

EXPOSURE DRAFT

ISAK No. 16

23 Maret 2010

**EXPOSURE DRAFT
INTERPRETASI STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN**

PERJANJIAN KONSESI JASA

*Exposure draft ini dikeluarkan oleh
Dewan Standar Akuntansi Keuangan*

*Tanggapan atas exposure draft ini diharapkan dapat
diterima paling lambat tanggal 1 Oktober 2010
oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan*



IKATAN AKUNTAN INDONESIA

ED ISAK
No.

16

INTERPRETASI
STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN

PERJANJIAN KONSESI JASA



Hak cipta © 2010, Ikatan Akuntan Indonesia

Dikeluarkan oleh
Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia
Jalan Sindanglaya No. 1
Menteng
Jakarta 10310
Telp: (021) 3190-4232
Fax : (021) 724-5078
email: dsak@iaiglobal.or.id; iai-info@iaiglobal.or.id,

Maret 2010

Exposure draft ini diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan hanya untuk ditanggapi dan dikomentari. Saran-saran dan masukan untuk menyempurnakan *draft* ini masih dimungkinkan sebelum diterbitkannya Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan

Tanggapan tertulis atas *draft* ini paling lambat diterima pada **1 Oktober 2010** Tanggapan dikirimkan ke:

**Dewan Standar Akuntansi Keuangan
Ikatan Akuntan Indonesia
Jl. Sindanglaya No.1,
Menteng,
Jakarta 10310**

Fax: 021 724-5078

E-mail: iai-info@iaiglobal.or.id, dsak@iaiglobal.or.id

Hak Cipta © 2010 Ikatan Akuntan Indonesia

Exposure Draft (ED) ini dibuat dengan tujuan untuk penyiapan tanggapan dan komentar yang akan dikirimkan ke Dewan Standar Akuntansi Keuangan. Penggandaan ED ini oleh individu/organisasi/lembaga dianjurkan dan diizinkan untuk penggunaan di atas dan tidak untuk diperjualbelikan.

**Dewan Standar Akuntansi Keuangan, Ikatan Akuntan Indonesia, Jl Sindanglaya No.1, Menteng, Jakarta 10310.
Tel. 62-21 3190-4232, Fax: 62-21 724-5078
E-mail: iai-info@iaiglobal.or.id, dsak@iaiglobal.or.id**

Pengantar

Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah menyetujui *Exposure Draft ISAK 16: Perjanjian Konsesi Jasa* dalam rapatnya tanggal 23 Maret 2010 untuk disebarluaskan dan ditanggapi oleh perusahaan, regulator, perguruan tinggi, pengurus dan anggota IAI, dan pihak lainnya.

Tanggapan akan sangat berguna jika memaparkan permasalahan secara jelas dan alternatif saran yang didukung dengan alasan.

Exposure Draft ISAK 16: Perjanjian Konsesi Jasa merupakan adopsi dari IFRIC 12 *Service Concession Arrangements*.

Exposure Draft ini disebarluaskan dalam bentuk buku, sisipan dokumen dalam majalah *Akuntan Indonesia*, situs web IAI: www.iaiglobal.or.id

Jakarta, 23 Maret 2010 Dewan Standar Akuntansi Keuangan

Rosita Uli Sinaga	Ketua
Roy Iman Wirahardja	Anggota
Etty Retno Wulandari	Anggota
Merliyana Syamsul	Anggota
Meidyah Indreswari	Anggota
Setiyono Miharjo	Anggota
Saptoto Agustomo	Anggota
Jumadi	Anggota
Ferdinand D. Purba	Anggota
Irsan Gunawan	Anggota
Budi Susanto	Anggota
Ludovicus Sensi Wondabio	Anggota
Eddy R. Rasyid	Anggota
Liauw She Jin	Anggota
Sylvia Veronica Siregar	Anggota
Fadilah Kartikasasi	Anggota
G.A. Indira	Anggota
Teguh Supangkat	Anggota

Permintaan Tanggapan

Penerbitan ED ISAK 16: *Perjanjian Konsesi Jasa* bertujuan untuk meminta tanggapan atas semua pengaturan dan paragraf dalam ED ISAK 16 tersebut.

Untuk memberikan panduan dalam memberikan tanggapan, berikut ini hal yang diharapkan masukannya:

Ketentuan Transisi

Apakah Anda setuju ED ISAK 16 diterapkan secara retrospektif?

Ketentuan transisi ED ISAK 16 mengadopsi ketentuan transisi IFRIC 12. Hal yang dipertimbangkan dalam pengaturan ketentuan transisi adalah, salah satunya, dampak penerapan kebijakan akuntansi baru terhadap penyusunan laporan keuangan.

Apabila retrospektif diterapkan maka laporan keuangan operator harus disajikan kembali sejak konsesi tersebut pertama kali diperoleh.

Perbedaan ED ISAK 16: *Perjanjian Konsesi Jasa* dengan IFRIC 12 (2009) *Service Concession Arrangements*

ED ISAK 16: *Perjanjian Konsesi Jasa* mengadopsi seluruh pengaturan dalam IFRIC 12 *Service Concession Arrangements* per Januari 2009, *kecuali:*

IFRIC 12 paragraf 28 yang menjadi ED ISAK 16 paragraf 28 mengenai tanggal efektif dengan tidak mengizinkan penerapan dini, karena penerapan dini tersebut hanya akan dapat dilakukan dengan tepat jika seluruh pengaturan dalam IFRS diadopsi secara bersamaan menjadi SAK. adopsi IFRS menjadi SAK di Indonesia dilakukan secara bertahap.

DAFTAR ISI

	Paragraf
PENDAHULUAN	01-10
Referensi	
Latar Belakang.....	01-03
Ruang Lingkup	04-09
Permasalahan	10
INTERPRETASI.....	11-27
TANGGAL EFEKTIF	28
KETENTUAN TRANSISI	29-30
PANDUAN APLIKASI	
CONTOH ILUSTRASI	

1 **INTERPRETASI STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN**
2 **NO. 16**

3
4 **PERJANJIAN KONSESI JASA**

5
6 **PENDAHULUAN**

7
8 **Referensi**

- 9
10 • Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan
11 Keuangan
12 • PSAK 16 (revisi 2007): *Aset Tetap*
13 • PSAK 19 (2010): *Aset Tidak Berwujud*
14 • PSAK 23 (revisi 2010): *Pendapatan*
15 • PSAK 25 (revisi 2009): *Kebijakan Akuntansi, Perubahan*
16 *Estimasi Akuntansi dan Kesalahan*
17 • PSAK 26 (revisi 2008): *Biaya Pinjaman*
18 • PSAK 30 (revisi 2007): *Sewa*
19 • PSAK 34: *Akuntansi Kontrak Konstruksi*
20 • PSAK 48 (revisi 2010): *Penurunan Nilai Aset*
21 • PSAK 50 (revisi 2006): *Instrumen Keuangan: Penyajian*
22 *dan Pengungkapan*
23 • PSAK 55 (revisi 2006): *Instrumen Keuangan: Pengakuan*
24 *dan Pengukuran*
25 • PSAK 57 (revisi 2009): *Provisi, Liabilitas Kontinjensi dan*
26 *Aset Kontinjensi*
27 • ISAK 8: *Penentuan Apakah Suatu Perjanjian mengandung*
28 *Suatu Sewa dan Pembahasan Lebih lanjut Ketentuan*
29 *Transisi PSAK 30 (revisi 2007)*
30

31 **Latar Belakang**

32
33 01. Infrastruktur untuk layanan publik, seperti jalan,
34 jembatan, terowongan, penjara, rumah sakit, bandara, fasilitas
35 distribusi air, pasokan energi dan jaringan telekomunikasi
36 secara tradisional telah dibangun, dioperasikan, dan dikelola
37 oleh sektor publik dan dibiayai melalui cadangan anggaran
38 publik (*public budget appropriation*).

1 02. Pemerintah telah memperkenalkan perjanjian jasa
2 kontraktual untuk menarik partisipasi sektor swasta dalam
3 pembangunan, pembiayaan, pengoperasian dan pemeliharaan
4 infrastruktur tersebut. Infrastruktur tersebut mungkin sudah
5 tersedia, atau mungkin harus dibangun selama periode
6 perjanjian jasa. Perjanjian dalam ruang lingkup Interpretasi
7 ini biasanya melibatkan entitas sektor swasta (operator) untuk
8 membangun infrastruktur yang digunakan untuk menyediakan
9 layanan publik atau meningkatkannya (misalnya, dengan
10 meningkatkan kapasitas) dan mengoperasikan serta
11 memelihara infrastruktur tersebut untuk jangka waktu
12 tertentu. Operator dibayar untuk jasa yang diberikan selama
13 periode perjanjian. Perjanjian diatur oleh suatu kontrak yang
14 menetapkan standar kinerja, mekanisme penyesuaian harga,
15 dan perjanjian untuk menengahi perselisihan. Perjanjian
16 semacam itu sering disebut Kerjasama Pemerintah Swasta
17 antara lain dapat berbentuk ‘bangun-operasi-serah’ (*build-*
18 *operate-transfer*), ‘rehabilitasi-operasi-serah’ (*rehabilitate-*
19 *operate-transfer*) atau ‘publik-ke-swasta’ (*public-to-private*).
20

21 03. Kewajiban untuk melayani publik oleh operator adalah
22 salah satu ciri perjanjian jasa tersebut. Kebijakan publik
23 mengatur layanan yang berhubungan dengan infrastruktur
24 yang disediakan untuk publik, terlepas dari identitas pihak
25 yang mengoperasikan jasa tersebut. Perjanjian jasa kontraktual
26 mewajibkan operator untuk menyediakan jasa kepada publik
27 atas nama entitas sektor publik. Ciri umum lainnya adalah:

- 28 (a) pihak yang memberikan perjanjian jasa (pemberi konsesi/
29 prinsipal) adalah entitas sektor publik, termasuk badan
30 pemerintah, atau entitas sektor swasta yang telah diberikan
31 tanggung jawab atas jasa.
- 32 (b) operator bertanggung jawab setidaknya untuk sebagian
33 pengelolaan infrastruktur dan jasa terkait dan tidak
34 hanya bertindak sebagai agen untuk kepentingan pemberi
35 konsesi.
- 36 (c) kontrak menetapkan harga awal yang akan dikenakan oleh
37 operator dan mengatur perubahan harga selama periode
38 perjanjian jasa.

- 1 (d) operator diwajibkan untuk menyerahkan infrastruktur
2 kepada pemberi konsesi pada akhir periode perjanjian,
3 dalam kondisi yang telah ditentukan, dengan sedikit atau
4 tanpa imbalan tambahan, terlepas dari pihak mana yang
5 awalnya membiayai infrastruktur tersebut.
6

7 **Ruang Lingkup**

8
9 04. Interpretasi ini memberikan panduan akuntansi untuk
10 operator atas perjanjian konsesi jasa publik ke swasta.
11

12 05. Interpretasi ini berlaku untuk perjanjian konsesi jasa
13 publik ke swasta jika:

- 14 (a) pemberi konsesi mengendalikan atau meregulasi jasa apa
15 yang harus diberikan oleh operator dengan infrastruktur
16 tersebut, kepada siapa jasa harus diberikan, dan berapa
17 harganya; dan
18 (b) pemberi konsesi mengendalikan - melalui kepemilikan,
19 hak manfaat atau sebaliknya - atas setiap kepentingan
20 residu signifikan dalam infrastruktur pada akhir masa
21 perjanjian.
22

23 06. Infrastruktur yang digunakan dalam perjanjian konsesi
24 jasa publik ke swasta atas seluruh umur manfaat (selama
25 umur aset) termasuk dalam ruang lingkup Interpretasi ini jika
26 kondisi dalam paragraf 5 (a) terpenuhi. Paragraf PA01-PA08
27 memberikan panduan dalam menentukan apakah, dan sejauh
28 mana, perjanjian konsesi jasa publik ke swasta termasuk
29 dalam ruang lingkup Interpretasi ini.
30

31 07. Interpretasi ini berlaku untuk:

- 32 (a) infrastruktur yang dikonstruksikan operator atau diakuisisi
33 oleh operator dari pihak ketiga untuk tujuan perjanjian
34 jasa; dan
35 (b) infrastruktur yang telah ada di mana pemberi konsesi
36 memberikan akses kepada operator untuk tujuan
37 pemenuhan perjanjian jasa.
38

1 08. Interpretasi ini tidak mengatur akuntansi untuk
2 infrastruktur yang dimiliki dan diakui sebagai aset tetap oleh
3 operator sebelum melakukan perjanjian jasa. Persyaratan
4 penghentian pengakuan dalam SAK terkait (diatur dalam
5 PSAK 16: *Aset Tetap*) berlaku untuk infrastruktur tersebut.

6

7 09. Interpretasi ini tidak mengatur akuntansi untuk pemberi
8 konsesi.

9

10 **Permasalahan**

11

12 10. Interpretasi ini menetapkan prinsip-prinsip umum dalam
13 mengakui dan mengukur kewajiban dan hak-hak terkait dalam
14 perjanjian konsesi jasa. Persyaratan untuk mengungkapkan
15 informasi tentang perjanjian konsesi jasa diatur lebih lanjut.
16 Permasalahan yang dibahas dalam Interpretasi ini adalah:

17 (a) perlakuan hak operator atas infrastruktur;

18 (b) pengakuan dan pengukuran imbalan atas perjanjian;

19 (c) konstruksi atau peningkatan jasa;

20 (d) jasa operasi;

21 (e) biaya pinjaman;

22 (f) perlakuan akuntansi setelah pengakuan awal atas aset
23 keuangan dan aset tidak berwujud; dan

24 (g) *item* yang diberikan oleh pemberi konsesi kepada
25 operator.

26

27 **INTERPRETASI**

28

29 **Perlakuan Hak Operator atas Infrastruktur**

30

31 11. Infrastruktur, dalam ruang lingkup Interpretasi ini, tidak
32 akan diakui sebagai aset tetap dari operator karena perjanjian
33 jasa kontraktual tidak memberikan hak kepada operator untuk
34 mengendalikan penggunaan infrastruktur layanan publik.
35 Operator memiliki akses mengoperasikan infrastruktur untuk
36 menyediakan layanan publik untuk kepentingan pemberi
37 konsesi sesuai dengan persyaratan yang ditentukan dalam
38 kontrak.

1 Pengakuan dan Pengukuran Imbalan atas Perjanjian

2

3 12. Menurut syarat-syarat perjanjian kontrak, dalam
4 ruang lingkup Interpretasi ini, operator bertindak sebagai
5 penyedia jasa. Operator membangun atau meningkatkan
6 kemampuan infrastruktur (membangun atau meningkatkan
7 jasa) yang digunakan untuk menyediakan layanan publik
8 serta mengoperasikan dan memelihara infrastruktur tersebut
9 (jasa operasi) untuk jangka waktu tertentu.

10

11 13. Operator harus mengakui dan mengukur pendapatan
12 sesuai dengan PSAK 34: *Akuntansi Kontrak Konstruksi* dan
13 PSAK 23 (revisi 2010): *Pendapatan* untuk jasa yang dilakukan.
14 Jika operator melakukan lebih dari satu jasa (yaitu jasa
15 pembangunan atau peningkatan kemampuan dan jasa operasi)
16 dalam satu kontrak atau perjanjian, imbalan yang diterima
17 atau piutang harus dialokasikan dengan mengacu pada nilai
18 wajar relatif dari jasa yang diberikan, apabila jumlahnya dapat
19 diidentifikasi secara terpisah. Sifat dari imbalan menentukan
20 perlakuan akuntansi selanjutnya. Akuntansi untuk imbalan
21 yang diterima sebagai aset keuangan dan sebagai aset tidak
22 berwujud dijelaskan dalam paragraf 23-26.

23

24 Jasa Pembangunan atau Peningkatan Kemampuan

25

26 14. Operator mencatat pendapatan dan biaya yang terkait
27 dengan jasa pembangunan atau peningkatan kemampuan
28 sesuai dengan PSAK 34: *Akuntansi Kontrak Konstruksi*.

29

**30 Imbalan yang Diberikan oleh Pemberi Konsesi Kepada
31 Operator**

32

33 15. Jika operator melakukan jasa pembangunan atau
34 peningkatan kemampuan, maka imbalan yang diterima atau
35 piutang operator diakui pada nilai wajar. Imbalan dapat
36 berupa hak atas:

37 (a) aset keuangan; atau

38 (b) aset tidak berwujud.

1 16. Operator mengakui aset keuangan sejauh operator
2 memiliki hak kontraktual tanpa syarat untuk menerima kas atau
3 aset keuangan lain dari atau atas petunjuk pemberi konsesi untuk
4 jasa konstruksi; pemberi konsesi memiliki sedikit, jika ada,
5 kemampuan untuk menghindari pembayaran, biasanya karena
6 perjanjian dapat dipaksakan secara hukum. Operator memiliki
7 hak tanpa syarat untuk menerima kas jika pemberi konsesi
8 secara kontraktual menjamin untuk membayar operator (a)
9 jumlah yang ditetapkan atau ditentukan; atau (b) kekurangan
10 (*shortfall*), jika ada, antara jumlah yang diterima dari pengguna
11 layanan publik dan jumlah yang ditetapkan atau ditentukan,
12 walaupun jika pembayaran bergantung (*contingent*) pada
13 apakah operator telah memastikan infrastruktur memenuhi
14 persyaratan kualitas atau efisiensi yang ditentukan.

15

16 17. Operator mengakui aset tidak berwujud sejauh operator
17 tersebut menerima hak (lisensi) untuk membebankan pengguna
18 layanan publik. Suatu hak untuk membebankan pengguna layanan
19 publik bukan merupakan hak tanpa syarat untuk menerima
20 kas karena jumlahnya bergantung pada sejauh mana publik
21 menggunakan jasa.

22

23 18. Jika operator dibayar untuk jasa konstruksi sebagian
24 dengan aset keuangan dan sebagian lagi dengan aset tidak
25 berwujud, maka operator perlu mencatat secara terpisah atas
26 masing-masing komponen imbalan operator. Imbalan yang
27 diterima atau piutang untuk kedua komponen tersebut pada
28 awalnya harus diakui pada nilai wajar dari imbalan yang
29 diterima atau piutang.

30

31 19. Sifat imbalan yang diberikan oleh pemberi konsesi kepada
32 operator akan ditentukan dengan mengacu pada syarat-syarat
33 kontrak dan, jika ada, hukum kontrak yang terkait.

34

35 **Jasa Operasi**

36

37 20. Operator mencatat pendapatan dan biaya operasi terkait
38 dengan jasa sesuai dengan PSAK 23 (revisi 2010): *Pendapatan*.

1 **Kewajiban Kontraktual untuk Memulihkan Infrastruktur**
2 **pada Tingkatan Tertentu dari Kemampuan Pelayanan**
3 **Jasa**

4
5 21. Operator mungkin memiliki kewajiban kontraktual yang
6 harus dipenuhi sebagai syarat dari lisensi (a) untuk memelihara
7 infrastruktur pada tingkatan tertentu dari kemampuan pelayanan
8 jasa, atau (b) untuk memulihkan infrastruktur pada kondisi
9 tertentu sebelum diserahkan kepada pemberi konsesi pada akhir
10 perjanjian jasa. Kewajiban kontraktual untuk memelihara atau
11 memulihkan infrastruktur, kecuali untuk setiap peningkatan
12 elemen (lihat paragraf 14), harus diakui dan diukur sesuai
13 dengan PSAK 57 (revisi 2009): *Provisi, Liabilitas Kontinjensi,*
14 *dan Aset Kontinjensi*, yaitu berdasarkan estimasi terbaik atas
15 pengeluaran yang diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban
16 kini pada akhir periode pelaporan.

17
18 **Biaya Pinjaman yang Dikeluarkan oleh Operator**

19
20 22. Sesuai dengan PSAK 26 (revisi 2008): *Biaya*
21 *Pinjaman*, biaya pinjaman terkait dengan perjanjian diakui
22 sebagai beban pada periode terjadinya biaya pinjaman tersebut,
23 kecuali operator memiliki hak kontraktual untuk menerima aset
24 tidak berwujud (hak untuk membebaskan pengguna layanan
25 publik). Dalam hal ini, biaya pinjaman yang dapat dikaitkan
26 dengan perjanjian harus dikapitalisasi, selama tahap konstruksi
27 dari perjanjian, sesuai dengan PSAK tersebut.

28
29 **Aset Keuangan**

30
31 23. PSAK 50 (revisi 2006): *Instrumen Keuangan:*
32 *Penyajian dan Pengungkapan* dan PSAK 55 (revisi 2006):
33 *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran* berlaku
34 untuk aset keuangan yang diakui dalam paragraf 16 dan 18.

35
36 24. Jumlah yang dapat ditagih dari pemberi konsesi,
37 atau pihak lainnya yang ditentukan pemberi konsesi, dicatat
38 sesuai dengan PSAK 55 (revisi 2006): *Instrumen Keuangan:*

- 1 *Pengakuan dan Pengukuran* sebagai:
- 2 (a) pinjaman yang diberikan atau piutang;
- 3 (b) aset keuangan tersedia untuk dijual; atau
- 4 (c) jika pada saat pengakuan awal ditetapkan sebagai aset
- 5 keuangan yang diukur pada nilai wajar melalui laporan
- 6 laba rugi, jika kondisi untuk pengklasifikasiannya
- 7 terpenuhi.

8

9 25. Jika jumlah yang dapat ditagih dari pemberi konsesi

10 dicatat baik sebagai pinjaman yang diberikan atau piutang atau

11 sebagai aset keuangan tersedia untuk dijual, PSAK 55 (revisi

12 2006): *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*

13 mensyaratkan bunga dihitung dengan menggunakan metode

14 suku bunga efektif untuk diakui dalam laba atau rugi.

15

16 **Aset Tidak Berwujud**

17

18 26. PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Tidak Berwujud* berlaku

19 untuk aset tidak berwujud yang diakui sesuai dengan paragraf

20 17 dan 18. PSAK 19 memberikan panduan untuk pengukuran

21 aset tidak berwujud yang diperoleh dengan imbalan aset

22 nonmoneter atau aset-aset atau kombinasi aset moneter dan

23 aset nonmoneter.

24

25 **Item yang Diberikan kepada Operator oleh Pemberi**

26 **Konsesi**

27

28 27. Sesuai dengan paragraf 11, *item* infrastruktur dimana

29 operator diberi akses oleh pemberi konsesi untuk tujuan

30 pemenuhan perjanjian jasa, tidak diakui sebagai aset tetap dari

31 operator. Pemberi konsesi mungkin juga menyerahkan *item*

32 lainnya kepada operator, yang dapat disimpan atau digunakan

33 sesuai keinginan operator. Jika aset tersebut merupakan

34 bagian dari imbalan yang harus dibayar oleh pemberi konsesi

35 untuk pelayanan jasa, aset tersebut bukan merupakan hibah

36 pemerintah. Aset tersebut diakui sebagai aset operator, yang

37 diukur pada nilai wajar pada saat pengakuan awal. Operator

38 harus mengakui liabilitas sehubungan dengan kewajiban

1 yang belum terpenuhi, yang ditanggung sehubungan dengan
2 pertukaran aset.

3

4 **TANGGAL EFEKTIF**

5

6 28. Entitas menerapkan Interpretasi ini untuk periode
7 tahun buku yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2012.

8

9 **KETENTUAN TRANSISI**

10

11 29. Bergantung pada paragraf 30, perubahan dalam
12 kebijakan akuntansi dicatat sesuai dengan PSAK 25 (revisi
13 2010): *Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi,*
14 *dan Kesalahan*, yaitu secara retrospektif.

15

16 30. Jika, untuk setiap perjanjian jasa tertentu, apabila
17 tidak praktis bagi operator untuk menerapkan Interpretasi ini
18 secara retrospektif pada awal periode paling awal sajian, maka
19 entitas:

20 (a) mengakui aset keuangan dan aset tidak berwujud yang ada
21 pada awal periode sajian paling awal;

22 (b) menggunakan jumlah tercatat sebelumnya atas aset
23 keuangan dan aset tidak berwujud tersebut (tidak
24 memperhatikan klasifikasi sebelumnya) sebagai jumlah
25 tercatat pada tanggal tersebut; dan

26 (c) melakukan pengujian penurunan nilai atas aset keuangan
27 dan aset tidak berwujud yang diakui pada tanggal
28 tersebut, kecuali hal tersebut tidak praktis, dalam hal ini
29 jumlah penurunan tersebut harus diuji pada awal periode
30 berjalan.

31

32

33

34

35

36

37

38

1 **LAMPIRAN A**

2

3 **PANDUAN APLIKASI**

4

5 *Lampiran ini merupakan bagian tak terpisahkan dari ISAK*
6 *16.*

7

8 **Ruang Lingkup (paragraf 5)**

9

10 PA01. Paragraf 05 dari Interpretasi ini menyatakan bahwa
11 infrastruktur termasuk dalam ruang lingkup Interpretasi ini,
12 jika kondisi berikut berlaku:

13 (a) pemberi konsesi mengendalikan atau meregulasi jasa apa
14 yang harus diberikan oleh operator dengan infrastruktur
15 tersebut, kepada siapa jasa harus diberikan, dan berapa
16 harganya; dan

17 (b) pemberi konsesi mengendalikan - melalui kepemilikan,
18 hak manfaat atau sebaliknya - atas setiap kepentingan
19 residu signifikan dalam infrastruktur pada akhir masa
20 perjanjian.

21

22 PA02. Pengendalian atau regulasi sebagaimana dimaksud
23 dalam kondisi (a) dapat melalui kontrak atau dengan cara lain
24 (seperti melalui regulator), dan termasuk keadaan di mana
25 pemberi konsesi membeli seluruh output, begitu pula dalam
26 keadaan dimana sebagian atau seluruh output dibeli oleh
27 pengguna lain. Untuk menerapkan kondisi ini, pemberi konsesi
28 dan pihak yang terkait akan dipertimbangkan bersama. Jika
29 pemberi konsesi merupakan entitas sektor publik, sektor publik
30 secara keseluruhan, bersama dengan regulator bertindak untuk
31 kepentingan publik, dianggap terkait dengan pemberi konsesi
32 untuk tujuan Interpretasi ini.

33

34 PA03. Untuk tujuan kondisi (a), pemberi konsesi tidak
35 perlu sepenuhnya mengendalikan harga. Kondisi (a) terpenuhi,
36 cukup dengan pemberi konsesi dapat mengatur harga, oleh
37 kontrak atau regulator, misalnya dengan suatu mekanisme
38 pembatasan. Namun, kondisi tersebut harus diterapkan pada

1 substansi perjanjian. Ciri-ciri non-substantif, seperti pembatasan
2 harga yang hanya berlaku pada kondisi yang kemungkinannya
3 kecil, harus diabaikan. Sebaliknya, jika misalnya, kontrak
4 dimaksudkan untuk memberikan kebebasan kepada operator
5 untuk menetapkan harga, tetapi setiap kelebihan keuntungan
6 dikembalikan kepada pemberi konsesi, penerimaan operator
7 dibatasi dan pengujian pengendalian atas elemen harga telah
8 terpenuhi.

9
10 PA04. Untuk tujuan kondisi (b), pengendalian oleh
11 pemberi konsesi atas kepentingan residu signifikan harus
12 membatasi kemampuan operator untuk menjual atau
13 menjaminkan infrastruktur dan memberikan pemberi konsesi
14 hak berkelanjutan atas penggunaan sepanjang periode
15 perjanjian. Kepentingan residu dalam infrastruktur merupakan
16 estimasi nilai kini atas infrastruktur seolah-olah sudah sampai
17 akhir usia dan dalam kondisi yang diharapkan pada akhir
18 periode perjanjian.

19
20 PA05. Pengendalian harus dibedakan dengan pengelolaan.
21 Jika pemberi konsesi mempertahankan tingkat pengendalian
22 seperti yang diuraikan di paragraf 05 (a) dan mempertahankan
23 kepentingan residu signifikan pada infrastruktur, maka operator
24 hanya mengelola infrastruktur atas nama pemberi konsesi.
25 Meskipun, dalam banyak kasus, pertimbangan tersebut lebih
26 banyak melibatkan kebijakan manajemen.

27
28 PA06. Kondisi (a) dan (b) bersama-sama mengidentifikasi
29 kapan infrastruktur, termasuk penggantian yang diperlukan
30 (lihat paragraf 21), dikendalikan oleh pemberi konsesi untuk
31 keseluruhan umur ekonomisnya. Misalnya, jika operator
32 harus mengganti bagian dari item infrastruktur selama
33 periode perjanjian (misalnya lapisan atas suatu jalan atau atap
34 bangunan), item infrastruktur harus dianggap sebagai suatu
35 keseluruhan. Jadi kondisi (b) telah terpenuhi untuk seluruh
36 infrastruktur, termasuk bagian yang diganti, jika pemberi
37 konsesi mengendalikan kepentingan residu signifikan dalam
38 penggantian bagian akhir tersebut.

1 PA07. Kadang-kadang penggunaan infrastruktur sebagian
2 diatur di paragraf 05 (a) dan sebagian tidak diatur. Namun,
3 perjanjian ini bervariasi:

4 (a) setiap infrastruktur, yang secara fisik dapat dipisahkan dan
5 mampu dioperasikan secara independen dan memenuhi
6 definisi unit penghasil kas sebagaimana didefinisikan
7 dalam PSAK 48 (revisi 2010): *Penurunan Nilai Aset*,
8 harus dianalisis secara terpisah jika digunakan sepenuhnya
9 untuk tujuan yang tidak diatur. Misalnya, hal tersebut
10 mungkin berlaku untuk bagian rumah sakit yang bukan
11 diperuntukan untuk umum, di mana bagian lain dari rumah
12 sakit digunakan oleh pemberi konsesi untuk pelayanan
13 pasien umum.

14 (b) ketika aktivitas pendukung (seperti toko dimiliki
15 rumah sakit) tidak diatur, pengujian pengendalian akan
16 diterapkan seolah-olah pelayanan jasa tersebut tidak
17 ada, karena dalam kasus-kasus di mana pemberi konsesi
18 mengendalikan jasa dengan cara seperti yang diuraikan
19 dalam paragraf 05, adanya aktivitas pendukung tidak
20 mengurangi pengendalian pemberi konsesi terhadap
21 infrastruktur.

22
23 PA08. Operator mungkin memiliki hak untuk menggunakan
24 infrastruktur terpisah seperti yang dijelaskan di paragraf PA07
25 (a), atau fasilitas yang digunakan untuk memberikan jasa
26 tambahan yang tidak diatur di paragraf PA07 (b). Dalam kedua
27 kasus tersebut, ada hal yang secara substansi menjadi sewa
28 dari pemberi konsesi kepada operator, jika demikian, maka
29 perlakuannya harus sesuai dengan PSAK 30 (revisi 2007):
30 *Sewa*.

31
32
33
34
35
36
37
38

1 **Catatan Informasi 1**

2

3 **Kerangka akuntansi untuk perjanjian jasa konsesi publik-**
4 **swasta**

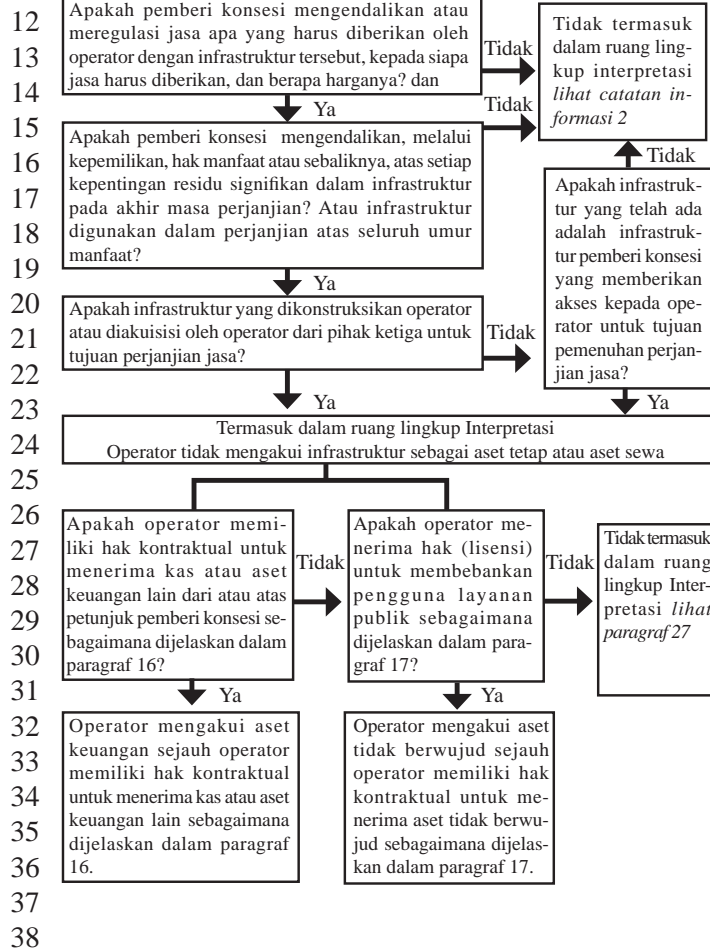
5

6 *Catatan ini melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari*
7 *ISAK 16*

8

9 **Diagram dibawah ini meringkas akuntansi untuk perjanjian**
10 **jasa yang ditetapkan dalam ISAK 16.**

11



1 **Catatan Informasi 2**

2

3 **Referensi PSAK yang berlaku untuk jenis perjanjian**
4 **publik-swasta**

5

6 *Catatan ini melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari*
7 *ISAK 16.*

8

9 Tabel ini menetapkan jenis perjanjian partisipasi sektor swasta
10 dalam ketentuan jasa sektor publik dan menyediakan referensi
11 untuk PSAK yang berlaku bagi perjanjian tersebut. Daftar jenis
12 perjanjian ini belum mendalam. Tujuan tabel ini adalah untuk
13 menyoroti rangkaian perjanjian. Bukan merupakan tujuan
14 Interpertasi ini untuk menyampaikan kesan bahwa terdapat
15 pemisahan yang jelas antara persyaratan akuntansi untuk
16 perjanjian publik ke swasta.

17

Kategori	Penyewa	Provider Jasa			Pemilik	
Jenis pengaturan yang biasanya berlaku	Sewa (misalnya operator menyewa aset dari pemberi konsesi)	Jasa dan/atau kontrak pemeliharaan (tugas tertentu misalnya menagih utang)	Transfer rehabilitasi - operasi	Transfer membangun operasi	Operasi bangunan sendiri	Divestasi/ Privatisasi/ Korporasi 100%
Kepemilikan aset	Pemberi konsesi				Operator	
Investasi modal	Pemberi konsesi		Operator			
Risiko permintaan	Dibagi	Pemberi konsesi	Pemberi konsesi dan/atau operator		Operator	
Durasi khusus	8-20 tahun	1-5 tahun	25-30 tahun		Takterbatas (atau terbatas dengan lisensi)	
Bagian residu	Pemberi konsesi				Operator	
PSAK terkait	PSAK 30	PSAK 23	ISAK 15		PSAK 16	

31

32

33

34

35

36

37

38

1 CONTOH ILUSTRASI

2

3 *Contoh berikut melengkapi, namun bukan bagian dari ISAK 16.*

4

**5 Contoh 1: Pemberi Konsesi Memberikan Aset Keuangan
6 kepada Operator**

7

8 Persyaratan Perjanjian

9

10 CI01. Persyaratan perjanjian mensyaratkan operator untuk
11 membangun jalan, menyelesaikan pembangunannya dalam
12 waktu dua tahun, kemudian memelihara dan mengoperasikan
13 jalan tersebut sesuai standar yang ditetapkan selama delapan
14 tahun (yaitu tahun ke 3-10). Persyaratan perjanjian juga
15 mengharuskan operator untuk melapisi jalan pada akhir tahun
16 ke 8. Aktivitas pelapisan merupakan penghasil pendapatan.
17 Pada akhir tahun ke 10, perjanjian berakhir. Operator
18 mengestimasi biaya yang terjadi untuk memenuhi
19 kewajibannya sebagai berikut:

20

21 Tabel 1.1 Biaya Perolehan Kontrak

22

	Tahun	Rp^(a)
Jasa konstruksi	1	500
	2	500
Jasa operasi (per tahun)	3-10	10
Pelapisan jalan	8	100

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

1 Pendapatan Kontrak

2

3 CI04. Operator mengakui pendapatan dan biaya kontrak
4 sesuai dengan PSAK 34: *Akuntansi Kontrak Konstruksi* dan
5 PSAK 23 (revisi 2010): *Pendapatan*. Biaya dari setiap kegiatan
6 konstruksi, operasi dan pelapisan diakui sebagai beban dengan
7 mengacu pada tahap penyelesaian kegiatan. Untuk pendapatan
8 kontrak, nilai wajar dari jumlah yang diberikan pemberi konsesi
9 untuk kegiatan yang dilakukan diakui pada saat yang sama.
10 Dalam masa perjanjian, operator diwajibkan untuk melapisi
11 jalan pada akhir tahun ke 8. Pemberi konsesi akan mengganti
12 kepada operator untuk biaya pelapisan jalan pada tahun ke 8.
13 Kewajiban untuk melapisi jalan diukur pada nilai nol dalam
14 laporan posisi keuangan, serta pendapatan dan beban tidak
15 diakui dalam laporan laba rugi sampai pekerjaan pelapisan
16 selesai dilakukan.

17

18 CI05. Total imbalan (Rp200 pada setiap tahun ke 3
19 sampai 8) mencerminkan nilai wajar untuk masing-masing
20 jasa, yaitu:

21

22 **Tabel 1.2 Nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat**
23 **diterima**

24

Nilai Wajar	
Jasa konstruksi	biaya perkiraan + 5%
Jasa operasi	biaya perkiraan + 20%
Pelapisan jalan	biaya perkiraan + 10%
Tingkat bunga efektif	6,18% per tahun

28

29

30 CI06. Pada tahun ke 1, misalnya, biaya konstruksi sebesar
31 Rp500, pendapatan konstruksi sebesar Rp525 (biaya ditambah
32 5 persen), dan karenanya laba konstruksi sebesar Rp25 diakui
33 dalam laporan laba rugi.

34

35 Aset Keuangan

36

37 CI07. Jumlah terutang dari pemberi konsesi adalah jumlah
38 yang memenuhi definisi piutang dalam PSAK 55 (revisi

1 2006): *Instrumen Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*.
 2 Pada saat pengakuan awal piutang diukur pada nilai wajar.
 3 Pada saat pengukuran selanjutnya diukur pada biaya
 4 perolehan diamortisasi, yaitu jumlah yang diakui sebelumnya
 5 ditambah bunga kumulatif pada jumlah yang dihitung dengan
 6 menggunakan metode bunga efektif dikurangi pembayaran.

7
 8 CI08. Jika arus kas dan nilai wajar tetap sama seperti
 9 yang diperkirakan, tingkat bunga efektif sebesar 6,18 persen
 10 per tahun dan piutang diakui pada akhir tahun ke 1 sampai 3
 11 akan menjadi:

12

13 **Tabel 1.3 Pengukuran piutang**

14

	Rp
jumlah terutang konstruksi di tahun 1	525
Piutang pada akhir tahun 1 ^(a)	525
Bunga efektif di tahun ke 2 atas piutang pada akhir tahun 1 (6,18% x Rp 525)	32
Jumlah terutang konstruksi di tahun ke 2	525
Piutang pada akhir tahun 2	1, 082
Bunga efektif di tahun ke 2 atas piutang pada akhir tahun 2 (6,18% x Rp 1,082)	67
Jumlah terutang untuk operasi di tahun ke 3 (Rp10 x (1 + 20%))	12
Penerimaan kas dalam tahun 3	(200)
Piutang pada akhir tahun ke 3	961

27 (a) Tidak ada bunga efektif yang muncul pada tahun ke 1 karena arus kas diasumsikan
 28 terjadi pada akhir tahun.

29

30 **Ikhtisar Arus Kas, Laporan Laba Rugi Komprehensif dan** 31 **Laporan Posisi Keuangan**

32

33 CI09. Untuk tujuan ilustrasi ini, diasumsikan bahwa
 34 operator mendanai perjanjian sepenuhnya dengan utang dan
 35 saldo laba. Operator membayar bunga sebesar 6,7 persen per
 36 tahun atas saldo utang. Jika arus kas dan nilai wajar tetap sama
 37 seperti yang diperkirakan, arus kas operator, laporan laba rugi
 38 komprehensif dan laporan posisi keuangan operator selama

1 masa perjanjian, akan menjadi:

2

3 **Tabel 1.4 Arus kas (dalam rupiah)**

4

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Penerimaan	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1.600
Biaya kontrak ^(a)	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
Biaya pinjaman ^(b)	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Arus masuk/keluar neto	-500	-534	121	129	137	147	157	67	171	183	78

9

(a) Tabel 1.1

10 (b) Utang pada awal tahun (tabel 1.6) \times 6,7%

11

12 **Tabel 1.5 Laporan laba rugi komprehensif (dalam rupiah)**

13

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah	
Pendapatan		525	525	12	12	12	12	122	12	12	1.256	
Biaya kontrak		(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)	
Pendapatan keuangan ^(a)		-	32	67	59	51	43	34	25	22	344	
Biaya pinjaman ^(b)		-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(342)	
Laba neto		25	23	-	-	-	2	3	14	5	6	78

18

(a) Jumlah terutang dari pemberi konsesi pada awal tahun (tabel 1.6) \times 6,18%

19

(b) Kas/(utang) (tabel 1.6) \times 6,7%

20

21 **Tabel 1.6 Laporan posisi keuangan (dalam rupiah)**

22

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Jumlah terutang dari pemberi konsesi		525	1082	961	832	695	550	396	343	117	-
Kas/(utang) ^(b)		(500)	(1.034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Aset neto		25	48	48	48	48	50	53	67	72	78

26

(a) Jumlah terutang dari pemberi konsesi pada awal tahun, ditambah pendapatan dan pendapatan keuangan yang diperoleh ditahun terkait (tabel 1.5), dikurangi penerimaan di tahun terkait (tabel 1.4)

28

(b) Utang pada awal tahun ditambah arus kas neto di tahun terkait (tabel 1.4)

29

30

31 CI10. Contoh ini hanya berlaku untuk satu jenis dari
32 banyak kemungkinan jenis perjanjian. Tujuan dari contoh
33 ini adalah untuk mengilustrasikan perlakuan akuntansi untuk
34 beberapa ciri yang umumnya ditemukan dalam praktik. Untuk
35 membuat ilustrasi se jelas mungkin, diasumsikan bahwa periode
36 perjanjian hanya sepuluh tahun dan penerimaan tahunan dari
37 operator konstan selama periode tersebut. Dalam praktiknya,
38 periode perjanjian mungkin jauh lebih panjang dan pendapatan

1 tahunan dapat meningkat dengan berjalannya waktu. Dalam
2 keadaan demikian, perubahan laba neto dari tahun ke tahun
3 dapat lebih besar.

4

5 **Contoh 2: Pemberi Konsesi Memberikan Aset Tidak**
6 **Berwujud Kepada Operator (Lisensi Untuk Dibeberikan**
7 **ke Pengguna)**

8

9 **Persyaratan Perjanjian**

10

11 CI11. Persyaratan perjanjian jasa mensyaratkan operator
12 untuk membangun jalan, menyelesaikan pembangunannya
13 dalam waktu dua tahun, kemudian mengoperasikan dan
14 memelihara jalan tersebut sesuai standar yang ditetapkan
15 selama delapan tahun (yaitu tahun ke 3 - 10). Persyaratan
16 perjanjian juga mengharuskan operator untuk melapisi jalan
17 ketika permukaan asli telah memburuk dibawah kondisi yang
18 telah ditetapkan. Operator mengestimasi akan melakukan
19 pelapisan pada akhir tahun ke 8. Perjanjian jasa akan berakhir
20 pada akhir tahun ke 10. Operator mengestimasi biaya yang
21 terjadi untuk memenuhi kewajibannya sebagai berikut:

22

23 **Tabel 2.1 Biaya Kontrak**

24

	Tahun	Rp
Jasa konstruksi	1	500
	2	500
Jasa Operasi per tahun	3-10	10
Pelabuhan jalan	8	500

25
26
27
28
29 (a) dalam contoh ini, jumlah moneter didenominasi dalam "rupiah" (Rp)

30

31 CI12. Persyaratan perjanjian memperbolehkan operator
32 untuk menagih tarif tol dari pengguna jalan. Operator
33 memperkirakan bahwa jumlah kendaraan akan stabil selama
34 masa kontrak dan operator akan menerima tarif tol sebesar
35 Rp200 pada setiap tahun dari tahun ke 3 sampai ke 10.

36

37 CI13. Untuk tujuan ilustrasi ini, diasumsikan bahwa
38 seluruh arus kas terjadi pada akhir tahun.

1 Aset Tidak Berwujud

2

3 CI14. Operator memberikan jasa konstruksi kepada
4 pemberi konsesi yang ditukar dengan aset tidak berwujud, yaitu
5 hak untuk membebankan tarif tol kepada pengguna jalan tol di
6 tahun ke 3 sampai 10. Sesuai dengan PSAK 19 (revisi 2010):
7 *Aset Tidak berwujud*, operator mengakui aset tidak berwujud
8 pada biaya perolehan, yaitu pada nilai wajar imbalan yang
9 diterima untuk memperoleh aset, yang merupakan nilai wajar
10 imbalan yang diterima atau piutang untuk penyelesaian jasa
11 konstruksi.

12

13 CI15. Selama tahap konstruksi perjanjian aset operator
14 (mewakili hak yang terakumulasi yang harus dibayar untuk
15 menyediakan jasa konstruksi) diklasifikasikan sebagai aset tidak
16 berwujud (lisensi untuk membebankan pengguna infrastruktur).
17 Operator mengestimasi nilai wajar dari imbalan yang
18 diterima sama dengan perkiraan biaya konstruksi ditambah
19 margin 5 persen. Operator juga mengasumsikan bahwa, sesuai
20 dengan PSAK 26 (revisi 2008): *Biaya Pinjaman*, operator
21 mengkapitalisasi biaya pinjaman, diperkirakan mencapai 6,7
22 persen, selama tahap konstruksi dari perjanjian:

23

24 **Tabel 2.2 Pengukuran awal aset tidak berwujud**

25

	Rp
Jasa konstruksi pada tahun 1 Rp500 x (1+5%)	525
Kapitalisasi biaya pinjaman (tabel 2.4)	34
Jasa konstruksi pada tahun 2 Rp500 x (1+5%)	525
Aset tidak berwujud pada akhir tahun kedua	1,084

29

30

31 CI16. Sesuai dengan PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Tidak*
32 *Berwujud*, aset tidak berwujud diamortisasi selama infrastruk-
33 tur tersebut diharapkan tersedia untuk digunakan oleh opera-
34 tor, yaitu tahun ke 3 sampai 10. Jumlah amortisasi aset tidak
35 berwujud (Rp1.084) dialokasikan menggunakan metode garis
36 lurus. Biaya amortisasi tahunan dibebankan sebesar Rp1.084
37 dibagi 8 tahun, yaitu Rp135 per tahun.

38

1 Biaya Dan Pendapatan Konstruksi

2

3 CI17. Operator mengakui pendapatan dan biaya kontrak
4 sesuai dengan PSAK 34: *Akuntansi Kontrak Konstruksi*, yaitu
5 dengan mengacu pada tahap penyelesaian konstruksi. Operator
6 mengukur pendapatan kontrak pada nilai wajar imbalan yang
7 diterima atau piutang. Jadi, dalam setiap tahun 1 dan 2 operator
8 mengakui biaya konstruksi dalam laporan laba rugi sebesar
9 Rp500 dan pendapatan konstruksi sebesar Rp525 (biaya
10 ditambah 5 persen) dan, karenanya, laba konstruksi sebesar
11 Rp25.

12

13 Pendapatan Tol

14

15 CI18. Para pengguna jalan membayar layanan publik pada
16 saat yang sama ketika mereka menerima jasa tersebut, yaitu
17 ketika mereka menggunakan jalan. Oleh karena itu operator
18 mengakui pendapatan tol ketika menerima tarif tol.

19

20 Kewajiban Pelapisan

21

22 CI19. Kewajiban operator untuk pelapisan timbul sebagai
23 akibat dari penggunaan jalan selama tahap operasi. Kewajiban
24 diakui dan diukur sesuai dengan PSAK 57 (revisi 2009):
25 *Provisi, Liabilitas Kontinjensi dan Aset Kontinjensi*, yaitu
26 pada estimasi terbaik pengeluaran yang disyaratkan untuk
27 menyelesaikan kewajiban kini pada akhir periode pelaporan.

28

29 CI20. Untuk tujuan ilustrasi ini, diasumsikan bahwa
30 termin dari kewajiban kontraktual operator adalah sedemikian
31 rupa dimana estimasi terbaik dari pengeluaran yang disyaratkan
32 untuk menyelesaikan kewajiban pada tanggal kapanpun adalah
33 proporsional dengan jumlah kendaraan, yang pada tanggal
34 tersebut telah menggunakan jalan dan meningkat sebesar Rp17
35 (didiskonto sampai nilai kini) setiap tahun. Operator mendiskonto
36 provisi pada nilai kini sesuai dengan PSAK 57 (revisi 2009):
37 *Provisi, Liabilitas Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*. Beban diakui
38 pada periode masing-masing dalam laporan laba rugi adalah:

1 **Tabel 2.3 Kewajiban pelapisan (unit mata uang)**

2 Tahun	3	4	5	6	7	8	Total
3 Kewajiban timbul pada tahun 4 (Rp17 didiskonto sebesar 6%)	12	13	14	15	16	17	87
5 Kenaikan provisi awal tahun 6 karen berjalannya waktu	0	1	1	2	4	5	13
7 Total beban diakui dalam laba atau rugi	12	14	15	17	20	22	100

8 **Ikhtisar Arus Kas, Laporan Laba Rugi Komprehensif dan**
9 **Laporan Posisi Keuangan**

10
11 CI21. Untuk tujuan ilustrasi ini, diasumsikan bahwa
12 operator mendanai perjanjian sepenuhnya dengan utang dan
13 saldo laba. Operator membayar bunga sebesar 6,7 persen per
14 tahun atas saldo utang. Jika arus kas dan nilai wajar tetap sama
15 seperti yang diperkirakan, arus kas operator, laporan laba rugi
16 komprehensif dan laporan posisi keuangan operator selama
17 masa perjanjian akan menjadi:

19 **Tabel 2.4 Arus kas (unit mata uang)**

20 Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
21 Penerimaan	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	(1.600)
22 Biaya kontrak ^(a)	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1.180)
23 Biaya pinjaman ^(b)	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
24 Arus masuk/keluar 25 neto	-500	-534	121	129	197	147	157	67	171	183	78

25 (a) Tabel 2.1

26 (b) Utang pada awal tahun (tabel 2.6) \times 6,7%

28 **Tabel 2.5 Laporan laba rugi komprehensif (dalam rupiah)**

29 Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
30 Penghasilan	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2.650
31 Amortisasi	-	-	(135)	(135)	(136)	(136)	(136)	(136)	(135)	(135)	(1.184)
32 Biaya peleburan	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
33 Biaya kontrak lain	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(109)
34 Biaya pinjaman (a)/(b)	-	-	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(308)
35 Laba neto	25	25	(26)	(20)	(14)	(6)	1	9	36	48	78

35 (a) Biaya pinjaman dikapitalisasi selama tahap konstruksi.

36 (b) Tabel 2.4

1 **Tabel 2.6 Laporan posisi keuangan (dalam Rupiah)**

2 Akhir tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3 Aset Tidak berwujud	525	1	949	814	678	542	406	270	135	-
4 Kas (utang) ^(a)	(500)	(1)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
5 Kewajiban Pelapisan	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
6 Aset neto	25	50	24	4	(10)	(16)	(15)	(6)	90	78

7 (a) Utang pada awal tahun ditambah arus kas neto pada tahun terkait (tabel 2.4)

8 CI22. Contoh ini hanya berlaku untuk satu jenis dari
 9 banyak kemungkinan jenis perjanjian. Tujuan dari contoh
 10 ini adalah untuk mengilustrasikan perlakuan akuntansi untuk
 11 beberapa ciri yang umumnya ditemukan dalam praktik. Untuk
 12 membuat ilustrasi se jelas mungkin, diasumsikan bahwa periode
 13 perjanjian hanya sepuluh tahun dan penerimaan tahunan dari
 14 operator konstan selama periode tersebut. Dalam praktiknya,
 15 periode perjanjian mungkin jauh lebih panjang dan pendapatan
 16 tahunan dapat meningkat dengan berjalannya waktu. Dalam
 17 keadaan demikian, perubahan laba neto dari tahun ke tahun
 18 dapat lebih besar.

19
 20 **Contoh 3: Pemberi konsesi memberikan aset keuangan dan**
 21 **aset tidak berwujud kepada operator**

22
 23 **Persyaratan Perjanjian**

24
 25 CI23. Persyaratan perjanjian jasa mensyaratkan operator
 26 untuk membangun jalan, menyelesaikan pembangunannya
 27 dalam waktu dua tahun, kemudian mengoperasikan dan
 28 memelihara jalan tersebut sesuai standar yang ditetapkan
 29 selama delapan tahun (yaitu tahun ke 3 - 10). Persyaratan
 30 perjanjian juga mengharuskan operator untuk melapisi jalan
 31 ketika permukaan asli telah memburuk dibawah kondisi yang
 32 telah ditetapkan. Operator mengestimasi akan melakukan
 33 pelapisan pada akhir tahun ke 8. Perjanjian akan berakhir pada
 34 akhir tahun 10. Operator mengestimasi biaya yang terjadi
 35 untuk memenuhi kewajibannya sebagai berikut:

36
 37
 38

1 **Tabel 3.1 Biaya Perolehan Kontrak**

	Tahun	Rp
3 Jasa konstruksi	1	500
4	2	500
5 Jasa operasional per tahun	3-10	10
6 Peleburan Jalan	8	500

7 (a) dalam contoh ini, jumlah moneter didenominasi dalam "rupiah" (Rp)

8 CI24. Operator mengestimasi imbalan sehubungan
9 dengan jasa konstruksi sebesar biaya ditambah 5 persen.

10
11 CI25. Persyaratan perjanjian memperbolehkan operator
12 untuk menagih tarif tol dari pengguna jalan. Selain itu, pemberi
13 konsesi menjamin operator pada jumlah minimum sebesar
14 Rp700 dan bunga sebesar 6,18 persen untuk mencerminkan
15 waktu penerimaan kas. Operator memperkirakan bahwa jumlah
16 kendaraan akan stabil selama masa kontrak dan operator akan
17 menerima tarif tol sebesar Rp200 pada setiap tahun dari tahun
18 ke 3 sampai ke 10.

19
20 CI26. Untuk tujuan ilustrasi ini, diasumsikan bahwa
21 seluruh arus kas terjadi pada akhir tahun.

22 **Pembagi Perjanjian**

23
24
25 CI27. Hak kontraktual untuk menerima kas dari pemberi
26 konsesi untuk jasa dan hak untuk membebaskan pengguna
27 terhadap layanan publik harus dianggap sebagai dua aset yang
28 terpisah sesuai PSAK. Oleh karena itu, dalam perjanjian ini
29 perlu untuk membagi imbalan operator menjadi dua komponen:
30 komponen aset keuangan berdasarkan jumlah yang dijamin dan
31 aset tidak berwujud untuk sisanya.

1 **Tabel 3.2 Membagi imbalan operator**

	Tahun	Jumlah	Aset keuangan	Aset tidak berwujud
4	Jasa konstruksi pada tahun 1 (Rp500 x (1+5%))	525	350	175
5	Jasa konstruksi pada tahun 2 (Rp500 x (1+5%))	525	250	175
6	Jumlah Jasa konstruksi	1.050	700	350
7		1	67% ^(a)	0
8	Penghasilan keuangan, pada tarif khusus 6.18% pada piutang	22	22	-
9	Kapitalisasi biaya pinjaman			
10	(bunga dibayar pada tahun pertama dan 2 x 33%)			
11	(lihat tabel 3.7)	11	-	11
12	Jumlah nilai wajar dari imbalan operasi	1.063	722	361

13 (a) Jumlah yang dijaminan oleh pemberi konsesi sebagai proporsi dari jasa konstruksi

14 15 **Aset Keuangan**

16
 17 CI28. Jumlah terutang dari atau pada petunjuk pemberi
 18 konsesi dalam pertukaran jasa konstruksi yang memenuhi
 19 definisi piutang dalam PSAK 55 (revisi 2006): *Instrumen*
 20 *Keuangan: Pengakuan dan Pengukuran*. Pada saat pengakuan
 21 awal piutang diukur pada nilai wajar. Pada saat pengukuran
 22 selanjutnya diukur pada biaya perolehan diamortisasi, yaitu
 23 jumlah yang diakui sebelumnya ditambah bunga kumulatif
 24 pada jumlah yang dihitung dikurangi pembayaran.

25
 26 CI29. Pada perhitungan ini piutang diakui pada akhir tahun
 27 ke 2 dan 3 akan menjadi:

28
 29 **Tabel 3.3 Pengukuran piutang**

	Rp	
31	Jasa konstruksi tahun 1 alokasi pada aset keuangan	350
32	Piutang pada akhir tahun 1	350
33	Jasa konstruksi pada tahun kedua dialokasikan pada aset keuangan	350
34	Bunga pada tahun ke2 atas piutang akhir tahun pertama (6.18% x Rp350)	22
35	Piutang pada akhir tahun kedua	722
36	Bunga pada tahun ke3 atas piutang akhir tahun ke2 (6.18% x Rp.722)	45
37	Kas diterima pada tahun ketiga (lihat tabel 3.5)	(117)
38	Piutang tahun ketiga	650

1 Aset Tidak Berwujud

2

3 CI30. Sesuai dengan PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Tidak*
4 *berwujud*, operator mengakui aset tidak berwujud pada biaya
5 perolehan, yaitu pada nilai wajar imbalan yang diterima atau
6 piutang.

7

8 CI31. Selama tahap konstruksi perjanjian aset operator
9 (mewakili hak yang terakumulasi yang harus dibayar
10 untuk menyediakan jasa konstruksi) diklasifikasikan
11 sebagai hak untuk menerima lisensi untuk membebaskan
12 pengguna infrastruktur. Operator mengestimasi nilai
13 wajar dari imbalan yang diterima atau piutang sama dengan
14 prakiraan biaya konstruksi ditambah 5 persen. Operator juga
15 mengasumsikan bahwa, sesuai dengan PSAK 26 (revisi 2008):
16 *Biaya Pinjaman*, operator mengkapitalisasi biaya pinjaman,
17 diperkirakan mencapai 6,7 persen, selama tahap konstruksi:

18

19 **Tabel 3.4 Pengukuran awal aset tidak berwujud**

	Rp
Jasa konstruksi pada tahun 1 ($\text{Rp}500 \times (1+5\%) \times 33\%$)	175
Biaya pinjaman (bunga dibayar tahun 1 dan kedua $\times 33\%$) (lihat tabel 3.7)	11
Jasa konstruksi pada tahun 2 ($\text{Rp}500 \times (1+5\%) \times 33\%$)	175
Aset tidak berwujud pada akhir tahun kedua	361

24

25

26 CI32. Sesuai dengan PSAK 19 (revisi 2010): *Aset Tidak*
27 *Berwujud*, aset tidak berwujud diamortisasi selama infra-
28 struktur tersebut diharapkan tersedia untuk digunakan oleh
29 operator, yaitu tahun ke 3 sampai 10. Jumlah amortisasi aset
30 tidak berwujud (Rp361 termasuk biaya pinjaman) dialokasi-
31 kan menggunakan metode garis lurus. Biaya amortisasi ta-
32 hunan dibebankan sebesar Rp361 dibagi 8 tahun, yaitu Rp45
33 per tahun.

34

35 Pendapatan dan Biaya Kontrak

36

37 CI33. Operator menyediakan jasa konstruksi kepada
38 pemberi konsesi untuk ditukarkan dengan aset keuangan dan

1 aset tidak berwujud. Dalam model aset keuangan dan model
 2 aset tidak berwujud, operator mengakui pendapatan dan
 3 biaya kontrak sesuai dengan PSAK 34: *Akuntansi Kontrak*
 4 *Konstruksi*, yaitu dengan mengacu pada tahap penyelesaian
 5 konstruksi. Operator mengukur pendapatan kontrak pada nilai
 6 wajar imbalan yang menjadi piutang. Jadi, dalam setiap tahun 1
 7 dan 2 operator mengakui biaya konstruksi dalam laporan laba
 8 rugi sebesar Rp500 dan pendapatan konstruksi sebesar Rp525
 9 (biaya ditambah 5 persen).

10

11 **Pendapatan Tol**

12

13 CI34. Para pengguna jalan membayar layanan publik
 14 pada saat yang sama ketika mereka menerima jasa tersebut,
 15 yaitu ketika mereka menggunakan jalan. Dalam persyaratan
 16 perjanjian, arus kas dialokasikan secara proporsional untuk
 17 aset keuangan dan aset tidak berwujud, sehingga operator
 18 mengalokasikan penerimaan dari pembayaran tol antara
 19 pembayaran aset keuangan dan penghasilan yang diperoleh
 20 dari aset tidak berwujud:

21

22 **Tabel 3.5 Alokasi penerimaan tol**

23

Tahun	Rp
Jaminan dari pemberi konsesi	700
Penghasilan keuangan (lihat tabel 3.8)	237
Jumlah	937
Kas yang dialokasi untuk realisasi aset keuangan per tahun (Rp 937/8 tahun)	117
Penerimaan dari aset tidak berwujud (Rp200 x 8 tahun - Rp937)	663
Penerimaan tahunan dari aset tidak berwujud	83

24

25 **Kewajiban pelapisan**

26

27 CI35. Kewajiban operator untuk pelapisan timbul sebagai
 28 akibat dari penggunaan jalan selama tahap operasi. Kewajiban
 29 diakui dan diukur sesuai dengan PSAK 57 (revisi 2009):
 30 *Provisi, Liabilitas Kontinjensi dan Aset Kontinjensi*, yaitu
 31 pada estimasi terbaik pengeluaran yang disyaratkan untuk
 32 menyelesaikan kewajiban kini pada akhir periode pelaporan.

1 CI36. Untuk tujuan ilustrasi ini, diasumsikan bahwa
 2 termin dari kewajiban kontraktual operator adalah sedemikian
 3 rupa dimana estimasi terbaik dari pengeluaran yang disyaratkan
 4 untuk menyelesaikan kewajiban pada tanggal kapanpun adalah
 5 proporsional dengan jumlah kendaraan, yang pada tanggal
 6 tersebut telah menggunakan jalan dan meningkat sebesar
 7 Rp17 setiap tahun. Operator mendiskonto provisi pada nilai
 8 kini sesuai dengan PSAK 57 (revisi 2009): *Provisi, Liabilitas*
 9 *Kontinjensi, dan Aset Kontinjensi*. Beban diakui pada periode
 10 masing-masing dalam laporan laba rugi adalah:

11

12 **Tabel 3.6 Kewajiban pelapisan (dalam rupiah)**

13

Tahun	3	4	5	6	7	8	Total
Kewajiban yang muncul pada tahun (Rp17 didiskonto sebesar 6%)	12	13	14	15	16	17	87
Kenaikan provisi awal tahun karen berjalannya waktu	0	1	1	2	4	5	13
Total beban diakui dalam laba rugi	12	14	15	17	20	22	100

18

19 Ikhtisar Arus Kas, Laporan Laba Rugi Komprehensif dan 20 Posisi Keuangan

21

22 CI37. Untuk tujuan ilustrasi ini, diasumsikan bahwa
 23 operator mendanai perjanjian sepenuhnya dengan utang dan
 24 saldo laba. Operator membayar bunga sebesar 6,7 persen per
 25 tahun atas saldo utang. Jika arus kas dan nilai wajar tetap sama
 26 seperti yang diperkirakan, arus kas operator, laporan laba rugi
 27 komprehensif dan laporan posisi keuangan operator selama
 28 masa perjanjian akan menjadi:

29

30 **Tabel 3.7 Arus kas (dalam rupiah)**

31

Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
Penerimaan	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	(1.600)
Biaya kontrak ^(a)	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(1.190)
Biaya pinjaman ^(b)	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Arus kas masuk/ (keluar)neto	(500)	(534)	121	129	197	147	157	67	171	183	78

36

37 (a) Tabel 3.1

38 (b) Utang pada awal tahun (tabel 3.9) × 6,7%

1 **Tabel 3.8 Laporan laba rugi komprehensif (dalam rupiah)**

2	Tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Jumlah
3	Jasa konstruksi	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-	1050
4	Jasa dari aset tak berwujud	-	-	83	83	83	83	83	83	83	83	663
5	Penghasilan keuangan	-	22	45	40	35	30	25	19	13	7	237
6	Amortisasi	-	-	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(46)	(361)
7	Biaya pelapisan	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
8	Biaya konstruksi	(500)	(500)									(1000)
9	Biaya kontrak lain ^(b)			(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(80)
10	Biaya pinjaman	-	(23)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(331)
11	(tabel 3.7) ^(c)											
12	Laba Neto	25	24	(9)	(7)	(5)	(2)	0	2	22	27	78

13 (a) Bunga atas piutang

14 (b) Tabel 3.1

15 (c) Pada tahun ke 2, biaya pinjaman dinyatakan dalam jumlah bersih yang
16 dikapitalisasi pada aset tidak berwujud (lihat tabel 3.4).17 **Tabel 3.9 Laporan posisi keuangan (dalam rupiah)**

18	Akhir tahun	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
19	Piutang	350	722	650	573	491	404	312	214	110	-
20	Aset Tidak berwujud	174	361	316	271	226	181	136	81	46	-
21	Kas (utang) ^(a)	(500)	(1034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
22	Kewajiban										
23	Pelapisan	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
24	Aset neto	25	49	41	34	29	27	27	29	51	78

25 (a) Utang pada awal tahun ditambah arus kas neto pada tahun (tabel 3.7)

26

27 CI38. Contoh ini hanya berlaku untuk satu jenis dari

28 banyak kemungkinan jenis perjanjian. Tujuan dari contoh

29 ini adalah untuk mengilustrasikan perlakuan akuntansi untuk

30 beberapa ciri yang umumnya ditemukan dalam praktik. Untuk

31 membuat ilustrasi sejelas mungkin, diasumsikan bahwa periode

32 perjanjian hanya sepuluh tahun dan penerimaan tahunan dari

33 operator konstan selama periode tersebut. Dalam praktiknya,

34 periode perjanjian mungkin jauh lebih panjang dan pendapatan

35 tahunan dapat meningkat dengan berjalannya waktu. Dalam

36 keadaan demikian, perubahan laba neto dari tahun ke tahun

37 dapat lebih besar.

38