

**STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
BERBASIS AKRUAL**

PERNYATAAN NO. 09

AKUNTANSI KEWAJIBAN

**KOMITE STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN
DESEMBER 2008**

DAFTAR ISI

	Paragraf
PENDAHULUAN -----	1-4
Tujuan-----	1
Ruang Lingkup -----	2-4
DEFINISI -----	5
UMUM -----	6-8
KLASIFIKASI KEWAJIBAN -----	9-17
PENGAKUAN KEWAJIBAN -----	18-31
PENGUKURAN KEWAJIBAN -----	32-61
Utang kepada Pihak Ketiga (<i>Account Payable</i>)-----	35-37
Utang Transfer -----	38-39
Utang Bunga (<i>Accrued Interest</i>) -----	40-41
Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)-----	42-43
Bagian Lancar Utang Jangka Panjang -----	44-45
Kewajiban Lancar Lainnya (<i>Other Current Liabilities</i>) -----	46
Utang Pemerintah yang tidak Diperjualbelikan dan yang Diperjualbelikan-----	47-55
Utang Pemerintah yang Tidak Diperjualbelikan (Non-Traded Debt)) ----- -----	48-50
Utang Pemerintah yang Diperjualbelikan (Traded Debt)) -----	51-55
Perubahan Valuta Asing -----	56-61
PENYELESAIAN KEWAJIBAN SEBELUM JATUH TEMPO -----	62-64
TUNGGAKAN -----	65-68
RESTRUKTURISASI UTANG -----	69-81
Penghapusan Utang-----	76-81
BIAYA-BIAYA YANG BERHUBUNGAN DENGAN UTANG PEMERINTAH -----	82-86
PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN -----	87-88
TANGGAL EFEKTIF -----	89

1 STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS 2 AKRUAL

3 PERNYATAAN NO. 09

4 KEWAJIBAN

5 *Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah*
6 *paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf*
7 *penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual*
8 *Akuntansi Pemerintahan.*

9 PENDAHULUAN

10 Tujuan

11 1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur perlakuan
12 akuntansi kewajiban meliputi saat pengakuan, penentuan nilai tercatat,
13 amortisasi, dan biaya pinjaman yang dibebankan terhadap kewajiban
14 tersebut.

15 Ruang Lingkup

16 2. *Pernyataan Standar ini diterapkan untuk seluruh unit*
17 *pemerintahan yang menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum*
18 *dan mengatur tentang perlakuan akuntansinya, termasuk pengakuan,*
19 *pengukuran, penyajian, dan pengungkapan yang diperlukan.*

20 3. *Pernyataan Standar ini mengatur:*

21 (a) *Akuntansi Kewajiban Pemerintah termasuk kewajiban jangka*
22 *pendek dan kewajiban jangka panjang yang ditimbulkan dari Utang*
23 *Dalam Negeri dan Utang Luar Negeri.*

24 (b) *Perlakuan akuntansi untuk transaksi pinjaman dalam mata uang*
25 *asing.*

26 (c) *Perlakuan akuntansi untuk transaksi yang timbul dari restrukturisasi*
27 *pinjaman.*

28 (d) *Perlakuan akuntansi untuk biaya yang timbul dari utang pemerintah.*

29 *Huruf (b), (c), dan (d) diatas berlaku sepanjang belum ada pengaturan*
30 *khusus dalam pernyataan tersendiri mengenai hal-hal tersebut.*

31 4. Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

32 (a) Akuntansi Kewajiban Diestimasi dan Kewajiban Kontinjensi.

33 (b) Akuntansi Instrumen Derivatif dan Aktivitas Lindung Nilai.

34 (c) Transaksi dalam mata uang asing yang timbul atas transaksi selain
35 dari transaksi pinjaman yang didenominasi dalam suatu mata uang
36 asing seperti pada paragraf 3(b).

1 Huruf (a) dan (b) diatur dalam pernyataan standar tersendiri.

2 **DEFINISI**

3 5. Berikut adalah istilah-istilah yang digunakan dalam
4 *Pernyataan Standar dengan pengertian:*

5 ***Amortisasi utang*** adalah alokasi sistematis dari premium atau diskonto
6 selama umur utang pemerintah.

7 ***Aset Tertentu yang memenuhi syarat (Qualifying Asset)***, selanjutnya
8 ***disebut Aset Tertentu*** adalah aset yang membutuhkan waktu yang cukup
9 lama agar siap untuk dipergunakan atau dijual sesuai dengan tujuannya.

10 ***Biaya Pinjaman*** adalah bunga dan biaya lainnya yang harus ditanggung
11 oleh pemerintah sehubungan dengan peminjaman dana.

12 ***Debitur*** adalah pihak yang menerima utang dari kreditur.

13 ***Diskonto*** adalah jumlah selisih kurang antara nilai kini kewajiban (present
14 value) dengan nilai jatuh tempo kewajiban (maturity value) dari suatu
15 utang karena tingkat bunga nominal lebih rendah dari tingkat bunga
16 efektif.

17 ***Entitas pelaporan*** adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau
18 lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-
19 undangan wajib menyampaikan laporan pertanggung-jawaban berupa
20 laporan keuangan.

21 ***Kewajiban*** adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang
22 penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi
23 pemerintah.

24 ***Kreditur*** adalah pihak yang memberikan utang kepada debitur.

25 ***Kewajiban diestimasi*** adalah kewajiban yang waktu dan jumlahnya
26 belum pasti.

27 ***Kewajiban kontinjensi*** adalah:

28 (a) kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan
29 keberadaannya menjadi pasti dengan terjadinya atau tidak
30 terjadinya suatu peristiwa atau lebih pada masa datang yang tidak
31 sepenuhnya berada dalam kendali suatu entitas; atau

32 (b) kewajiban kini yang timbul sebagai akibat masa lalu, tetapi tidak
33 diakui karena:

34 (1) tidak terdapat kemungkinan besar (not probable) suatu entitas
35 mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat
36 ekonomis untuk menyelesaikan kewajibannya; atau

37 (2) jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.

38 ***Kurs*** adalah rasio pertukaran dua mata uang.

39 ***Metode garis lurus*** adalah metode alokasi premium atau diskonto dengan
40 jumlah yang sama sepanjang periode sekuritas utang pemerintah.

1 **Nilai nominal** adalah nilai kewajiban pemerintah pada saat pertama kali
2 transaksi berlangsung seperti nilai yang tertera pada lembar surat utang
3 pemerintah.

4 **Nilai tercatat (carrying amount) kewajiban** adalah nilai buku kewajiban
5 yang dihitung dari nilai nominal setelah dikurangi atau ditambah diskonto
6 atau premium yang belum diamortisasi.

7 **Obligasi Negara** adalah Surat Utang Negara yang berjangka waktu lebih
8 dari 12 (dua belas) bulan dengan kupon dan/atau dengan pembayaran
9 bunga secara diskonto.

10 **Perhitungan Fihak Ketiga, selanjutnya disebut PFK,** merupakan utang
11 pemerintah kepada pihak lain yang disebabkan kedudukan pemerintah
12 sebagai pemotong pajak atau pungutan lainnya, seperti Pajak
13 Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), iuran Askes, Taspen,
14 dan Taperum.

15 **Premium** adalah jumlah selisih lebih antara nilai kini kewajiban (present
16 value) dengan nilai jatuh tempo kewajiban (maturity value) karena
17 tingkat bunga nominal lebih tinggi dari tingkat bunga efektif.

18 **Restrukturisasi Utang** adalah kesepakatan antara kreditur dan debitur
19 untuk memodifikasi syarat-syarat perjanjian utang dengan atau tanpa
20 pengurangan jumlah utang.

21 **Sekuritas utang pemerintah** adalah surat berharga berupa surat
22 pengakuan utang oleh pemerintah yang dapat diperjualbelikan dan
23 mempunyai nilai jatuh tempo atau nilai pelunasan pada saat diterbitkan,
24 misalnya Surat Utang Negara (SUN).

25 **Surat Perbendaharaan Negara** adalah Surat Utang Negara yang
26 berjangka waktu sampai dengan 12 (dua belas) bulan dengan
27 pembayaran bunga secara diskonto.

28 **Surat Utang Negara** adalah surat berharga yang berupa surat pengakuan
29 utang dalam mata uang rupiah maupun valuta asing yang dijamin
30 pembayaran pokok utang dan bunganya oleh Negara Republik
31 Indonesia, sesuai dengan masa berlakunya.

32 **Tunggakan** adalah jumlah kewajiban terutang karena ketidakmampuan
33 entitas membayar pokok utang dan/atau bunganya sesuai jadwal.

34 **UMUM**

35 6. Karakteristik utama kewajiban adalah bahwa pemerintah
36 mempunyai kewajiban sampai saat ini yang dalam penyelesaiannya
37 mengakibatkan pengorbanan sumber daya ekonomi di masa yang akan
38 datang.

39 7. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi
40 pelaksanaan tugas atau tanggungjawab untuk bertindak di masa lalu.
41 Dalam konteks pemerintahan, kewajiban muncul antara lain karena
42 penggunaan sumber pendanaan pinjaman dari masyarakat, lembaga

1 keuangan, entitas pemerintahan lain, atau lembaga internasional.
2 Kewajiban pemerintah dapat juga terjadi karena perikatan dengan
3 pegawai yang bekerja pada pemerintah, kewajiban kepada masyarakat
4 luas yaitu kewajiban tunjangan, kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran
5 pajak dari wajib pajak, alokasi/realokasi pendapatan ke entitas lainnya,
6 atau kewajiban dengan pemberi jasa lainnya.

7 8. Setiap kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum
8 sebagai konsekuensi dari kontrak yang mengikat atau peraturan
9 perundang-undangan.

10 **KLASIFIKASI KEWAJIBAN**

11 **9. Setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos**
12 **kewajiban yang mencakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan**
13 **diselesaikan setelah tanggal pelaporan.**

14 10. Informasi tentang tanggal jatuh tempo kewajiban keuangan
15 bermanfaat untuk menilai likuiditas dan solvabilitas suatu entitas
16 pelaporan. Informasi tentang tanggal penyelesaian kewajiban seperti
17 utang ke pihak ketiga dan utang bunga juga bermanfaat untuk
18 mengetahui kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek
19 atau jangka panjang.

20 **11. Suatu kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka**
21 **pendek jika diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan**
22 **setelah tanggal pelaporan. Semua kewajiban lainnya diklasifikasikan**
23 **sebagai kewajiban jangka panjang.**

24 12. Kewajiban jangka pendek dapat dikategorikan dengan
25 cara yang sama seperti aset lancar. Kewajiban jangka pendek, seperti
26 utang transfer pemerintah atau utang kepada pegawai merupakan
27 suatu bagian yang akan menyerap aset lancar dalam tahun pelaporan
28 berikutnya.

29 13. Kewajiban jangka pendek lainnya adalah kewajiban yang
30 jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal
31 pelaporan, misalnya bunga pinjaman, utang jangka pendek dari pihak
32 ketiga, utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK), dan bagian lancar utang
33 jangka panjang.

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

38 **(a) jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 (dua belas)**
39 **bulan; dan**

40 **(b) entitas bermaksud untuk mendanai kembali (refinance) kewajiban**
41 **tersebut atas dasar jangka panjang; dan**

42 **(c) maksud tersebut didukung dengan adanya suatu perjanjian**
43 **pendanaan kembali (refinancing), atau adanya penjadwalan**

1 **kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum laporan**
2 **keuangan disetujui.**

3 15. Jumlah setiap kewajiban yang dikeluarkan dari kewajiban
4 jangka pendek sesuai dengan paragraf di atas, bersama-sama dengan
5 informasi yang mendukung penyajian ini, diungkapkan dalam Catatan
6 atas Laporan Keuangan.

7 16. Beberapa kewajiban yang jatuh tempo untuk dilunasi pada
8 tahun berikutnya mungkin diharapkan dapat didanai kembali
9 (*refinancing*) atau digulirkan (*roll over*) berdasarkan kebijakan entitas
10 pelaporan dan diharapkan tidak akan segera menyerap dana entitas.
11 Kewajiban yang demikian dipertimbangkan untuk menjadi suatu bagian
12 dari pendanaan jangka panjang dan diklasifikasikan sebagai kewajiban
13 jangka panjang. Namun dalam situasi di mana kebijakan pendanaan
14 kembali tidak berada pada entitas (seperti dalam kasus tidak adanya
15 persetujuan pendanaan kembali), pendanaan kembali ini tidak dapat
16 dipertimbangkan secara otomatis dan kewajiban ini diklasifikasikan
17 sebagai pos jangka pendek kecuali penyelesaian atas perjanjian
18 pendanaan kembali sebelum persetujuan laporan keuangan
19 membuktikan bahwa substansi kewajiban pada tanggal pelaporan
20 adalah jangka panjang.

21 17. Beberapa perjanjian pinjaman menyertakan persyaratan
22 tertentu (*covenant*) yang menyebabkan kewajiban jangka panjang
23 menjadi kewajiban jangka pendek (*payable on demand*) jika
24 persyaratan tertentu yang terkait dengan posisi keuangan peminjam
25 dilanggar. Dalam keadaan demikian, kewajiban dapat diklasifikasikan
26 sebagai kewajiban jangka panjang hanya jika:

- 27 (a) pemberi pinjaman telah menyetujui untuk tidak meminta pelunasan
28 sebagai konsekuensi adanya pelanggaran, dan
29 (b) terdapat jaminan bahwa tidak akan terjadi pelanggaran berikutnya
30 dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan.

31 **PENGAKUAN KEWAJIBAN**

32 **18. Pelaporan keuangan untuk tujuan umum harus menyajikan**
33 **kewajiban yang diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran**
34 **sumber daya ekonomi akan dilakukan atau telah dilakukan untuk**
35 **menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat ini, dan perubahan atas**
36 **kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur**
37 **dengan andal.**

38 19. Keberadaan peristiwa masa lalu (dalam hal ini meliputi
39 transaksi) sangat penting dalam pengakuan kewajiban. Suatu peristiwa
40 adalah terjadinya suatu konsekuensi keuangan terhadap suatu entitas.
41 Suatu peristiwa mungkin dapat berupa suatu kejadian internal dalam
42 suatu entitas seperti perubahan bahan baku menjadi suatu produk,
43 ataupun dapat berupa kejadian eksternal yang melibatkan interaksi

1 antara suatu entitas dengan lingkungannya seperti transaksi dengan
2 entitas lain, bencana alam, pencurian, perusakan, kerusakan karena
3 ketidaksengajaan.

4 20. Suatu transaksi melibatkan transfer sesuatu yang mempunyai
5 nilai. Transaksi mungkin berupa transaksi dengan pertukaran dan tanpa
6 pertukaran. Perbedaan antara transaksi dengan pertukaran dan tanpa
7 pertukaran sangat penting untuk menentukan titik pengakuan kewajiban.

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

11 22. Kewajiban dapat timbul dari:

- 12 (a) transaksi dengan pertukaran (*exchange transactions*);
13 (b) transaksi tanpa pertukaran (*non-exchange transactions*), sesuai
14 hukum yang berlaku dan kebijakan yang diterapkan belum lunas
15 dibayar sampai dengan saat tanggal pelaporan;
16 (c) kejadian yang berkaitan dengan pemerintah (*government-related*
17 *events*);
18 (d) kejadian yang diakui pemerintah (*government-acknowledged*
19 *events*).

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

27 24. Satu contoh dari transaksi dengan pertukaran adalah saat
28 pegawai pemerintah memberikan jasa sebagai penukar/ganti dari
29 kompensasi yang diperolehnya yang terdiri dari gaji dan manfaat
30 pegawai lainnya. Suatu transaksi pertukaran timbul karena kedua belah
31 pihak (pemberi kerja dan penerima kerja) menerima dan mengorbankan
32 suatu nilai. Kewajiban kompensasi meliputi gaji yang belum dibayar dan
33 jasa telah diserahkan dan biaya manfaat pegawai lainnya yang
34 berhubungan dengan jasa periode berjalan.

35 **25. Suatu transaksi tanpa pertukaran timbul ketika satu pihak**
36 **dalam suatu transaksi menerima nilai tanpa secara langsung memberikan**
37 **atau menjanjikan nilai sebagai gantinya. Hanya ada satu arah arus**
38 **sumber daya atau janji. Untuk transaksi tanpa pertukaran, suatu**
39 **kewajiban harus diakui atas jumlah terutang yang belum dibayar pada**
40 **tanggal pelaporan.**

41 26. Beberapa jenis hibah dan program bantuan umum dan
42 khusus kepada entitas pelaporan lainnya merupakan transaksi tanpa
43 pertukaran. Ketika pemerintah pusat membuat program pemindahan
44 kepemilikan atau memberikan hibah atau mengalokasikan dananya ke

1 pemerintah daerah, persyaratan pembayaran ditentukan oleh peraturan
2 dan hukum yang ada dan bukan melalui transaksi dengan pertukaran.

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

10 28. Pada saat pemerintah secara tidak sengaja menyebabkan
11 kerusakan pada kepemilikan pribadi maka kejadian tersebut
12 menciptakan kewajiban saat timbulnya kejadian tersebut sepanjang
13 hukum yang berlaku dan kebijakan yang ada memungkinkan bahwa
14 pemerintah akan membayar kerusakan dan sepanjang jumlah
15 pembayarannya dapat diestimasi dengan andal. Contoh kejadian ini
16 adalah kerusakan tak sengaja terhadap kepemilikan pribadi yang
17 disebabkan pelaksanaan kegiatan yang dilakukan pemerintah.

18 **29. Kejadian yang diakui Pemerintah adalah kejadian-kejadian**
19 **yang tidak didasarkan pada transaksi namun kejadian tersebut**
20 **mempunyai konsekuensi keuangan bagi pemerintah karena pemerintah**
21 **memutuskan untuk merespon kejadian tersebut. Pemerintah mempunyai**
22 **tanggung jawab luas untuk menyediakan kesejahteraan publik. Untuk itu,**
23 **Pemerintah sering diasumsikan bertanggung jawab terhadap satu**
24 **kejadian yang sebelumnya tidak diatur dalam peraturan formal yang**
25 **ada. Konsekuensinya, biaya yang timbul dari berbagai kejadian, yang**
26 **disebabkan oleh entitas nonpemerintah dan bencana alam, pada**
27 **akhirnya menjadi tanggung jawab pemerintah. Namun biaya-biaya**
28 **tersebut belum dapat memenuhi definisi kewajiban sampai pemerintah**
29 **secara formal mengakuinya sebagai tanggung jawab keuangan**
30 **pemerintah atas biaya yang timbul sehubungan dengan kejadian**
31 **tersebut dan telah terjadinya transaksi dengan pertukaran atau tanpa**
32 **pertukaran.**

33 30. Dengan kata lain pemerintah seharusnya mengakui
34 kewajiban dan biaya untuk kondisi pada paragraf 29 ketika keduanya
35 memenuhi dua kriteria berikut: (1) Badan Legislatif telah menyetujui atau
36 mengotorisasi sumber daya yang akan digunakan, (2) transaksi dengan
37 pertukaran timbul (misalnya saat kontraktor melakukan perbaikan) atau
38 jumlah transaksi tanpa pertukaran belum dibayar pada tanggal
39 pelaporan (misalnya pembayaran langsung ke korban bencana).

40 31. Contoh berikut mengilustrasikan pengakuan kewajiban dari
41 kejadian yang diakui pemerintah. Suatu kerusakan akibat bencana alam
42 di kota-kota Indonesia dan DPR mengotorisasi pengeluaran untuk
43 menanggulangi bencana tersebut. Kejadian ini merupakan konsekuensi
44 keuangan dari pemerintah karena memutuskan untuk menyediakan
45 bantuan bencana bagi kota-kota tersebut. Transaksi yang berhubungan

1 dengan hal tersebut, meliputi sumbangan pemerintah ke masing-masing
2 individu dan pekerjaan kontraktor yang dibayar oleh pemerintah, diakui
3 sebagai transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran. Dalam
4 kasus transaksi dengan pertukaran, jumlah terutang untuk barang dan
5 jasa yang disediakan untuk pemerintah diakui saat barang diserahkan
6 atau pekerjaan diselesaikan. Dalam kasus transaksi tanpa pertukaran,
7 suatu kewajiban harus diakui sebesar jumlah terutang yang belum
8 dibayar pada tanggal pelaporan. Kewajiban tersebut meliputi jumlah
9 tagihan ke pemerintah untuk membayar manfaat, barang atau jasa yang
10 telah disediakan sesuai persyaratan program yang ada pada tanggal
11 pelaporan pemerintah.

12 **PENGUKURAN KEWAJIBAN**

13 **32. Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal. Kewajiban dalam**
14 **mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah.**
15 **Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral**
16 **pada tanggal neraca.**

17 33. Nilai nominal atas kewajiban mencerminkan nilai kewajiban
18 pemerintah pada saat pertama kali transaksi berlangsung seperti nilai
19 yang tertera pada lembar surat utang pemerintah. Aliran ekonomi
20 setelahnya, seperti transaksi pembayaran, perubahan penilaian
21 dikarenakan perubahan kurs valuta asing, dan perubahan lainnya selain
22 perubahan nilai pasar, diperhitungkan dengan menyesuaikan nilai
23 tercatat kewajiban tersebut.

24 34. Penggunaan nilai nominal dalam menilai kewajiban
25 mengikuti karakteristik dari masing-masing pos. Paragraf berikut
26 menguraikan penerapan nilai nominal untuk masing-masing pos
27 kewajiban pada laporan keuangan.

28 **Utang kepada Pihak Ketiga (Account Payable)**

29 **35. Pada saat pemerintah menerima hak atas barang, termasuk**
30 **barang dalam perjalanan yang telah menjadi haknya, pemerintah harus**
31 **mengakui kewajiban atas jumlah yang belum dibayarkan untuk barang**
32 **tersebut**

33 36. Bila kontraktor membangun fasilitas atau peralatan sesuai
34 dengan spesifikasi yang ada pada kontrak perjanjian dengan
35 pemerintah, jumlah yang dicatat harus berdasarkan realisasi fisik
36 kemajuan pekerjaan sesuai dengan berita acara kemajuan pekerjaan.

37 **37. Jumlah kewajiban yang disebabkan transaksi antar unit**
38 **pemerintahan harus dipisahkan dengan kewajiban kepada unit**
39 **nonpemerintahan.**

1 **Utang Transfer**

2 **38.** Utang transfer adalah kewajiban suatu entitas pelaporan
3 untuk melakukan pembayaran kepada entitas lain sebagai akibat
4 ketentuan perundang-undangan.

5 **39.** Utang transfer diakui dan dinilai sesuai dengan peraturan
6 yang berlaku.

7 **Utang Bunga (Accrued Interest)**

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

14 **41.** Pengukuran dan penyajian utang bunga di atas juga
15 berlaku untuk sekuritas pemerintah yang diterbitkan pemerintah pusat
16 dalam bentuk Surat Utang Negara (SUN) dan yang diterbitkan oleh
17 pemerintah daerah (provinsi, kota, dan kabupaten) dalam bentuk dan
18 substansi yang sama dengan SUN.

19 **Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)**

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

23 **43.** Jumlah pungutan/potongan PFK yang dilakukan pemerintah
24 harus diserahkan kepada pihak lain sejumlah yang sama dengan jumlah
25 yang dipungut/dipotong. Pada akhir periode pelaporan biasanya masih
26 terdapat saldo pungutan/potongan yang belum disetorkan kepada
27 pihak lain. Jumlah saldo pungutan/potongan tersebut harus dicatat pada
28 laporan keuangan sebesar jumlah yang masih harus disetorkan.

29 **Bagian Lancar Utang Jangka Panjang**

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

33 **45.** Termasuk dalam kategori Bagian Lancar Utang Jangka
34 Panjang adalah jumlah bagian utang jangka panjang yang akan jatuh
35 tempo dan harus dibayarkan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah
36 tanggal pelaporan.

1 **Kewajiban Lancar Lainnya (Other Current** 2 **Liabilities)**

3 46. Kewajiban lancar lainnya merupakan kewajiban lancar
4 yang tidak termasuk dalam kategori yang ada. Termasuk dalam
5 kewajiban lancar lainnya tersebut adalah biaya yang masih harus
6 dibayar pada saat laporan keuangan disusun. Pengukuran untuk masing-
7 masing item disesuaikan dengan karakteristik masing-masing pos tersebut,
8 misalnya utang pembayaran gaji kepada pegawai dinilai berdasarkan
9 jumlah gaji yang masih harus dibayarkan atas jasa yang telah diserahkan
10 oleh pegawai tersebut. Contoh lainnya adalah penerimaan pembayaran
11 di muka atas penyerahan barang atau jasa oleh pemerintah kepada
12 pihak lain.

13 **Utang Pemerintah yang tidak Diperjualbelikan** 14 **dan yang Diperjualbelikan**

15 47. Penilaian utang pemerintah disesuaikan dengan karakteristik
16 utang tersebut yang dapat berbentuk:

- 17 (a) Utang Pemerintah yang tidak diperjualbelikan (*Non-traded Debt*)
18 (b) Utang Pemerintah yang diperjualbelikan (*Traded Debt*)

19 **Utang Pemerintah yang Tidak Diperjualbelikan** 20 **(Non-Traded Debt)**

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

25 49. Contoh dari utang pemerintah yang tidak dapat
26 diperjualbelikan adalah pinjaman bilateral, multilateral, dan lembaga
27 keuangan internasional seperti IMF, World Bank, ADB dan lainnya. Bentuk
28 hukum dari pinjaman ini biasanya dalam bentuk perjanjian pinjaman
29 (*loan agreement*).

30 50. Untuk utang pemerintah dengan tarif bunga tetap,
31 penilaian dapat menggunakan skedul pembayaran (*payment schedule*)
32 menggunakan tarif bunga tetap. Untuk utang pemerintah dengan tarif
33 bunga variabel, misalnya tarif bunga dihubungkan dengan satu instrumen
34 keuangan atau dengan satu indeks lainnya, penilaian utang pemerintah
35 menggunakan prinsip yang sama dengan tarif bunga tetap, kecuali tarif
36 bunganya diestimasikan secara wajar berdasarkan data-data
37 sebelumnya dan observasi atas instrumen keuangan yang ada.

Utang Pemerintah yang Diperjualbelikan (*Traded Debt*)

51. Akuntansi untuk utang pemerintah dalam bentuk yang dapat diperjualbelikan seharusnya dapat mengidentifikasi jumlah sisa kewajiban dari pemerintah pada suatu waktu tertentu beserta bunganya untuk setiap periode akuntansi. Hal ini membutuhkan penilaian awal sekuritas pada harga jual atau hasil penjualan, dan penilaian pada saat jatuh tempo atas jumlah yang akan dibayarkan ke pemegangnya dan pada periode diantaranya untuk menggambarkan secara wajar kewajiban pemerintah.

52. Utang pemerintah yang dapat diperjualbelikan biasanya dalam bentuk sekuritas utang pemerintah (*government debt securities*) yang dapat memuat ketentuan mengenai nilai utang pada saat jatuh tempo.

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

54. Sekuritas utang pemerintah yang mempunyai nilai pada saat jatuh tempo atau pelunasan, misalnya Surat Utang Negara (SUN) baik dalam bentuk Surat Perbendaharaan Negara maupun Obligasi Negara, harus dinilai berdasarkan nilai yang harus dibayarkan pada saat jatuh tempo (*face value*) bila dijual dengan nilai pari. Bila pada saat transaksi awal, instrumen pinjaman pemerintah yang dapat diperjualbelikan tersebut dijual di atas atau di bawah pari, maka penilaian selanjutnya memperhitungkan amortisasi atas diskonto atau premium yang ada.

55. Amortisasi atas diskonto atau premium dapat menggunakan metode garis lurus.

Perubahan Valuta Asing

56. Utang pemerintah dalam mata uang asing dicatat dengan menggunakan kurs tengah bank sentral saat terjadinya transaksi.

57. Kurs tunai yang berlaku pada tanggal transaksi sering disebut kurs spot (*spot rate*). Untuk alasan praktis, suatu kurs yang mendekati kurs tanggal transaksi sering digunakan, misalnya rata-rata kurs tengah bank sentral selama seminggu atau sebulan digunakan untuk seluruh transaksi pada periode tersebut. Namun, jika kurs berfluktuasi

1 secara signifikan, penggunaan kurs rata-rata untuk suatu periode tidak
2 dapat diandalkan.

3 **58. Pada setiap tanggal neraca pos kewajiban moneter dalam**
4 **mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang rupiah dengan**
5 **menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.**

6 **59. Selisih penjabaran pos kewajiban moneter dalam mata**
7 **uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal neraca dicatat sebagai**
8 **kenaikan atau penurunan ekuitas dana periode berjalan.**

9 60. Konsekuensi atas pencatatan dan pelaporan kewajiban
10 dalam mata uang asing akan mempengaruhi pos pada Neraca untuk
11 kewajiban yang berhubungan dan ekuitas dana pada entitas pelaporan.

12 61. Apabila suatu transaksi dalam mata uang asing timbul dan
13 diselesaikan dalam periode yang sama, maka seluruh selisih kurs tersebut
14 diakui pada periode tersebut. Namun jika timbul dan diselesaikannya
15 suatu transaksi berada dalam beberapa periode akuntansi yang
16 berbeda, maka selisih kurs harus diakui untuk setiap periode akuntansi
17 dengan memperhitungkan perubahan kurs untuk masing-masing periode.

18 **PENYELESAIAN KEWAJIBAN SEBELUM JATUH TEMPO**

19 **62. Untuk sekuritas utang pemerintah yang diselesaikan**
20 **sebelum jatuh tempo karena adanya fitur untuk ditarik oleh penerbit (call**
21 **feature) dari sekuritas tersebut atau karena memenuhi persyaratan untuk**
22 **penyelesaian oleh permintaan pemegangnya maka selisih antara harga**
23 **perolehan kembali dan nilai tercatat netonya harus disajikan pada**
24 **Laporan Operasional dan diungkapkan pada Catatan atas Laporan**
25 **Keuangan sebagai bagian dari pos kewajiban yang berkaitan.**

26 63. Apabila harga perolehan kembali adalah sama dengan
27 nilai tercatat (*carrying value*) maka penyelesaian kewajiban sebelum
28 jatuh tempo dianggap sebagai penyelesaian utang secara normal, yaitu
29 dengan menyesuaikan jumlah kewajiban dan aset yang berhubungan.

30 64. Apabila harga perolehan kembali tidak sama dengan nilai
31 tercatat (*carrying value*) maka, selain penyesuaian jumlah kewajiban dan
32 aset yang terkait, jumlah perbedaan yang ada juga disajikan dalam
33 Laporan Operasional pada pos Surplus/Defisit dari Kegiatan Non
34 Operasional dan diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

35 **TUNGGAKAN**

36 **65. Jumlah tunggakan atas pinjaman pemerintah harus**
37 **disajikan dalam bentuk Daftar Umur (aging schedule) Kreditur pada**
38 **Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian pengungkapan**
39 **kewajiban.**

40 66. Tunggakan didefinisikan sebagai jumlah tagihan yang telah
41 jatuh tempo namun pemerintah tidak mampu untuk membayar jumlah

1 pokok dan/atau bunganya sesuai jadwal. Beberapa jenis utang
2 pemerintah mungkin mempunyai saat jatuh tempo sesuai jadwal pada
3 satu tanggal atau serial tanggal saat debitur diwajibkan untuk melakukan
4 pembayaran kepada kreditur.

5 67. Praktik akuntansi biasanya tidak memisahkan jumlah
6 tunggakan dari jumlah utang yang terkait dalam lembar muka (*face*)
7 laporan keuangan. Namun informasi tunggakan pemerintah menjadi
8 salah satu informasi yang menarik perhatian pembaca laporan keuangan
9 sebagai bahan analisis kebijakan dan solvabilitas satu entitas.

10 68. Untuk keperluan tersebut, informasi tunggakan harus
11 diungkapkan didalam Catatan atas Laporan Keuangan dalam bentuk
12 Daftar Umur Utang.

13 **RESTRUKTURISASI UTANG**

14 ***69. Dalam restrukturisasi utang melalui modifikasi persyaratan***
15 ***utang, debitur harus mencatat dampak restrukturisasi secara prospektif***
16 ***sejak saat restrukturisasi dilaksanakan dan tidak boleh mengubah nilai***
17 ***tercatat utang pada saat restrukturisasi kecuali jika nilai tercatat tersebut***
18 ***melebihi jumlah pembayaran kas masa depan yang ditetapkan dengan***
19 ***persyaratan baru. Informasi restrukturisasi ini harus diungkapkan pada***
20 ***Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian pengungkapan dari pos***
21 ***kewajiban yang terkait.***

22 70. Restrukturisasi dapat berupa:

- 23 (a) Pembiayaan kembali yaitu mengganti utang lama termasuk
24 tunggakan dengan utang baru; atau
- 25 (b) Penjadwalan ulang atau modifikasi persyaratan utang yaitu
26 mengubah persyaratan dan kondisi kontrak perjanjian yang ada.
27 Penjadwalan utang dapat berbentuk:
- 28 (1) Perubahan jadwal pembayaran,
29 (2) Penambahan masa tenggang, atau
30 (3) Menjadwalkan kembali rencana pembayaran pokok dan bunga
31 yang jatuh tempo dan/atau tertunggak.

32 71. Jumlah bunga harus dihitung dengan menggunakan tingkat
33 bunga efektif konstan dikalikan dengan nilai tercatat utang pada awal
34 setiap periode antara saat restrukturisasi sampai dengan saat jatuh
35 tempo. Tingkat bunga efektif yang baru adalah sebesar tingkat diskonto
36 yang dapat menyamakan nilai tunai jumlah pembayaran kas masa
37 depan sebagaimana ditetapkan dalam persyaratan baru (tidak termasuk
38 utang kontinjen) dengan nilai tercatat. Berdasarkan tingkat bunga efektif
39 yang baru akan dapat menghasilkan jadwal pembayaran yang baru
40 dimulai dari saat restrukturisasi sampai dengan jatuh tempo.

41 72. Informasi mengenai tingkat bunga efektif yang lama dan
42 yang baru harus disajikan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

1 **73. Jika jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana**
2 **ditetapkan dalam persyaratan baru utang termasuk pembayaran untuk**
3 **bunga maupun untuk pokok utang lebih rendah dari nilai tercatat, maka**
4 **debitur harus mengurangi nilai tercatat utang ke jumlah yang sama**
5 **dengan jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana yang**
6 **ditentukan dalam persyaratan baru. Hal tersebut harus diungkapkan**
7 **dalam Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian pengungkapan**
8 **dari pos kewajiban yang berkaitan.**

9 **74. Suatu entitas tidak boleh mengubah nilai tercatat utang**
10 **sebagai akibat dari restrukturisasi utang yang menyangkut pembayaran**
11 **kas masa depan yang tidak dapat ditentukan, selama pembayaran kas**
12 **masa depan maksimum tidak melebihi nilai tercatat utang.**

13 75. Jumlah bunga atau pokok utang menurut persyaratan baru
14 dapat merupakan kontinjen, tergantung peristiwa atau keadaan tertentu.
15 Sebagai contoh, debitur mungkin dituntut untuk membayar jumlah
16 tertentu jika kondisi keuangannya membaik sampai tingkat tertentu
17 dalam periode tertentu. Untuk menentukan jumlah tersebut maka harus
18 mengikuti prinsip-prinsip yang diatur pada akuntansi kontinjensi yang tidak
19 diatur dalam pernyataan ini. Prinsip yang sama berlaku untuk
20 pembayaran kas masa depan yang seringkali harus diestimasi.

21 **Penghapusan Utang**

22 76. Penghapusan utang adalah pembatalan tagihan oleh
23 kreditur kepada debitur, baik sebagian maupun seluruhnya, jumlah utang
24 debitur dalam bentuk perjanjian formal diantara keduanya.

25 77. Atas penghapusan utang mungkin diselesaikan oleh debitur
26 ke kreditur melalui penyerahan aset kas maupun nonkas dengan nilai
27 utang di bawah nilai tercatatnya.

28 **78. Jika penyelesaian satu utang yang nilai penyelesaiannya di**
29 **bawah nilai tercatatnya dilakukan dengan aset kas, maka ketentuan**
30 **pada paragraf 73 berlaku.**

31 **79. Jika penyelesaian suatu utang yang nilai penyelesaiannya**
32 **di bawah nilai tercatatnya dilakukan dengan aset nonkas maka entitas**
33 **sebagai debitur harus melakukan penilaian kembali atas aset nonkas**
34 **dahulu ke nilai wajarnya dan kemudian menerapkan paragraf 733, serta**
35 **mengungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan sebagai bagian**
36 **dari pos kewajiban dan aset nonkas yang berhubungan.**

37 80. Informasi dalam Catatan atas Laporan Keuangan harus
38 mengungkapkan jumlah perbedaan yang timbul sebagai akibat
39 restrukturisasi kewajiban tersebut yang merupakan selisih lebih antara:

- 40 (a) Nilai tercatat utang yang diselesaikan (jumlah nominal dikurangi
41 atau ditambah dengan bunga terutang dan premi, diskonto, biaya
42 keuangan atau biaya penerbitan yang belum diamortisasi), dengan
- 43 (b) Nilai wajar aset yang dialihkan ke kreditur.

1 81. Penilaian kembali aset pada paragraf 80 akan
2 menghasilkan perbedaan antara nilai wajar dan nilai aset yang dialihkan
3 kepada kreditur untuk penyelesaian utang. Perbedaan tersebut harus
4 diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

5 **BIAYA-BIAYA YANG BERHUBUNGAN DENGAN** 6 **UTANG PEMERINTAH**

7 82. Biaya-biaya yang berhubungan dengan utang pemerintah
8 adalah biaya bunga dan biaya lainnya yang timbul dalam kaitan
9 dengan peminjaman dana. Biaya-biaya dimaksud meliputi:

- 10 (a) Bunga dan provisi atas penggunaan dana pinjaman, baik pinjaman
11 jangka pendek maupun jangka panjang;
- 12 (b) *commitment fee* atas dana pinjaman yang belum ditarik;
- 13 (c) Amortisasi diskonto atau premium yang terkait dengan pinjaman,
- 14 (d) Amortisasi kapitalisasi biaya yang terkait dengan perolehan
15 pinjaman seperti biaya konsultan, ahli hukum, dan sebagainya.
- 16 (e) Perbedaan nilai tukar pada pinjaman dengan mata uang asing
17 sejauh hal tersebut diperlakukan sebagai penyesuaian atas biaya
18 bunga.

19 **83. Biaya pinjaman yang secara langsung dapat diatribusikan**
20 **dengan perolehan atau produksi suatu aset tertentu (*qualifying asset*)**
21 **harus dikapitalisasi sebagai bagian dari biaya perolehan aset tertentu**
22 **tersebut.**

23 84. Apabila bunga pinjaman dapat diatribusikan secara
24 langsung dengan aset tertentu, maka biaya pinjaman tersebut harus
25 dikapitalisasi terhadap aset tertentu tersebut. Apabila biaya pinjaman
26 tersebut tidak dapat diatribusikan secara langsung dengan aset tertentu,
27 maka kapitalisasi biaya pinjaman ditentukan berdasarkan penjelasan
28 pada paragraf 86.

29 85. Dalam keadaan tertentu sulit untuk mengidentifikasi
30 adanya hubungan langsung antara pinjaman tertentu dengan perolehan
31 suatu aset tertentu dan untuk menentukan bahwa pinjaman tertentu
32 tidak perlu ada apabila perolehan aset tertentu tidak terjadi. Misalnya,
33 apabila terjadi sentralisasi pendanaan lebih dari satu kegiatan/proyek
34 pemerintah. Kesulitan juga dapat terjadi bila suatu entitas menggunakan
35 beberapa jenis sumber pembiayaan dengan tingkat bunga yang
36 berbeda-beda. Dalam hal ini, sulit untuk menentukan jumlah biaya
37 pinjaman yang dapat secara langsung diatribusikan, sehingga diperlukan
38 pertimbangan profesional (*professional judgement*) untuk menentukan
39 hal tersebut.

40 **86. Apabila suatu dana dari pinjaman yang tidak secara khusus**
41 **digunakan untuk perolehan aset maka biaya pinjaman yang harus**
42 **dikapitalisasi ke aset tertentu harus dihitung berdasarkan rata-rata**

1 *tertimbang (weighted average) atas akumulasi biaya seluruh aset tertentu*
2 *yang berkaitan selama periode pelaporan.*

3 **PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN**

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

7 *88. Untuk meningkatkan kegunaan analisis, informasi-informasi*
8 *yang harus disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah:*

- 9 (a) *Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang*
10 *diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;*
11 (b) *Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis*
12 *sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;*
13 (c) *Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat*
14 *bunga yang berlaku;*
15 (d) *Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh*
16 *tempo;*
17 (e) *Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:*
18 (1) *Pengurangan pinjaman;*
19 (2) *Modifikasi persyaratan utang;*
20 (3) *Pengurangan tingkat bunga pinjaman;*
21 (4) *Pengunduran jatuh tempo pinjaman;*
22 (5) *Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman; dan*
23 (6) *Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode*
24 *pelaporan.*
25 (f) *Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar*
26 *umur utang berdasarkan kreditur.*
27 (g) *Biaya pinjaman:*
28 (1) *Perlakuan biaya pinjaman;*
29 (2) *Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang*
30 *bersangkutan; dan*
31 (3) *Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan.*

32 **TANGGAL EFEKTIF**

33 *89. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan ini berlaku*
34 *efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan*
35 *anggaran mulai Tahun Anggaran 2009.*