/atau
  - b) konsumsi aset non kas dalam kegiatan operasional pemerintah.

Contohnya adalah pembayaran gaji pegawai, pembayaran perjalanan dinas, pembayaran hibah, pembayaran subsidi, dan penggunaan persediaan.

3) Timbulnya kewajiban

Saat timbulnya kewajiban adalah saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain kepada Pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari Kas Umum Daerah. Timbulnya kewajiban antara lain diakibatkan penerimaan manfaat ekonomi dari pihak lain yang belum dibayarkan. Contohnya adalah diterimanya tagihan rekening telepon dan rekening listrik yang belum dibayar Pemerintah Daerah.

**c. Pengukuran**

**1) Beban Pegawai**

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

**2) Beban Barang dan Jasa**

**a) Beban Persediaan (METODE ASET)**

Dengan metode aset, beban persediaan dicatat sebesar pemakaian persediaan. Pada saat perolehan, persediaan dicatat sebagai aset (persediaan). Pencatatan beban persediaan hanya dilakukan pada akhir periode akuntansi.

Beban persediaan dihitung berdasarkan hasil inventarisasi fisik, yaitu dengan cara menghitung saldo awal persediaan ditambah pembelian atau perolehan persediaan dikurangi dengan saldo akhir persediaan berdasarkan hasil inventarisasi fisik yang untuk selanjutnya nilainya dikalikan nilai per unit sesuai dengan metode penilaian yang digunakan.

Pencatatan Persediaan dan Beban Persediaan dengan metode aset digunakan oleh BLUD.

**Beban Persediaan (METODE BEBAN)**

Dengan metode beban, Beban persediaan dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen tagihan dari pihak ketiga pada saat perolehannya.

Pencatatan Persediaan dan Beban Persediaan dengan metode beban digunakan oleh seluruh entitas akuntansi selain BLUD.

**b) Beban Jasa, Pemeliharaan, dan Perjalanan Dinas**

Beban jasa, pemeliharaan dan perjalanan dinas dicatat sebesar nilai nominal yang tertera dalam dokumen tagihan dari pihak ketiga sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang telah mendapatkan persetujuan dari Kuasa Pengguna Anggaran.

**3) Beban Bunga Utang**

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

**4) Beban Subsidi**

Pengukuran beban subsidi didasarkan pada nilai nominal sesuai dengan dokumen tagihan yang diajukan pihak ketiga yang telah mendapatkan persetujuan dari pejabat perbendaharaan.

**5) Beban Hibah**

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

**6) Beban Bantuan Sosial**

Beban bansos diukur sebesar nilai bantuan sosial berupa uang/barang/ jasa yang telah diserahkan kepada masyarakat penerima bansos.

Pemerintah Daerah dalam pengukuran Beban Bantuan Sosial perlu memperhatikan peraturan perundang-undangan terkait dengan penyaluran Bantuan Sosial. Penyaluran Bantuan Sosial pada praktiknya sesuai peraturan teknis yang ditetapkan pemerintah dapat disalurkan langsung oleh Pemerintah Daerah yang bersangkutan kepada penerima bantuan sosial atau melalui lembaga penyalur yang ditetapkan pemerintah.

Apabila Bantuan Sosial disalurkan melalui lembaga penyalur kepada masyarakat, untuk mengukur nilai Beban Bantuan Sosial, maka Pemerintah Daerah harus mendapatkan informasi mengenai nilai yang telah disalurkan oleh Lembaga Penyalur kepada masyarakat. Nilai Beban Bantuan Sosial tersebut diukur hanya sebesar yang telah disalurkan oleh lembaga penyalur. Untuk Bantuan Sosial berupa uang yang belum disalurkan tersebut jika Pemerintah Daerah Pemerintah masih menguasai uang yang masih berada di lembaga penyalur, maka Pemerintah Daerah juga harus melaporkan kas tersebut dalam Neraca.

Untuk Bansos dalam bentuk barang yang telah dikeluarkan namun belum diserahkan ke masyarakat akan diakui sebagai persediaan.

Persediaan yang berasal dari belanja bantuan sosial dalam bentuk barang dinilai dan disajikan sebesar:

- a. biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian;
- b. biaya standar apabila diproduksi sendiri;
- c. nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya.

Penyaluran Bantuan Sosial dapat menimbulkan kewajiban apabila Pemerintah Daerah pemerintah belum menyalurkan Bantuan Sosial yang sudah menjadi hak penerima bantuan sosial, dan penerima masih memiliki hak untuk memperoleh bantuan sosial tersebut pada periode berikutnya/masa mendatang.

#### **7) Beban Transfer**

Beban transfer diakui dan dicatat sebesar kas yang dikeluarkan dan jumlah kewajiban yang belum disalurkan. Nilai pengeluaran kas didasarkan pada penyaluran transfer yang dikeluarkan dari rekening kas umum daerah kepada rekening penerima. Selain itu, kurang bayar/salur merupakan bagian dari beban transfer yang diukur sebesar nilai yang seharusnya disalurkan sesuai ketentuan perundang-undangan.

#### **8) Beban Piutang Tak Tertagih**

Beban piutang tak tertagih diakui berdasarkan hasil perhitungan melalui *aging schedule* piutang pada tanggal pelaporan.

Beban piutang tak tertagih diukur berdasarkan nilai yang ada di *aging schedule* dibandingkan dengan saldo awal penyisihan piutang tak tertagih.

**Koreksi dan Penerimaan Kembali**

Penerimaan kembali atas kelebihan beban/belanja yang sifatnya berulang (*recurring*) dan terjadi pada tahun yang sama maupun tahun sebelumnya dilakukan dengan mengurangkan pada rekening beban dan/atau belanja yang bersangkutan.

Penerimaan kembali atas kelebihan beban/belanja yang sifatnya tidak berulang (*nonrecurring*) yang terjadi dalam tahun yang sama dilakukan dengan mengurangkan pada rekening beban dan/atau belanja yang bersangkutan.

Penerimaan kembali atas kelebihan beban/belanja yang sifatnya tidak berulang (*nonrecurring*) yang terjadi pada tahun sebelumnya dibukukan sebagai pendapatan lain-lain.

**d. Pengungkapan**

Beban disajikan dalam Laporan Operasional. Penjelasan secara sistematis mengenai rincian, analisis dan informasi lainnya yang bersifat material harus diungkapkan dalam CaLK sehingga menghasilkan informasi yang andal dan relevan. Berikut adalah contoh penyajian beban dalam LO:

**PEMERINTAH PROVINSI NUSA TENGGARA TIMUR  
LAPORAN OPERASIONAL  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1  
dan 20X0**

(Dalam  
Rupiah)

Uraian	20X1	20X0	Kenaikan/ Penurunan	%
<b>KEGIATAN OPERASIONAL</b>				
<b>BEBAN</b>				
<b>BEBAN OPERASI</b>				
Beban Pegawai				
Beban Barang dan Jasa				
Beban Bunga				
Beban Subsidi				
Beban Hibah				
Beban Bantuan Sosial				
<b>Jumlah Beban Operasi</b>				

<b>BEBAN PENYUSUTAN DAN AMORTISASI</b> Beban Penyusutan Peralatan dan Mesin Beban Penyusutan Gedung dan Bangunan Beban Penyusutan Jalan, Irigasi, dan Jaringan Beban Penyusutan Aset Tetap Lainnya Beban Penyusutan Aset Lainnya Beban Amortisasi Aset Tak Berwujud				
<b>Jumlah Beban Penyusutan dan Amortisasi</b>				
<b>BEBAN TRANSFER</b> Beban Bagi Hasil Beban Bantuan Keuangan				
<b>Jumlah Beban Transfer</b>				
<b>BEBAN TAK TERDUGA</b> Beban Tak Terduga				
<b>Jumlah Beban Tak Terduga</b>				
<b>JUMLAH BEBAN</b>				

## 2. Belanja

### a. Definisi

Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Berdasarkan klasifikasi ekonomi belanja dibagi menjadi 8 jenis yaitu belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, belanja bunga utang, belanja subsidi, belanja hibah, belanja bantuan sosial, dan belanja lain-lain.

### b. Pengakuan

Secara umum belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah.

### c. Pengukuran

Belanja diukur berdasarkan nilai nominal yang dikeluarkan dan tercantum dalam dokumen sumber pengeluaran yang sah untuk pengeluaran dari Kas Daerah (SP2D) dan diukur berdasarkan azas bruto.

**d. Penyajian dan Pengungkapan**

Belanja Pemerintah Daerah disajikan dan diungkapkan dalam:

- 1) Laporan Realisasi Anggaran sebagai pengeluaran daerah;
- 2) Laporan Arus Kas masuk kategori Aktivitas Operasi;
- 3) Laporan Arus Kas masuk kategori Aktivitas Investasi;
- 4) CaLK untuk memudahkan pengguna mendapatkan informasi.

Berikut adalah contoh penyajian belanja dalam laporan realisasi anggaran:

**PEMERINTAH PROVINSI NUSA TENGGARA TIMUR  
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH  
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan  
20X0**

(Dalam  
Rupiah)

Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	%	Realisasi 20x0
<b>BELANJA</b>				
<b>BELANJA OPERASI</b>				
Belanja Pegawai				
Belanja Barang dan Jasa				
Belanja Bunga				
Belanja Subsidi				
Belanja Hibah				
Belanja Bantuan Sosial				
<b>Jumlah Belanja Operasi</b>				
<b>BELANJA MODAL</b>				
Belanja Modal Tanah				
Belanja Modal Peralatan dan Mesin				
Belanja Modal Gedung dan Bangunan				
Belanja Modal Jalan, Irigasi, dan Jaringan				
Belanja Modal Aset Tetap Lainnya				
Belanja Modal Aset Lainnya				
<b>Jumlah Belanja Modal</b>				
<b>BELANJA TAK TERDUGA</b>				
Belanja Tak Terduga				
<b>Jumlah Belanja Tak Terduga</b>				
<b>BELANJA TRANSFER</b>				
Belanja Bagi Hasil Pajak Daerah kepada Pemerintahan Kabupaten/Kota dan Desa				

Belanja Bantuan Keuangan antar Daerah Provinsi				
Belanja Bantuan Keuangan Daerah Provinsi ke Kabupaten/Kota				
Belanja Bantuan Keuangan Daerah Provinsi atau Kabupaten/Kota kepada Desa				
<b>Jumlah Belanja Transfer</b>				
<b>JUMLAH BELANJA</b>				

### 3. Transfer

#### a. Definisi

Pengeluaran uang dari Pemerintah Daerah kepada suatu Pemerintah Daerah lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan. Contoh transfer adalah bagi hasil pajak, bagi hasil pendapatan lainnya, bantuan keuangan ke pemerintah daerah, bantuan keuangan desa dan bantuan keuangan lainnya. Transfer, dalam hal ini, hanya ada dalam SKPKD.

#### b. Pengakuan

Transfer diakui pada saat terjadinya pengeluaran pada kas umum daerah.

Belanja transfer atau transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti pengeluaran dana perimbangan dan dana penyesuaian oleh Pemerintah Pusat serta dana bagi hasil oleh pemerintah daerah yang tidak akan diterima kembali.

#### c. Pengukuran

Transfer diukur berdasarkan nilai nominal yang dikeluarkan dan tercantum dalam dokumen sumber pengeluaran yang sah untuk pengeluaran dari Kas Daerah dan diukur berdasarkan azas bruto.

#### d. Penyajian dan Pengungkapan

Transfer Pemerintah Daerah disajikan dan diungkapkan dalam:

- 1) Laporan Realisasi Anggaran sebagai pengeluaran daerah;
- 2) Laporan Arus Kas masuk kategori Aktivitas Operasi;
- 3) Laporan Arus Kas masuk kategori Aktivitas Investasi;
- 4) CaLK untuk memudahkan pengguna mendapatkan informasi.

## **N. PEMBIAYAAN**

### **1. Definisi**

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

Jenis-jenis pembiayaan Pemerintah Daerah terdiri dari:

#### **a) Penerimaan Pembiayaan**

Penerimaan pembiayaan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Daerah yang perlu dibayar kembali yang antara lain berasal dari sisa lebih perhitungan anggaran (SiLPA) daerah tahun sebelumnya, pencairan dana cadangan, hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan, penerimaan pinjaman dan/atau penerimaan kembali pemberian pinjaman.

#### **b) Pengeluaran Pembiayaan**

Pengeluaran pembiayaan adalah semua pengeluaran Rekening Kas Umum Daerah yang akan diterima kembali yang antara lain berupa pembayaran utang, pembentukan dana cadangan, dan/atau pendanaan belanja peningkatan jaminan sosial.

### **2. Pengakuan**

Penerimaan Pembiayaan diakui pada saat kas diterima pada Rekening Kas Umum Daerah atau pada saat terjadi pengesahan penerimaan pembiayaan oleh Bendahara Umum Daerah/Kuasa Bendahara Umum Daerah. Sedangkan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Daerah atau pada saat terjadi pengesahan pengeluaran pembiayaan oleh Bendahara Umum Daerah/Kuasa bendahara Umum Daerah.

### **3. Pengukuran**

Penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dicatat sebesar nilai nominal. Apabila penerimaan dan pengeluaran pembiayaan tersebut dalam bentuk mata uang asing maka harus dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

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

#### **4. Penyajian dan Pengungkapan**

Penerimaan Pembiayaan dan Pengeluaran Pembiayaan disajikan dalam LRA, Laporan Arus Kas (Aktivitas Investasi atau Aktivitas Pendanaan), serta diungkapkan dalam CaLK.

Hal-hal terkait pembiayaan yang diungkapkan di CaLK antara lain:

- a) Informasi tentang rincian penerimaan pembiayaan;
- b) Informasi tentang rincian pengeluaran pembiayaan;
- c) Penjelasan mengenai selisih apabila nilai penerimaan/pengeluaran pembiayaan berbeda.

### **O. SILPA/SIKPA/SAL**

#### **1. Definisi**

SiLPA/SiKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan LRA dan belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBN selama satu periode pelaporan.

SAL adalah gunggung saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan.

SiLPA/SiKPA disajikan pada LRA dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Sedangkan SAL disajikan pada Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. SAL dipengaruhi oleh SiLPA/SiKPA dan koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih hanya dilaporkan pada Laporan Konsolidasian.

Transaksi-transaksi yang mengoreksi SiLPA/SiKPA antara lain:

1. Pengembalian pendapatan tahun anggaran sebelumnya yang bersifat *non - recurring*.
2. Koreksi pengembalian penerimaan pembiayaan tahun anggaran sebelumnya.

Transaksi-transaksi yang mengoreksi SAL antara lain adalah koreksi kesalahan saldo Kas di BUD, Kas di Bendahara Pengeluaran masing-masing SKPD, Kas di BLUD, dan Kas Hibah Langsung yang telah disahkan tahun anggaran sebelumnya.

#### **2. Pengungkapan**

SiLPA/SiKPA disajikan pada LRA dan LPSAL. Sedangkan SAL disajikan pada Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih.

**P. TRANSAKSI TRANSITORIS (transaksi yang tidak mengubah posisi kas)**

**1. Definisi**

Transaksi Transitoris (non anggaran) adalah transaksi kas yang mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, belanja, dan pembiayaan pemerintah. Adapun jenis-jenis transaksi transitoris Pemerintah Daerah adalah sebagai berikut:

a) Transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)

Transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK) adalah transaksi kas yang berasal dari potongan langsung gaji pokok dan tunjangan keluarga pegawai negeri/pejabat daerah, dan tabungan perumahan Pegawai Negeri Sipil Daerah untuk disalurkan kepada Pihak Ketiga.

b) Transaksi pemindahbukuan dan kiriman uang

Transaksi pemindahbukuan/kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar rekening Bendahara Umum Daerah. Dalam hal terjadi pemindahbukuan antar rekening dari rekening valas ke rekening rupiah atau rekening valas lainnya maka perlu diakui adanya selisih kurs terealisasi. Selisih kurs terealisasi tersebut dilaporkan dalam LRA dan Laporan Operasional.

c) Transaksi koreksi kesalahan pemindahbukuan pada Rekening BUD

Transaksi koreksi kesalahan pemindahbukuan pada Rekening BUD merupakan transaksi antara rekening BUD dengan rekening pihak ketiga yang disebabkan karena kesalahan pemindahbukuan.

**2. Penyajian dan Pengungkapan**

Transaksi transitoris disajikan dalam Laporan Arus Kas sebagai Aktivitas Transitoris dan diungkapkan dalam CaLK. Hal-hal yang diungkapkan pada CaLK antara lain:

a) Rincian jenis transaksi transitoris;

b) Pengaruh transaksi transitoris terhadap aset atau kewajiban.