

LAMPIRAN
PERATURAN GUBERNUR BALI
NOMOR 96 TAHUN 2018
TENTANG
PERUBAHAN ATAS PERATURAN GUBERNUR
NOMOR 101 TAHUN 2015 TENTANG
KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN
PROVINSI BALI

BAB I

KEBIJAKAN AKUNTANSI PELAPORAN KEUANGAN

A. Tujuan Laporan Keuangan

1. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.
2. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan:
 - a) menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah daerah;
 - b) menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah daerah;
 - c) menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
 - d) menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
 - e) menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
 - f) menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah daerah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;
 - g) menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.
3. Pelaporan keuangan juga menyajikan informasi bagi pengguna mengenai:
 - a) indikasi apakah sumber daya telah diperoleh dan digunakan sesuai dengan anggaran; dan
 - b) indikasi apakah sumber daya diperoleh dan digunakan sesuai dengan ketentuan, termasuk batas anggaran yang ditetapkan oleh Gubernur dan DPRD.

4. Untuk memenuhi tujuan umum, laporan keuangan menyediakan informasi entitas dalam hal:
 - a) Aset;
 - b) Kewajiban;
 - c) Ekuitas;
 - d) Pendapatan-LRA;
 - e) Belanja;
 - f) Transfer;
 - g) Pembiayaan;
 - h) Saldo Anggaran Lebih
 - i) Pendapatan-LO;
 - j) Beban; dan
 - k) Arus Kas.
5. Informasi dalam laporan keuangan tersebut relevan untuk memenuhi tujuan sebagaimana yang dinyatakan sebelumnya, namun tidak dapat sepenuhnya memenuhi tujuan tersebut. Informasi tambahan, termasuk laporan non keuangan, dapat dilaporkan bersama-sama dengan laporan keuangan untuk memberikan gambaran yang lebih komprehensif mengenai aktivitas suatu entitas pelaporan selama satu periode.
6. Entitas pelaporan menyajikan informasi tambahan untuk membantu para pengguna dalam memperkirakan kinerja keuangan entitas dan pengelolaan aset, seperti halnya dalam pembuatan dan evaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya ekonomi. Informasi tambahan ini termasuk rincian mengenai output entitas dan outcomes dalam bentuk indikator kinerja keuangan, laporan kinerja keuangan, tinjauan program dan laporan lain mengenai pencapaian kinerja keuangan entitas selama periode pelaporan.

B. Definisi dan Klasifikasi

1. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah.
2. Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.
3. Basis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.
4. Kas Daerah adalah tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh Gubernur untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah.
5. Kebijakan akuntansi adalah prinsip-prinsip, dasar-dasar, konvensi konvensi, aturan-aturan, dan praktik-praktik spesifik yang dipilih oleh suatu entitas pelaporan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

6. Laporan keuangan konsolidasian adalah suatu laporan keuangan yang merupakan gabungan keseluruhan laporan keuangan entitas pelaporan, atau entitas akuntansi, sehingga tersaji sebagai satu entitas tunggal.
7. Laporan keuangan interim adalah laporan keuangan yang diterbitkan di antara dua laporan keuangan tahunan.
8. Mata uang asing adalah mata uang selain mata uang pelaporan entitas.
9. Mata uang pelaporan adalah mata uang rupiah yang digunakan dalam menyajikan laporan keuangan.
10. Materialitas adalah suatu kondisi jika tidak tersajikannya atau salah saji suatu informasi akan mempengaruhi keputusan atau penilaian pengguna yang dibuat atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada hakikat atau besarnya pos atau kesalahan yang dipertimbangkan dari keadaan khusus di mana kekurangan atau salah saji terjadi.
11. Nilai wajar adalah nilai tukar aset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.
12. Tanggal pelaporan adalah tanggal hari terakhir dari suatu periode pelaporan.
13. Laporan keuangan untuk tujuan umum disusun dan disajikan dengan basis akrual.
14. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan yang dimaksudkan untuk memenuhi kebutuhan pengguna.
15. Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah daerah yaitu basis akrual.
16. Entitas pelaporan menyelenggarakan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan basis akrual baik dalam pengakuan pendapatan-LRA dan beban, maupun pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas.
17. Entitas pelaporan yang menyelenggarakan akuntansi berbasis akrual, menyajikan Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan tentang APBD, yaitu basis kas.
18. Tanggung jawab penyusunan dan penyajian laporan keuangan berada pada pemimpin entitas, yaitu Gubernur untuk entitas pelaporan Pemda, Kepala SKPD untuk entitas akuntansi masing-masing SKPD, dan Pemimpin BLUD untuk entitas akuntansi sekaligus entitas pelaporan SKPD yang menerapkan PPK BLUD.
19. Komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*) dan laporan finansial, sehingga seluruh komponen menjadi sebagai berikut:
 - a. Laporan Realisasi Anggaran;
 - b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;
 - c. Neraca;

- d. Laporan Operasional;
 - e. Laporan Arus Kas;
 - f. Laporan Perubahan Ekuitas;
 - g. Catatan atas Laporan Keuangan.
20. Komponen-komponen laporan keuangan tersebut disajikan oleh setiap entitas akuntansi, kecuali:
- a. Laporan Arus Kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum daerah, dan SKPD yang menerapkan PPK BLUD yang menyusun laporan keuangan berdasarkan SAK.
 - b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih yang hanya disajikan oleh Bendahara Umum Daerah dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasiannya.
21. Penerbitan laporan keuangan merupakan saat di mana yang lebih relevan antara tanggal laporan hasil pemeriksaan keuangan LKPD dari BPK RI atau tanggal Perda/Perkada Pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBD ditetapkan.

C. Penyajian dan pengungkapan

Struktur dan Isi Laporan Keuangan

1. Setiap komponen laporan keuangan harus diidentifikasi secara jelas dengan menyajikan informasi:
 - a) Nama SKPD/Pemda;
 - b) Cakupan laporan keuangan, apakah satu entitas tunggal atau gabungan dari beberapa entitas akuntansi;
 - c) Tanggal pelaporan atau periode yang dicakup oleh laporan keuangan, yang sesuai dengan komponen-komponen laporan keuangan;
 - d) Mata uang pelaporan adalah Rupiah; dan
 - e) Tingkat ketepatan yang digunakan dalam penyajian angka-angka pada laporan keuangan.

D. Periode Pelaporan dan Ketepatan Waktu Pelaporan

1. Laporan keuangan secara lengkap disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Namun demikian, untuk kepentingan pengambilan keputusan bagi manajemen pemerintahan dan/atau kebutuhan dari instansi pemerintah lainnya, periode pelaporan dapat mencakup bagian tahun anggaran baik semesteran, triwulanan, atau bulanan.
2. Batas waktu penyampaian laporan keuangan tahunan entitas pelaporan untuk diaudit pemeriksa eksternal selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran, dan entitas akuntansi kepada entitas pelaporan selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran.

E. Laporan Realisasi Anggaran

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

2. Dalam Laporan Realisasi Anggaran harus diidentifikasi secara jelas pada halaman pertama, dan dapat diulang pada setiap halaman laporan, jika dianggap perlu, informasi berikut:
 - a. nama entitas pelaporan atau sarana identifikasi lainnya;
 - b. cakupan entitas pelaporan;
 - c. periode yang dicakup;
 - d. mata uang pelaporan; dan
 - e. satuan angka yang digunakan.
3. Laporan Realisasi Anggaran disajikan sekurang-kurangnya dua kali dalam satu tahun.
4. Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBD.
5. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh SKPD/PPKD/pemerintah daerah dalam satu periode pelaporan.
6. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan sekurang-kurangnya unsur-unsur sebagai berikut:
 - a. Pendapatan-LRA;
 - b. Belanja;
 - c. Transfer;
 - d. Surplus/defisit-LRA;
 - e. Penerimaan pembiayaan;
 - f. Pengeluaran pembiayaan;
 - g. Pembiayaan neto; dan
 - h. Sisa lebih (kurang) pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA).
7. Laporan Realisasi Anggaran dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Penjelasan tersebut memuat hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan. Penjelasan lebih rinci dapat pula disajikan dalam bentuk lampiran.
8. Informasi yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran atau dalam Catatan atas Laporan Keuangan Tahunan.
 - a. Entitas pelaporan menyajikan klasifikasi pendapatan menurut jenis pendapatan-LRA dalam Laporan Realisasi Anggaran, dan rincian lebih lanjut jenis pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Entitas pelaporan menyajikan klasifikasi belanja menurut jenisbelanja dalam Laporan Realisasi Anggaran. Klasifikasi belanja menurut organisasi disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran atau di Catatan atas Laporan Keuangan. Klasifikasi belanja menurut fungsi disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

9. Berikut contoh format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Provinsi Bali.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20X ^{x-1}	Realisasi 20X ^{x-1} ₁	%	Realisasi 20X ^{x-2}
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah				
4	Pendapatan Retribusi Daerah				
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan				
6	Lain-lain PAD yang Sah				
7	JUMLAH PENDAPATAN ASLI DAERAH (3 s.d. 6)				
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	Transfer Pemerintah Pusat - Dana Perimbangan				
11	Dana Bagi Hasil Pajak				
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam				
13	Dana Alokasi Umum				
14	Dana Alokasi Khusus				
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s.d. 14)				
16					
17	Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya				
18	Dana Otonomi Khusus				
19	Dana Penyesuaian				
20	Jumlah Pend. Transfer Pem. Pusat-				

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20X ^{x-1}	Realisasi 20X ^{x-1}	%	Realisasi 20X ^{x-2}
	Lainnya (18 s.d. 19)				
21					
22	Transfer Pemerintah Provinsi				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak				
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya				
25	Jumlah Transfer Pemerintah Propinsi (23 s.d. 24)				
26	JUMLAH PENDAPATAN TRANSFER (15 + 20 + 25)				
27					
28	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
29	Pendapatan Hibah				
30	Pendapatan Dana Darurat				
31	Pendapatan Lainnya				
32	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s.d. 31)				
33	JUMLAH PENDAPATAN (7+26+32)				
34					
35	BELANJA				
36	BELANJA OPERASI				
37	Belanja Pegawai				
38	Belanja Barang				
39	Bunga				
40	Subsidi				
41	Hibah				

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20X ^{x-1}	Realisasi 20X ^{x-1}	%	Realisasi 20X ^{x-2}
42	Bantuan Sosial				
43	JUMLAH BELANJA OPERASI (37 s.d. 42)				
44					
45	BELANJA MODAL				
46	Belanja Tanah				
47	Belanja Peralatan dan Mesin				
48	Belanja Gedung dan Bangunan				
49	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan				
50	Belanja Aset Tetap Lainnya				
51	Belanja Aset Lainnya				
52	JUMLAH BELANJA MODAL (46 s.d. 51)				
53					
54	BELANJA TAK TERDUGA				
55	Belanja Tak Terduga				
56	JUMLAH BELANJA TAK TERDUGA (55)				
57	JUMLAH BELANJA (43+52+56)				
58					
59	TRANSFER				
60	Transfer/Bagi Hasil ke Desa				
61	Bagi Hasil Pajak				
62	Bagi Hasil Retribusi				
63	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya				
64	JUMLAH TRANSFER / BAGI HASIL KE				

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20X ^{x-1}	Realisasi 20X ^{x-1}	%	Realisasi 20X ^{x-2}
	DESA(61 s.d 63)				
65	JUMLAH BELANJA & TRANSFER (57+64)				
66	SURPLUS (DEFISIT)-LRA (33-65)				
67					
68	PEMBIAYAAN				
69	Penerimaan Pembiayaan				
70	Penggunaan SiLPA				
71	Pencairan Dana Cadangan				
72	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan				
73	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat				
74	Pinjaman Dalam Negeri - Pemda				
75	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank				
76	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank				
77	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi				
78	Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya				
79	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara				
80	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah				
81	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemda Lainnya				
82	Jumlah Penerimaan Pembiayaan (70 s.d. 81)				

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20X ^{x-1}	Realisasi 20X ^{x-1}	%	Realisasi 20X ^{x-2}
83					
84	Pengeluaran Pembiayaan				
85	Pembentukan Dana Cadangan				
86	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah				
87	Pembayaran Pokok Pinjaman DN- Pemerintah Pusat				
88	Pembayaran Pokok Pinjaman DN- Pemda Lainnya				
89	Pembayaran Pokok Pinjaman DN-LKB				
90	Pembayaran Pokok Pinjaman DN-LKBB				
91	Pembayaran Pokok Pinjaman DN- Obligasi				
92	Pembayaran Pokok Pinjaman DN- Lainnya				
93	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara				
94	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah				
95	Pemberian Pinjaman kepada Pemda Lainnya				
96	Jumlah Pengeluaran Pembiayaan (85 s.d. 95)				
97	Pembiayaan Neto (82 - 96)				
98	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (66 - 97)				

Lihat Catatan atas Laporan Keuangan yang merupakan bagian
yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan secara keseluruhan

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	Anggaran 20X ^{x-1}	Realisasi 20X ^{x-1} ₁	%	Realisasi 20X ^{x-2}
----	--------	--------------------------------	--	---	---------------------------------

Denpasar, 31
Maret 20XX

Gubernur Bali,

(.....
.....)

F. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

1. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:
 - a. Saldo Anggaran Lebih Awal;
 - b. Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;
 - c. Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;
 - d. Koreksi Kesalahan Pembukuan tahun sebelumnya;
 - e. Lain-lain; dan
 - f. Saldo Anggaran Lebih Akhir.
2. Di samping itu, suatu entitas pelaporan menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
3. Berikut contoh format Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih Pemerintah Provinsi Bali.

PEMERINTAH PROVINSI BALI
LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH
Per 31 Desember 20X^{x-1} dan 20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No.	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
1	Saldo Anggaran Lebih Awal		
2	Penggunaan SAL sebagai Penerimaan Pembiayaan Tahun Berjalan		
3	Sub Total		
4	Sisa Lebih (Kurang) Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA)		
5	Sub Total		
6	Koreksi Kesalahan Pembukuan Tahun Sebelumnya		
7	Lain-lain		
8	Saldo Anggaran Lebih Akhir		

Lihat Catatan atas Laporan Keuangan yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan secara keseluruhan

Denpasar, 31
Maret 20XX

Gubernur Bali,

(.....
.....)

G. Neraca

1. Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas akuntansi/entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.
2. Setiap entitas akuntansi/entitas pelaporan mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan nonlancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang dalam neraca.

3. Setiap entitas akuntansi/entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos aset dan kewajiban yang mencakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan dan jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan.
4. Apabila suatu entitas akuntansi/entitas pelaporan menyediakan barang-barang yang akan digunakan dalam menjalankan kegiatan pemerintahan, perlu adanya klasifikasi terpisah antara aset lancar dan nonlancar dalam neraca untuk memberikan informasi mengenai barang-barang yang akan digunakan dalam periode akuntansi berikutnya dan yang akan digunakan untuk keperluan jangka panjang.
5. Informasi tentang tanggal jatuh tempo aset dan kewajiban keuangan bermanfaat untuk menilai likuiditas dan solvabilitas suatu entitas akuntansi/entitas pelaporan. Informasi tentang tanggal penyelesaian aset nonkeuangan dan kewajiban seperti persediaan dan cadangan juga bermanfaat untuk mengetahui apakah aset diklasifikasikan sebagai aset lancar dan nonlancar dan kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek dan jangka panjang.
6. Neraca menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya, dengan pos-pos sebagai berikut:
 - a. kas dan setara kas;
 - b. investasi jangka pendek;
 - c. piutang pajak, piutang retribusi, dan piutang lain-lain;
 - d. persediaan;
 - e. investasi jangka panjang;
 - f. aset tetap;
 - g. kewajiban jangka pendek;
 - h. kewajiban jangka panjang;
 - i. ekuitas.
7. Pos-pos Neraca dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Penjelasan lebih lanjut disajikan dalam bentuk daftar atau lampiran.
8. Pertimbangan disajikannya pos-pos tambahan secara terpisah didasarkan pada faktor-faktor berikut ini:
 - a. Sifat, likuiditas, dan materialitas aset;
 - b. Fungsi pos-pos tersebut dalam entitas pelaporan;
 - c. Jumlah, sifat, dan jangka waktu kewajiban.
9. Berikut contoh format Neraca Pemerintah Provinsi Bali.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

NERACA

Per 31 Desember 20X^{x-1} dan 20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
1	Aset		
2	Aset Lancar		
3	Kas di Kas Daerah		
4	Kas di Bendahara Pengeluaran		
5	Kas di Bendahara Penerimaan		
6	Kas di BLUD		
7	Kas Lainnya		
8	Investasi Jangka Pendek		
9	Piutang Pajak		
10	Piutang Retribusi		
11	Piutang Hasil Pengelolaan KDYD		
12	Piutang Lain-lain PAD yang Sah		
13	Piutang Pendapatan Lainnya		
14	Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang		
15	Piutang Lain-lain		
16	Penyisihan Piutang		
17	Beban Dibayar Dimuka		
18	Persediaan		
19	Jumlah Aset Lancar		
No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
20	Investasi Jangka Panjang		
21	Investasi Nonpermanen		

22	Pinjaman Jangka Panjang		
23	Investasi dalam SUN		
No	Uraian	20x ^{x-1}	20x ^{x-2}
24	Investasi dalam Proyek Pembangunan		
25	Investasi Nonpermanen Lainnya		
26	Jumlah Investasi Nonpermanen		
27	Investasi Permanen		
28	Penyertaan Modal Pemda		
29	Investasi Permanen Lainnya		
30	Jumlah Investasi Permanen		
31	Jumlah Investasi Jangka Panjang		
32	Aset Tetap		
33	Tanah		
34	Peralatan dan Mesin		
35	Gedung dan Bangunan		
36	Jalan, Irigasi, dan Jaringan		
37	Aset Tetap Lainnya		
38	Konstruksi dalam Pengerjaan		
39	<i>Akumulasi Penyusutan</i>		
40	Jumlah Aset Tetap		
41	Dana Cadangan		
42	Dana Cadangan		
43	Aset Lainnya		
44	Tagihan Penjualan Angsuran		
45	Tuntutan Ganti Rugi		
46	Kemitraan dengan Pihak Ketiga		
47	Aset Tak Berwujud		
48	Aset Lain-lain		
49	Jumlah Aset Lainnya		
50	JUMLAH ASET		

51	Kewajiban		
52	Kewajiban Jangka Pendek		
53	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)		
54	Utang Bunga		
55	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang		
56	Pendapatan Diterima Dimuka		
57	Utang Belanja		
58	Utang Jangka Pendek Lainnya		
59	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek		
60	Kewajiban Jangka Panjang		
61	Utang Dalam Negeri-Perbankan		
62	Utang Dalam Negeri-Obligasi		
63	Premium (Diskonto) Obligasi		
64	Utang Jangka Panjang Lainnya		
65	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang		
66	Jumlah Kewajiban		
67	Ekuitas		
68	Ekuitas		
69	Ekuitas		
70	Jumlah Ekuitas		
71	JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS		

Lihat Catatan atas Laporan Keuangan yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan secara keseluruhan

Denpasar, 31 Maret 20XX

Gubernur Bali,

(.....)

H. Laporan Operasional

1. Laporan Operasional menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya.
2. Laporan Operasional disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun.
3. Dalam Laporan Operasional harus diidentifikasi secara jelas, dan, jika dianggap perlu, diulang pada setiap halaman laporan, informasi berikut:
 - a. nama entitas pelaporan atau sarana identifikasi lainnya;
 - b. cakupan entitas pelaporan;
 - c. periode yang dicakup;
 - d. mata uang pelaporan; dan
 - e. satuan angka yang digunakan.
4. Laporan operasional mencakup laporan operasional yang menyajikan pos-pos sebagai berikut:
 - a. Pendapatan-LO;
 - b. Beban;
 - c. Surplus (Defisit) dari Operasi;
 - d. Kegiatan Non Operasional;
 - e. Surplus (Defisit) sebelum Pos Luar Biasa;
 - f. Pos Luar Biasa;
 - g. Surplus (Defisit)-LO.
5. Dalam hubungannya dengan laporan operasional, kegiatan operasional suatu entitas pelaporan dapat dianalisis menurut klasifikasi ekonomi atau klasifikasi fungsi/program untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.
6. Penambahan pos-pos pada laporan operasional dan deskripsi yang digunakan serta susunan pos-pos dapat diubah apabila diperlukan untuk menjelaskan operasi dimaksud. Faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan meliputi materialitas dan sifat serta fungsi komponen pendapatan-LO dan beban.
7. Dalam laporan operasional yang dianalisis menurut suatu klasifikasi beban, beban-beban dikelompokkan menurut klasifikasi ekonomi (sebagai contoh beban penyusutan/amortisasi, beban alat tulis kantor, beban transportasi, dan beban gaji dan tunjangan pegawai), dan tidak direalokasikan pada berbagai fungsi dalam suatu entitas pelaporan. Metode ini sederhana untuk diaplikasikan dalam kebanyakan entitas kecil karena tidak memerlukan alokasi beban operasional pada berbagai fungsi.
8. Dalam laporan operasional yang dianalisis menurut klasifikasi fungsi, beban-beban dikelompokkan menurut program atau yang dimaksudkannya. Penyajian laporan ini memberikan informasi yang lebih relevan bagi pemakai dibandingkan dengan laporan menurut klasifikasi ekonomi, walau dalam hal ini pengalokasian beban ke fungsi-fungsi ada kalanya bersifat arbitrer dan atas dasar pertimbangan tertentu.
9. Entitas pelaporan yang mengelompokkan beban menurut klasifikasi fungsi mengungkapkan pula tambahan informasi beban menurut klasifikasi ekonomi, antara lain meliputi beban penyisihan/penyusutan/amortisasi, beban gaji dan tunjangan pegawai, dan beban bunga pinjaman.

10. Untuk memilih metode klasifikasi ekonomi atau klasifikasi fungsi tergantung pada faktor historis dan peraturan perundang-undangan, serta hakikat organisasi. Kedua metode ini dapat memberikan indikasi beban yang mungkin, baik langsung maupun tidak langsung, berbeda dengan output entitas pelaporan bersangkutan. Karena penerapan masing-masing metode pada entitas yang berbeda mempunyai kelebihan tersendiri, maka standar ini memperbolehkan entitas pelaporan memilih salah satu metode yang dipandang dapat menyajikan unsur operasi secara layak.
11. Dalam Laporan Operasional, surplus/defisit penjualan aset nonlancar dan pendapatan/beban luar biasa dikelompokkan dalam kelompok tersendiri.
12. Pengungkapan Laporan Operasional dalam Catatan atas Laporan Keuangan, memuat:
 - a. Entitas pelaporan menyajikan pendapatan-LO yang diklasifikasikan menurut sumber pendapatan. Rincian lebih lanjut sumber pendapatan disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.
 - b. Entitas pelaporan menyajikan beban yang diklasifikasikan menurut klasifikasi jenis beban. Beban berdasarkan klasifikasi organisasi dan klasifikasi lain yang dipersyaratkan menurut ketentuan perundangan yang berlaku, disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
 - c. Klasifikasi pendapatan-LO menurut sumber pendapatan maupun klasifikasi beban menurut ekonomi, pada prinsipnya merupakan klasifikasi yang menggunakan dasar klasifikasi yang sama yaitu berdasarkan jenis.
13. Berikut contoh format Laporan Operasional Pemerintah Provinsi Bali.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN OPERASIONAL

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam
Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}	Kenaikan (Penurunan)	%
	KEGIATAN OPERASIONAL				
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah				
4	Pendapatan Retribusi Daerah				
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan				

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN OPERASIONAL

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam
Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}	Kenaikan (Penurunan)	%
6	Lain-lain PAD yang Sah				
7	JUMLAH PENDAPATAN ASLI DAERAH (3 s.d. 6)				
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	Transfer Pemerintah Pusat - Dana Perimbangan				
11	Dana Bagi Hasil Pajak				
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam				
13	Dana Alokasi Umum				
14	Dana Alokasi Khusus				
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s.d. 14)				
16					
17	Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya				
18	Dana Otonomi Khusus				
19	Dana Penyesuaian				
20	Jumlah Pendapatan Transfer Pem. Pusat - Lainnya (18 s.d. 19)				
21					
22	Transfer Pemerintah Provinsi				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak				
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya				
25	Jumlah Transfer Pemerintah Propinsi				

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN OPERASIONAL

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam
Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}	Kenaikan (Penurunan)	%
	(23 s.d. 24)				
26	JUMLAH PENDAPATAN TRANSFER (15 + 20 + 25)				
27					
28	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
29	Pendapatan Hibah				
30	Pendapatan Dana Darurat				
31	Pendapatan Lainnya				
32	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s.d. 31)				
33	JUMLAH PENDAPATAN (7+26+32)				
34					
35	BEBAN				
36	Beban Pegawai				
37	Beban Persediaan				
38	Beban Jasa				
39	Beban Pemeliharaan				
40	Beban Perjalanan Dinas				
41	Beban Bunga				
42	Beban Subsidi				
43	Beban Hibah				
44	Beban Bantuan Sosial				
45	Beban Penyusutan				

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN OPERASIONAL

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam
Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}	Kenaikan (Penurunan)	%
46	Beban Transfer				
47	Beban Lain-lain				
48	JUMLAH BEBAN (36 s.d. 47)				
49					
50	Surplus (Defisit) dari Kegiatan Operasi (33-48)				
51					
52	Surplus (Defisit) dari Kegiatan Non Operasional				
53	Surplus Penjualan Aset Non Lancar				
54	Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang				
55	Defisit Penjualan Aset Non Lancar				
56	Defisit Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang				
57	Surplus (Defisit) dari Kegiatan Non Operasional Lainnya				
58	Jumlah Surplus (Defisit) dari Kegiatan Non Op (53 s.d. 57)				
59	Surplus (Defisit) sebelum Pos Luar Biasa (50 + 58)				
60					
61	Pos Luar Biasa				
62	Pendapatan Luar Biasa				
63	Beban Luar Biasa				

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN OPERASIONAL

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

(Dalam
Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}	Kenaikan (Penurunan)	%
64	Jumlah Pos Luar Biasa (62 + 63)				
65	Surplus (Defisit)-LO (59+64)				

Lihat Catatan atas Laporan Keuangan yang merupakan bagian
yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan secara keseluruhan

Denpasar, 31
Maret 20xx

Gubernur Bali,

(.....)

I. Laporan Arus Kas

1. Laporan Arus Kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.
2. Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.
3. Entitas pelaporan yang wajib menyusun dan menyajikan laporan arus kas adalah adalah Pemerintah Daerah, Bendahara Umum Daerah, dan Badan Layanan Umum Daerah (*khusus penyajian sesuai SAK*).
4. Aktivitas operasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi, merupakan indikator yang menunjukkan kemampuan operasi pemerintah dalam menghasilkan kas yang cukup untuk membiayai aktivitas operasionalnya di masa yang akan datang tanpa mengandalkan sumber pendanaan dari luar.

5. Arus masuk kas dari aktivitas operasi terutama diperoleh dari:
- Penerimaan Pajak Daerah;
 - Penerimaan Retribusi Daerah;
 - Penerimaan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan;
 - Lain-lain PAD yang Sah;
 - Dana Bagi Hasil Pajak;
 - Dana Bagi Hasil SDA;
 - Dana Alokasi Umum;
 - Dana Alokasi Khusus;
 - Dana Penyesuaian;
 - Penerimaan Bagi Hasil Pajak;
 - Penerimaan Bagi Hasil Lainnya;
 - Penerimaan Hibah;
 - Penerimaan Dana Darurat;
 - Penerimaan Lainnya;
 - Penerimaan dari Pendapatan Pos Luar Biasa;
6. Arus keluar kas untuk aktivitas operasi terutama digunakan untuk:
- Pembayaran Pegawai;
 - Pembayaran Barang;
 - Pembayaran Bunga;
 - Pembayaran Subsidi;
 - Pembayaran Hibah;
 - Pembayaran Bantuan Sosial;
 - Pembayaran Belanja Tidak Terduga;
 - Pembayaran Bagi Hasil Pajak;
 - Pembayaran Bagi Hasil Retribusi;
 - Pembayaran Bagi Hasil Pendapatan Lainnya;
 - Pembayaran Kejadian Luar Biasa.
7. Jika suatu entitas pelaporan mempunyai surat berharga yang sifatnya sama dengan persediaan, yang dibeli untuk dijual, maka perolehan dan penjualan surat berharga tersebut diklasifikasikan sebagai aktivitas operasi.
8. Jika entitas pelaporan mengotorisasikan dana untuk kegiatan suatu entitas lain, yang peruntukannya belum jelas apakah sebagai modal kerja, penyertaan modal, atau untuk membiayai aktivitas periode berjalan, maka pemberian dana tersebut harus diklasifikasikan sebagai aktivitas operasi. Kejadian ini dijelaskan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
9. Arus kas yang timbul dari aktivitas operasi dapat dilaporkan atas dasar arus kas bersih dalam hal:
- Penerimaan dan pengeluaran kas untuk kepentingan penerima manfaat (*beneficiaries*) arus kas tersebut lebih mencerminkan aktivitas pihak lain daripada aktivitas pemerintah. Salah satu contohnya adalah hasil kerjasama operasional.
 - Penerimaan dan pengeluaran kas untuk transaksi-transaksi yang perputarannya cepat, volume transaksi banyak, dan jangka waktunya singkat.

10. Arus kas yang timbul dari transaksi mata uang asing harus dibukukan dengan menggunakan mata uang rupiah dengan menjabarkan mata uang asing tersebut ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs pada tanggal transaksi.
11. Arus kas dari transaksi penerimaan bunga dan bagian laba mengikuti ketentuan berikut:
 - a. Setiap transaksi dari arus kas penerimaan pendapatan bunga dan pengeluaran beban untuk pembayaran bunga pinjaman serta penerimaan pendapatan dari bagian laba perusahaan daerah atau perusahaan lainnya harus diklasifikasikan kedalam aktivitas operasi secara konsistendari tahun ke tahun.
 - b. Jumlah penerimaan pendapatan bunga yang dilaporkan dalam arus kas aktivitas operasi adalah jumlah kas yang benar-benar diterima dari pendapatan bunga pada periode akuntansi yang bersangkutan.
 - c. Jumlah pengeluaran beban pembayaran bunga utang yang dilaporkan dalam arus kas aktivitas operasi adalah jumlah pengeluaran kas untuk pembayaran bunga dalam periode akuntansi yang bersangkutan.
 - d. Jumlah penerimaan pendapatan dari bagian laba perusahaan daerah yang dilaporkan dalam arus kas aktivitas operasi adalah jumlah kas yang benar-benar diterima dari bagian laba perusahaan negara/daerah dalam periode akuntansi yang bersangkutan.
12. Aktivitas investasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas.
13. Arus kas dari aktivitas investasi mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto dalam rangka perolehan dan pelepasan sumber daya ekonomi yang bertujuan untuk meningkatkan dan mendukung pelayanan pemerintah kepada masyarakat di masa yang akan datang.
14. Arus masuk kas dari aktivitas investasi terdiri dari:
 - a. Penerimaan dari Pencairan Dana Cadangan
 - b. Penerimaan dari Penjualan Tanah
 - c. Penerimaan dari Penjualan Mesin dan Peralatan
 - d. Penerimaan dari Penjualan Gedung dan Bangunan
 - e. Penerimaan dari Penjualan Jalan, Jaringan dan Irigasi
 - f. Penerimaan dari Penjualan Aset Tetap Lainnya
 - g. Penerimaan dari Penjualan Aset Lainnya
 - h. Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan
 - i. Penerimaan dari Penjualan Investasi Permanen
 - j. Penerimaan dari Penjualan Investasi Non Permanen
15. Arus keluar kas dari aktivitas investasi terdiri dari:
 - a. Pembentukan Dana Cadangan
 - b. Perolehan Tanah
 - c. Perolehan Mesin dan Peralatan
 - d. Perolehan Gedung dan Bangunan
 - e. Perolehan Jalan, Jaringan dan Irigasi
 - f. Perolehan Aset Tetap Lainnya
 - g. Perolehan Aset Lainnya
 - h. Penyertaan Modal Pemda

i. Perolehan Investasi Non Permanen

16. Aktivitas Pendanaan adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan pemberian piutang jangka panjang dan/atau pelunasan utang jangka panjang yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi piutang jangka panjang dan utang jangka panjang.
17. Arus kas dari aktivitas pendanaan mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan perolehan atau pemberian pinjaman jangka panjang.
18. Arus masuk kas dari aktivitas pendanaan antara lain:
 - a. Pinjaman Dalam Negeri-Pemerintah Pusat;
 - b. Pinjaman Dalam Negeri-Pemda Lainnya;
 - c. Pinjaman Dalam Negeri-Lembaga Keuangan Bank;
 - d. Pinjaman Dalam Negeri- Lembaga Keuangan Bukan Bank;
 - e. Pinjaman Dalam Negeri-Obligasi;
 - f. Pinjaman Dalam Negeri-Lainnya;
 - g. Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara;
 - h. Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah;
 - i. Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemda Lainnya.
19. Arus keluar kas dari aktivitas pendanaan antara lain:
 - a. Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Pemerintah Pusat;
 - b. Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Pemda Lainnya;
 - c. Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lembaga Keuangan Bank;
 - d. Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri- Lembaga Keuangan Bukan Bank;
 - e. Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Obligasi;
 - f. Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lainnya;
 - g. Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara;
 - h. Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah;
 - i. Pemberian Pinjaman kepada Pemda Lainnya.
20. Aktivitas transitoris adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.
21. Arus kas dari aktivitas transitoris mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, beban, dan pendanaan pemerintah daerah. Arus kas dari aktivitas transitoris antara lain transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK), Titipan Uang Retensi, pemberian/penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran, serta kiriman uang. PFK menggambarkan kas yang berasal dari jumlah dana yang dipotong dari SPM/SP2D atau diterima secara tunai untuk pihak ketiga misalnya potongan Taspen dan Askes. Kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar rekening kas umum negara/daerah.
22. Arus masuk kas dari aktivitas transitoris meliputi penerimaan PFK dan penerimaan transitoris seperti kiriman uang masuk dan penerimaan kembali uang persediaan dari bendahara pengeluaran.
23. Arus keluar kas dari aktivitas transitoris meliputi pengeluaran PFK dan pengeluaran transitoris seperti kiriman uang keluar dan pemberian uang persediaan kepada bendahara pengeluaran.

24. Perolehan dan Pelepasan Investasi Pemerintah dalam Perusahaan Daerah/Kemitraan dan Unit Operasi Lainnya.

- a. Pencatatan investasi pada perusahaan daerah dan kemitraan dapat dilakukan dengan menggunakan dua metode yaitu metode ekuitas dan metode biaya.
- b. Investasi pemerintah dalam perusahaan negara/daerah dan kemitraan dicatat sebesar nilai kas yang dikeluarkan.
- c. Entitas melaporkan pengeluaran investasi jangka panjang dalam perusahaan negara/daerah dan kemitraan dalam arus kas aktivitas investasi.
- d. Arus kas yang berasal dari perolehan dan pelepasan perusahaan daerah dan unit operasi lainnya harus disajikan secara terpisah dalam aktivitas investasi.
- e. Penyajian terpisah arus kas dari perusahaan daerah dan unit operasi lainnya sebagai suatu perkiraan tersendiri akan membantu untuk membedakan arus kas tersebut dari arus kas yang berasal dari aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Arus kas masuk dari pelepasan tersebut tidak dikurangkan dengan perolehan investasi lainnya.
- f. Aset dan utang selain kas dan setara kas dari perusahaan daerah dan unit operasi lainnya yang diperoleh atau dilepaskan perlu diungkapkan hanya jika transaksi tersebut telah diakui sebelumnya sebagai aset atau utang oleh perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya.

25. Pengungkapan berikut disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan:

- a. Metode yang digunakan dalam penyajian Laporan Arus Kas, yaitu metode langsung.
- b. Entitas mengungkapkan seluruh perolehan dan pelepasan perusahaan daerah dan unit operasi lainnya selama satu periode, berikut:
 1. Jumlah harga pembelian atau pelepasan;
 2. Bagian dari harga pembelian atau pelepasan yang dibayarkan dengan kas dan setara kas;
 3. Jumlah kas dan setara kas pada perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya yang diperoleh atau dilepas; dan
 4. Jumlah aset dan utang selain kas dan setara kas yang diakui oleh perusahaan negara/daerah dan unit operasi lainnya yang diperoleh atau dilepas.
- c. Transaksi Bukan Kas
 1. Transaksi operasi, investasi, dan pendanaan yang tidak mengakibatkan penerimaan atau pengeluaran kas dan setara kas tidak dilaporkan dalam Laporan Arus Kas. Transaksi tersebut harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
 2. Pengecualian transaksi bukan kas dari Laporan Arus Kas konsisten dengan tujuan laporan arus kas karena transaksi bukan kas tersebut tidak mempengaruhi kas periode yang bersangkutan. Contoh transaksi bukan kas yang tidak mempengaruhi laporan arus kas adalah perolehan aset melalui pertukaran atau hibah.

- d. Entitas pelaporan yang mengungkapkan jumlah saldo kas dan setara kas yang signifikan yang tidak boleh digunakan oleh entitas.
- e. Informasi tambahan yang terkait dengan arus kas berguna bagi pengguna laporan dalam memahami posisi keuangan dan likuiditas suatu entitas pelaporan.
- f. Adanya kas dan setara kas yang tidak boleh digunakan oleh entitas seperti kas yang ditempatkan sebagai jaminan, dan kas yang dikhususkan penggunaannya untuk kegiatan tertentu.

26. Penyajian Laporan Arus Kas menggunakan Metode Langsung yaitu metode penyajian arus kas dimana pengelompokan utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto harus diungkapkan disajikan dalam ilustrasi berikut.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN ARUS KAS

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

METODE LANGSUNG

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
1	ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI		
2	Arus Masuk Kas		
3	Penerimaan Pajak Daerah		
4	Penerimaan Retribusi Daerah		
5	Penerimaan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan		
6	Lain-lain PAD yang Sah		
7	Dana Bagi Hasil Pajak		
8	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam		
9	Dana Alokasi Umum		
10	Dana Alokasi Khusus		
11	Dana Otonomi Khusus		
12	Dana Penyesuaian		
13	Penerimaan Bagi Hasil Pajak		
14	Penerimaan Bagi Hasil Lainnya		
15	Penerimaan Hibah		
16	Penerimaan Dana Darurat		

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN ARUS KAS

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

METODE LANGSUNG

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
17	Penerimaan Lainnya		
18	Penerimaan dari Pendapatan Luar Biasa		
19	Jumlah Arus Masuk Kas		
20	Arus Keluar Kas		-
21	Pembayaran Pegawai		
22	Pembayaran Barang		
23	Pembayaran Bunga		
24	Pembayaran Subsidi		
25	Pembayaran Hibah		
26	Pembayaran Bantuan Sosial		
27	Pembayaran Tak Terduga		
28	Pembayaran Bagi Hasil Pajak		
29	Pembayaran Bagi Hasil Retribusi		
30	Pembayaran Bagi Hasil Penerimaan Lainnya		
31	Pembayaran Kejadian Luar Biasa		
32	Jumlah Arus Keluar Kas		
33	<i>Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi</i>		
34	ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI		
35	Arus Masuk Kas		
36	Pencairan Dana Cadangan		
37	Penerimaan Penjualan atas Tanah		
38	Penerimaan Penjualan atas Peralatan dan Mesin		
39	Penerimaan Penjualan atas Gedung dan Bangunan		

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN ARUS KAS

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

METODE LANGSUNG

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
40	Penerimaan Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan		-
41	Penerimaan dari Penjualan Aset Tetap		
42	Penerimaan dari Penjualan Aset Lainnya		
43	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan		
44	Penerimaan Penjualan Investasi Non Permanen		
45	Jumlah Arus Masuk Kas		
46	Arus Keluar Kas		
47	Pembentukan Dana Cadangan		
48	Perolehan Tanah		
49	Perolehan Peralatan dan Mesin		
50	Perolehan Gedung dan Bangunan		
51	Perolehan Jalan, Irigasi dan Jaringan		
52	Perolehan Aset Tetap Lainnya		
53	Perolehan Aset Lainnya		
54	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah		
55	Perolehan Investasi Non Permanen		
56	Jumlah Arus Keluar Kas		-
57	<i>Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi</i>		
58	ARUS KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN		
59	Arus Masuk Kas		
60	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat		
61	Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Daerah Lainnya		

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN ARUS KAS

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

METODE LANGSUNG

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
62	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bank		
63	Pinjaman Dalam Negeri - Lembaga Keuangan Bukan Bank		-
64	Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi		-
65	Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya		-
66	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara		-
67	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah		-
68	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemda Lainnya		-
69	Jumlah Arus Masuk Kas		-
70	Arus Keluar Kas		-
71	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemerintah Pusat		-
72	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Pemda Lainnya		-
73	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – LKB		-
74	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – LKBB		-
75	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi		-
76	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya		-
77	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara		-
78	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah		-

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN ARUS KAS

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan
20X^{x-2}

METODE LANGSUNG

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
79	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya		
80	Jumlah Arus Keluar Kas		
81	<i>Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pendanaan</i>		
82	ARUS KAS DARI AKTIVITAS TRANSITORIS		
83	Arus Masuk Kas		
84	Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)		
85	Jumlah Arus Masuk Kas		
86	Arus Keluar Kas		
87	Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)		
88	Jumlah Arus Keluar Kas		
89	<i>Arus Kas Bersih dari Aktivitas Transitoris</i>		
90	Kenaikan/Penurunan Kas		
91	Saldo Awal Kas di BUD, Bendahara Pengeluaran & BLUD		
92	Saldo Akhir Kas di BUD, Bendahara Pengeluaran & BLUD		
93	Saldo Akhir Kas di Bendaharawan Penerimaan		
94	Saldo Akhir Kas		

Lihat Catatan atas Laporan Keuangan yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan secara keseluruhan

Denpasar, 31
Maret 20xx

Gubernur Bali,

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN ARUS KAS

Untuk Tahun Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan 20X^{x-2}

METODE LANGSUNG

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
----	--------	--------------------	--------------------

(.....)

J. Laporan Perubahan Ekuitas

1. Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang kurangnya pos-pos:
 - a. Ekuitas awal
 - b. Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;
 - c. Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya:
 1. koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya;
 2. perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.
 - d. Ekuitas akhir.
 - e. Di samping itu, suatu entitas pelaporan menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Ekuitas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
 - f. Berikut contoh Perubahan Ekuitas Pemerintah Provinsi Bali.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS

Untuk Periode Yang Berakhir sampai dengan 31 Desember 20X^{x-1} dan 20X^{x-2}

2

NO.	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
1	Ekuitas Awal		
2	Surplus (Defisit) LO		
3	Dampak Kumulatif Perubahan Kebijakan/Kesalahan Mendasar:		
4	Koreksi Nilai Persediaan		
5	Selisih Revaluasi Aset Tetap		
6	Lain-lain		

7	Ekuitas Akhir		
---	---------------	--	--

Lihat Catatan atas Laporan Keuangan yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan secara keseluruhan

Denpasar, 31 Maret
20xx

Gubernur Bali,

(.....)

K. Catatan atas Laporan Keuangan

1. Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:
 - a. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
 - b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;
 - c. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
 - d. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
 - e. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembarmuka laporan keuangan;
 - f. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;
 - g. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
2. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
3. Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya.
4. Bagian kebijakan akuntansi pada Catatan atas Laporan Keuangan menjelaskan:

- a. Dasar pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan;
 - b. Sampai sejauh mana kebijakan-kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan ketentuan-ketentuan masa transisi Standar Akuntansi Pemerintahan diterapkan oleh suatu entitas pelaporan; dan
 - c. Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.
5. Berikut contoh format Catatan atas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Bali.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 2xx^{x-1} dan 2xx^{x-2}

1. Pendahuluan
 - 1.1 Maksud dan tujuan penyusunan laporan keuangan
 - 1.2 Landasan hukum penyusunan laporan keuangan
 - 1.3 Sistematika penyajian catatan atas laporan keuangan
2. Informasi umum tentang entitas pelaporan, entitas akuntansi, BLUD, dan Perusda
 - 2.1 Entitas pelaporan
 - 2.2 Entitas Akuntansi
 - 2.3 BLUD
 - 2.4 Perusahaan Daerah
3. Informasi ekonomi makro, kebijakan keuangan dan indikator target kinerja APBD
 - 3.1 Ekonomi Makro
 - 3.2 Kebijakan Keuangan
 - 3.3 Indikator pencapaian target kinerja APBD
4. Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan pemerintah daerah
 - 4.1 Ikhtisar realisasi pencapaian target kinerja keuangan pemerintah daerah
 - 4.2 Hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian target yang telah ditetapkan

5. Kebijakan akuntansi
 - 5.1 Entitas entitas pelaporan dan entitas akuntansi keuangan daerah
 - 5.2 Basis akuntansi yang mendasari penyusunan LKPD
 - 5.3 Basis pengukuran yang mendasari penyusunan LKPD
 - 5.4 Penerapan kebijakan akuntansi akun berkaitan dengan ketentuan yang ada dalam SAP sesuai dengan Kebijakan Akuntansi Pemerintah Daerah.
6. Penjelasan pos-pos laporan keuangan
 - 6.1 Pos-pos Laporan Realisasi Anggaran
 - 6.1.1 Pendapatan-LRA
 - 6.1.2 Belanja
 - 6.1.3 Transfer
 - 6.1.4 Penerimaan Pembiayaan
 - 6.1.5 Pengeluaran Pembiayaan
 - 6.2 Pos-pos LP-SAL
 - 6.2.1 LP-SAL awal periode
 - 6.2.2 Penggunaan SAL Tahun Berjalan
 - 6.2.3 SAL Tahun Berjalan
 - 6.2.4 LP-SAL akhir periode
 - 6.3 Pos-pos Neraca
 - 6.3.1 Aset
 - 6.3.2 Kewajiban
 - 6.3.3 Ekuitas
 - 6.4 Pos-pos Laporan Operasional
 - 6.4.1 Pendapatan-LO
 - 6.4.2 Beban
 - 6.4.3 Surplus Non Operasional
 - 6.4.4 Defisit Non Operasional
 - 6.5 Pos-pos Laporan Arus Kas
 - 6.5.1 Arus Kas dari Aktivitas Operasi
 - 6.5.2 Arus Kas dari Aktivitas Investasi
 - 6.5.3 Arus Kas dari Aktivitas Pendanaan

- 6.5.4 Arus Kas dari Aktivitas Transitoris
- 6.6 Pos-pos Laporan Perubahan Ekuitas
 - 6.6.1 Ekuitas Awal
 - 6.6.2 Perubahan Ekuitas
 - 6.6.3 Ekuitas Akhir
- 7. Penjelasan atas informasi non keuangan pemerintah daerah
- 8. Penutup

BAB II

KEBIJAKAN AKUNTANSI PENDAPATAN

A. UMUM

1. Definisi

Pendapatan terdiri dari Pendapatan-LO dan Pendapatan-LRA. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Sedangkan Pendapatan-LRA adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

2. Klasifikasi

Pendapatan diklasifikasi berdasarkan sumbernya, secara garis besar ada tiga kelompok pendapatan daerah yaitu:

- a. Pendapatan Asli Daerah (PAD),
- b. Pendapatan Transfer,
- c. Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah,

Dalam Bagan Akun Standar, Pendapatan diklasifikasikan sebagai berikut:

Kelompok	Jenis
Pendapatan Asli Daerah	Pajak Daerah
	Retribusi Daerah
	Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan
	Lain-lain PAD yang Sah
Pendapatan Dana Perimbangan/Pendapatan Transfer	Bagi Hasil/DAU/DAK /Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat
	Pendapatan Transfer Pemerintah Provinsi
	Pendapatan Transfer Pemerintah Daerah Lainnya
	Bantuan Keuangan
Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah	Pendapatan Hibah
	Dana Darurat

Kelompok	Jenis
	Pendapatan Lainnya

B. PENGAKUAN

Pendapatan LO diakui pada saat:

1. timbulnya hak atas pendapatan, kriteria ini dikenal juga dengan *earned*; atau
2. pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi yang sudah diterima pembayaran secara tunai (*realized*).

Pendapatan LRA menggunakan basis kas sehingga pendapatan LRA diakui pada saat:

1. diterima di rekening Kas Umum Daerah; atau
2. diterima oleh SKPD yang menerapkan PPK BLUD setelah adanya pengesahan dari PPKD.

Dengan memperhatikan sumber, sifat dan prosedur penerimaan pendapatan maka pengakuan pendapatan dapat diklasifikasikan kedalam beberapa alternatif:

1. Pengakuan pendapatan ketika pendapatan didahului dengan adanya penetapan terlebih dahulu, dimana dalam penetapan tersebut terdapat jumlah uang yang harus diserahkan kepada pemerintah daerah. Pendapatan-LO diakui ketika dokumen penetapan beserta kelengkapannya tersebut telah disahkan/ditandatangani oleh pejabat berwenang sehubungan pekerjaan jasa telah dilaksanakan atau barang telah diserahkan. Pendapatan-LRA diakui ketika pembayaran telah dilakukan dan diterima di kas daerah.
2. Pengakuan pendapatan pajak yang didahului dengan penghitungan sendiri oleh wajib pajak (*self assessment*) dan dilanjutkan dengan pembayaran oleh wajib pajak berdasarkan perhitungan tersebut. Selanjutnya, dilakukan pemeriksaan terhadap nilai pajak yang dibayar apakah sudah sesuai, kurang atau lebih bayar untuk kemudian dilakukan penetapan.
 - a. Pendapatan LO dan Pendapatan LRA ketika uang diterima di kas daerah dari wajib pajak.
 - b. Jika saat penelitian/pemeriksaan ditemukan kurang bayar maka akan diterbitkan surat ketetapan kurang bayar yang akan dijadikan dasar pengakuan pendapatan LO, dan jika ditemukan lebih bayar maka akan diterbitkan surat ketetapan lebih bayar yang akan dijadikan pengurang pendapatan LO. Sedangkan pendapatan-LRA diakui ketika uang diterima di kas daerah.

3. Pengakuan 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. Pengakuan pendapatan pajak yang didahului dengan penghitungan sendiri oleh wajib pajak (*self assessment*) dan pembayarannya diterima di muka untuk memenuhi kewajiban selama beberapa periode ke depan. Selanjutnya, dilakukan pemeriksaan terhadap nilai pajak yang dibayar apakah sudah sesuai, kurang atau lebih bayar, untuk selanjutnya dilakukan penetapan. Pendapatan LRA diakui ketika diterima pemerintah daerah. Sedangkan pendapatan LO diakui setelah diterbitkan penetapan berupa Surat Ketetapan (SK) atas pendapatan terkait.
5. Pengakuan pendapatan yang tidak perlu ada penetapan terlebih dahulu, maka pengakuan pendapatan LO dan pengakuan pendapatan LRA diakui pada saat pembayaran telah diterima di kas daerah.
6. Jika pada akhir tahun terdapat penerimaan yang masih ada di Bendahara Penerimaan, Bendahara Penerimaan Pembantu, Kasir Penerimaan, atau Juru Pungut, akan dicatat sebagai Kas di Bendahara Penerimaan dan Pendapatan-LO.
7. Khusus pendapatan pada SKPD yang menerapkan PPK BLUD seperti Rumah Sakit diakui pada saat pasien sudah mendapatkan pelayanan, dengan ketentuan jika pasien menggunakan jaminan kesehatan maka besarnya pendapatan dan piutang disesuaikan dengan hasil verifikasi penjamin sampai batas waktu penerbitan laporan keuangan, dan jika laporan keuangan telah diterbitkan, diakui sebagai koreksi surplus (defisit) tahun lalu pada akun ekuitas.
8. Hibah berupa aset tetap diakui sebagai Pendapatan-LO ketika barang telah diterima disertai dokumen hibah seperti berita acara serah terima barang atau naskah hibah telah ditandatangani kedua belah pihak, jika dokumen hibah belum ditandatangani cukup diungkapkan dalam CaLK.

C. PENGUKURAN

1. Pendapatan-LRA diukur dan dicatat berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).
2. 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.
3. Pendapatan-LO dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan pendapatan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).
4. 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.

5. Pendapatan hibah dalam mata uang asing diukur dan dicatat pada tanggal transaksi menggunakan kurs tengah Bank Indonesia.
6. Hibah asset tetap yang tidak diketahui nilainya, diukur dengan menggunakan nilai wajar atau harga taksiran asset sejenis.

D. PENYAJIAN

1. Pendapatan LO disajikan pada Laporan Operasional sesuai klasifikasi dalam BAS dengan ilustrasi sebagai berikut:

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN OPERASIONAL

Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 2xx^{x-1} dan 2xx^{x-}

2

(Dalam Rupiah)

N o	Uraian	2xx ^{x-} 1	2xx ^{x-} 2	Kenaikan (Penurunan)	%
	KEGIATAN OPERASIONAL				
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah				
4	Pendapatan Retribusi Daerah				
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan				
6	Lain-lain PAD yang Sah				
7	JUMLAH PENDAPATAN ASLI DAERAH (3 s.d. 6)				
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	Transfer Pemerintah Pusat-Dana Perimbangan				
11	Dana Bagi Hasil Pajak				
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam				
13	Dana Alokasi Umum				
14	Dana Alokasi Khusus				
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana				

N o	Uraian	2xxx- 1	2xxx- 2	Kenaikan (Penurunan)	%
	Perimbangan (11 s.d. 14)				
16					
17	Transfer Pemerintah Pusat-Lainnya				
18	Dana Otonomi Khusus				
19	Dana Penyesuaian				
20	Jumlah Pend. Transfer Pem. Pusat- Lainnya (18 s.d. 19)				
21					
22	Transfer Pemerintah Provinsi				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak				
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya				
25	Jumlah Transfer Pemerintah Propinsi (23 s.d. 24)				
26	JUMLAH PENDAPATAN TRANSFER (15 + 20 + 25)				
27					
28	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
29	Pendapatan Hibah				
30	Pendapatan Dana Darurat				
31	Pendapatan Lainnya				
32	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s.d. 31)				
33	JUMLAH PENDAPATAN (7+26+32)				

Pendapatan LRA disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran sesuai klasifikasi dalam BAS.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA

Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 2xx^{x-1} dan 2xx^{x-}

2

(Dalam Rupiah)

No.	Uraian	Anggaran 2xx ^{x-1}	Realisasi 2xx ^{x-1}	(%)	Realisasi 2xx ^{x-2}
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
5	Pend. Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
6	Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx	xx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT-DANA PERIMBANGAN				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xx	xxx
13	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xx	xxx
14	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
15	Jumlah Pend. Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
16					
17	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT-LAINNYA				
18	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xx	xxx
19	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xx	xxx
20	Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat-Lainnya (18 s/d	xxxx	xxxx	xx	xxxx

No.	Uraian	Anggaran 20xx-1	Realisasi 20xx-1	(%)	Realisasi 20xx-2
21	19)				
22	TRANSFER PEMERINTAH DAERAH				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xx	xxx
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
25	Jumlah Transfer Pemerintah Provinsi (23 s/d 24)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
26	Total Pendapatan Transfer (15 + 20 + 25)	xxxx	xxxx	xx	xxxx
27					
28	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
29	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xx	xxx
30	Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx	xx	xxx
31	Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
32	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s/d 31)	xxx	xxx	xx	xxx
33	JUMLAH PENDAPATAN (7 + 26 + 32)	xxxx	xxxx	xx	xxxx

E. PENGUNGKAPAN

Hal-hal yang harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan terkait dengan pendapatan adalah:

1. penjelasan mengenai pendapatan yang pada tahun pelaporan yang bersangkutan terjadi hal-hal yang bersifat khusus;
2. penjelasan mengenai hibah asset tetap;
3. penjelasan jika terdapat realisasi pendapatan-LRA yang tidak dianggarkan dalam APBD;
4. penjelasan sebab-sebab tidak tercapainya target penerimaan pendapatan daerah;
5. informasi lainnya yang dianggap perlu.

BAB III

KEBIJAKAN AKUNTANSI BEBAN DAN BELANJA

A. UMUM

1. Definisi

Dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menyebutnya dengan belanja, sedangkan Laporan Operasional (LO) menyebut dengan beban. LRA disusun dan disajikan dengan menggunakan anggaran berbasis kas, sedangkan LO disajikan dengan prinsip akrual yang disusun untuk melengkapi pelaporan dari siklus akuntansi berbasis akrual (*full accrual accounting cycle*).

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

Sedangkan beban adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

Belanja merupakan semua pengeluaran oleh Bendahara Umum Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.

Ada beberapa perbedaan antara Beban dan Belanja, yaitu:

No	Beban	Belanja
a.	Diukur dan diakui dengan basis akuntansi akrual	Diukur dan diakui dengan basis akuntansi kas
b.	Merupakan unsure pembentuk Laporan Operasional (LO)	Merupakan unsure pembentuk Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
c.	Menggunakan Kode Akun9	Menggunakan Kode Akun5

2. Klasifikasi

Beban dan belanja diklasifikasi menurut:

- a. Klasifikasi ekonomi untuk pemerintah daerah terdiri dari beban pegawai, beban barang, beban bunga, beban subsidi, beban hibah, beban bantuan sosial, beban penyusutan aset tetap/amortisasi, beban transfer, dan beban lain-lain seperti beban tak terduga.
- b. Klasifikasi ekonomi adalah pengelompokan belanja yang didasarkan pada jenis belanja untuk melaksanakan suatu aktivitas. Klasifikasi ekonomi meliputi belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, dan belanja lain-lain. Klasifikasi ekonomi pada pemerintah daerah meliputi belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial dan belanja tak terduga.

- c. Klasifikasi beban dan belanja berdasarkan organisasi adalah klasifikasi berdasarkan unit organisasi pengguna anggaran. Untuk pemerintah daerah, belanja sekretariat DPRD, belanja sekretariat daerah, belanja dinas pemerintah provinsi dan lembaga teknis daerah.

Sedangkan, berdasarkan PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional (LO), beban hanya diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi, yang pada prinsipnya mengelompokkan berdasarkan jenis beban. Berikut adalah klasifikasi beban dalam LO menurut PSAP Nomor 12 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dan kewenangan atas beban tersebut:

Beban	Kewenangan
Beban Operasi-LO	
Beban Pegawai	SKPD
Beban Barang dan Jasa	SKPD
Beban Bunga	PPKD
Beban Subsidi	PPKD
Beban Hibah	PPKD&SKPD
Beban Bantuan Sosial	PPKD
Beban Penyusutan dan Amortisasi	SKPD
Beban Penyisihan Piutang	SKPD
Beban Lain-Lain	SKPD
Beban Transfer	
Beban Transfer Bagi Hasil Pajak Daerah	PPKD
Beban Transfer Bagi Hasil Pendapatan Lainnya	PPKD
Beban Transfer Bantuan Keuangan ke Pemerintah Daerah Lainnya	PPKD
Beban Transfer Bantuan Keuangan ke Desa	PPKD
Beban Transfer Bantuan Keuangan Lainnya	PPKD
Beban Transfer Dana Otonomi Khusus	PPKD
Defisit Non Operasional	PPKD
Beban Luar Biasa	PPKD

Berikut adalah klasifikasi belanja dalam format APBD menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006:

Jenis Belanja	Kewenangan
Belanja Tidak Langsung	
Belanja Pegawai	SKPD
Belanja Bunga	PPKD
Belanja Subsidi	PPKD
Belanja Hibah	PPKD
Belanja Bantuan Sosial	PPKD
Belanja Bagi Hasil Kepada Pemda Lainnya dan Pemerintahan Desa	PPKD
Belanja Bantuan Keuangan kepada Pemda Lainnya/ Pemerintahan Desa	PPKD
Belanja Tidak Terduga	PPKD
Belanja Langsung	
Belanja Pegawai	SKPD
Belanja Barang dan Jasa	SKPD
Belanja Modal	SKPD

Berikut adalah klasifikasi belanja dalam LRA menurut PSAP Nomor 02 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dan kewenangan atas belanja tersebut:

Jenis Belanja	Kewenangan
Belanja Operasi	
Belanja Pegawai	SKPD
Belanja Barang	SKPD
Bunga	PPKD
Subsidi	PPKD
Hibah (Uang, Barang dan Jasa)*	PPKD/SKPD
Bantuan Sosial (Uang dan Barang)*	PPKD/SKPD

Belanja Modal	
Belanja Tanah	SKPD
Belanja Peralatandan Mesin	SKPD
Belanja Gedung dan Bangunan	SKPD
Belanja Jalan, Irigasi, dan Jaringan	SKPD
Belanja Aset tetap lainnya	SKPD
Belanja Aset Lainnya	SKPD
Belanja Tak Terduga	
Belanja Tak Terduga	PPKD

**) Hibah dan bantuan social berupa uang merupakan kewenangan PPKD, sedangkan hibah barang dan jasa serta bantuan social berupa barang merupakan kewenangan SKPD namun dalam pelaporan dilakukan konversi ke dalam belanja hibah dan bantuan sosial.*

B. PENGAKUAN

Beban diakui pada saat:

1. Timbulnya kewajiban

Saat timbulnya kewajiban adalah saat terjadinya peralihan hak dari pihak lain ke pemerintah tanpa diikuti keluarnya kas dari kas umum daerah (LS) atas kas di Bendahara Pengeluaran (UP/GU). Contohnya tagihan rekening telepon dan rekening listrik, atau adanya hutang belanja non modal seperti hutang insentif pajak dan retribusi daerah dan hutang jasa pelayanan.

2. Terjadinya konsumsi aset

Terjadinya konsumsi aset adalah saat pengeluaran kas kepada pihak lain yang tidak didahului timbulnya kewajiban dan/atau konsumsi aset non kas dalam kegiatan operasional pemerintah seperti pemakaian persediaan.

3. Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa

Terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa terjadi pada saat penurunan nilai aset sehubungan dengan penggunaan aset bersangkutan/berlaluanya waktu. Contohnya adalah penyisihan, penyusutan, atau amortisasi.

Belanja diakui pada saat:

1. Terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah berdasarkan SP2D untuk pembayaran dengan mekanisme langsung (LS).
2. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran (uang persediaan) pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban pengeluaran disahkan oleh pengguna anggaran.
3. Dalam hal BLUD, belanja diakui pada saat adanya pengesahan belanja oleh PPKD.

Dalam rangka pencatatan atas pengakuan beban dapat menggunakan dua pendekatan yaitu:

1. Metode pendekatan beban

Dimana setiap pembelian barang dan jasa akan diakui/dicatat sebagai beban jika pembelian barang dan jasa itu dimaksud untuk digunakan atau konsumsi segera mungkin seperti keperluan sehari-hari perkantoran. Dengan pendekatan beban, maka sisa persediaan akhir berdasarkan perhitungan fisik (*stock opname*), diakui sebagai pengurang beban yang bersangkutan.

2. Metode pendekatan aset

Dimana setiap pembelian barang dan jasa akan diakui/dicatat sebagai penambah persediaan jika pembelian barang dan jasa itu dimaksud untuk digunakan dalam satu periode anggaran atau untuk sifatnya berjaga-jaga (*buffer stock*) seperti obat-obatan di rumah sakit dan bahan material/bangunan untuk pemeliharaan pada Dinas PU. Dengan pendekatan aset, maka beban diakui pada saat terjadinya pemakaian persediaan berdasarkan bukti pengeluaran atau pemakaian barang persediaan.

C. PENGUKURAN

Beban diukur dan dicatat sebesar beban yang terjadi selama periode pelaporan baik yang telah dibayar maupun telah menimbulkan kewajiban.

Belanja diukur berdasarkan jumlah pengeluaran kas yang keluar dari Rekening Kas Umum Daerah untuk pembayaran dengan mekanisme langsung (LS) dan atau Rekening Bendahara Pengeluaran untuk pembayaran menggunakan uang persediaan setelah mendapatkan pengesahan dari fungsi perbendaharaan.

D. PENILAIAN

Beban dinilai sebesar akumulasi beban yang terjadi selama satu periode pelaporan dan disajikan pada laporan operasional sesuai dengan klasifikasi ekonomi (*line item*).

Belanja dinilai sebesar nilai tercatat dan disajikan pada laporan realisasi anggaran berdasarkan belanja langsung dan tidak langsung.

PEMERINTAH PROVINSI BALI
LAPORAN OPERASIONAL

Untuk Tahun Yang Berakhir Sampai Dengan 31 Desember 2xx^{x-1} dan 2xx^{x-}
2

(dalam rupiah)

No	Uraian	2xx ^{x-1}	2xx ^{x-2}	Naik (Turun)	%
	KEGIATAN OPERASIONAL				
35	BEBAN				
36	Beban Pegawai				
37	Beban Persediaan				
38	Beban Jasa				
39	Beban Pemeliharaan				
40	Beban Perjalanan Dinas				
41	Beban Bunga				
42	Beban Subsidi				
43	Beban Hibah				
44	Beban Bantuan Sosial				
45	Beban Penyusutan				
46	Beban Amortisasi				
47	Beban Transfer				
48	Beban Lain-lain				
49	JUMLAH BEBAN (36 s.d. 47)				
50	Surplus (Defisit) dari Kegiatan Operasi (33-48)				
51					
52	Surplus (Defisit) dari Kegiatan Non Operasional				
53	Surplus Penjualan Aset Non Lancar				
54	Surplus Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang				
55	Defisit Penjualan Aset Non Lancar				
56	Defisit Penyelesaian Kewajiban Jangka Panjang				

No	Uraian	2xxx-1	2xxx-2	Naik (Turun)	%
57	Surplus (Defisit) dari Kegiatan Non Operasional Lainnya				
58	Jumlah Surplus (Defisit) dari Kegiatan Non Op (53 s.d. 57)				
59	Surplus (Defisit) sebelum Pos Luar Biasa (50 + 58)				
60					
61	Pos Luar Biasa				
62	Pendapatan Luar Biasa				
63	Beban Luar Biasa				
64	Jumlah Pos Luar Biasa (62 + 63)				
65	Surplus (Defisit)-LO (59+64)				

E. PENGUNGKAPAN

Dalam pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan terkait dengan beban dan belanja, harus diungkapkan pula hal-hal sebagai berikut:

1. Beban disajikan dalam Laporan Operasional dan Catatan atas Laporan Keuangan.
2. Dalam laporan operasional, beban dilaporkan sampai dengan jenis beban. Beban disajikan dalam bentuk perbandingan antara jumlah realisasi tahun berjalan dengan realisasi periode sebelumnya.
3. Dalam catatan atas laporan keuangan, beban dilaporkan sampai dengan rincian lebih lanjut dari masing-masing jenis beban.
4. Belanja disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
5. Dalam Laporan Realisasi Anggaran, belanja dilaporkan sampai dengan jenis belanja. Belanja disajikan dalam bentuk perbandingan antara jumlah anggaran dengan realisasi anggaran tahun berjalan dan dengan realisasi anggaran tahun sebelumnya.
6. Dalam catatan atas laporan keuangan, belanja dilaporkan sampai dengan rincian lebih lanjut dari masing-masing jenis belanja, yaitu sesuai dengan klasifikasi yang ditetapkan dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) atau DPPA.

BAB IV

KEBIJAKAN AKUNTANSI TRANSFER

A. UMUM

1. Definisi

- a. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
- b. Transfer masuk adalah penerimaan uang dari entitas pelaporan lain, misalnya penerimaan dana perimbangan dari pemerintah pusat dan dana bagi hasil dari pemerintah provinsi/Kabupaten/Kota.
- c. Transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat dan dana bagi hasil oleh pemerintah daerah serta Bantuan Keuangan.

2. Klasifikasi

Transfer dikategorikan berdasarkan sumbernya terjadinya dan diklasifikasikan antara lain:

- a. Transfer Pemerintah Pusat – Dana Perimbangan.
- b. Transfer Pemerintah Pusat – Lainnya.
- c. Transfer Pemerintah Daerah Lainnya.
- d. Transfer/Bagi hasil ke Desa.
- e. Transfer/Bantuan Keuangan.

Dalam bagan akun standar transfer diklasifikasikan sebagai berikut:

Uraian	LRA	LO
Pendapatan Transfer		
Transfer Pemerintah Pusat-Dana Perimbangan	xxx	xxx
Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx
Dana Alokasi Umum	xxx	xxx
Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx
Transfer Pemerintah Pusat Lainnya	xxx	xxx
Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx

Uraian	LRA	LO
Dana Penyesuaian	xxx	xxx
Transfer Pemerintah Provinsi	xxx	xxx
Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx
Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	xxx	Xxx
Beban Transfer		
Beban Transfer Bagi hasil Pajak		xxx
Beban Transfer Bagi hasil Pendapatan Lainnya		xxx
Beban Transfer Bantuan Keuangan ke Pemerintah lainnya		xxx
Beban Transfer Bantuan Keuangan ke Desa		xxx
Beban Transfer Keuangan Lainnya	xxx	
Transfer/Bagi Hasil ke Kab/Kota atau ke Desa	xxx	
Bagi Hasil Pajak	xxx	
Bagi Hasil Retribusi	xxx	
Bagi Hasil Pendapatan Lainnya	xxx	
Transfer Bantuan Keuangan	xxx	
Bantuan Keuangan ke Pemerintah lainnya	xxx	
Bantuan Keuangan Lainnya	xxx	

B. PENGAKUAN

1. Pendapatan Transfer-LO dan Pendapatan Transfer-LRA diakui pada saat diterimanya transfer di rekening Kas Daerah.
2. Jika sampai akhir tahun anggaran jumlah yang diterima di Kas Daerah lebih kecil dari penetapan transfer dan telah ditetapkan dalam Keputusan Transfer maka kekurangannya diakui sebagai Piutang Transfer dan Pendapatan Transfer-LO.
3. Jika sampai akhir tahun anggaran jumlah yang diterima di Kas Daerah lebih besar dari penetapan transfer masuk maka kelebihanannya diakui sebagai penambah Hutang Kelebihan Transfer dan pengurang Pendapatan Transfer-LO.

4. Beban transfer dan belanja transfer diakui pada saat keluar dari Kas Daerah berdasarkan Keputusan Kepala Daerah atau dokumen lainnya.
5. Jika sampai akhir tahun anggaran jumlah yang ditransfer dari Kas Daerah lebih kecil dari penetapan transfer maka kekurangannya diakui sebagai Hutang Transfer dan Beban Transfer.
6. Jika sampai akhir tahun anggaran jumlah yang ditransfer dari Kas Daerah lebih besar dari penetapan transfer masuk berdasarkan Keputusan Kepala Daerah maka diakui sebagai Piutang Kelebihan Transfer dan pengurang Beban Transfer.

C. PENGUKURAN

1. Pendapatan Transfer-LO dan Pendapatan Transfer-LRA diukur dan dicatat berdasarkan jumlah uang yang diterima di Rekening Kas Umum Daerah ditambah sisa hak tagih kepada pemberi transfer berdasarkan penetapan pemberi transfer untuk Pendapatan Transfer-LO.
2. Beban Transfer atau Belanja Transfer diukur dan dicatat berdasarkan pengeluaran kas yang keluar dari Rekening Kas Umum Daerah ditambah sisa kewajiban kepada penerima transfer berdasarkan penetapan pemberi transfer untuk Beban Transfer.

D. PENILAIAN

Transfer masuk dinilai sebagai berikut:

1. Transfer masuk (pendapatan-LRA) dinilai berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto dengan memperhitungkan penetapannya, dan tidak mencatat jumlah netonya.
2. Transfer masuk dalam bentuk hibah dalam mata uang asing diukur dan dicatat pada tanggal transaksi menggunakan kurs tengah Bank Indonesia.
3. Transfer keluar dinilai sebesar akumulasi transfer keluar yang terjadi selama satu periode pelaporan dan disajikan pada laporan operasional sesuai dengan klasifikasi ekonomi.

E. PENYAJIAN

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN OPERASIONAL

Untuk Tahun Yang Berakhir s.d. 31 Desember 2xx^{x-1} dan 2xx^{x-2}

(dalam rupiah)

No	Uraian	2xx ^{x-} 1	2xx ^{x-} 2	Naikan (Turun)	%
	KEGIATAN OPERASIONAL				

No	Uraian	2xx x- 1	2xx x- 2	Naikan (Turun)	%
1	PENDAPATAN				
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	Transfer Pemerintah Pusat-Dana Perimbangan				
11	Dana Bagi Hasil Pajak				
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam				
13	Dana Alokasi Umum				
14	Dana Alokasi Khusus				
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s.d. 14)				
16					
17	Transfer Pemerintah Pusat-Lainnya				
18	Dana Otonomi Khusus				
19	Dana Penyesuaian				
20	Jumlah Pendapatan Transfer Pem. Pusat- Lainnya (18 s.d. 19)				
21					
22	Transfer Pemerintah Kabupaten/Kota				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak				
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya				
25	Jumlah Transfer Pemerintah Propinsi (23 s.d. 24)				
26	JUMLAH PENDAPATAN TRANSFER (15 + 20 + 25)				
33	JUMLAH PENDAPATAN (7+26+32)				

F. PENGUNGKAPAN

1. Hal hal yang harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan terkait dengan transfer masuk adalah:
 - a. penerimaan transfer masuk tahun berkenaan setelah tanggal berakhirnya tahun anggaran;
 - b. penjelasan mengenai transfer masuk yang pada tahun pelaporan yang bersangkutan terjadi hal-hal yang bersifat khusus;

- c. penjelasan sebab-sebab tidak tercapainya target penerimaan transfer masuk daerah;
 - d. informasi lainnya yang dianggap perlu.
2. Hal-hal yang harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan terkait dengan transfer keluar adalah:
- a. transfer keluar harus dirinci;
 - b. penjelasan atas unsur-unsur transfer keluar yang disajikan dalam laporan keuangan lembar muka;
 - c. penjelasan sebab-sebab tidak terserapnya target realisasi transfer keluar;
 - d. informasi lainnya yang dianggap perlu.
3. Hal-hal yang perlu diungkapkan sehubungan dengan transfer, antara lain:
- a. penerimaan dan pengeluaran transfer tahun berkenaan setelah tanggal berakhirnya tahun anggaran;
 - b. penjelasan sebab-sebab tidak terealisasinya target transfer masuk dan transfer keluar;
 - c. informasi lainnya yang dianggap perlu.

BAB V

KEBIJAKAN AKUNTANSI PEMBIAYAAN

A. UMUM

1. Definisi

Pembiayaan (*financing*) adalah seluruh transaksi keuangan pemerintah, baik penerimaan maupun pengeluaran, yang perlu dibayar atau akan diterima kembali, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit dan atau memanfaatkan surplus anggaran.

Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman, dan hasil divestasi. Sementara, pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

2. Klasifikasi

Pembiayaan diklasifikasi kedalam 2 (dua) bagian, yaitu penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan. Pos-pos pembiayaan menurut PSAP Berbasis AkruaI Nomor 02, dapat dijelaskan sebagai berikut:

a. Penerimaan Pembiayaan

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

b. Pengeluaran Pembiayaan

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

B. PENGAKUAN

1. Penerimaan pembiayaan diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah.
2. Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Daerah.

C. PENGUKURAN

Pengukuran pembiayaan menggunakan mata uang rupiah berdasarkan nilai sekarang kas yang diterima atau yang akan diterima oleh nilai sekarang kas yang dikeluarkan atau yang akan dikeluarkan.

Pembiayaan yang diukur dengan mata uang asing dikonversi ke mata uang rupiah berdasarkan nilai tukar (kurs tegen Bank Indonesia) pada tanggal transaksi pembiayaan.

D. PENYAJIAN DI LAPORAN KEUANGAN

Penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan pemerintah daerah disajikan dalam laporan realisasi anggaran. Berikut adalah contoh penyajian penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH

Untuk Tahun Yang Berakhir s.d. 31 Desember 2xx^{x-1} dan 2xx^{x-1}

(Dalam Rupiah)

Uraian	Anggaran	Realisasi	%	Realisasi
	n	i		i
	2xx ^{x-1}	2xx ^{x-1}		2xx ^{x-2}
PEMBIAYAAN				
PENERIMAAN PEMBIAYAAN				
Penggunaan SiLPA	xxx	xxx	xx	xxx
Pencairan Dana Cadangan	xxx	xxx	xx	xxx
Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xx	xxx
Pinjaman Dalam Negeri-Pemerintah Pusat	xxx	xxx	xx	xxx
Pinjaman Dalam Negeri-Pemerintah Daerah Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
Pinjaman Dalam Negeri-Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
Pinjaman Dalam Negeri-Lembaga Keuangan Bukan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
Pinjaman Dalam Negeri-Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
Pinjaman Dalam Negeri-Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya				
Jumlah Penerimaan Pembiayaan	xxxx	xxxx	xx	Xxxx

Uraian	Anggaran	Realisasi	%	Realisasi
	20xx-1	20xx-1		20xx-2
PENGELUARAN PEMBIAYAAN				
Pembentukan Dana Cadangan				
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Pemerintah Pusat	xxx	xxx	xx	xxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Pemda Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
Pembay. Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lembaga Keuangan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
Pembay. Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lembaga Keu. Bukan Bank	xxx	xxx	xx	xxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Obligasi	xxx	xxx	xx	xxx
Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri-Lainnya	xxx	xxx	xx	xxx
Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	xxx	xx	xxx
Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxx	xxx	xx	xxx
Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah				
Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya				
Jumlah Pengeluaran	xxxx	xxxx	xx	Xxxx
PEMBIAYAAN NETO	xxxx	xxxx	xx	Xxxx
Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran	xxxx	xxxx	xx	Xxxx

E. PENGUNGKAPAN

Dalam pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan terkait dengan pembiayaan, harus diungkapkan pula hal-hal sebagai berikut :

1. penerimaan dan pengeluaran pembiayaan tahun berkenaan setelah tanggal berakhirnya tahun anggaran;
2. penjelasan landasan hukum berkenaan dengan penerimaan/pemberian pinjaman, pembentukan/pencairan dana cadangan, penjualan aset daerah yang dipisahkan, penyertaan modal Pemerintah Daerah;
3. informasi lainnya yang dianggap perlu.

BAB VI

KEBIJAKAN AKUNTANSI KAS DAN SETARA KAS

A. UMUM

1. Definisi

Kas sebagai uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintah daerah yang sangat likuid yang siap dijabarkan/dicairkan menjadi kas serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan. Kas juga meliputi seluruh Uang Yang Harus Dipertanggungjawabkan (UYHD) yang wajib dipertanggungjawabkan dan dilaporkan dalam neraca. Saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat ditarik atau digunakan untuk melakukan pembayaran.

Dalam pengertian kas ini juga termasuk setara kas. PSAP Nomor 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan paragraf 8, mendefinisikan setara kas sebagai investasi jangka pendek yang sangat likuid yang siap dijabarkan menjadi kas serta bebas dari risiko perubahan nilai yang signifikan. Setara kas pada pemerintah daerah ditujukan untuk memenuhi kebutuhan kas jangka pendek atau untuk tujuan lainnya. Untuk memenuhi persyaratan setara kas, investasi jangka pendek harus segera dapat diubah menjadi kas dalam jumlah yang dapat diketahui tanpa ada risiko perubahan nilai yang signifikan. Oleh karena itu, suatu investasi disebut setara kas kalau investasi dimaksud mempunyai masa jatuh tempo kurang dari 3 (tiga) bulan dari tanggal perolehannya.

2. Klasifikasi

Kas dan setara kas pada pemerintah daerah mencakup kas yang dikuasai, dikelola dan dibawah tanggung jawab bendahara umum daerah (BUD) dan kas yang dikuasai, dikelola dan di bawah tanggung jawab selain bendahara umum daerah, misalnya bendahara pengeluaran. Kas dan setara kas yang dikuasai dan dibawah tanggung jawab bendahara umum daerah terdiri dari:

- a. saldo rekening kas daerah, yaitu saldo rekening-rekening pada bank yang ditentukan oleh kepala daerah untuk menampung penerimaan dan pengeluaran.
- b. setara kas, antara lain berupa surat utang negara (SUN)/obligasi dan deposito kurang dari 3 bulan, yang dikelola oleh bendahara umum daerah.

Kelompok	Jenis	Rincian
Kas	Kas di Kas Daerah	Kas di Kas Daerah
		Potong-potong Pajak dan Lainnya
		Kas Transitoris
		Kas Lainnya

Kelompok	Jenis	Rincian
	Kas di Bendahara Penerimaan	Pendapatan Yang Belum Disetor
		Uang Titipan
	Kas di Bendahara Pengeluaran	Sisa Pengisian Kas UP/GU/TU
		Pajak di SKPD yang Belum Disetor
		Uang Titipan
	Saldo Kas Lainnya*)	Penerimaan tertentu lainnya yang diterima sehubungan penyelenggaraan pemerintahan seperti dana hibah
	Kas di BLUD	Kas Tunai BLUD
		Kas di Bank BLUD
		Pajak yang Belum Disetor BLUD
		Uang Muka Pasien RSUD/BLUD
		Uang Titipan BLUD
Setara Kas	Deposito (kurang dari 3 bulan)	Deposito (kurang dari 3 bulan)
	Surat Utang Negara /Obligasi (kurang dari 3 bulan)	Surat Utang Negara /Obligasi (kurang dari 3 bulan)

*) Saldo Kas Lainnya yang diterima karena penyelenggaraan pemerintahan. Selain pengaturan tersebut diatas, pada praktiknya terdapat penerimaan tertentu lainnya yang diterima karena penyelenggaraan pemerintahan. Contohnya adalah penerimaan hibah langsung dari donor oleh kementerian negara/lembaga dengan tujuan seperti yang ditetapkan oleh donor, penerimaan dana BOS oleh sekolah negeri milik pemerintah provinsi sebagai hibah dari pemerintah provinsi. Pembukaan rekening bank tersebut harus mempunyai dasar hukum dan rekening tersebut wajib dilaporkan kepada BUD. Saldo kas akibat penerimaan pada rekening bank tersebut dilaporkan di neraca SKPD sebagai Kas Lainnya.

B. PENGUKURAN

Kas dicatat sebesar nilai nominal. Nilai nominal artinya disajikan sebesar nilai rupiahnya. Apabila terdapat kas dalam bentuk valuta asing, dikonversi menjadi rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

C. PENYAJIAN

Saldo kas dan setara kas harus disajikan dalam Neraca dan Laporan Arus Kas.

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

PEMERINTAH PROVINSI BALI

NERACA

PER 31 DESEMBER 2^{xxx-1} dan 2^{xxx-2}

(dalam rupiah)

Uraian	2 ^{xxx-1}	2 ^{xxx-2}
ASET LANCAR		
Kas di Kas Daerah	xxx	Xxx
Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	Xxx
Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	Xxx
Kas Lainnya	xxx	Xxx
Kas di BLUD	xxx	Xxx
Investasi Jangka Pendek	xxx	Xxx
Jumlah Aset Lancar	xxx	Xxx

D. PENGUNGKAPAN

Pengungkapan kas dan setara kas dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) sekurang-kurangnya mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

1. Rincian kas dan setara kas;
2. Kebijakan manajemen setara kas; dan
3. Informasi lainnya yang dianggap penting.

BAB VII

KEBIJAKAN AKUNTANSI PIUTANG

A. UMUM

1. Definisi

Piutang salah satu aset yang cukup penting bagi pemerintah daerah, baik dari sudut pandang potensi kemanfaatannya maupun dari sudut pandang akuntabilitasnya. Semua standar akuntansi menempatkan piutang sebagai aset yang penting dan memiliki karakteristik tersendiri baik dalam pengakuan, pengukuran maupun pengungkapannya.

Piutang adalah hak pemerintah untuk menerima pembayaran dari entitas lain termasuk wajib pajak/bayar atas kegiatan yang dilaksanakan oleh pemerintah. Hal ini senada dengan berbagai teori yang mengungkapkan bahwa piutang adalah manfaat masa depan yang diakui pada saat ini.

Penyisihan piutang tak tertagih adalah taksiran nilai piutang yang kemungkinan tidak dapat diterima pembayarannya dimasa akan datang dari seseorang dan/atau korporasi dan/atau entitas lain. Nilai penyisihan piutang tak tertagih tidak bersifat akumulatif tetapi diterapkan setiap akhir periode anggaran sesuai perkembangan kualitas piutang.

Penilaian kualitas piutang untuk penyisihan piutang tak tertagih dihitung berdasarkan kualitas umur piutang, jenis/karakteristik piutang, dan diterapkan dengan melakukan modifikasi tertentu tergantung kondisi dari debitornya. Mekanisme perhitungan dan penyisihan saldo piutang yang mungkin tidak dapat ditagih, merupakan upaya untuk menilai kualitas piutang.

2. Klasifikasi

Piutang dilihat dari sisi peristiwa yang menyebabkan timbulnya piutang dibagi atas:

a. Pungutan

Piutang yang timbul dari peristiwa pungutan, terdiri atas:

- a. Piutang Pajak Daerah;
- b. Piutang Retribusi Daerah ;
- c. Piutang Pendapatan Asli Daerah Lainnya.

b. Perikatan

Piutang yang timbul dari peristiwa perikatan, terdiri atas:

- 1) Pemberian Pinjaman;
- 2) Penjualan;
- 3) Kemitraan;

4) Pemberian fasilitas.

c. Transfer antar Pemerintahan

Piutang yang timbul dari peristiwa transfer antar pemerintahan, terdiri atas:

- 1) Piutang Dana Bagi Hasil;
- 2) Piutang Dana Alokasi Umum;
- 3) Piutang Dana Alokasi Khusus;
- 4) Piutang Dana Otonomi Khusus;
- 5) Piutang Transfer Lainnya;
- 6) Piutang Bagi Hasil;
- 7) Piutang Transfer Antar Daerah;
- 8) Piutang Kelebihan Transfer.

d. Tuntutan Ganti Kerugian Daerah

Piutang yang timbul dari peristiwa tuntutan ganti kerugian daerah, terdiri atas:

- 1) Piutang yang timbul akibat Tuntutan Ganti Kerugian Daerah terhadap Pegawai Negeri Bukan Bendahara;
- 2) Piutang yang timbul akibat Tuntutan Ganti Kerugian Daerah terhadap Bendahara.

Piutang antara lain diklasifikasikan sebagai berikut:

Jenis	Rincian
Piutang Pendapatan	Piutang Pajak Daerah
	Piutang Retribusi Daerah
	Piutang Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan
	Piutang Lain-lain PAD yang Sah
	Piutang Transfer Pemerintah Pusat
	Piutang Transfer Pemerintah Lainnya
	Piutang Transfer Pemerintah Daerah Lainnya
	Piutang Pendapatan Lainnya
Piutang Lainnya	Bagian Lancar Tagihan Jangka Panjang
	Bagian Lancar Tagihan Pinjaman Jk Panjang pada

	Entitas Lainnya
	Uang Muka

B. PENGAKUAN

Piutang diakui saat timbul klaim/hak untuk menagih uang atau manfaat ekonomi lainnya kepada entitas lain.

Piutang dapat diakui ketika:

1. diterbitkan surat ketetapan/dokumen yang sah; atau
2. telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan; atau
3. belum dilunasi sampai dengan akhir periode pelaporan.

Peristiwa-peristiwa yang menimbulkan hak tagih, yaitu peristiwa yang timbul dari pemberian pinjaman, penjualan, kemitraan, dan pemberian fasilitas/jasa, diakui sebagai piutang dan dicatat sebagai aset di neraca, apabila memenuhi kriteria:

1. harus didukung dengan naskah perjanjian yang menyatakan hak dan kewajiban secara jelas;
2. jumlah piutang dapat diukur;
3. telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan; dan
4. belum dilunasi sampai dengan akhir periode pelaporan.

Piutang Dana Bagi Hasil (DBH) Pajak dan Sumber Daya Alam dihitung berdasarkan realisasi penerimaan pajak dan penerimaan hasil sumber daya alam yang menjadi hak daerah yang belum ditransfer. Nilai definitif jumlah yang menjadi hak daerah pada umumnya ditetapkan menjelang berakhirnya suatu tahun anggaran. Apabila alokasi definitif menurut Surat Keputusan Menteri Keuangan telah ditetapkan, tetapi masih ada hak daerah yang belum dibayarkan sampai dengan akhir tahun anggaran, maka jumlah tersebut dicatat sebagai piutang DBH oleh pemerintah daerah yang bersangkutan.

Piutang Dana Alokasi Umum (DAU) diakui apabila akhir tahun anggaran masih ada jumlah yang belum ditransfer, yaitu merupakan perbedaan antara total alokasi DAU menurut Peraturan Presiden dengan realisasi pembayarannya dalam satu tahun anggaran. Perbedaan tersebut dapat dicatat sebagai hak tagih atau piutang oleh Pemerintah Daerah yang bersangkutan, apabila Pemerintah Pusat mengakuinya serta menerbitkan suatu dokumen yang sah untuk itu.

Piutang Dana Alokasi Khusus (DAK) diakui pada saat Pemerintah Daerah telah mengirim klaim pembayaran yang telah diverifikasi oleh Pemerintah Pusat dan telah ditetapkan jumlah definitifnya, tetapi Pemerintah Pusat belum melakukan pembayaran. Jumlah piutang yang diakui oleh Pemerintah Daerah adalah sebesar jumlah klaim yang belum ditransfer oleh Pemerintah Pusat.

Piutang Dana Otonomi Khusus (Otsus) atau hak untuk menagih diakui pada saat pemerintah daerah telah mengirim klaim pembayaran kepada Pemerintah Pusat yang belum melakukan pembayaran.

Piutang transfer lainnya diakui apabila:

- a. dalam hal penyaluran tidak memerlukan persyaratan, apabila sampai dengan akhir tahun Pemerintah Pusat belum menyalurkan seluruh pembayarannya, sisa yang belum ditransfer akan menjadi hak tagih atau piutang bagi daerah penerima;
- b. dalam hal pencairan dana diperlukan persyaratan, misalnya tingkat penyelesaian pekerjaan tertentu, maka timbulnya hak tagih pada saat persyaratan sudah dipenuhi, tetapi belum dilaksanakan pembayarannya oleh Pemerintah Pusat.

Piutang Bagi Hasil dari provinsi dihitung berdasarkan hasil realisasi pajak dan hasil sumber daya alam yang menjadi bagian daerah yang belum dibayar. Nilai definitif jumlah yang menjadi bagian pemerintah daerah pada umumnya ditetapkan menjelang berakhirnya tahun anggaran. Secara normal tidak terjadi piutang apabila seluruh hak bagi hasil telah ditransfer. Apabila alokasi definitif telah ditetapkan dengan Surat Keputusan Pemerintah Pusat atau Pemerintah Provinsi, tetapi masih ada hak daerah yang belum dibayar sampai dengan akhir tahun anggaran, maka jumlah yang belum dibayar tersebut dicatat sebagai hak untuk menagih (piutang) bagi pemda yang bersangkutan.

Transfer antar daerah dapat terjadi jika terdapat perjanjian antar daerah atau peraturan/ketentuan yang mengakibatkan adanya transfer antar daerah. Piutang transfer antar daerah dihitung berdasarkan hasil realisasi pendapatan yang bersangkutan yang menjadi hak/bagian daerah penerima yang belum dibayar. Apabila jumlah/nilai definitif menurut Surat Keputusan Kepala Daerah yang menjadi hak daerah penerima belum dibayar sampai dengan akhir periode laporan, maka jumlah yang belum dibayar tersebut dapat diakui sebagai hak tagih bagi pemerintah daerah penerima yang bersangkutan.

Piutang kelebihan transfer terjadi apabila dalam suatu tahun anggaran ada kelebihan transfer. Apabila suatu entitas mengalami kelebihan transfer, maka entitas tersebut wajib mengembalikan kelebihan transfer yang telah diterimanya.

Sesuai dengan arah transfer, pihak yang mentransfer mempunyai kewenangan untuk memaksakan dalam menagih kelebihan transfer. Jika tidak/belum dibayar, pihak yang mentransfer dapat memperhitungkan kelebihan dimaksud dengan hak transfer periode berikutnya.

Peristiwa yang menimbulkan hak tagih berkaitan dengan TP/TGR, harus didukung dengan bukti SK Pembebanan/SKP2K/SKTJM/Dokumen yang dipersamakan, yang menunjukkan bahwa penyelesaian atas TP/TGR dilakukan dengan cara damai (di luar pengadilan). SK Pembebanan/SKP2K/SKTJM/Dokumen yang dipersamakan merupakan surat keterangan tentang pengakuan bahwa kerugian tersebut menjadi tanggung jawab seseorang dan bersedia mengganti kerugian tersebut. Apabila penyelesaian TP/TGR tersebut dilaksanakan melalui jalur pengadilan, pengakuan piutang baru dilakukan setelah ada surat ketetapan yang telah diterbitkan oleh instansi yang berwenang.

C. PENGUKURAN

Pengukuran piutang pendapatan adalah sebagai berikut:

1. disajikan sebesar nilai yang belum dilunasi sampai dengan tanggal pelaporan dari setiap tagihan yang ditetapkan berdasarkan surat ketetapan kurang bayar yang diterbitkan; atau
2. disajikan sebesar nilai yang belum dilunasi sampai dengan tanggal pelaporan dari setiap tagihan yang telah ditetapkan terutang oleh Pengadilan Pajak untuk Wajib Pajak (WP) yang mengajukan banding; atau
3. disajikan sebesar nilai yang belum dilunasi sampai dengan tanggal pelaporan dari setiap tagihan yang masih proses banding atas keberatan dan belum ditetapkan oleh majelis tuntutan ganti rugi.

Piutang pendapatan diakui setelah diterbitkan surat tagihan dan dicatat sebesar nilai nominal yang tercantum dalam tagihan. Secara umum unsur utama piutang karena ketentuan perundang-undangan ini adalah potensi pendapatan. Artinya piutang ini terjadi karena pendapatan yang belum disetor ke kas daerah oleh wajib setor. Oleh karena setiap tagihan oleh pemerintah wajib ada keputusan, maka jumlah piutang yang menjadi hak pemerintah daerah sebesar nilai yang tercantum dalam keputusan atas penagihan yang bersangkutan.

Pengukuran atas peristiwa-peristiwa yang menimbulkan piutang yang berasal dari perikatan, adalah sebagai berikut:

1. Pemberian pinjaman

Piutang pemberian pinjaman dinilai dengan jumlah yang dikeluarkan dari kas daerah dan/atau apabila berupa barang/jasa harus dinilai dengan nilai wajar pada tanggal pelaporan atas barang/jasa tersebut.

Apabila dalam naskah perjanjian pinjaman diatur mengenai kewajiban bunga, denda, *commitment fee* dan atau biaya-biaya pinjaman lainnya, maka pada akhir periode pelaporan harus diakui adanya bunga, denda, *commitment fee* dan/atau biaya lainnya pada periode berjalan yang terutang (belum dibayar) pada akhir periode pelaporan.

2. Penjualan

Piutang dari penjualan diakui sebesar nilai sesuai naskah perjanjian penjualan yang terutang (belum dibayar) pada akhir periode pelaporan. Apabila dalam perjanjian dipersyaratkan adanya potongan pembayaran, maka nilai piutang harus dicatat sebesar nilai bersihnya.

3. Kemitraan

Piutang yang timbul diakui berdasarkan ketentuan-ketentuan yang dipersyaratkan dalam naskah perjanjian kemitraan.

4. Pemberian fasilitas/jasa

Piutang yang timbul diakui berdasarkan fasilitas atau jasa yang telah diberikan oleh pemerintah pada akhir periode pelaporan, dikurangi dengan pembayaran atau uang muka yang telah diterima.

Pengukuran piutang transfer adalah sebagai berikut:

1. Dana Bagi Hasil disajikan sebesar nilai yang belum diterima sampai dengan tanggal pelaporan dari setiap tagihan yang ditetapkan berdasarkan ketentuan transfer yang berlaku;
2. Dana Alokasi Umum sebesar jumlah yang belum diterima, dalam hal terdapat kekurangan transfer DAU dari Pemerintah Pusat ke Pemerintah Daerah;
3. Dana Alokasi Khusus, disajikan sebesar klaim yang telah diverifikasi dan disetujui oleh Pemerintah Pusat.

Pengukuran piutang ganti rugi berdasarkan pengakuan yang dikemukakan di atas, dilakukan sebagai berikut:

1. Disajikan sebagai aset lancar sebesar nilai yang jatuh tempo dalam tahun berjalan dan yang akan ditagih dalam 12 (dua belas) bulan ke depan berdasarkan surat ketentuan penyelesaian yang telah ditetapkan;
2. Disajikan sebagai aset lainnya terhadap nilai yang akan dilunasi di atas 12 bulan berikutnya.

Pengukuran berikutnya (*Subsequent Measurement*) Terhadap Pengakuan Awal

Piutang disajikan berdasarkan nilai nominal tagihan yang belum dilunasi tersebut dikurangi penyisihan kerugian piutang tidak tertagih. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penghapusan piutang maka masing-masing jenis piutang disajikan setelah dikurangi piutang yang dihapuskan.

Pemberhentian Pengakuan

Pemberhentian pengakuan piutang selain pelunasan juga dikenal dengan dua cara yaitu: penghapusbukuan (*write down*) dan penghapustagihan (*write-off*). Hapus tagih yang berkaitan dengan hapus buku dan perdata yang berkaitan dengan akuntansi untuk piutang, merupakan dua hal yang harus diperlakukan secara terpisah.

Penghapusbukuan piutang adalah kebijakan intern manajemen, merupakan proses dan keputusan akuntansi untuk pengalihan pencatatan dari *intrakomptabel* menjadi *ekstrakomptabel* agar nilai piutang dapat dipertahankan sesuai dengan *net realizable value*-nya. Tujuan hapus buku adalah menampilkan aset yang lebih realistis dan ekuitas yang lebih tepat. Penghapusbukuan piutang tidak secara otomatis menghapus kegiatan penagihan piutang.

Penerimaan Tunai atas Piutang yang Telah Dihapusbukukan

Suatu piutang yang telah dihapusbukukan, ada kemungkinan diterima pembayarannya, karena timbulnya kesadaran dan rasa tanggung jawab yang berutang. Terhadap kejadian adanya piutang yang telah dihapusbukukan, ternyata di kemudian hari diterima pembayaran/pelunasannya maka penerimaan tersebut dicatat sebagai penerimaan kas pada periode yang bersangkutan dengan lawan perkiraan Lain-lain Pendapatan Asli Daerah-LO dan Lain-lain Pendapatan Asli Daerah-LRA tergantung dari jenis piutang.

D. PENILAIAN

Piutang disajikan sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan (*net realizable value*).

Nilai bersih yang dapat direalisasikan adalah selisih antara nilai nominal piutang dengan penyisihan piutang.

Penggolongan kualitas piutang merupakan salah satu dasar untuk menentukan besaran tarif penyisihan piutang. Penilaian kualitas piutang dilakukan dengan mempertimbangkan jatuh tempo/umur piutang dan perkembangan upaya penagihan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Kualitas piutang didasarkan pada kondisi piutang pada tanggal pelaporan.

Dasar yang digunakan untuk menghitung penyisihan piutang adalah kualitas piutang. Kualitas piutang dikelompokkan menjadi 4 (empat) dengan klasifikasi sebagai berikut:

1. Kualitas Piutang Lancar;
2. Kualitas Piutang Kurang Lancar;
3. Kualitas Piutang Diragukan;
4. Kualitas Piutang Macet.

Penggolongan Kualitas Piutang Pajak dapat dipilah berdasarkan cara pemungut pajak yang terdiri dari:

1. Pajak Dibayar Sendiri oleh Wajib Pajak (*self assessment*); dan
2. Pajak Ditetapkan oleh Kepala Daerah (*official assessment*).

Penggolongan Kualitas Piutang Pajak yang pemungutannya Dibayar Sendiri oleh Wajib Pajak (*self assessment*) dilakukan dengan ketentuan:

1. Kualitas lancar, dengan kriteria:
 - a. Umur piutang kurang dari 1 tahun; dan/atau
 - b. Wajib Pajak menyetujui hasil pemeriksaan; dan/atau
 - c. Wajib Pajak kooperatif; dan/atau
 - d. Wajib Pajak likuid; dan/atau
 - e. Wajib Pajak tidak mengajukan keberatan/banding.
2. Kualitas Kurang Lancar, dengan kriteria:
 - a. Umur piutang 1 sampai dengan 2 tahun; dan/atau
 - b. Wajib Pajak kurang kooperatif dalam pemeriksaan; dan/atau
 - c. Wajib Pajak menyetujui sebagian hasil pemeriksaan; dan/atau
 - d. Wajib Pajak mengajukan keberatan/banding.
3. Kualitas Diragukan, dengan kriteria:
 - a. Umur piutang di atas 2 tahun sampai dengan 5 tahun; dan/atau

- b. Wajib Pajak tidak kooperatif; dan/atau
- c. Wajib Pajak tidak menyetujui seluruh hasil pemeriksaan; dan/atau
- d. Wajib Pajak mengalami kesulitan likuiditas.

4. Kualitas Macet, dengan kriteria:

- a. Umur piutang diatas 5 tahun; dan/atau
- b. Wajib Pajak tidak ditemukan; dan/atau
- c. Wajib Pajak bangkrut/meninggal dunia; dan/atau
- d. Wajib Pajak mengalami musibah (*force majeure*).

Penggolongan kualitas piutang pajak yang pemungutannya ditetapkan oleh Kepala Daerah (*official assessment*) dilakukan dengan ketentuan:

1. Kualitas Lancar, dengan kriteria:

- a. Umur piutang kurang dari 1 tahun; dan/atau
- b. Wajib Pajak kooperatif; dan/atau
- c. Wajib Pajak likuid; dan/atau
- d. Wajib Pajak tidak mengajukan keberatan/banding.

2. Kualitas Kurang Lancar, dengan kriteria:

- a. Umur piutang 1 sampai dengan 2 tahun; dan/atau
- b. Wajib Pajak kurang kooperatif; dan/atau
- c. Wajib Pajak mengajukan keberatan/banding.

3. Kualitas Diragukan, dengan kriteria:

- a. Umur piutang di atas 2 tahun sampai dengan 5 tahun; dan/atau
- b. Wajib Pajak tidak kooperatif; dan/atau
- c. Wajib Pajak mengalami kesulitan likuiditas.

4. Kualitas Macet, dengan kriteria:

- a. Umur piutang diatas 5 tahun; dan/atau
- b. Wajib Pajak tidak ditemukan; dan/atau
- c. Wajib Pajak bangkrut/meninggal dunia; dan/atau
- d. Wajib Pajak mengalami musibah (*force majeure*).

Penggolongan kualitas piutang untuk objek retribusi, dapat dipilah berdasarkan karakteristik sebagai berikut:

1. Kualitas Lancar, jika umur piutang sampai dengan 1 bulan;
2. Kualitas Kurang Lancar, jika umur piutang di atas 1 sampai dengan 3 bulan;

3. Kualitas Diragukan, jika umur piutang di atas 3 sampai dengan 12 bulan;
4. Kualitas Macet, jika umur piutang lebih dari 12 bulan.

Penggolongan kualitas piutang lain-lain PAD termasuk piutang BLUD, dilakukan dengan ketentuan:

1. Kualitas Lancar, apabila belum dilakukan pelunasan sampai dengan tanggal jatuh tempo yang ditetapkan;
2. Kualitas Kurang Lancar, apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Pertama tidak dilakukan pelunasan;
3. Kualitas Diragukan, apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Kedua tidak dilakukan pelunasan; dan
4. Kualitas Macet, apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Ketiga tidak dilakukan pelunasan.

Besarnya penyisihan piutang tidak tertagih pada setiap akhir tahun ditentukan sebagai berikut:

No.	Kualitas Piutang	Taksiran Piutang Tak Tertagih
1.	Lancar	0,5 %
2.	Kurang Lancar	10 %
3.	Diragukan	50 %
4.	Macet	100 %

Penyisihan Piutang, ditetapkan sebesar:

1. Kualitas Lancar sebesar 0,5%;
2. Kualitas Kurang Lancar sebesar 10% (sepuluh perseratus) dari piutang kualitas kurang lancar setelah dikurangi dengan nilai agunan atau nilai barang sitaan (jika ada);
3. Kualitas Diragukan sebesar 50% (lima puluh perseratus) dari piutang dengan kualitas diragukan setelah dikurangi dengan nilai agunan atau nilai barang sitaan (jika ada); dan
4. Kualitas Macet 100% (seratus perseratus) dari piutang dengan kualitas macet setelah dikurangi dengan nilai agunan atau nilai barang sitaan (jika ada).

Penyisihan dilakukan setiap bulan tetapi pada akhir tahun baru dibebankan. Pencatatan transaksi penyisihan Piutang dilakukan pada akhir periode pelaporan, apabila masih terdapat saldo piutang, maka dihitung nilai penyisihan piutang tidak tertagih sesuai dengan kualitas piutangnya.

Pada tanggal pelaporan berikutnya pemerintah daerah melakukan evaluasi terhadap perkembangan kualitas piutang yang dimilikinya. Apabila kualitas piutang masih sama, maka tidak perlu dilakukan jurnal penyesuaian cukup diungkapkan di dalam CaLK. Apabila kualitas piutang menurun, maka dilakukan penambahan terhadap nilai penyisihan piutang tidak tertagih sebesar selisih antara angka yang seharusnya disajikan dalam neraca dengan saldo awal. Sebaliknya, apabila kualitas piutang meningkat misalnya akibat restrukturisasi, maka dilakukan pengurangan terhadap nilai penyisihan piutang tidak tertagih sebesar selisih antara angka yang seharusnya disajikan dalam neraca dengan saldo awal.

E. PENYAJIAN

Piutang disajikan sebagai bagian dari Aset Lancar. Berikut adalah contoh penyajian piutang dalam Neraca Pemerintah Daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

NERACA

Per 31 Desember 20X^{x-1} dan 20X^{x-2}

(Dalam Rupiah)

No	Uraian	20X ^{x-1}	20X ^{x-2}
1	Aset		
2	Aset Lancar		
3	Kas di Kas Daerah		
4	Kas di Bendahara Pengeluaran		
5	Kas di Bendahara Penerimaan		
6	Kas di BLUD		
7	Kas Lainnya		
8	Investasi Jangka Pendek		
9	Piutang Pajak		
10	Piutang Retribusi		
11	Piutang Hasil Pengelolaan KDYD		
12	Piutang Lain-lain PAD yang Sah		
13	Piutang Pendapatan Lainnya		

14	Bagian Lancar Piutang Jangka Panjang		
15	Piutang Lain-lain		
16	Penyisihan Piutang		
17	Beban Dibayar Dimuka		
18	Persediaan		
19	Jumlah Aset Lancar		

F. PENGUNGKAPAN

Piutang disajikan dan diungkapkan secara memadai. Informasi mengenai akun piutang diungkapkan secara cukup dalam Catatan Atas Laporan Keuangan. Informasi dimaksud dapat berupa:

1. rincian jenis-jenis, saldo menurut umur untuk mengetahui tingkat kolektibilitasnya;
2. penjelasan atas penyelesaian piutang;
3. jaminan atau sita jaminan jika ada.
4. Khusus untuk tuntutan ganti rugi/tuntutan perbendaharaan juga harus diungkapkan piutang yang masih dalam proses penyelesaian, baik melalui cara damai maupun pengadilan.

Penghapusbukuan piutang harus diungkapkan secara cukup dalam Catatan atas Laporan Keuangan agar lebih informatif. Informasi yang perlu diungkapkan misalnya jenis piutang, jumlah debitur, nilai piutang, nomor dan tanggal keputusan penghapusan piutang, dasar pertimbangan penghapusbukuan dan penjelasan lainnya yang dianggap perlu.

BAB VIII

KEBIJAKAN AKUNTANSI PERSEDIAAN

A. UMUM

1. Definisi

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

2. Klasifikasi

Persediaan merupakan aset yang berupa:

- a. Barang atau perlengkapan (*supplies*) yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah daerah, misalnya barang pakai habis seperti alat tulis kantor, barang tak habis pakai seperti komponen peralatan dan pipa, dan barang bekas pakai seperti komponen bekas.
- b. Bahan atau perlengkapan (*supplies*) yang akan digunakan dalam proses produksi, misalnya bahan baku pembuatan alat-alat pertanian, bahan baku pembuatan benih.
- c. Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, misalnya adalah alat-alat pertanian setengah jadi, benih yang belum cukup umur.
- d. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan, misalnya adalah obat, bahan pakai habis, hewan dan bibit tanaman, untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat.

Persediaan dalam kondisi rusak, usang, hilang, atau kadaluarsa (*expired*) tidak dilaporkan dalam neraca, akan tetapi diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

B. PENGAKUAN

1. Pengakuan Persediaan

Persediaan diakui

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

2. Pengakuan Beban Persediaan

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

Dalam pendekatan aset, pengakuan beban persediaan diakui ketika persediaan telah dipakai atau dikonsumsi. Pendekatan aset digunakan untuk persediaan-persediaan yang maksud penggunaannya untuk selama satu periode akuntansi, atau untuk maksud berjaga-jaga (*buffer stock*). Contohnya antara lain adalah persediaan obat di rumah sakit, persediaan bahan bangunan di Dinas PU.

Dalam pendekatan beban, setiap pembelian persediaan akan langsung dicatat sebagai beban persediaan. Pendekatan beban digunakan untuk persediaan-persediaan yang maksud penggunaannya untuk waktu yang segera/tidak dimaksudkan untuk sepanjang satu periode.

3. Selisih Persediaan

Sering kali terjadi selisih persediaan antara catatan persediaan menurut bendahara barang/pengurus barang atau catatan persediaan menurut fungsi akuntansi dengan hasil *stock opname*. Selisih persediaan dapat disebabkan karena persediaan hilang, usang, kadaluarsa, rusak, atau kesalahan pencatatan.

Selisih persediaan dipertimbangkan sebagai suatu jumlah yang normal jika nilai selisih paling tinggi sebesar 25% dari nilai persediaan menurut catatan atau laporan persediaan akhir periode pelaporan, dan terhadap selisih kurang persediaan ini diperlakukan sebagai beban lain-lain dalam laporan operasional, dan sebaliknya jika terdapat selisih lebih diakui sebagai lain-lain PAD yang sah-LO.

Selisih persediaan dipertimbangkan sebagai suatu jumlah yang abnormal jika nilai selisih di atas 25% dari nilai persediaan menurut catatan atau laporan persediaan akhir periode pelaporan, dan selisih persediaan ini diperlakukan sebagai kerugian dalam Laporan Operasional.

C. PENGUKURAN

Persediaan disajikan sebesar:

1. Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian.

Biaya perolehan persediaan meliputi harga pembelian termasuk pajak, biaya pengangkutan, biaya penanganan dan biaya lainnya yang secara langsung dapat dibebankan pada perolehan persediaan. Potongan harga, rabat, dan lainnya yang serupa mengurangi biaya perolehan.

2. Harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri.

Harga pokok produksi persediaan meliputi biaya langsung yang terkait dengan persediaan yang diproduksi dan biaya tidak langsung yang dialokasikan secara sistematis.

3. Nilai wajar, apa bila diperoleh dengan cara lainnya seperti pengembangbiakan, donasi, hibah atau rampasan.

Harga/nilai wajar persediaan meliputi nilai tukar asset atau penyelesaian kewajiban antar pihak yang memahami dan berkeinginan melakukan transaksi wajar (*arm length transaction*), atau harga pasar setelah dikurangi biaya untuk menjual.

Persediaan dinilai dengan menggunakan (Metode Masuk Pertama Keluar Pertama atau Metode Rata-rata Tertimbang) untuk setiap jenis persediaan.

D. SISTEM PENCATATAN PERSEDIAAN

Persediaan dicatat dengan metode perpetual atau metode periodik.

1. Metode Perpetual

Dalam metode perpetual, fungsi akuntansi selalu mengkinikan nilai persediaan setiap ada persediaan yang masuk maupun keluar. Metode ini digunakan untuk jenis persediaan yang berkaitan dengan operasional utama di SKPD dan membutuhkan pengendalian yang kuat, seperti persediaan obat-obatan di Rumah Sakit dan bahan material untuk pemeliharaan aset tetap di Dinas PU. Dalam metode perpetual, pengukuran pemakaian persediaan dihitung berdasarkan catatan jumlah unit yang dipakai dikalikan dengan nilai per unit sesuai metode penilaian yang digunakan dengan kewajiban melakukan perhitungan fisik (*stock opname*) pada setiap akhir periode pelaporan.

2. Metode Periodik

Dalam metode periodik, fungsi akuntansi tidak langsung mengkinikan nilai persediaan ketika terjadi pemakaian. Jumlah persediaan akhir diketahui dengan melakukan perhitungan fisik (*stock opname*) pada akhir periode. Pada akhir periode inilah dibuat jurnal penyesuaian untuk mengkinikan nilai persediaan. Metode ini dapat digunakan untuk persediaan yang sifatnya sebagai pendukung kegiatan SKPD, seperti persediaan ATK di SKPD-SKPD. Dalam metode ini, pengukuran pemakaian persediaan dihitung berdasarkan inventarisasi fisik, yaitu dengan cara saldo awal persediaan ditambah pembelian atau perolehan persediaan dikurangi dengan saldo akhir persediaan dikalikan nilai per unit sesuai dengan metode penilaian yang digunakan.

E. PENYAJIAN

Persediaan disajikan sebagai bagian dari aset lancar. Sedangkan persediaan yang rusak atau kadaluarsa (*expired*) namun belum dihapuskan disajikan dalam aset lain-lain didukung dengan berita acara reklasifikasi. Berikut ini adalah contoh penyajian persediaan dalam Neraca Pemerintah Daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI
NERACA
PER 31 DESEMBER 2xx-1 DAN 2xx-2

(dalam rupiah)

No.	Uraian	2xx ^{x-1}	2xx ^{x-2}
1	ASET		
2			
3	ASET LANCAR		
4	Persediaan	xxx	xxx
5	Jumlah Aset Lancar	xxx	xxx

F. PENGUNGKAPAN

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah mengungkapkan:

1. Penjelasan lebih lanjut persediaan seperti barang atau perlengkapan yang digunakan dalam pelayanan masyarakat, barang atau perlengkapan yang digunakan dalam proses produksi, barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat, dan barang yang masih dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat; dan
2. Jenis, jumlah, dan nilai persediaan dalam kondisi rusak, using, hilang, atau kadaluarsa (*expired*).

BAB IX
KEBIJAKAN AKUNTANSI INVESTASI

A. UMUM

1. Definisi

Investasi merupakan aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat ekonomik seperti bunga, dividen dan royalti, atau manfaat sosial, sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah daerah dalam rangka pelayanan kepada masyarakat. Investasi merupakan instrumen yang dapat digunakan oleh pemerintah daerah untuk memanfaatkan surplus anggaran untuk memperoleh pendapatan dalam jangka panjang dan memanfaatkan dana yang belum digunakan untuk investasi jangka pendek dalam rangka manajemen kas.

2. Klasifikasi

Investasi dikategorisasi berdasarkan jangka waktunya, yaitu investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang. Pos-pos investasi menurut PSAP Berbasis AkruaI Nomor 06 tentang investasi antara lain:

a. Investasi Jangka Pendek

Investasi jangka pendek merupakan investasi yang memiliki karakteristik dapat segera diperjualbelikan/dicairkan dalam waktu 3 (tiga) bulan sampai dengan 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan. Investasi jangka pendek biasanya digunakan untuk tujuan manajemen kas dimana pemerintah daerah dapat menjual investasi tersebut jika muncul kebutuhan akan kas. Investasi jangka pendek biasanya berisiko rendah. Investasi Jangka Pendek berbeda dengan Kas dan Setara Kas. Suatu investasi masuk klasifikasi Kas dan Setara Kas jika investasi dimaksud mempunyai masa jatuh tempo kurang dari 3 bulan dari tanggal pelaporan.

b. Investasi Jangka Panjang

Investasi jangka panjang merupakan investasi yang pencairannya memiliki jangka waktu lebih dari 12 bulan. Investasi jangka panjang dibagi menurut sifatnya, yaitu:

1. Investasi Jangka Panjang Nonpermanen

Investasi jangka panjang nonpermanen merupakan investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan atau suatu waktu akan dijual atau ditarik kembali.

2. Investasi Jangka Panjang Permanen

Investasi jangka panjang permanen merupakan investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan atau tidak untuk diperjualbelikan atau ditarik kembali.

Dalam Bagan Akun Standar, investasi diklasifikasikan sebagai berikut:

Jenis	Rincian
Investasi Jangka Pendek	Investasi dalam Saham
	Investasi dalam Deposito
	Investasi dalam SUN
	Investasi dalam SBI

Jenis	Rincian
	Investasi dalam SPN
	Investasi Jangka Pendek BLUD
	Investasi Jangka Pendek Lainnya
Investasi Jangka Panjang Non Permanen	Investasi kepada Badan Usaha Milik Negara
	Investasi kepada Badan Usaha Milik Daerah
	Investasi kepada Badan Usaha Milik Swasta
	Investasi dalam Obligasi
	Investasi dalam Proyek Pembangunan
	Dana Bergulir
	Deposito Jangka Panjang
Investasi Jangka Panjang Permanen	Investasi Non Permanen Lainnya
	Penyertaan Modal Kepada BUMN
	Penyertaan Modal Kepada BUMD
	Penyertaan Modal Kepada Badan Usaha Milik Swasta
	Investasi Permanen Lainnya

B. PENGAKUAN

Investasi diakui saat terdapat pengeluaran kas atau aset lainnya yang dapat memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. memungkinkan pemerintah daerah memperoleh manfaat ekonomik dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa depan; atau
2. nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai/andal (*reliable*).

Ketika pengakuan investasi itu terjadi, maka fungsi akuntansi PPKD membuat jurnal pengakuan investasi. Untuk pengakuan investasi jangka pendek, jurnal tersebut mencatat investasi jangka pendek di debit dan kas di kredit (jika tunai) berdasarkan dokumen sumber yang relevan. Sementara itu, untuk pengakuan investasi jangka panjang, jurnal tersebut mencatat investasi jangka panjang di debit dan kas di kredit (jika tunai). Selain itu, untuk investasi jangka panjang, pemerintah daerah juga mengakui terjadinya pengeluaran pembiayaan dengan mencatat pengeluaran pembiayaan-penyertaan modal/investasi pemerintah daerah di debit dan perubahan SAL di kredit.

C. PENGUKURAN

Pengukuran investasi berbeda-beda berdasarkan jenis investasinya. Berikut ini akan dijabarkan pengukuran investasi untuk masing-masing jenis.

1. Pengukuran Investasi Jangka Pendek:

a. Investasi dalam bentuk Surat Berharga:

- 1) Apabila terdapat nilai perolehan, maka dicatat sebesar biaya perolehan yang di dalamnya mencakup harga investasi, komisi, jasa bank, dan biaya lainnya.
- 2) Apabila tidak terdapat biaya perolehan, maka dicatat sebesar nilai wajar atau harga pasarnya.

b. Investasi dalam bentuk non saham dicatat sebesar nilai nominalnya, misalnya deposito berjangka waktu 6 (enam) bulan.

2. Pengukuran investasi jangka panjang:

a. Investasi permanen dicatat sebesar biaya perolehannya meliputi harga transaksi investasi berkenaan ditambah biaya lain yang timbul dalam rangka perolehan investasi berkenaan.

b. Investasi nonpermanen:

1) investasi yang dimaksudkan tidak untuk dimiliki berkelanjutan, dinilai sebesar nilai perolehannya.

2) investasi dalam bentuk dana talangan untuk penyehatan perbankan yang akan segera dicairkan dinilai sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan.

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

4) investasi dalam bentuk dana bergulir dinilai sebesar nilai bersih yang dapat direalisasikan. Penilaian kualitas dana bergulir dilakukan berdasarkan kondisi dana bergulir pada tanggal laporan keuangan dengan langkah-langkah :

a. Penilaian kualitas dana bergulir dilakukan dengan mempertimbangkan sekurang-kurangnya ;

1). jatuh tempo dana bergulir; dan/atau

2). upaya penagihan.

b. Menetapkan kualitas dana bergulir dalam 4 (empat) golongan, yaitu :

1). kualitas lancar;

2). kualitas kurang lancar;

3). kualitas diragukan; dan

4). kualitas macet

c. Penggolongan Kriteria kualitas dana bergulir terdiri atas :

1). Dana bergulir dengan kelola sendiri :

a). Kualitas lancar dapat ditentukan dengan kriteria:

(1). Umur dana bergulir sampai dengan 1 tahun; dan/atau

(2). Masih dalam tenggang waktu jatuh tempo; dan/atau

(3). Penerima dana menyetujui hasil pemeriksaan; dan/atau

(4). Penerima dana kooperatif.

b). Kualitas kurang lancar, dapat ditentukan dengan kriteria:

(1). Umur dana bergulir lebih dari 1(satu) tahun sampai dengan 3 tahun; dan/atau

(2). Penerima dana dalam jangka waktu 1(satu) bulan terhitung sejak tanggal surat Tagihan Pertama belum melakukan pelunasan; dan/atau

(3). Penerima dana kurang kooperatif dalam pemeriksaan; dan/atau

- (4). Penerima dana menyetujui sebagian hasil pemeriksaan.
- c). Kualitas diragukan, dapat ditentukan dengan kriteria:
- (1). Umur dana bergulir lebih dari 3 (tiga) sampai dengan 5 (lima) tahun; dan/atau
 - (2). Penerima dana dalam jangka waktu 1(satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Kedua belum melakukan pelunasan; dan/atau
 - (3). Penerima dana kurang kooperatif dalam pemeriksaan; dan/atau
 - (4). Penerima dana tidak menyetujui seluruh hasil pemeriksaan.
- d). Kualitas macet, dapat ditentukan dengan kriteria:
- (1). Umur dana bergulir lebih dari 5 tahun; dan/atau
 - (2). Penerima dana dalam jangka waktu 1 bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Ketiga belum melakukan pelunasan; dan/atau
 - (3). Penerima dana tidak diketahui keberadaannya; dan/atau
 - (4). Penerima dana mengalami musibah (*force majeure*).
- 2). Dana bergulir dengan *executing agency*;
- a). Kualitas lancar, dapat ditentukan dengan kriteria:
- (1) Lembaga keuangan bank (LKB), lembaga keuangan bukan bank (LKBB), koperasi, modal ventura dan lembaga keuangan lainnya menyetorkan pengembalian dana bergulir sesuai dengan perjanjian dengan pemerintah daerah; dan/atau
 - (2) Masih dalam tenggang waktu jatuh tempo.
- b) Kualitas macet, dapat ditentukan dengan kriteria:
- (1) LKB, LKBB, koperasi, modal ventura dan Lembaga Keuangan lainnya dalam jangka waktu tertentu sesuai dengan perjanjian tidak melakukan pelunasan; dan/atau
 - (2) LKB, LKBB, koperasi, modal ventura dan lembaga keuangan lainnya tidak diketahui keberadaannya; dan/atau
 - (3) LKB, LKBB, koperasi, modal ventura dan lembaga lainnya bangkrut; dan/atau
 - (4) LKB, LKBB, koperasi, modal ventura dan lembaga lainnya mengalami musibah (*force majeure*).
- c) Dalam hal pelaksanaan dana bergulir seluruh Resiko ditanggung pihak *executing* maka dana bergulir dinilai dan disajikan sebesar jumlah uang yang dikeluarkan oleh Pemerintah Daerah/Harga Perolehan.
- 3). Dana bergulir dengan *chanelling agency*
- a) Kualitas lancar, dapat ditentukan dengan kriteria;

- (1) Umur dana bergulir sampai dengan 1(satu) tahun; dan/atau
 - (2) Masih dalam tenggang waktu jatuh tempo.
 - b) Kualitas kurang lancar, dapat ditentukan dengan kriteria:
 - (1) Umur dana bergulir sampai dengan 1(satu) tahun sampai dengan 3 (tiga) tahun; dan/atau
 - (2) Apabila penerima dana bergulir dalam jangka waktu 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Pertama belum melakukan pelunasan.
 - c) Kualitas diragukan, dapat ditentukan dengan kriteria:
 - (1) Umur dana bergulir lebih dari 3 (tiga) tahun sampai dengan 5 (lima) tahun; dan/atau
 - (2) Apabila penerimaan dana bergulir dalam jangka waktu 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Kedua belum melakukan pelunasan.
 - d) Kualitas macet, dapat ditentukan dengan kriteria :
 - (1) Umur dana bergulir lebih dari 5 tahun; dan/atau
 - (2) Apabila penerima dana bergulir dalam jangka waktu 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal Surat Tagihan Ketiga belum melakukan pelunasan; dan/atau
 - (3) Penerimaan dana bergulir tidak diketahui keberadaannya;
 - (4) Penerima dana bergulir bangkrut/meninggal dunia; dan/atau
 - (5) Penerima dana bergulir mengalami musibah (*force majeure*).
- 5).Tata cara penagihan dana bergulir diatur sesuai dengan kebijakan pengelolaan dana bergulir di daerah.
- Penentuan Besaran Penyisihan Dana Bergulir
- Besaran Penyisihan Dana Bergulir Tidak Tertagih pada setiap akhir tahun (periode pelaporan) ditentukan :
- a. Kualitas lancar, sebesar 0,5 % (nol koma lima persen) dari dana bergulir dengan kualitas lancar ;
 - b. Kualitas kurang lancar, sebesar 10% (sepuluh persen) dari dana bergulir dengan kualitas kurang lancar;
 - c. Kualitas diragukan, sebesar 50% (lima puluh persen) dari dana bergulir dengan kualitas diragukan setelah dikurangi dengan nilai agunan atau nilai barang sitaan (jika ada); dan
 - d. Kualitas macet, sebesar 100% (seratus persen) dari dana bergulir dengan kualitas macet setelah dikurangi dengan nilai agunan atau nilai barang sitaan jika ada).
- 6). Pengukuran investasi yang diperoleh dari nilai aset yang disertakan sebagai investasi pemerintah daerah, dinilai sebesar biaya perolehan, atau nilai wajar investasi tersebut jika harga perolehannya tidak ada.
3. Pengukuran investasi yang harga perolehannya dalam valuta asing harus dinyatakan dalam rupiah dengan menggunakan nilai tukar (kurs tengah bank sentral) yang berlaku pada tanggal transaksi.

D. METODE PENILAIAN INVESTASI

Penilaian investasi pemerintah daerah dilakukan dengan tiga metode yaitu:

1. Metode biaya

Investasi pemerintah daerah yang dinilai menggunakan metode biaya akan dicatat sebesar biaya perolehan. Hasil dari investasi tersebut diakui sebesar bagian hasil yang diterima dan tidak mempengaruhi besarnya investasi pada badan usaha/badan hukum yang terkait.

2. Metode ekuitas

Investasi pemerintah daerah yang dinilai menggunakan metode ekuitas akan dicatat sebesar biaya perolehan investasi awal dan ditambah atau dikurangi bagian laba atau rugi sebesar persentasi kepemilikan pemerintah daerah setelah tanggal perolehan. Bagian laba yang diterima pemerintah daerah, tidak termasuk deviden yang diterima dalam bentuk saham, akan mengurangi nilai investasi pemerintah daerah dan tidak dilaporkan sebagai pendapatan. Penyesuaian terhadap nilai investasi juga diperlukan untuk mengubah porsi kepemilikan investasi pemerintah daerah, misalnya adanya perubahan yang timbul akibat pengaruh valuta asing serta revaluasi aset tetap.

3. Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan

Investasi pemerintah daerah yang dinilai dengan menggunakan metode nilai bersih yang dapat direalisasikan akan dicatat sebesar nilai realisasi yang akan diperoleh di akhir masa investasi. Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan digunakan terutama untuk kepemilikan yang akan dilepas/dijual dalam jangka waktu dekat.

Penggunaan metode-metode tersebut di atas didasarkan pada kriteria sebagai berikut:

- a. Kepemilikan kurang dari 20% menggunakan metode biaya.
- b. Kepemilikan 20% sampai 50%, atau kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan menggunakan metode ekuitas.
- c. Kepemilikan lebih dari 50% menggunakan metode ekuitas.
- d. Kepemilikan bersifat nonpermanen menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan.

Dalam kondisi tertentu, kriteria besarnya prosentase kepemilikan merupakan faktor yang menentukan dalam pemilihan metode penilaian investasi, tetapi yang lebih menentukan adalah tingkat pengaruh (*the degree of influence*) atau pengendalian terhadap perusahaan *investee*. Ciri-ciri adanya pengaruh atau pengendalian pada perusahaan *investee*, antara lain:

1. Kemampuan mempengaruhi komposisi dewan komisaris;
2. Kemampuan untuk menunjuk atau menggantikan direksi;
3. Kemampuan untuk menetapkan dan mengganti dewan direksi perusahaan *investee*;
4. Kemampuan untuk mengendalikan mayoritas suara dalam rapat/pertemuan dewan direksi.

E. PENYAJIAN DI LAPORAN KEUANGAN

Investasi jangka pendek disajikan sebagai bagian dari Aset Lancar, sedangkan investasi jangka panjang disajikan sebagai bagian dari Investasi Jangka Panjang yang kemudian dibagi ke dalam Investasi Nonpermanen dan Investasi Permanen. Berikut adalah contoh penyajian investasi jangka pendek dan investasi jangka panjang dalam Neraca Pemerintah Daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI
NERACA
PER 31 DESEMBER 2xx^{x-1} DAN 2xx^{x-2}

(dalam rupiah)

No.		2xx ^{x-1}	2xx ^{x-2}
1	ASET		
2			
3	ASET LANCAR		
7	Investasi Jangka Pendek	xxx	Xxx
20	Jumlah Aset Lancar (4 s/d 19)	xxx	Xxx
21			
22	INVESTASI JANGKA PANJANG		
23	Investasi Nonpermanen		
24	Pinjaman Jangka Panjang	xxx	Xxx
25	Investasi dalam Surat Utang Negara	xxx	Xxx
26	Investasi dalam Proyek Pembangunan	xxx	Xxx
27	Investasi Nonpermanen Lainnya	xxx	Xxx
28	Jumlah Investasi Nonpermanen (24 s/d 27)	xxx	Xxx
29	Investasi Permanen		
30	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	xxx	Xxx
31	Investasi Permanen Lainnya	xxx	Xxx
32	Jumlah Investasi Permanen (30 s/d 31)	xxx	Xxx
33	Jumlah Investasi Jangka Panjang (28 +	xxx	Xxx
34	32)		
57	JUMLAH ASET (20+33+43+47+55)	xxxxx	Xxxxx

F. PENGUNGKAPAN

Pengungkapan investasi dalam Catatan atas Laporan Keuangan sekurang-kurangnya mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

1. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen;
2. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang;
3. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut;
4. Investasi yang dinilai dengan nilai wajar dan alasan penerapannya;
5. Perubahan pos investasi.

BAB X

KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET TETAP

A. UMUM

1. Definisi

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

2. Klasifikasi

Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Klasifikasi aset tetap adalah sebagai berikut:

a. Tanah

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

b. Peralatan dan Mesin

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

c. Gedung dan Bangunan

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

d. Jalan, Irigasi, dan Jaringan

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

e. Aset Tetap Lainnya

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

f. Konstruksi Dalam Pengerjaan

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

B. PENGAKUAN

Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur dengan handal. Pengakuan aset tetap sangat andal bila aset tetap telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah.

Apabila perolehan aset tetap belum didukung dengan bukti secara hukum dikarenakan masih adanya suatu proses administrasi yang diharuskan, seperti pembelian tanah yang masih harus diselesaikan proses jual beli (akta) dan sertifikat kepemilikannya di instansi berwenang, maka aset tetap tersebut harus diakui pada saat terdapat bukti bahwa penguasaan atas aset tetap tersebut telah berpindah, misalnya telah terjadi pembayaran dan penguasaan atas sertifikat tanah atas nama pemilik sebelumnya.

Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus dipenuhi kriteria sebagai berikut:

1. berwujud;
2. mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan;
3. biaya perolehan aset dapat diukur secara andal;
4. tidak dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada pihak ketiga dalam operasi normal entitas;
5. diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan atau disewakan;
6. merupakan objek pemeliharaan atau memerlukan biaya/ongkos untuk dipelihara; dan
7. memenuhi kriteria material/batasan minimal kapitalisasi aset tetap.

Aset tetap yang tidak digunakan untuk keperluan operasional pemerintah daerah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus disajikan di pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

C. PENGUKURAN ASET TETAP

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

Dalam keadaan suatu aset yang dikonstruksi/dibangun sendiri, suatu pengukuran yang dapat diandalkan atas biaya dapat diperoleh dari transaksi pihak eksternal dengan entitas tersebut untuk perolehan bahan baku, tenaga kerja dan biaya lain yang digunakan dalam proses konstruksi.

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

Bila aset tetap diperoleh dengan tanpa nilai, biaya aset tersebut adalah sebesar nilai wajar pada saat aset tersebut diperoleh.

Pengukuran aset tetap harus memperhatikan kebijakan tentang ketentuan nilai satuan minimum kapitalisasi aset tetap. Jika nilai perolehan aset tetap di bawah nilai satuan minimum kapitalisasi maka atas aset tetap tersebut tidak dapat diakui dan disajikan sebagai aset tetap. Aset-aset tersebut diperlakukan sebagai persediaan/aset lainnya.

1. Komponen Biaya

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

Biaya administrasi dan biaya umum lainnya bukan merupakan suatu komponen biaya aset tetap sepanjang biaya tersebut tidak dapat diatribusikan secara langsung pada biaya perolehan aset atau membawa aset ke kondisi kerjanya. Demikian pula biaya permulaan (*start-up cost*) dan pra-produksi serupa tidak merupakan bagian biaya suatu aset kecuali biaya tersebut perlu untuk membawa aset ke kondisi kerjanya.

Setiap potongan pembelian dan rabat dikurangkan dari harga pembelian/perolehan.

2. Konstruksi Dalam Pengerjaan

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

3. Perolehan Secara Gabungan

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

4. Pertukaran Aset

Suatu aset tetap dapat diperoleh melalui pertukaran atau pertukaran sebagian aset tetap yang tidak serupa atau aset lainnya. Biaya dari pos semacam itu diukur berdasarkan nilai wajar aset yang diperoleh yaitu nilai ekuivalen atas nilai tercatat aset yang dilepas setelah disesuaikan dengan jumlah setiap kas atau setara kas dan kewajiban lain yang ditransfer/diserahkan.

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

5. Aset Donasi

Aset tetap yang diperoleh dari sumbangan (donasi) harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan. Perolehan aset tetap dari donasi diakui sebagai pendapatan operasional.

6. Pengeluaran Setelah Perolehan

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

Kriteria seperti pada paragraph diatas dan/atau suatu batasan jumlah biaya (*capitalization thresholds*) tertentu digunakan dalam penentuan apakah suatu pengeluaran harus dikapitalisasi atau tidak.

Berikut ini adalah batasan jumlah biaya untuk penentuan kapitalisasi:

No.	Uraian	Jumlah Harga Lusin/Set/Satuan (Rp)
1	Tanah	1
2	Peralatan dan Mesin, terdiri atas:	
2.1	Alat-alat Berat	100.000.000
2.2	Alat-alat Angkutan	1.000.000
2.3	Alat-alat Bengkel dan Alat Ukur	500.000
2.4	Alat-alat Pertanian/Peternakan	500.000
2.5	Alat-alat Kantor dan Rumah Tangga	
	- Alat-alat Kantor	500.000
	- Alat-alat Rumah Tangga	500.000
2.6	Alat Studio dan Alat Komunikasi	500.000
2.7	Alat-alat Kedokteran	500.000
2.8	Alat-alat Laboratorium	500.000
2.9	Alat Keamanan	500.000
3	Gedung dan Bangunan, yang terdiri atas:	
3.1	Bangunan Gedung	20.000.000
3.2	Bangunan Monumen	20.000.000
4	Jalan, Irigasi dan Jaringan, yang terdiri atas:	
4.1	Jalan dan Jembatan	20.000.000

No.	Uraian	Jumlah Harga Lusin/Set/Satuan (Rp)
4.2	Bangunan Air/Irigasi	20.000.000
4.3	Instalasi	10.000.000
4.4	Jaringan	10.000.000
5	Aset Tetap Lainnya, yang terdiri atas:	
5.1	Buku dan Perpustakaan	100.000
5.2	Barang Bercorak Kesenian/ Kebudayaan/Olahraga	500.000
5.3	Hewan/Ternak dan Tumbuhan	500.000
	a. Hewan	
	b. Ternak	
	c. Tumbuhan Pohon	
	d. Tumbuhan Tanaman Hias	
6	Konstruksi Dalam Pengerjaan	20.000.000
7	Aset Dalam Renovasi	500.000,00

Penambahan masa manfaat aset tetap karena adanya perbaikan terhadap aset tetap baik berupa *overhaul* dan renovasi disajikan pada tabel berikut.

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat Pengadaan Baru (Tahun)	Tambahannya Masa Manfaat Overhaul/Renovasi			
						< 10%	>10%- 50%	>50%- 75%	>75%- 100%
1	3			ASET TETAP					
1	3	2		Peralatan dan Mesin					
1	3	2	1	Alat-Alat Besar Darat	10	0	3	4	5
1	3	2	2	Alat-Alat Besar Apung	8	0	2	3	4
1	3	2	3	Alat-alat Bantu	7	0	2	2	4
1	3	2	4	Alat Angkutan Darat Bermotor	7	0	2	2	4

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat Pengadaan Baru (Tahun)	Tambahkan Masa Manfaat Overhaul/Renovasi			
						< 10%	>10%-50%	>50%-75%	>75%-100%
1	3	2	5	Alat Angkutan Berat Tak Bermotor	2	0	1	1	1
1	3	2	6	Alat Angkut Apung Bermotor	10	0	3	3	5
1	3	2	7	Alat Angkut Apung Tak Bermotor	3	0	1	1	2
1	3	2	8	Alat Angkut Bermotor Udara	20	0	5	7	10
1	3	2	9	Alat Bengkel Bermesin	10	0	3	3	6
1	3	2	10	Alat Bengkel Tak Bermesin	5	0	1	1	2
1	3	2	11	Alat Ukur	5	0	1	1	2
1	3	2	12	Alat Pengolahan Pertanian	4	0	1	1	2
1	3	2	13	Alat Pemeliharaan Tanaman/Alat Penyimpan Pertanian	4	0	1	1	2
1	3	2	14	Alat Kantor	5	0	1	1	2
1	3	2	15	Alat Rumah Tangga	5	0	1	1	2
1	3	2	16	Peralatan Komputer	4	0	1	1	2
1	3	2	17	Meja Dan Kursi Kerja/Rapat Pejabat	5	0	1	1	2
1	3	2	18	Alat Studio	5	0	1	1	2
1	3	2	19	Alat Komunikasi	5	0	1	1	2
1	3	2	20	Peralatan Pemancar	10	0	3	3	5
1	3	2	21	Alat Kedokteran	5	0	1	1	2
1	3	2	22	Alat Kesehatan	5	0	1	1	2
1	3	2	23	Unit-Unit Laboratorium	8	0	2	3	4
1	3	2	24	Alat Peraga/Praktek Sekolah	10	0	3	3	5

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat Pengadaan Baru (Tahun)	Tambahkan Masa Manfaat Overhaul/Renovasi			
						< 10%	>10%-50%	>50%-75%	>75%-100%
1	3	2	25	Unit Alat Laboratorium Kimia Nuklir	15	0	4	5	7
1	3	2	26	Alat Laboratorium Fisika Nuklir / Elektronika	15	0	4	5	7
1	3	2	27	Alat Proteksi Radiasi / Proteksi Lingkungan	10	0	3	4	5
1	3	2	28	Radiation Aplication and Non Destructive Testing Laboratory (BATAM)	10	0	3	4	5
1	3	2	29	Alat Laboratorium Lingkungan Hidup	7	0	2	2	3
1	3	2	30	Peralatan Laboratorium Hidrodinamika	15	0	4	5	7
1	3	2	31	Senjata Api	10	0	3	4	5
1	3	2	32	Persenjataan Non Senjata Api	3	0	1	1	1
1	3	2	33	Amunisi	5	0	1	1	2
1	3	2	34	Senjata Sinar	5	0	1	1	2
2	3	2	35	Alat Keamanan dan Perlindungan	5	0	1	1	2
1	3	3		Gedung dan Bangunan					
1	3	3	1	Bangunan Gedung Tempat Kerja	50	0	10	15	25
1	3	3	2	Bangunan Gedung Tempat Tinggal	50	0	10	15	25
1	3	3	3	Bangunan Menara	40	0	10	15	20
1	3	3	4	Bangunan Bersejarah	50	0	10	15	25

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat Pengadaan Baru (Tahun)	Tambahkan Masa Manfaat Overhaul/Renovasi			
						< 10%	>10%-50%	>50%-75%	>75%-100%
1	3	3	5	Tugu Peringatan	50	0	10	15	25
1	3	3	6	Candi	50	0	10	15	25
1	3	3	7	Monumen/Bangunan Bersejarah	50	0	10	15	25
1	3	3	8	Tugu Peringatan Lain	50	0	10	15	25
1	3	3	9	Tugu Titik Kontrol/Pasti	50	0	10	15	25
1	3	3	10	Rambu-Rambu	50	0	10	15	25
1	3	3	11	Rambu-Rambu Lalu Lintas Udara	50	0	10	15	25
1	3	4		Jalan, Irigasi, dan Jaringan					
1	3	4	1	Jalan	10	0	2	3	5
1	3	4	2	Jembatan	50	0	10	15	25
1	3	4	3	Bangunan Air Irigasi	50	0	10	15	25
1	3	4	4	Bangunan Air Pasang Surut	50	0	10	15	25
1	3	4	5	Bangunan Air Rawa	25	0	4	8	12
1	3	4	6	Bangunan Pengaman Sungai dan Penanggulangan Bencana Alam	10	0	2	3	5
1	3	4	7	Bangunan Pengembangan Sumber Air dan Air Tanah	30	0	5	10	15
1	3	4	8	Bangunan Air Bersih/Baku	40	0	10	15	20
1	3	4	9	Bangunan Air Kotor	40	0	10	15	20
1	3	4	10	Bangunan Air	40	0	10	15	20
1	3	4	11	Instalasi Air Minum/Air Bersih	30	0	5	10	15
1	3	4	12	Instalasi Air Kotor	30	0	5	10	15

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat Pengadaan Baru (Tahun)	Tambahkan Masa Manfaat Overhaul/Renovasi			
						< 10%	>10%-50%	>50%-75%	>75%-100%
1	3	4	13	Instalasi Pengolahan Sampah	10	0	2	3	5
1	3	4	14	Instalasi Pengolahan Bahan Bangunan	10	0	2	3	5
1	3	4	15	Instalasi Pembangkit Listrik	40	0	10	15	20
1	3	4	16	Instalasi Gardu Listrik	40	0	10	15	20
1	3	4	17	Instalasi Pertahanan	30	0	5	10	15
1	3	4	18	Instalasi Gas	30	0	5	10	15
1	3	4	19	Instalasi Pengaman	20	0	5	10	10
1	3	4	20	Jaringan Air Minum	30	0	5	10	15
1	3	4	21	Jaringan Listrik	40	0	10	15	20
1	3	4	22	Jaringan Telepon	20	0	10	15	10
1	3	4	23	Jaringan Gas	30	0	5	10	15
1	3	5		Aset Tetap Lainnya					
1	3	5	1	Buku	-				
1	3	5	2	Terbitan	-				
1	3	5	3	Barang Perpustakaan	-				
1	3	5	4	Barang Bercorak Kebudayaan	5				
1	3	5	5	Alat Olahraga Lainnya	5				
1	3	5	6	Hewan	-				
1	3	5	7	Tanaman	-				
1	3	5	8	Aset Renovasi	-				

7. Pengukuran berikutnya terhadap aset setelah pengakuan Awal

Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali (*appraisal*), maka aset tetap akan

disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap, dan akun ekuitas.

8. Penyusutan

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

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

Metode penyusutan dipergunakan adalah metode garis lurus (*straight line method*) dengan formula harga perolehan dibagi dengan perkiraan manfaat ekonomis tanpa nilai sisa. Aset tetap selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut, kecuali hewan, tanaman, dan buku perpustakaan tidak dilakukan penyusutan, melainkan diterapkan penghapusan pada saat Aset Tetap Lainnya tersebut sudah tidak dapat digunakan atau mati.

- a. Penghitungan beban Tahun 2014 dan akumulasi penyusutan aset tetap sampai dengan 31 Desember 2014 dilakukan sesuai tahun perolehan aset tetap dengan ketentuan perolehan bagian tahun perolehan dihitung satu tahun penuh.
- b. Penghitungan beban dan akumulasi penyusutan aset tetap mulai tahun 2015 dilakukan setiap bulan dan pelaporannya dilakukan secara periodik disesuaikan dengan kebutuhan pelaporan triwulanan, semesteran dan tahunan.
- c. Penghitungan dan pencatatan penyusutan aset tetap dilakukan dalam satuan mata uang Rupiah dengan pembulatan hingga satuan Rupiah terkecil tanpa nilai sisa.
- d. Penghitungan Penyusutan Aset Tetap dilakukan sejak diperolehnya Aset Tetap sampai dengan berakhirnya Masa Manfaat Aset Tetap.
- e. Pencatatan Penyusutan Aset Tetap dalam Neraca dilakukan sejak diperolehnya Aset Tetap sampai dengan Aset Tetap tersebut dihapuskan. (BPK)

Perkiraan masa manfaat untuk setiap aset tetap adalah sebagai berikut:¹

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat (Tahun)
1	3			ASET TETAP	
1	3	2		Peralatan dan Mesin	
1	3	2	01	Alat-Alat Besar Darat	10
1	3	2	02	Alat-Alat Besar Apung	8
1	3	2	03	Alat-alat Bantu	7
1	3	2	04	Alat Angkutan Darat Bermotor	7
1	3	2	05	Alat Angkutan Berat Tak Bermotor	2
1	3	2	06	Alat Angkut Apung Bermotor	10
1	3	2	07	Alat Angkut Apung Tak Bermotor	3
1	3	2	08	Alat Angkut Bermotor Udara	20
1	3	2	09	Alat Bengkel Bermesin	10
1	3	2	10	Alat Bengkel Tak Bermesin	5
1	3	2	11	Alat Ukur	5
1	3	2	12	Alat Pengolahan Pertanian	4
1	3	2	13	Alat Pemeliharaan Tanaman/Alat Penyimpan Pertanian	4
1	3	2	14	Alat Kantor	5
1	3	2	15	Alat Rumah Tangga	5
1	3	2	16	Peralatan Komputer	4
1	3	2	17	Meja dan Kursi Kerja/Rapat Pejabat	5
1	3	2	18	Alat Studio	5
1	3	2	19	Alat Komunikasi	5
1	3	2	20	Peralatan Pemancar	10
1	3	2	21	Alat Kedokteran	5
1	3	2	22	Alat Kesehatan	5

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat (Tahun)
1	3	2	23	Unit-Unit Laboratorium	8
1	3	2	24	Alat Peraga/Praktek Sekolah	10
1	3	2	25	Unit Alat Laboratorium Kimia Nuklir	15
1	3	2	26	Alat Laboratorium Fisika Nuklir / Elektronika	15
1	3	2	27	Alat Proteksi Radiasi / Proteksi Lingkungan	10
1	3	2	28	Radiation Aplication and Non Destructive Testing Laboratory (BATAM)	10
1	3	2	29	Alat Laboratorium Lingkungan Hidup	7
1	3	2	30	Peralatan Laboratorium Hidrodinamika	15
1	3	2	31	Senjata Api	10
1	3	2	32	Persenjataan Non Senjata Api	3
1	3	2	33	Amunisi	5
1	3	2	34	Senjata Sinar	5
1	3	2	35	Alat Keamanan dan Perlindungan	5
1	3	3		Gedung dan Bangunan	
1	3	3	01	Bangunan Gedung Tempat Kerja	50
1	3	3	02	Bangunan Gedung Tempat Tinggal	50
1	3	3	03	Bangunan Menara	40
1	3	3	04	Bangunan Bersejarah	50
1	3	3	05	Tugu Peringatan	50
1	3	3	06	Candi	50
1	3	3	07	Monumen/Bangunan Bersejarah	50
1	3	3	08	Tugu Peringatan Lain	50
1	3	3	09	Tugu Titik Kontrol/Pasti	50
1	3	3	10	Rambu-Rambu	50
1	3	3	11	Rambu-Rambu Lalu Lintas Udara	50

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat (Tahun)
1	3	4		Jalan, Irigasi, dan Jaringan	
1	3	4	01	Jalan	10
1	3	4	02	Jembatan	50
1	3	4	03	Bangunan Air Irigasi	50
1	3	4	04	Bangunan Air Pasang Surut	50
1	3	4	05	Bangunan Air Rawa	25
1	3	4	06	Bangunan Pengaman Sungai dan Penanggulangan Bencana Alam	10
1	3	4	07	Bangunan Pengembangan Sumber Air dan Air Tanah	30
1	3	4	08	Bangunan Air Bersih/Baku	40
1	3	4	09	Bangunan Air Kotor	40
1	3	4	10	Bangunan Air	40
1	3	4	11	Instalasi Air Minum/Air Bersih	30
1	3	4	12	Instalasi Air Kotor	30
1	3	4	13	Instalasi Pengolahan Sampah	10
1	3	4	14	Instalasi Pengolahan Bahan Bangunan	10
1	3	4	15	Instalasi Pembangkit Listrik	40
1	3	4	16	Instalasi Gardu Listrik	40
1	3	4	17	Instalasi Pertahanan	30
1	3	4	18	Instalasi Gas	30
1	3	4	19	Instalasi Pengaman	20
1	3	4	20	Jaringan Air Minum	30
1	3	4	21	Jaringan Listrik	40
1	3	4	22	Jaringan Telepon	20
1	3	4	23	Jaringan Gas	30
1	3	5		Aset Tetap Lainnya	
1	3	5	1	Buku	-

Kodifikasi				Uraian	Masa Manfaat (Tahun)
1	3	5	2	Terbitan	-
1	3	5	3	Barang Perpustakaan	-
1	3	5	4	Barang Bercorak Kebudayaan	5
1	3	5	5	Alat Olahraga Lainnya	5
1	3	5	6	Hewan	-
1	3	5	7	Tanaman	-
1	3	5	8	Aset Renovasi	10

9. Aset Bersejarah

Aset bersejarah harus disajikan dalam bentuk unit, misalnya jumlah unit koleksi yang dimiliki atau jumlah unit monumen, dalam Catatan atas Laporan Keuangan dengan tanpa nilai.

Biaya untuk perolehan, konstruksi, peningkatan, rekonstruksi harus dibebankan dalam laporan operasional sebagai beban tahun terjadinya pengeluaran tersebut. Beban tersebut termasuk seluruh beban yang berlangsung untuk menjadikan aset bersejarah tersebut dalam kondisi dan lokasi yang ada pada periode berjalan.

10. Penghentian dan Pelepasan

Suatu aset tetap dieliminasi dari neraca ketika dilepaskan atau bila aset secara permanen dihentikan penggunaannya dan tidak ada manfaat ekonomi masa yang akan datang.

Aset tetap yang secara permanen dihentikan atau dilepas harus dieliminasi dari Neraca dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah daerah tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus dipindahkan ke pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

Aset tetap rusak berat atau sudah tidak dapat dipergunakan lagi diusulkan penghapusan kepada Gubernur, sementara masih menunggu keputusan penghapusan, direklasifikasi ke aset lain-lain, dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

D. PENYAJIAN

Aset tetap disajikan sebagai bagian dari aset. Berikut adalah contoh penyajian aset tetap dalam Neraca Pemerintah Daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

NERACA

Per 31 Desember 20xx-1 dan 20xx-2

(dalam rupiah)

No.	Uraian	20xx-1	20xx-2
1	ASET		
35	ASET TETAP		
36	Tanah	xxx	Xxx
37	Peralatan dan Mesin	xxx	Xxx
38	Gedung dan Bangunan	xxx	Xxx
39	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	Xxx
40	Aset Tetap Lainnya	xxx	Xxx
41	Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx	Xxx
42	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
43	Jumlah Aset Tetap (36 s/d 42)	xxx	Xxx
49	ASET LAINNYA		
50	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	Xxx
51	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	Xxx
52	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	Xxx
53	Aset Tak Berwujud	xxx	Xxx
54	Aset Lain-Lain	xxx	Xxx
55	Jumlah Aset Lainnya (50 s/d 54)	xxx	Xxx
56			
57	JUMLAH ASET (20+33+43+47+55)	xxxx	Xxxx

E. Pengungkapan

Aset Tetap disajikan sebesar nilai moneterinya. Selain itu di dalam Catatan Ringkas Barang (CRB) harus diungkapkan pula:

1. Dasar penilaian yang digunakan
2. Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode menurut jenis aset tetap yang menunjukkan:
 - a. Penambahan;
 - b. Pelepasan;
 - c. Mutasi lainnya.
- c. Kebijakan kapitalisasi dan penyusutan.

BAB XI

KEBIJAKAN AKUNTANSI KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan

A. UMUM

1. Definisi

Konstruksi dalam pengerjaan adalah aset-aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan.

2. Klasifikasi

Konstruksi Dalam Pengerjaan mencakup peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, serta aset tetap lainnya yang proses perolehannya dan/atau pembangunannya membutuhkan suatu periode waktu tertentu dan belum selesai pada saat akhir tahun anggaran.

Perolehan melalui kontrak konstruksi pada umumnya memerlukan suatu periode waktu tertentu. Periode waktu perolehan tersebut biasanya kurang atau lebih dari satu periode akuntansi.

Perolehan aset dapat dilakukan dengan membangun sendiri (swakelola) atau melalui pihak ketiga dengan kontrak konstruksi.

B. PENGAKUAN KONSTRUKSI DALAM Pengerjaan

Suatu aset berwujud harus diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan jika:

1. Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh;
2. Biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan
3. Aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.

Konstruksi Dalam Pengerjaan biasanya merupakan aset yang dimaksudkan digunakan untuk operasional pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat dalam jangka panjang dan oleh karenanya diklasifikasikan dalam aset tetap.

Konstruksi Dalam Pengerjaan dipindahkan kepos asset tetap yang bersangkutan jika memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. Konstruksi secara substansi telah selesai di kerjakan; dan
2. Dapat memberikan manfaat/jasa sesuai dengan tujuan perolehan;

Suatu Konstruksi Dalam Pengerjaan dipindahkan ke asset tetap yang bersangkutan (peralatan dan mesin; gedung dan bangunan; jalan, irigasi, dan jaringan; aset tetap lainnya) setelah pekerjaan konstruksi tersebut dinyatakan selesai dan siap digunakan sesuai dengan tujuan perolehannya.

C. PENGUKURAN

Konstruksi Dalam Pengerjaan dicatat dengan biaya perolehan.

Nilai konstruksi yang dikerjakan secara swakelola meliputi:

1. biaya yang berhubungan langsung dengan kegiatan konstruksi;
2. biaya yang dapat diatribusikan pada kegiatan pada umumnya dan dapat dialokasikan ke konstruksi tersebut; dan
3. biaya lain yang secara khusus dibebankan sehubungan konstruksi yang bersangkutan.

Biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan suatu kegiatan konstruksi antara lain meliputi:

1. biaya pekerja lapangan termasuk penyelia;
2. biaya bahan yang digunakan dalam konstruksi;
3. biaya pemindahan sarana, peralatan, dan bahan-bahan dari dan kelokasi pelaksanaan konstruksi;
4. biaya penyewaan sarana dan peralatan;
5. biaya rancangan dan bantuan teknis yang secara langsung berhubungan dengan konstruksi.

Biaya-biaya yang dapat diatribusikan kekegiatan konstruksi pada umumnya dan dapat dialokasikan kekonstruksi tertentu meliputi:

1. asuransi;
2. biaya rancangan dan bantuan teknis yang tidak secara langsung berhubungan dengan konstruksi tertentu;
3. biaya-biaya lain yang dapat diidentifikasi untuk kegiatan konstruksi yang bersangkutan seperti biaya inspeksi.

Biaya semacam itu dialokasikan dengan menggunakan metode yang sistematis dan rasional dan diterapkan secara konsisten pada semua biaya yang mempunyai karakteristik yang sama. Metode alokasi biaya yang digunakan adalah metode rata-rata tertimbang atas dasar proporsi biaya langsung.

Nilai konstruksi yang dikerjakan oleh kontraktor melalui kontrak konstruksi meliputi:

1. termin yang telah dibayarkan kepada kontraktor sehubungan dengan tingkat penyelesaian pekerjaan;
2. kewajiban yang masih harus dibayar kepada kontraktor berhubungan dengan pekerjaan yang telah diterima tetapi belum dibayar pada tanggal pelaporan;
3. pembayaran klaim kepada kontraktor atau pihak ketiga sehubungan dengan pelaksanaan kontrak konstruksi.

Kontraktor meliputi kontraktor utama dan kontraktor lainnya. Pembayaran atas kontrak konstruksi pada umumnya dilakukan secara bertahap (termin) berdasarkan tingkat penyelesaian yang ditetapkan dalam kontrak konstruksi. Setiap pembayaran yang dilakukan dicatat sebagai penambah nilai Konstruksi Dalam Pengerjaan.

Jika konstruksi dibiayai dari pinjaman maka biaya pinjaman yang timbul selama masa konstruksi dikapitalisasi dan menambah biaya konstruksi, sepanjang biaya tersebut dapat diidentifikasi dan ditetapkan secara andal.

Biaya pinjaman mencakup biaya bunga dan biaya lainnya yang timbul sehubungan dengan pinjaman yang digunakan untuk membiayai konstruksi.

Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi tidak boleh melebihi jumlah biaya bunga yang dibayar dan yang masih harus dibayar pada periode yang bersangkutan.

Apabila pinjaman digunakan untuk membiayai beberapa jenis aset yang diperoleh dalam suatu periode tertentu, biaya pinjaman periode yang bersangkutan dialokasikan kemasing-masing konstruksi dengan metode rata-rata tertimbang atas total pengeluaran biaya konstruksi.

Apabila kegiatan pembangunan konstruksi dihentikan sementara tidak disebabkan oleh hal-hal yang bersifat *force majeure* maka biaya pinjaman yang dibayarkan selama masa pemberhentian sementara pembangunan konstruksi dikapitalisasi.

Pemberhentian sementara pekerjaan kontrak konstruksi dapat terjadi karena beberapa hal seperti kondisi *force majeure* atau adanya campur tangan dari pemberi kerja atau pihak yang berwenang karena berbagai hal. Jika pemberhentian tersebut dikarenakan adanya campur tangan dari pemberi kerja atau pihak yang berwenang, biaya pinjaman selama pemberhentian sementara dikapitalisasi. Sebaliknya jika pemberhentian sementara karena kondisi *forcemajeur*, biaya pinjaman tidak dikapitalisasi tetapi dicatat sebagai biaya bunga pada periode yang bersangkutan.

Kontrak konstruksi yang mencakup beberapa jenis pekerjaan yang penyelesaiannya jatuh pada waktu yang berbeda-beda, maka jenis pekerjaan yang sudah selesai tidak diperhitungkan biaya pinjaman. Biaya pinjaman hanya dikapitalisasi untuk jenis pekerjaan yang masih dalam proses pengerjaan.

Suatu kontrak konstruksi dapat mencakup beberapa jenis aset yang masing-masing dapat diidentifikasi. Jika jenis-jenis pekerjaan tersebut diselesaikan pada titik waktu yang berlainan maka biaya pinjaman yang dikapitalisasi hanya biaya pinjaman untuk bagian kontrak konstruksi atau jenis pekerjaan yang belum selesai. Bagian pekerjaan yang telah diselesaikan tidak diperhitungkan lagi sebagai biaya pinjaman.

D. PENYAJIAN

Konstruksi Dalam Pengerjaan disajikan sebagai bagian dari asset tetap. Berikut adalah contoh penyajian Konstruksi Dalam Pengerjaan dalam Neraca Pemerintah Daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI
NERACA
Per 31 Desember 20xx-1 dan 20xx-2

(dalam rupiah)

No.		20xx-1	20xx-2
1	ASET		
35	ASET TETAP		
36	Tanah	xxx	xxx
37	Peralatan dan Mesin	xxx	xxx
38	Gedung dan Bangunan	xxx	xxx
39	Jalan, Irigasi, dan Jaringan	xxx	xxx
40	Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx
41	Konstruksi dalam Pengerjaan	xxx	xxx
42	Akumulasi Penyusutan	(xxx)	(xxx)
43	Jumlah Aset Tetap (36 s/d 42)	xxx	xxx
57	JUMLAH ASET (20+33+43+47+55)	xxxx	xxxx

E. PENGUNGKAPAN

Suatu entitas harus mengungkapkan informasi mengenai Konstruksi Dalam Pengerjaan pada akhir periode akuntansi:

1. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan angka waktu penyelesaiannya;
2. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pendanaannya;
3. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan dan yang masih harus dibayar;
4. Uang muka kerja yang diberikan;
5. Retensi.

BAB XII

KEBIJAKAN AKUNTANSI DANA CADANGAN

A. UMUM

1. Definisi

Dana cadangan merupakan dana yang disisihkan untuk menampung kebutuhan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran.

Dana cadangan dirinci menurut tujuan pembentukannya. Pembentukan dana cadangan ini harus didasarkan perencanaan yang matang, sehingga jelas tujuan dan pengalokasiannya. Untuk pembentukan dana cadangan harus ditetapkan dalam peraturan daerah yang didalamnya mencakup:

- a. Penetapan tujuan pembentukan dana cadangan;
- b. program dan kegiatan yang akan dibiayai dari dana cadangan;
- c. besaran dan rincian tahunan dana cadangan yang harus dianggarkan dan ditransfer ke rekening dana cadangan dalam bentuk rekening tersendiri;
- d. sumber dana cadangan; dan
- e. tahun anggaran pelaksanaan dana cadangan.

2. Klasifikasi

Dana cadangan masuk kedalam bagian dari aset. Dana cadangan dapat diklasifikasikan atau dirinci lagi menurut tujuan pembentukannya sebagaimana contoh dibawah ini:

Jenis	Rincian
Dana Cadangan	Dana Cadangan Pembangunan Jembatan
	Dana Cadangan Pembangunan Gedung
	Dana Cadangan Pembangunan Waduk
	Dana Cadangan Penyelenggaraan Pilkada
	Dana Cadangan Penyelenggaraan PON

B. PENGAKUAN

Pembentukan dana cadangan ini akan dianggarkan dalam pengeluaran pembiayaan, sedangkan pencairannya akan dianggarkan pada penerimaan pembiayaan. Untuk penggunaannya dianggarkan dalam program kegiatan yang sudah tercantum di dalam peraturan daerah.

Dana cadangan diakui saat terjadi pemindahan dana dari Rekening Kas Daerah ke Rekening dana cadangan. Proses pemindahan ini harus melalui proses penatausahaan yang menggunakan mekanisme LS.

C. PENGUKURAN

1. Pembentukan Dana Cadangan

Pembentukan dana cadangan diakui ketika PPKD telah menyetujui SP2D-LS terkait pembentukan dana cadangan diukur sebesar nilai nominal.

2. Hasil Pengelolaan Dana Cadangan

Penerimaan hasil atas pengelolaan dana cadangan misalnya berupa jasa giro/bunga diperlakukan sebagai penambah dana cadangan atau dikapitalisasi ke dana cadangan. Hasil pengelolaan tersebut dicatat sebagai Pendapatan-LRA dalam pos Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah-Jasa Giro/Bunga dana cadangan. Hasil pengelolaan hasil dana cadangan diukur sebesar nilai nominal.

3. Pencairan Dana Cadangan

Apabila dana cadangan telah memenuhi pagu anggaran maka BUD akan membuat surat perintah pemindahan buku dari Rekening dana cadangan ke Rekening Kas Umum Daerah untuk pencairan dana cadangan. Pencairan dana cadangan diukur sebesar nilai nominal.

D. PENYAJIAN DI LAPORAN KEUANGAN

PEMERINTAH PROVINSI BALI

NERACA

PER 31 DESEMBER 2_{xx}^{x-1} DAN 2_{xx}^{x-2}

(dalam rupiah)

No.		2 _{xx} ^{x-1}	2 _{xx} ^{x-2}
1	ASET		
45	DANA CADANGAN		
46	Dana Cadangan	xxx	xxx
47	Jumlah Dana Cadangan (46)	xxx	xxx
57	JUMLAH ASET (20+33+43+47+55)	xxxx	xxxx

E. PENGUNGKAPAN

Pengungkapan dana cadangan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), sekurang-kurangnya harus diungkapkan hal-hal sebagai berikut:

1. dasar hukum (peraturan daerah) pembentukan dana cadangan;
2. tujuan pembentukan dana cadangan;
3. program dan kegiatan yang akan dibiayai dari dana cadangan;
4. besaran dan rincian tahunan dana cadangan yang harus dianggarkan dan ditransfer ke rekening dana cadangan;
5. sumber dana cadangan; dan
6. tahun anggaran pelaksanaan dan pencairan dana cadangan.

BAB XIII
KEBIJAKAN AKUNTANSI ASET LAINNYA

A. UMUM

a. Definisi

Aset Lainnya merupakan aset pemerintah daerah yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadangan.

Layaknya sebuah aset, aset lainnya memiliki peranan yang cukup penting bagi pemerintah daerah karena mampu memberikan manfaat ekonomis dan jasa potensial (*potential service*) di masa depan. Berbagai transaksi terkait aset lainnya seringkali memiliki tingkat materialitas dan kompleksitas yang cukup signifikan mempengaruhi laporan keuangan pemerintah daerah sehingga keakuratan dalam pencatatan dan pelaporan menjadi suatu keharusan. Semua standar akuntansi menempatkan aset lainnya sebagai aset yang penting dan memiliki karakteristik tersendiri baik dalam pengakuan, pengukuran maupun pengungkapannya.

b. Klasifikasi

Dalam Bagan Akun Standar, aset lainnya diklasifikasikan sebagai berikut:

Jenis	Rincian
Tagihan Jangka Panjang	Tagihan Penjualan Angsuran Tuntutan Ganti Kerugian Daerah
Kemitraan dengan Pihak Ketiga	Sewa Kerjasama Pemanfaatan Bangun Guna Serah Bangun Serah Guna
Aset Tidak Berwujud	Goodwill Lisensi dan Frenchise Hak Cipta Paten Aset Tidak Berwujud Lainnya
Aset Lain-lain	Aset Lain-Lain

B. PENGAKUAN

Setiap kelompok aset lainnya memiliki karakteristik pengakuan dan pengukuran yang khas, yaitu sebagai berikut:

1. Tagihan Jangka Panjang

Tagihan jangka panjang terdiri atas tagihan penjualan angsuran dan tuntutan ganti kerugian daerah.

a. Tagihan Penjualan Angsuran

Tagihan penjualan angsuran menggambarkan jumlah yang dapat diterima dari penjualan aset pemerintah daerah secara angsuran kepada pegawai/kepala daerah pemerintah daerah. Contoh tagihan penjualan angsuran antara lain adalah penjualan kendaraan perorangan dinas kepada kepala daerah dan penjualan rumah golongan III.

b. Tagihan Tuntutan Kerugian Daerah

Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK, ganti kerugian adalah sejumlah uang atau barang yang dapat dinilai dengan uang yang harus dikembalikan kepada Daerah oleh seseorang atau badan yang telah melakukan perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Tuntutan Ganti Rugi ini diakui ketika putusan tentang kasus TGR terbit yaitu berupa Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian (SKP2K).

2. Kemitraan dengan Pihak Ketiga

Untuk mengoptimalkan pemanfaatan barang milik daerah yang dimilikinya, pemerintah daerah diperkenankan melakukan kemitraan dengan pihak lain dengan prinsip saling menguntungkan sesuai peraturan perundang-undangan. Kemitraan ini dapat berupa:

a. Kemitraan dengan Pihak Ketiga-Sewa

Kemitraan dengan pihak ketiga berupa sewa diakui pada saat terjadi perjanjian kerjasama/kemitraan, yaitu dengan perubahan klasifikasi aset dari aset tetap menjadi aset lainnya kerjasama/kemitraan-sewa.

b. Kerja Sama Pemanfaatan (KSP)

Kerjasama pemanfaatan adalah pendayagunaan Barang Milik Daerah oleh pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan penerimaan daerah dan sumber pembiayaan lainnya. Kerjasama pemanfaatan (KSP) diakui pada saat terjadi perjanjian kerjasama/ kemitraan, yaitu dengan perubahan klasifikasi aset dari aset tetap menjadi asset lainnya kerjasama-pemanfaatan (KSP).

c. Bangun Guna Serah – BGS (*Build, Operate, Transfer – BOT*)

Bangun Guna Serah (BGS) adalah suatu bentuk kerjasama berupa pemanfaatan aset pemerintah daerah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya serta mendayagunakannya dalam jangka waktu tertentu, kemudian menyerahkan kembali bangunan dan atau sarana lain berikut fasilitasnya kepada pemerintah daerah setelah berakhirnya jangka waktu yang disepakati (masa konsesi). Dalam perjanjian ini pencatatannya dilakukan terpisah oleh masing-masing pihak.

BGS dicatat sebesar nilai aset yang diserahkan oleh pemerintah daerah kepada pihak ketiga/investor untuk membangun aset BGS tersebut. Aset yang berada dalam BGS ini disajikan terpisah dari Aset Tetap.

d. Bangun Serah Guna– BSG (*Build, Transfer, Operate – BTO*)

Bangun Serah Guna (BSG) adalah pemanfaatan aset pemerintah daerah oleh pihak ketiga/investor, dengan cara pihak ketiga/investor tersebut mendirikan bangunan dan/atau sarana lain berikut fasilitasnya kemudian menyerahkan aset yang dibangun tersebut kepada pemerintah daerah untuk dikelola sesuai dengan tujuan pembangunan aset tersebut.

BSG diakui pada saat pengadaan/pembangunan gedung dan/atau sarana berikut fasilitasnya selesai dan siap digunakan untuk digunakan/dioperasikan. Penyerahan aset oleh pihak ketiga/investor kepada pemerintah daerah disertai dengan kewajiban pemerintah daerah untuk melakukan pembayaran kepada pihak ketiga/investor. Pembayaran oleh pemerintah daerah ini dapat juga dilakukan secara bagi hasil.

3. Aset Tidak Berwujud (ATB)

Aset tidak berwujud (ATB) adalah aset non-moneter yang tidak mempunyai wujud fisik, dan merupakan salah satu jenis aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah. Aset ini sering dihubungkan dengan hasil kegiatan entitas dalam menjalankan tugas dan fungsi penelitian dan pengembangan serta sebagian diperoleh dari proses pengadaan dari luar entitas. Aset tak berwujud terdiri atas:

a. Goodwill

Goodwill adalah kelebihan nilai yang diakui oleh pemerintah daerah akibat adanya pembelian kepentingan/saham di atas nilai buku. Goodwill dihitung berdasarkan selisih antara nilai entitas berdasarkan pengakuan dari suatu transaksi peralihan/penjualan kepentingan/saham dengan nilai buku kekayaan bersih perusahaan.

b. Hak Paten atau Hak Cipta

Hak-hak ini pada dasarnya diperoleh karena adanya kepemilikan kekayaan intelektual atau atas suatu pengetahuan teknis atau suatu karya yang dapat menghasilkan manfaat bagi pemerintah daerah. Selain itu dengan adanya hak ini dapat mengendalikan pemanfaatan aset tersebut dan membatasi pihak lain yang tidak berhak untuk memanfaatkannya.

c. Royalti

Nilai manfaat ekonomi yang akan/dapat diterima atas kepemilikan hak cipta/hak paten/hak lainnya pada saat hak dimaksud akan dimanfaatkan oleh orang, instansi atau perusahaan lain.

d. Software

Software komputer yang masuk dalam kategori aset tak berwujud adalah software yang bukan merupakan bagian tak terpisahkan dari hardware komputer tertentu. Jadi software ini adalah yang dapat digunakan di komputer lain. Software yang diakui sebagai ATB memiliki karakteristik berupa adanya hak istimewa/eksklusif atas software berkenaan.

e. Lisensi

Lisensi adalah izin yang diberikan pemilik hak paten atau hak cipta yang diberikan kepada pihak lain berdasarkan perjanjian pemberian hak untuk menikmati manfaat ekonomi dari suatu Hak Kekayaan Intelektual yang diberi perlindungan dalam jangka waktu dan syarat tertentu.

f. Hasil kajian/penelitian yang memberikan manfaat jangka panjang

Hasil kajian/pengembangan yang memberikan manfaat jangka panjang adalah suatu kajian atau pengembangan yang memberikan manfaat ekonomis dan/atau sosial dimasa yang akan datang yang dapat diidentifikasi sebagai aset.

g. Aset Tak Berwujud Lainnya

Aset tak berwujud lainnya merupakan jenis aset tak berwujud yang tidak dapat dikelompokkan ke dalam jenis aset tak berwujud yang ada.

h. Aset Tak Berwujud dalam Pengerjaan

Terdapat kemungkinan pengembangan suatu aset tak berwujud yang diperoleh secara internal yang jangka waktu penyelesaiannya melebihi satu tahun anggaran atau pelaksanaan pengembangannya melewati tanggal pelaporan. Dalam hal terjadi seperti ini, maka atas pengeluaran yang telah terjadi dalam rangka pengembangan tersebut sampai dengan tanggal pelaporan harus diakui sebagai aset tak berwujud dalam Pengerjaan (*intangible asset – work in progress*), dan setelah pekerjaan selesai kemudian akan direklasifikasi menjadi aset tak berwujud yang bersangkutan.

Sesuatu diakui sebagai aset tidak berwujud jika dan hanya jika:

- a. Kemungkinan besar diperkirakan manfaat ekonomi di masa datang yang diharapkan atau jasa potensial yang diakibatkan dari ATB tersebut akan mengalir kepada entitas pemerintah daerah atau dinikmati oleh entitas; dan
- b. Biaya perolehan atau nilai wajarnya dapat diukur dengan andal.

4. Aset Lain-Lain

Aset tetap yang dimaksudkan untuk dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah direklasifikasi ke dalam aset lain-lain. Hal ini dapat disebabkan karena rusak berat, usang, dan/atau aset tetap yang tidak digunakan karena sedang menunggu proses pemindahtanganan (proses penjualan, sewa beli, penghibahan, penyertaan modal). Aset lain-lain diakui pada saat dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah dan direklasifikasikan ke dalam aset lain-lain.

C. PENGUKURAN

1. Tagihan Jangka Panjang

1) Tagihan Penjualan Angsuran

Tagihan penjualan angsuran dinilai sebesar nilai nominal dari kontrak/berita acara penjualan aset yang bersangkutan.

2) Tagihan Tuntutan Ganti Kerugian Daerah

Tuntutan ganti rugi dinilai sebesar nilai nominal dalam SKP2K dengan dokumen pendukung berupa Surat Keterangan Tanggungjawab Mutlak (SKTJM).

2. Kemitraan dengan Pihak Ketiga

1) Sewa

Sewa dinilai sebesar nilai nominal dari kontrak/berita acara penjualan aset yang bersangkutan.

2) Kerjasama Pemanfaatan (KSP)

Kerjasama pemanfaatan dinilai sebesar nilai bersih yang tercatat pada saat perjanjian atau nilai wajar pada saat perjanjian, dipilih yang paling objektif atau paling berdaya uji.

3) Bangun Guna Serah – BGS (*Build, Operate, Transfer – BOT*)

BGS dicatat sebesar nilai buku aset tetap yang diserahkan oleh pemerintah daerah kepada pihak ketiga/investor untuk membangun aset BGS tersebut.

4) Bangun Serah Guna – BSG (*Build, Transfer, Operate – BTO*)

BSG dicatat sebesar nilai perolehan aset tetap yang dibangun yaitu sebesar nilai aset tetap yang diserahkan pemerintah daerah ditambah dengan nilai perolehan aset yang dikeluarkan oleh pihak ketiga/investor untuk membangun aset tersebut.

3. Aset Tidak Berwujud

Aset tak berwujud diukur dengan harga perolehan, yaitu harga yang harus dibayar entitas pemerintah daerah untuk memperoleh suatu aset tak berwujud hingga siap untuk digunakan dan mempunyai manfaat ekonomi yang diharapkan dimasa datang atau jasa potensial yang melekat pada aset tersebut akan mengalir masuk ke dalam entitas pemerintah daerah tersebut.

Biaya untuk memperoleh aset tak berwujud dengan pembelian terdiri dari:

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

Pengukuran aset tak berwujud yang diperoleh secara internal adalah:

- a. Aset Tak Berwujud dari kegiatan pengembangan yang memenuhi syarat pengakuan, diakui sebesar biaya perolehan yang meliputi biaya yang dikeluarkan sejak memenuhi kriteria pengakuan.
- b. Pengeluaran atas unsur tidak berwujud yang awalnya telah diakui oleh entitas sebagai beban tidak boleh diakui sebagai bagian dari harga perolehan aset tak berwujud di kemudian hari.
- c. Aset tak berwujud yang dihasilkan dari pengembangan *software* komputer, maka pengeluaran yang dapat dikapitalisasi adalah pengeluaran tahap pengembangan aplikasi.

Aset yang memenuhi definisi dan syarat pengakuan aset tak berwujud, namun biaya perolehannya tidak dapat ditelusuri dapat disajikan sebesar nilai wajar.

4. Aset Lain-lain

Salah satu yang termasuk dalam kategori dalam aset lain-lain adalah aset tetap yang dimaksudkan untuk dihentikan dari penggunaan aktif pemerintah daerah direklasifikasi ke dalam aset lain-lain menurut nilai tercatat/nilai bukunya.

5. Amortisasi

Terhadap aset tak berwujud dilakukan amortisasi, kecuali atas aset tak berwujud yang memiliki masa manfaat tak terbatas. Amortisasi adalah penyusutan terhadap aset tidak berwujud yang dialokasikan secara sistematis dan rasional selama masa manfaatnya.

Amortisasi dilakukan dengan menggunakan metode garis lurus selama 5 tahun tanpa nilai sisa. Metode amortisasi yang digunakan harus menggambarkan pola konsumsi entitas atas manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan. Jika pola tersebut tidak dapat ditentukan secara andal, digunakan metode garis lurus. Amortisasi dilakukan setiap akhir periode.

D. PENYAJIAN

Aset lainnya disajikan sebagai bagian dari aset. Berikut adalah contoh penyajian aset lainnya dalam neraca pemerintah daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI
NERACA
PER 31 DESEMBER 2^{xxx}-1 DAN 2^{xxx}-2

(Dalam Rupiah)

No.		2 ^{xxx} -1	2 ^{xxx} -2
1	ASET		
49	ASET LAINNYA		
50	Tagihan Penjualan Angsuran	xxx	xxx
51	Tuntutan Ganti Rugi	xxx	xxx
52	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	xxx	xxx
53	Aset Tak Berwujud	xxx	xxx
54	Aset Lain-Lain	xxx	xxx
55	Jumlah Aset Lainnya (50 s/d 54)	xxx	xxx
56			
57	JUMLAH ASET (20+33+43+47+55)	xxxx	xxxx

E. PENGUNGKAPAN

Pengungkapan aset lainnya dalam catatan atas laporan keuangan, sekurang-kurangnya harus diungkapkan hal-hal sebagai berikut:

1. besaran dan rincian aset lainnya;

2. kebijakan amortisasi atas Aset Tidak Berwujud;
3. kebijakan pelaksanaan kemitraan dengan pihak ketiga (sewa, KSP, BOT dan BTO);
4. informasi lainnya yang penting.

BAB XIV
KEBIJAKAN AKUNTANSI KEWAJIBAN

A. UMUM

1. Definisi

Kewajiban adalah 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.

2. Klasifikasi

Kewajiban dikategorisasikan berdasarkan waktu jatuh tempo penyelesaiannya, yaitu kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Pos-pos kewajiban antara lain:

a. Kewajiban Jangka Pendek

Kewajiban jangka pendek merupakan kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu paling lama 12 bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka pendek antara lain utang transfer pemerintah daerah, utang kepada pegawai, utang bunga, utang jangka pendek kepada pihak ketiga, utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK), dan bagian lancar utang jangka panjang.

b. Kewajiban Jangka Panjang

Kewajiban jangka panjang adalah kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu lebih dari 12 bulan setelah tanggal pelaporan. Selain itu, kewajiban yang akan dibayar dalam waktu 12 bulan dapat diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang jika:

- 1) jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 bulan
- 2) entitas bermaksud untuk mendanai kembali (*refinance*) kewajiban tersebut atas dasar jangka panjang;
- 3) maksud tersebut didukung dengan adanya suatu perjanjian pendaan kembali (*refinancing*), atau adanya penjadwalan kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum pelaporan keuangan disetujui.

Dalam Bagan Akun Standar, kewajiban diklasifikasikan sebagai berikut:

Jenis	Rincian
Kewajiban Jangka Pendek	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)
	Utang Bunga
	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

		Pendapatan Diterima Dimuka
		Utang Belanja
		Utang Jangka Pendek Lainnya
Kewajiban Panjang	Jangka	Utang Dalam Negeri
		Utang Jangka Panjang Lainnya

B. PENGAKUAN

Kewajiban diakui pada saat kewajiban untuk mengeluarkan sumber daya ekonomi di masa depan timbul. Kewajiban tersebut dapat timbul dari:

1. Transaksi dengan Pertukaran (*exchange transactions*)

Dalam transaksi dengan pertukaran, kewajiban diakui ketika pemerintah daerah menerima barang atau jasa sebagai ganti janji untuk memberikan uang atau sumber daya lain di masa depan, misal utang atas belanja ATK.

2. Transaksi tanpa Pertukaran (*non-exchange transactions*)

Dalam transaksi tanpa pertukaran, kewajiban diakui ketika pemerintah daerah berkewajiban memberikan uang atau sumber daya lain kepada pihak lain di masa depan secara cuma-cuma, misal hibah atau transfer pendapatan yang telah dianggarkan.

3. Kejadian yang Berkaitan dengan Pemerintah (*government-related events*)

Dalam kejadian yang berkaitan dengan pemerintah daerah, kewajiban diakui ketika pemerintah daerah berkewajiban mengeluarkan sejumlah sumber daya ekonomi sebagai akibat adanya interaksi pemerintah daerah dan lingkungannya, misal ganti rugi atas kerusakan pada kepemilikan pribadi yang disebabkan aktivitas pemerintah daerah.

4. Kejadian yang Diakui Pemerintah (*government-acknowledge events*)

Dalam kejadian yang diakui pemerintah daerah, kewajiban diakui ketika pemerintah daerah memutuskan untuk merespon suatu kejadian yang tidak ada kaitannya dengan kegiatan pemerintah yang kemudian menimbulkan konsekuensi keuangan bagi pemerintah, misal pemerintah daerah memutuskan untuk menanggulangi kerusakan akibat bencana alam di masa depan.

C. PENGUKURAN

Kewajiban pemerintah daerah dicatat sebesar nilai nominalnya. Apabila kewajiban tersebut dalam bentuk mata uang asing, maka dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal necara. Penggunaan nilai nominal dalam pengukuran kewajiban ini berbeda untuk masing-masing pos mengikuti karakteristiknya. Berikut ini akan dijabarkan mengenai pengukuran untuk masing-masing pos kewajiban.

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.

1. Pengukuran Utang kepada Pihak Ketiga

Utang Kepada Pihak Ketiga terjadi 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. Contoh: Bila kontraktor membangun fasilitas atau peralatan sesuai dengan spesifikasi yang ada pada kontrak perjanjian dengan pemerintah, jumlah yang dicatat harus berdasarkan realisasi fisik kemajuan pekerjaan sesuai dengan berita acara kemajuan pekerjaan.

2. Pengukuran Utang Transfer

Utang transfer adalah kewajiban suatu entitas pelaporan untuk melakukan pembayaran kepada entitas lain sebagai akibat ketentuan perundang-undangan. Utang transfer diakui dan dinilai sesuai dengan peraturan yang berlaku.

3. Pengukuran Utang Bunga

Utang bunga dicatat sebesar nilai bunga yang telah terjadi dan belum dibayar dan diakui pada setiap akhir periode pelaporan sebagai bagian dari kewajiban yang berkaitan.

4. Pengukuran Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)

Utang PFK dicatat sebesar saldo pungutan/potongan yang belum disetorkan kepada pihak lain di akhir periode.

5. Pengukuran Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

Bagian lancar utang jangka panjang dicatat sejumlah yang akan jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan. misal pemerintah daerah memutuskan untuk menanggulangi kerusakan akibat bencana alam di masa depan.

6. Pengukuran Kewajiban Lancar Lainnya

Pengukuran kewajiban lancar lainnya disesuaikan dengan karakteristik masing-masing pos tersebut. Contoh: biaya yang masih harus dibayar pada saat laporan keuangan disusun. Contoh lainnya adalah penerimaan pembayaran di muka atas penyerahan barang atau jasa oleh pemerintah kepada pihak lain.

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

1. 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*.

2. 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.

PENYAJIAN

Kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang pemerintah daerah disajikan dalam neraca disisi pasiva. Berikut adalah contoh penyajian kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang dalam Neraca Pemerintah Daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI
NERACA
PER 31 DESEMBER 2xx^{x-1} DAN 2xx^{x-2}

(Dalam Rupiah)			
No.	Uraian	2xx ^{x-1}	2xx ^{x-2}
59	KEWAJIBAN		
60			
61	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK		
62	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	xxx	xxx
63	Utang Bunga	xxx	xxx
64	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	xxx	xxx
65	Pendapatan Diterima Dimuka	xxx	xxx
66	Utang Belanja	xxx	xxx
67	Utang Jangka Pendek Lainnya	xxx	xxx
68	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (62 s/d 67)	xxx	xxx
69			
70	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
71	Utang Dalam Negeri-Sektor Perbankan	xxx	xxx
72	Utang Dalam Negeri-Obligasi	xxx	xxx
73	Premium (Diskonto) Obligasi	xxx	xxx
74	Utang Jangka Panjang Lainnya	xxx	xxx
75	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (71 s/d 74)	xxx	xxx
76	JUMLAH KEWAJIBAN (68+75)	xxx	xxx

D. PENGUNGKAPAN

Dalam pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan terkait dengan kewajiban, harus diungkapkan pula hal-hal sebagai berikut:

1. jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;
2. jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;
3. bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga yang berlaku;
4. konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh tempo;

5. perjanjian restrukturisasi utang meliputi:
 - a. pengurangan pinjaman;
 - b. modifikasi persyaratan utang;
 - c. pengurangan tingkat bunga pinjaman;
 - d. pengunduran jatuh tempo pinjaman;
 - e. pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman; dan
 - f. pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode pelaporan.
6. jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur utang berdasarkan kreditur.
7. biaya pinjaman:
 - a. perlakuan biaya pinjaman;
 - b. jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang bersangkutan; dan
 - c. tingkat kapitalisasi yang dipergunakan

BAB XV

KEBIJAKAN AKUNTANSI EKUITAS

A. UMUM

1. Definisi

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal laporan. Saldo Ekuitas berasal dari Ekuitas awal ditambah (dikurang) oleh Surplus/Defisit LO dan perubahan lainnya seperti koreksi nilai persediaan, selisih evaluasi Aset Tetap, dan lain-lain.

2. Klasifikasi

Akun ini terdiri dari:

a. Ekuitas

b. Ekuitas SAL

Ekuitas SAL digunakan untuk mencatat akun perantara dalam rangka penyusunan Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan SAL mencakup antara lain Estimasi Pendapatan, Estimasi Penerimaan Pembiayaan, Apropriasi Belanja, Apropriasi Pengeluaran Pembiayaan, dan Estimasi Perubahan SAL, Surplus/Defisit - LRA.

c. Ekuitas untuk Dikonsolidasikan

Ekuitas untuk dikonsolidasikan digunakan untuk mencatat reciprocal account untuk kepentingan konsolidasi, yang mencakup antara lain Rekening Koran PPKD.

B. PENGAKUAN

Ekuitas diakui pada saat adanya selisih antara aset dan kewajiban pemerintah daerah pada tanggal pelaporan.

C. PENGUKURAN

Ekuitas pemerintah daerah dicatat sebesar nilai nominalnya atau nilai wajar sesuai dengan pengukuran aset dan kewajiban.

D. PENYAJIAN

Ekuitas pemerintah daerah disajikan dalam neraca disisi pasiva. Berikut adalah contoh penyajian ekuitas dalam Neraca Pemerintah Daerah.

PEMERINTAH PROVINSI BALI

NERACA

PER 31 DESEMBER 2xx^{x-1} DAN 2xx^{x-2}

(Dalam
Rupiah)

No.	Uraian	2xx ^{x-1}	2xx ^{x-2}
67	EKUITAS		
68	Ekuitas	xxx	xxx
69	Ekuitas	xxx	xxx
70	Jumlah Ekuitas	xxx	xxx

E. PENGUNGKAPAN

Dalam pengungkapan pada Catatan atas Laporan Keuangan terkait dengan ekuitas, harus diungkapkan mutasi ekuitas sesuai dengan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) yang memuat:

1. Jumlah ekuitas awal;
2. Jumlah mutasi ekuitas;
3. Jumlah ekuitas akhir.

BAB XVI

KEBIJAKAN AKUNTANSI KOREKSI KESALAHAN

A. UMUM

a. Definisi

Koreksi merupakan tindakan pembetulan secara akuntansi agar akun/pos yang tersaji dalam laporan keuangan entitas menjadi sesuai dengan yang seharusnya. Kesalahan merupakan penyajian akun/pos yang secara signifikan tidak sesuai dengan yang seharusnya yang mempengaruhi laporan keuangan periode berjalan atau periode sebelumnya. Sehingga koreksi kesalahan merupakan tindakan untuk membetulkan kesalahan penyajian dalam suatu akun/pos. Koreksi kesalahan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

Ada beberapa penyebab bisa terjadinya kesalahan. Antara lain disebabkan karena keterlambatan penyampaian bukti transaksi oleh pengguna anggaran, kesalahan hitung, kesalahan penerapan standar dan akuntansi, kelalaian, dan lain-lain. Kesalahan juga bisa ditemukan di periode yang sama saat kesalahan itu dibuat, namun bisa pula ditemukan pada periode di masa depan. Itulah sebabnya akan ada perbedaan perlakuan terhadap beberapa kesalahan tersebut.

b. Klasifikasi

Ditinjau dari sifat kejadiannya, kesalahan dikelompokkan menjadi 2 (dua) jenis:

a. Kesalahan tidak berulang

Kesalahan tidak berulang merupakan kesalahan yang diharapkan tidak akan terjadi kembali. Kesalahan ini dikelompokkan kembali menjadi 2 (dua) jenis:

- 1) Kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan;
- 2) Kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode sebelumnya.

b. Kesalahan berulang

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

B. PERLAKUAN

1. Kesalahan tidak berulang

a. Kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan

Kesalahan jenis ini, baik yang mempengaruhi posisi kas maupun yang tidak, dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan dalam periode berjalan. Baik pada akun pendapatan LRA, belanja, pendapatan LO, maupun beban.

Contoh : pengembalian pendapatan hibah yang diterima pada tahun yang bersangkutan kepada pemerintah pusat karena terjadi kesalahan pengiriman oleh pemerintah pusat.

b. Kesalahan tidak berulang yang terjadi pada periode sebelumnya

Kesalahan jenis ini bisa terjadi pada saat yang berbeda, yakni yang terjadi dalam periode sebelumnya namun laporan keuangan periode tersebut belum diterbitkan dan yang terjadi dalam periode sebelumnya dan laporan keuangan periode tersebut sudah diterbitkan. Keduanya memiliki perlakuan yang berbeda.

1) Koreksi-Laporan Keuangan Belum Diterbitkan

Apabila laporan keuangan belum diterbitkan, maka dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan, baik pada akun pendapatan-LRA atau akun belanja, maupun akun pendapatan-LO atau akun beban.

2) Koreksi-Laporan Keuangan Sudah Diterbitkan

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

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

Contoh: pengembalian pendapatan dana alokasi umum karena kelebihan transfer oleh Pemerintah Pusat.

2. Kesalahan berulang

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

Kesalahan berulang tidak memerlukan koreksi melainkan dicatat pada saat terjadi pengeluaran kas untuk mengembalikan kelebihan pendapatan dengan mengurangi pendapatan-LRA maupun pendapatan-LO yang bersangkutan.

BAB XVII

KEBIJAKAN AKUNTANSI

LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN

A. UMUM

1. Definisi

- a. Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) adalah instansi di lingkungan pemerintah daerah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.
- b. Entitas akuntansi adalah unit pemerintahan pengguna anggaran/pengguna barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.
- c. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi atau entitas pelaporan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.
- d. Konsolidasi adalah proses penggabungan antara akun-akun yang diselenggarakan oleh suatu entitas pelaporan dengan entitas pelaporan lainnya, entitas akuntansi dengan entitas akuntansi lainnya, dengan mengeliminasi akun-akun timbal balik agar dapat disajikan sebagai satu entitas pelaporan konsolidasian.
- e. Laporan keuangan konsolidasian adalah suatu laporan keuangan yang merupakan gabungan keseluruhan laporan keuangan entitas pelaporan, atau entitas akuntansi, sehingga tersaji sebagai satu entitas tunggal.

2. Penyajian Laporan Keuangan Konsolidasian

- a. Laporan keuangan konsolidasian terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
- b. Laporan keuangan konsolidasian sebagaimana dimaksud pada paragraf 06, disajikan oleh entitas pelaporan, kecuali:
 - 1) Laporan keuangan konsolidasian arus kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum;
 - 2) Laporan keuangan konsolidasian perubahan saldo anggaran lebih yang hanya disusun dan disajikan oleh Pemerintah Daerah.
 - 3) Laporan keuangan konsolidasian disajikan untuk periode pelaporan yang sama dengan periode pelaporan keuangan entitas pelaporan dan berisi jumlah komparatif dengan periode sebelumnya.

- 4) Pemerintah daerah menyampaikan laporan keuangan konsolidasian dari semua entitas akuntansi dibawahnya kepada lembaga legislatif.
- 5) Dalam standar ini proses konsolidasi diikuti dengan eliminasi akun-akun timbal balik (reciprocal accounts). Namun demikian, apabila eliminasi dimaksud belum dimungkinkan, maka hal tersebut diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- 6) Contoh akun timbal balik (reciprocal accounts) antara lain sisa uang persediaan yang belum dipertanggungjawabkan oleh bendahara pengeluaran sampai dengan akhir periode akuntansi.

3. Entitas Pelaporan

a. Suatu entitas pelaporan adalah:

- 1) Pemerintah Provinsi Bali;
- 2) SKPD atau Unit Kerja SKPD yang menerapkan PPK BLUD yang menurut ketentuan wajib menyusun laporan keuangan sesuai Standar Akuntansi Keuangan, disamping sebagai entitas akuntansi yang wajib menyusun laporan keuangan sesuai SAP.

4. Entitas Akuntansi

Entitas akuntansi menyelenggarakan akuntansi dan menyampaikan laporan keuangan sehubungan dengan anggaran/barang yang dikelolanya yang ditujukan kepada entitas pelaporan.

5. Badan Layanan Umum Daerah

- a. BLUD menyelenggarakan pelayanan umum, memungut dan menerima, serta membelanjakan dana masyarakat yang diterima berkaitan dengan pelayanan yang diberikan, tetapi tidak berbentuk badan hukum sebagaimana kekayaan daerah yang dipisahkan.
- b. Selaku penerima APBD adalah entitas akuntansi, yang laporan keuangannya dikonsolidasikan pada entitas pelaporan yang secara organisatoris membawahnya.
- c. Selaku satuan kerja pelayanan berupa Badan, walaupun bukan berbentuk badan hukum yang mengelola kekayaan daerah yang dipisahkan, BLUD adalah entitas pelaporan.
- d. Konsolidasi laporan keuangan BLUD pada pemerintah daerah yang secara organisatoris membawahnya dilaksanakan setelah laporan keuangan BLUD disusun menggunakan standar akuntansi yang sama dengan standar akuntansi yang dipakai oleh organisasi yang membawahnya, yaitu SAP.

B. PROSEDUR KONSOLIDASIAN

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

C. Pengungkapan

1. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan perlu diungkapkan nama-nama entitas yang dikonsolidasikan atau digabungkan beserta status masing-masing.
2. Dalam hal konsolidasi tidak diikuti dengan eliminasi akun timbal balik sebagaimana disebut pada paragraf 19, maka perlu diungkapkan nama nama dan besaran saldo akun timbal balik tersebut, dan disebutkan pula alasan belum dilaksanakannya eliminasi.

BAB XVIII

PENYAJIAN KEMBALI (*RESTATEMENT*) DAN PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN UNTUK TAHUN TERAKHIR SEBELUM PENERAPAN PERTAMA KALI

A. Definisi

Perubahan kebijakan akuntansi harus disajikan dan diungkapkan dalam laporan keuangan. SAP mensyaratkan bahwa laporan keuangan harus disajikan komparatif antar periode, sehingga laporan keuangan untuk periode terakhir sebelum penerapan pertama kali SAP berbasis akrual harus disajikan kembali dan/atau disajikan agar dapat digunakan sebagai pembandingan dengan laporan keuangan tahun penerapan pertama kali.

Penyajian kembali (*restatement*) adalah perlakuan akuntansi yang dilakukan atas pos-pos dalam laporan keuangan yang perlu disajikan kembali pada awal periode ketika Pemerintah Daerah pertama kali akan mengimplementasikan kebijakan akuntansi yang baru dari semula basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*) menjadi basis akrual (*accrual*).

Penyajian kembali diperlukan untuk pos-pos laporan keuangan yang kebijakannya belum mengikuti basis akrual, karena penyusunan laporan keuangan ketika pertama kali disusun dengan basis akrual, maka laporan keuangan tahun periode sebelumnya masih menggunakan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*).

Berikut disajikan matrik penyajian kembali (*restatement*) dan penyajian laporan keuangan untuk tahun terakhir sebelum penerapan pertama kali, yaitu:

Kas Menuju Akrual	Matrik	Akrual	Keterangan
LRA	→	LRA	Penyajian Kembali
	→	LP-SAL	Penyajian Baru
Neraca	→	Neraca	Penyajian Kembali
	→	LO	Penyajian Baru (opsional)
LAK	→	LAK	Penyajian Kembali
	→	LPE	Penyajian Baru
CaLK	→	CaLK	Penyajian Kembali

B. Penyajian Kembali (*restatement*) Laporan Keuangan

Penyajian kembali (*restatement*) diperlukan untuk jenis laporan keuangan berikut:

1. LRA;
2. Neraca;
3. LAK; dan
4. CaLK.

Sedangkan akun-akun yang perlu disajikan kembali antara lain:

1. Piutang yang menampilkan nilai wajar setelah dikurangi dengan penyisihan piutang;
2. Beban dibayar dimuka, sebelumnya diakui seluruhnya sebagai belanja, apabila masih belum dimanfaatkan seluruhnya, maka disajikan sebagai akun beban dibayar di muka. Hal tersebut tidak dilakukan penyesuaian di tahun sebelumnya, oleh karena itu akun ini perlu disajikan kembali;
3. Persediaan di pemerintah daerah esensinya adalah beban dibayar di muka. Sehingga dapat dicatat sebagai aset atau beban pada saat perolehan awal. Konsumsi atas beban dibayar di muka dalam persediaan ini harus diakui sebagai beban, sementara yang masih belum dikonsumsi diakui sebagai aset persediaan. Akun persediaan ini perlu dilakukan penyajian kembali bila metode penilaian persediaan pada periode sebelumnya tidak sama dengan metode penilaian persediaan setelah basis akrual penuh;
4. Investasi jangka panjang seperti investasi dana bergulir yang periode sebelumnya belum dilakukan penyisihan, sedangkan dalam basis akrual harus dilakukan penyisihan sehingga perlu disajikan kembali.
5. Aset tetap yang menampilkan nilai buku setelah dikurangi akumulasi penyusutan;
6. Aset tidak berwujud, perlu disajikan kembali dengan nilai buku setelah dikurangi akumulasi amortisasi;
7. Utang bunga, perlu disajikan kembali terkait dengan akrual utang bunga akibat adanya utang jangka pendek yang sudah jatuh tempo;
8. Pendapatan diterima dimuka, perlu disajikan kembali karena pada periode sebelumnya belum disajikan;
9. Ekuitas, perlu disajikan kembali karena kebijakan yang digunakan dalam pengklasifikasian ekuitas berbeda.

Tahapan Penyajian Kembali

Tahapan yang perlu dilakukan oleh Pemerintah Daerah untuk melakukan penyajian kembali Laporan Keuangan atas LRA, Neraca, dan CaLK adalah:

1. menyiapkan data yang relevan untuk dasar pengakuan akun-akun terkait seperti misalnya untuk dasar menghitung dan mencatat beban penyisihan piutang dan cadangan penyisihan piutang; beban penyusutan dan akumulasi penyusutan; beban amortisasi dan akumulasi amortisasi; dst

2. menyajikan kembali akun-akun neraca yang belum sama perlakuan kebijakannya, dengan cara menerapkan kebijakan yang berlaku yaitu basis akrual, sesuai dengan Peraturan Kepala Daerah tentang kebijakan akuntansi berbasis akrual.

C. Penyajian (Baru) Laporan Keuangan (Opsional)

Penyajian baru diperlukan agar laporan keuangan bisa disajikan komparatif dimana terdapat 7 (tujuh) jenis laporan keuangan basis akrual, sedangkan untuk SAP berbasis kas menuju akrual hanya 4 (empat) jenis laporan keuangan. Sehubungan dengan hal tersebut, terdapat 3 (tiga) jenis laporan keuangan yang baru, yaitu:

1. LP-SAL;
2. LO; dan
3. LPE.

Tahap Penyusunan Laporan Keuangan

Tahapan yang perlu dilakukan oleh Pemerintah Daerah untuk melakukan penyusunan dan penyajian Laporan Keuangan atas LP-SAL, LO, dan LPE adalah :

1. Menyiapkan data untuk penyusun pendapatan-LO berdasarkan data pendapatan-LRA, piutang awal tahun, dan piutang akhir tahun.
2. Menyiapkan data untuk menyusun beban berdasarkan data belanja di luar belanja modal, persediaan awal dan akhir tahun, utang awal dan akhir tahun, beban penyisihan piutang, beban penyisihan investasi dana bergulir, beban penyusutan asset tetap, dan beban amortisasi asset tak berwujud.
3. Menyusun dan menyajikan LP-SAL berdasarkan LRA.
4. Menyusun dan menyajikan LO berdasarkan LRA dan Neraca dengan mempertimbangkan unsur-unsur akrualnya.
5. Menyusun dan menyajikan LPE berdasarkan LO dan Neraca.

D. JURNAL STANDAR

1. Penyajian kembali laporan keuangan

Jurnal standar untuk penyajian kembali Laporan Keuangan hanya diperlukan untuk Neraca, sedangkan LRA dilakukan dengan *mapping*, serta LAK dan CaLK dilakukan dengan menyesuaikan uraian atau nama akun dalam LAK dan pengungkapan dalam CaLK.

Uraian	Akun	Debit	Kredit
Penyajian kembali nilai wajar piutang	Ekuitas Cadangan Piutang Tidak tertagih <i>(untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah akun akumulasi penyisihan piutang tak tertagih sebesar jumlah cadangan piutang yang seharusnya dicadangkan s/d tahun</i>	xxx	xxx

Uraian	Akun	Debit	Kredit
	<i>terakhir sebelum pelaksanaan basis akrual)</i>		
Penyajian kembali nilai beban dibayar dimuka	Beban Dibayar dimuka Ekuitas <i>(untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah nilai beban dibayar dimuka)</i>	xxx	xxx
Penyajian kembali nilai persediaan	Persediaan Ekuitas <i>(untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah nilai persediaan, bila berkurang maka jurnal akan sebaliknya)</i>	xxx	xxx
Penyajian kembali nilai investasi jangka pendek	Investasi Jangka Pendek Ekuitas <i>(untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah nilai investasi jangka pendek)</i>	xxx	xxx
Penyajian kembali nilai investasi jangka panjang	Investasi Jangka panjang Ekuitas <i>(untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah nilai investasi jangka panjang, dan sebaliknya bila nilai investasi jangka panjang berkurang akibat investee mengalami kerugian)</i>	xxx	xxx
Penyajian kembali nilai buku aset tetap	Ekuitas	xxx	xxx
	Akumulasi penyusutan <i>(untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah nilai Akumulasi penyusutan)</i>		
Penyajian kembali nilai buku aktiva tidak berwujud	Ekuitas Akumulasi Amortisasi <i>(untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah nilai akumulasi penyusutan)</i>	xxx	xxx

Uraian	Akun	Debit	Kredit
Penyajian kembali nilai utang jangka pendek	Ekuitas Utang Bunga jk pendek (untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah nilai utang bunga jangka pendek)	xxx	xxx
Penyajian kembali nilai utang jangka panjang	Ekuitas Utang Bunga jk panjang (untuk mencatat koreksi penyajian kembali menambah nilai utang bunga jangka panjang)	xxx	xxx
Penyajian kembali nilai Ekuitas	Ekuitas Dana Ekuitas (untuk mencatat koreksi penyajian kembali reklasifikasi ekuitas)	xxx	xxx

2. Penyajian laporan keuangan

Jurnal standar untuk penyajian Laporan Keuangan hanya diperlukan untuk Laporan Operasional, sedangkan LP-SAL dan LPE dilakukan dengan menyesuaikan uraian atau nama akun dalam LP-SAL dan LPE. Sehubungan neraca sudah disajikan dalam bentuk *restatement*, maka transaksi akun-akun LO tidak disandingkan dengan akun-akun neraca, melainkan ke akun-akun residual LO yaitu "Surplus (Defisit)-LO.

Berikut disajikan ilustrasi jurnal standar untuk penyusunan LO.

Uraian	Akun dan uraian	Debit	Kredit
Pengakuan piutang pendapatan awal tahun sebelum penerapan pertama kali	Pendapatan-LO Surplus (Defisit)-LO <i>(untuk mencatat piutang pendapatan yang ada pada awal tahun sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx
Pengakuan piutang akhir tahun sebelum penerapan pertama kali	Surplus (Defisit)-LO Pendapatan-LO <i>(untuk mencatat piutang pendapatan yang ada pada akhir tahun sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx

Uraian	Akun dan uraian	Debit	Kredit
Pengakuan pendapatan-LO tahun sebelum penerapan pertama kali	Surplus (Defisit)-LO Pendapatan-LO <i>(untuk mencatat pengakuan pendapatan tahun terakhir sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx
Pengakuan persediaan awal tahun sebelum penerapan pertama kali	Beban Surplus (Defisit)-LO <i>(untuk mencatat persediaan yang ada pada awal tahun sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx
Pengakuan persediaan akhir tahun sebelum penerapan pertama kali	Surplus (Defisit)-LO Beban <i>(untuk mencatat persediaan yang ada pada akhir tahun sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx
Pengakuan beban tahun sebelum penerapan pertama kali	Beban Surplus (Defisit)-LO <i>(untuk mencatat beban pada tahun sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx
Pengakuan utang barang/jasa awal tahun sebelum penerapan pertama kali	Surplus (Defisit)-LO Beban <i>(untuk mencatat utang barang/jasa yang ada pada awal tahun sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx
Pengakuan utang barang/jasa akhir tahun sebelum penerapan pertama kali	Beban Surplus (Defisit)-LO <i>(untuk mencatat utang barang/jasa yang ada pada akhir tahun sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx

Uraian	Akun dan uraian	Debit	Kredit
Pengakuan beban penyisihan piutang atau investasi dana bergulir	Beban Penyisihan Penyisihan <i>(untuk mencatat beban dan penyisihan piutang)</i>	xxx	xxx
Pengakuan beban penyusutan	Beban Penyusutan Akumulasi Penyusutan <i>(untuk mencatat beban dan akumulasi penyusutan)</i>	xxx	xxx
Pengakuan beban amortisasi aset tak berwujud	Beban Amortisasi Akumulasi Amortisasi <i>(untuk mencatat beban amortisasi aset tak berwujud tahun sebelum penerapan pertama kali basis akrual)</i>	xxx	xxx

Ditetapkan di Denpasar
pada tanggal 21 Desember 2018

GUBERNUR BALI,

ttd

WAYAN KOSTER

