

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NO. 09

KEWAJIBAN

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

PENDAHULUAN

Tujuan

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

Ruang Lingkup

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

3. *Pernyataan Standar ini mengatur:*

- (a) *Akuntansi Kewajiban Pemerintah termasuk kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang yang ditimbulkan dari Utang Dalam Negeri dan Utang Luar Negeri.*
 - (b) *Perlakuan akuntansi untuk transaksi pinjaman dalam mata uang asing.*
 - (c) *Perlakuan akuntansi untuk transaksi yang timbul dari restrukturisasi pinjaman.*
 - (d) *Perlakuan akuntansi untuk biaya yang timbul dari utang pemerintah.*
- Huruf (b), (c), dan (d) diatas berlaku sepanjang belum ada pengaturan khusus dalam pernyataan tersendiri mengenai hal-hal tersebut.*

4. Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

- (a) Akuntansi Kewajiban Diestimasi dan Kewajiban Kontinjensi.
 - (b) Akuntansi Instrumen Derivatif dan Aktivitas Lindung Nilai.
 - (c) Transaksi dalam mata uang asing yang timbul atas transaksi selain dari transaksi pinjaman yang didenominasi dalam suatu mata uang asing seperti pada paragraf 3(b).
- Huruf (a) dan (b) diatur dalam pernyataan standar tersendiri.

1 **DEFINISI**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

23 *Kewajiban diestimasi adalah kewajiban yang waktu dan jumlahnya belum*
24 *pasti.*

25 *Kewajiban kontinjensi adalah:*

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

30 (b) *kewajiban kini yang timbul sebagai akibat masa lalu, tetapi tidak diakui*
31 *karena:*

32 *i. tidak terdapat kemungkinan besar (not probable) bahwa suatu entitas*
33 *mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomi*
34 *untuk menyelesaikan kewajibannya; atau*

35 *ii. jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.*

36 *Kurs adalah rasio pertukaran dua mata uang.*

37 *Metode garis lurus adalah metode alokasi premium atau diskonto dengan*
38 *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 yang
5 dihitung dari nilai nominal setelah dikurangi atau ditambah diskonto atau
6 premium yang belum diamortisasi.

7 **Obligasi Negara** adalah Surat Utang Negara yang berjangka waktu lebih dari
8 12 (dua belas) bulan dengan kupon dan/atau dengan pembayaran bunga
9 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 Penghasilan
13 (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), iuran Askes, Taspen, dan Taperum.

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

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

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

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

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

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

33 **UMUM**

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

37 7. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau
38 tanggung jawab untuk bertindak di masa lalu. Dalam konteks pemerintahan,
39 kewajiban muncul antara lain karena penggunaan sumber pendanaan pinjaman
40 dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintahan lain, atau lembaga

internasional. Kewajiban pemerintah dapat juga terjadi karena perikatan dengan pegawai yang bekerja pada pemerintah, kewajiban kepada masyarakat luas yaitu kewajiban tunjangan, kompensasi, ganti rugi, kelebihan setoran pajak dari wajib pajak, alokasi/realokasi pendapatan ke entitas lainnya, atau kewajiban dengan pemberi jasa lainnya.

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

KLASIFIKASI KEWAJIBAN

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

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

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

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

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

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

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

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

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

16 17. Beberapa perjanjian pinjaman menyertakan persyaratan tertentu
17 (*covenant*) yang menyebabkan kewajiban jangka panjang menjadi kewajiban
18 jangka pendek (*payable on demand*) jika persyaratan tertentu yang terkait dengan
19 posisi keuangan peminjam dilanggar. Dalam keadaan demikian, kewajiban dapat
20 diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang hanya jika:

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

25 PENGAKUAN KEWAJIBAN

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

30 19. Keberadaan peristiwa masa lalu (dalam hal ini meliputi transaksi) sangat
31 penting dalam pengakuan kewajiban. Suatu peristiwa adalah terjadinya suatu
32 konsekuensi keuangan terhadap suatu entitas. Suatu peristiwa mungkin dapat
33 berupa suatu kejadian internal dalam suatu entitas seperti perubahan bahan baku
34 menjadi suatu produk, ataupun dapat berupa kejadian eksternal yang melibatkan
35 interaksi antara suatu entitas dengan lingkungannya seperti transaksi dengan
36 entitas lain, bencana alam, pencurian, perusakan, kerusakan karena
37 ketidaksengajaan.

38 20. Suatu transaksi melibatkan transfer sesuatu yang mempunyai nilai.
39 Transaksi mungkin berupa transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran.
40 Perbedaan antara transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran sangat
41 penting untuk menentukan saat pengakuan kewajiban.

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

4 22. Kewajiban dapat timbul dari:

- 5 (a) transaksi dengan pertukaran (*exchange transactions*);
6 (b) transaksi tanpa pertukaran (*non-exchange transactions*), sesuai hukum yang
7 berlaku dan kebijakan yang diterapkan, yang belum dibayar lunas sampai
8 dengan saat tanggal pelaporan;
9 (c) kejadian yang berkaitan dengan pemerintah (*government-related events*);
10 (d) kejadian yang diakui pemerintah (*government-acknowledged events*).

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

17 24. Satu contoh dari transaksi dengan pertukaran adalah saat pegawai
18 pemerintah memberikan jasa sebagai penukar/ganti dari kompensasi yang
19 diperolehnya yang terdiri dari gaji dan manfaat pegawai lainnya. Suatu transaksi
20 pertukaran timbul karena kedua belah pihak (pemberi kerja dan penerima kerja)
21 menerima dan mengorbankan suatu nilai. Kewajiban kompensasi meliputi gaji
22 yang belum dibayar dan jasa telah diserahkan dan biaya manfaat pegawai lainnya
23 yang berhubungan dengan jasa periode berjalan.

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

30 26. Beberapa jenis hibah dan program bantuan umum dan khusus kepada
31 entitas pelaporan lainnya merupakan transaksi tanpa pertukaran. Ketika
32 pemerintah pusat membuat program pemindahan kepemilikan atau memberikan
33 hibah atau mengalokasikan dananya ke pemerintah daerah, persyaratan
34 pembayaran ditentukan oleh peraturan dan hukum yang ada dan bukan melalui
35 transaksi dengan pertukaran.

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

1 28. Pada saat pemerintah secara tidak sengaja menyebabkan kerusakan
2 pada kepemilikan pribadi maka kejadian tersebut menciptakan kewajiban,
3 sepanjang hukum yang berlaku dan kebijakan yang ada memungkinkan bahwa
4 pemerintah akan membayar kerusakan, dan sepanjang jumlah pembayarannya
5 dapat diestimasi dengan andal. Contoh kejadian ini adalah kerusakan tak sengaja
6 terhadap kepemilikan pribadi yang disebabkan pelaksanaan kegiatan yang
7 dilakukan pemerintah.

8 29. ***Kejadian yang diakui Pemerintah adalah kejadian-kejadian yang***
9 ***tidak didasarkan pada transaksi namun kejadian tersebut mempunyai***
10 ***konsekuensi keuangan bagi pemerintah karena pemerintah memutuskan***
11 ***untuk merespon kejadian tersebut. Pemerintah mempunyai tanggung jawab***
12 ***luas untuk menyediakan kesejahteraan publik. Untuk itu, Pemerintah sering***
13 ***diasumsikan bertanggung jawab terhadap satu kejadian yang sebelumnya***
14 ***tidak diatur dalam peraturan formal yang ada. Konsekuensinya, biaya yang***
15 ***timbul dari berbagai kejadian, yang disebabkan oleh entitas nonpemerintah***
16 ***dan bencana alam, pada akhirnya menjadi tanggung jawab pemerintah.***
17 ***Namun biaya-biaya tersebut belum dapat memenuhi definisi kewajiban***
18 ***sampai pemerintah secara formal mengakuinya sebagai tanggung jawab***
19 ***keuangan pemerintah, dan atas biaya yang timbul sehubungan dengan***
20 ***kejadian tersebut telah terjadi transaksi dengan pertukaran atau tanpa***
21 ***pertukaran.***

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

28 31. Contoh berikut mengilustrasikan pengakuan kewajiban dari kejadian
29 yang diakui pemerintah. Suatu kerusakan akibat bencana alam di kota-kota
30 Indonesia dan DPR mengotorisasi pengeluaran untuk menanggulangi bencana
31 tersebut. Kejadian ini merupakan konsekuensi keuangan dari pemerintah karena
32 memutuskan untuk menyediakan bantuan bencana bagi kota-kota tersebut.
33 Transaksi yang berhubungan dengan hal tersebut, meliputi sumbangan
34 pemerintah ke masing-masing individu dan pekerjaan kontraktor yang dibayar oleh
35 pemerintah, diakui sebagai transaksi dengan pertukaran atau tanpa pertukaran.
36 Dalam kasus transaksi dengan pertukaran, jumlah terutang untuk barang dan jasa
37 yang disediakan untuk pemerintah diakui saat barang diserahkan atau pekerjaan
38 diselesaikan. Dalam kasus transaksi tanpa pertukaran, suatu kewajiban harus
39 diakui sebesar jumlah terutang yang belum dibayar pada tanggal pelaporan.
40 Kewajiban tersebut meliputi jumlah tagihan ke pemerintah untuk membayar
41 manfaat, barang atau jasa yang telah disediakan sesuai persyaratan program
42 yang ada pada tanggal pelaporan pemerintah.

PENGUKURAN KEWAJIBAN

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

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

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

Utang Kepada Pihak Ketiga (Account Payable)

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

36. 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.

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

Utang Transfer

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

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

Utang Bunga (Accrued Interest)

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

41. Pengukuran dan penyajian utang bunga di atas juga berlaku untuk sekuritas pemerintah yang diterbitkan pemerintah pusat dalam bentuk Surat Utang

Negara (SUN) dan yang diterbitkan oleh pemerintah daerah (provinsi, kota, dan kabupaten) dalam bentuk dan substansi yang sama dengan SUN.

Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)

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

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

Bagian Lancar Utang Jangka Panjang

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

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

Kewajiban Lancar Lainnya (*Other Current Liabilities*)

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

Utang Pemerintah yang tidak Diperjualbelikan dan yang Diperjualbelikan

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

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

Utang Pemerintah yang tidak Diperjualbelikan (*Non-Traded Debt*)

48. Nilai nominal atas utang pemerintah yang tidak diperjualbelikan (*non-traded debt*) merupakan kewajiban entitas kepada pemberi utang

sebesar pokok utang dan bunga sesuai yang diatur dalam kontrak perjanjian dan belum diselesaikan pada tanggal pelaporan.

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

50. Untuk utang pemerintah dengan tarif bunga tetap, penilaian dapat mengacu pada skedul pembayaran (*payment schedule*) yang menggunakan tarif bunga tetap. Untuk utang pemerintah dengan tarif bunga variabel, misalnya tarif bunga dihubungkan dengan satu instrumen keuangan atau dengan satu indeks lainnya, penilaian utang pemerintah menggunakan prinsip yang sama dengan tarif bunga tetap, kecuali tarif bunganya diestimasikan secara wajar berdasarkan data-data 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, penilaian pada saat jatuh tempo atas jumlah yang akan dibayarkan ke pemegangnya, dan penilaian 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 tanpa diskonto ataupun premium harus dinilai sebesar nilai pari. Sekuritas yang dijual dengan harga diskonto akan bertambah nilainya selama periode penjualan dan jatuh tempo, sedangkan sekuritas yang dijual dengan harga premium nilainya akan berkurang.

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

58. *Pada setiap tanggal neraca pos utang pemerintah dalam mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.*

59. *Selisih penjabaran pos utang pemerintah dalam mata uang asing antara tanggal transaksi dan tanggal neraca dicatat sebagai kenaikan atau penurunan ekuitas periode berjalan.*

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

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

PENYELESAIAN KEWAJIBAN SEBELUM JATUH TEMPO

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

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

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

TUNGGAKAN

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

66. Tunggakan didefinisikan sebagai jumlah tagihan yang telah jatuh tempo namun pemerintah tidak mampu untuk membayar jumlah pokok dan/atau bunganya sesuai jadwal. Beberapa jenis utang pemerintah mungkin mempunyai saat jatuh tempo sesuai jadwal pada satu tanggal atau serial tanggal saat debitur diwajibkan untuk melakukan pembayaran kepada kreditur.

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

68. Untuk keperluan tersebut, informasi tunggakan harus diungkapkan di dalam Catatan atas Laporan Keuangan dalam bentuk Daftar Umur Utang.

RESTRUKTURISASI UTANG

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

70. Restrukturisasi dapat berupa:

- (a) Pembiayaan kembali yaitu mengganti utang lama termasuk tunggakan dengan utang baru; atau
- (b) Penjadwalan ulang atau modifikasi persyaratan utang yaitu mengubah persyaratan dan kondisi kontrak perjanjian yang ada. Penjadwalan utang dapat berbentuk:
 - i. Perubahan jadwal pembayaran,
 - ii. Penambahan masa tenggang, atau
 - iii. Menjadwalkan kembali rencana pembayaran pokok dan bunga yang jatuh tempo dan/atau tertunggak.

71. Jumlah bunga harus dihitung dengan menggunakan tingkat bunga efektif konstan dikalikan dengan nilai tercatat utang pada awal setiap periode antara saat restrukturisasi sampai dengan saat jatuh tempo. Tingkat bunga efektif yang baru adalah sebesar tingkat diskonto yang dapat menyamakan nilai tunai jumlah pembayaran kas masa depan sebagaimana ditetapkan dalam persyaratan baru (tidak termasuk utang kontinjen) dengan nilai tercatat. Berdasarkan tingkat bunga

1 efektif yang baru akan dapat menghasilkan jadwal pembayaran yang baru dimulai
2 dari saat restrukturisasi sampai dengan jatuh tempo.

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

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

13 74. *Suatu entitas tidak boleh mengubah nilai tercatat utang sebagai*
14 *akibat dari restrukturisasi utang yang menyangkut pembayaran kas masa*
15 *depan yang tidak dapat ditentukan, selama pembayaran kas masa depan*
16 *maksimum tidak melebihi nilai tercatat utang.*

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

25 PENGHAPUSAN UTANG

26 76. Penghapusan utang adalah pembatalan tagihan oleh kreditur kepada
27 debitur, baik sebagian maupun seluruh jumlah utang debitur dalam bentuk
28 perjanjian formal diantara keduanya.

29 77. Atas penghapusan utang mungkin diselesaikan oleh debitur ke kreditur
30 melalui penyerahan aset kas maupun nonkas dengan nilai utang di bawah nilai
31 tercatatnya.

32 78. *Jika penyelesaian satu utang yang nilai penyelesaiannya di bawah*
33 *nilai tercatatnya dilakukan dengan aset kas, maka ketentuan pada paragraf*
34 *73 berlaku.*

35 79. *Jika penyelesaian suatu utang yang nilai penyelesaiannya di bawah*
36 *nilai tercatatnya dilakukan dengan aset nonkas maka entitas sebagai debitur*
37 *harus melakukan penilaian kembali atas aset nonkas ke nilai wajarnya dan*
38 *kemudian menerapkan paragraf 73, serta mengungkapkan pada Catatan atas*
39 *Laporan Keuangan sebagai bagian dari pos kewajiban dan aset nonkas yang*
40 *berhubungan.*

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

(a) Nilai tercatat utang yang diselesaikan (jumlah nominal dikurangi atau ditambah dengan bunga terutang dan premi, diskonto, biaya keuangan atau biaya penerbitan yang belum diamortisasi), dengan

(b) Nilai wajar aset yang dialihkan ke kreditur.

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

BIAYA-BIAYA YANG BERHUBUNGAN DENGAN UTANG PEMERINTAH

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

(a) Bunga dan provisi atas penggunaan dana pinjaman, baik pinjaman jangka pendek maupun jangka panjang;

(b) *Commitment fee* atas dana pinjaman yang belum ditarik;

(c) Amortisasi diskonto atau premium yang terkait dengan pinjaman,

(d) Amortisasi kapitalisasi biaya yang terkait dengan perolehan pinjaman seperti biaya konsultan, ahli hukum, dan sebagainya.

(e) Perbedaan nilai tukar pada pinjaman dengan mata uang asing sejauh hal tersebut diperlakukan sebagai penyesuaian atas biaya bunga.

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

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

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

1 86. *Apabila suatu dana dari pinjaman yang tidak secara khusus*
2 *digunakan untuk perolehan aset maka biaya pinjaman yang harus*
3 *dikapitalisasi ke aset tertentu harus dihitung berdasarkan rata-rata*
4 *tertimbang (weighted average) atas akumulasi biaya seluruh aset tertentu*
5 *yang berkaitan selama periode pelaporan.*

6 **PENYAJIAN DAN PENGUNGKAPAN**

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

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

12 (a) *Jumlah saldo kewajiban jangka pendek dan jangka panjang yang*
13 *diklasifikasikan berdasarkan pemberi pinjaman;*

14 (b) *Jumlah saldo kewajiban berupa utang pemerintah berdasarkan jenis*
15 *sekuritas utang pemerintah dan jatuh temponya;*

16 (c) *Bunga pinjaman yang terutang pada periode berjalan dan tingkat bunga*
17 *yang berlaku;*

18 (d) *Konsekuensi dilakukannya penyelesaian kewajiban sebelum jatuh*
19 *tempo;*

20 (e) *Perjanjian restrukturisasi utang meliputi:*

21 *i. Pengurangan pinjaman;*

22 *ii. Modifikasi persyaratan utang;*

23 *iii. Pengurangan tingkat bunga pinjaman;*

24 *iv. Pengunduran jatuh tempo pinjaman;*

25 *v. Pengurangan nilai jatuh tempo pinjaman; dan*

26 *vi. Pengurangan jumlah bunga terutang sampai dengan periode*
27 *pelaporan.*

28 (f) *Jumlah tunggakan pinjaman yang disajikan dalam bentuk daftar umur*
29 *utang berdasarkan kreditur.*

30 (g) *Biaya pinjaman:*

31 *i. Perlakuan biaya pinjaman;*

32 *ii. Jumlah biaya pinjaman yang dikapitalisasi pada periode yang*
33 *bersangkutan; dan*

34 *iii. Tingkat kapitalisasi yang dipergunakan.*

35 **TANGGAL EFEKTIF**

36 89. *Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) ini berlaku*
37 *efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan*
38 *anggaran mulai Tahun Anggaran 2010.*

- 1 90. *Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini,*
2 *entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP Berbasis Kas Menuju Akrua*
3 *paling lama 4 (empat) tahun setelah Tahun Anggaran 2010.*