

The background of the slide features a low-angle shot of several bare trees with intricate branch structures, silhouetted against a clear, bright blue sky. The trees are dark, creating a stark contrast with the light sky. The overall composition is vertical, with the trees reaching towards the top of the frame.

Akuntansi Pengaturan Bersama
(Joint Arrangement Accounting)

DAFTAR ISI

Pendahuluan.....	1
Standar Akuntansi Pengaturan Bersama.....	2
Standar Akuntansi Operasi Bersama (<i>Joint Operation Accounting</i>) dalam Khasanah Pengaturan Bersama	9
Standar Akuntansi <i>Joint Venture</i> dalam Khasanah Pengaturan Bersama	12
Teori Metode Ekuitas pada Pengaturan Bersama.....	14
Teori Diam dalam Pengaturan Bersama	19
Berbagai Istilah Joint Venture	20
Standar Akuntansi Joint Venture	21
Tujuh Belas Dimensi Pengaturan-Bersama Berhampiran Joint Venture	21
Perseroan Terbatas Menggunakan Pola Pengaturan Bersama.....	22
Koperasi.....	27
Persekutuan	37
Pemerintah.....	41
Sistem Pengadaan Pemerintah	46
Entitas Publik	50
Kekebalan Pemerintah	51



AKUNTANSI PENGATURAN BERSAMA (*JOINT ARRANGEMENT ACCOUNTING*)

Dituturkan Dr Jan Hoesada

PENDAHULUAN

Istilah *arrangement* lazim digunakan untuk *flower arrangement* (rangkaian bunga), *wedding arrangement* (rangkaian acara perkawinan), *seat arrangement* (pengaturan posisi duduk peserta rapat dengan tujuan-tertentu), *furniture arrangement* (tataletak ruangan), *law arrangement* (tatanan hukum positif), adalah sebuah istilah yang dapat disandingkan dengan berbagai kosa-kata lain, adalah sebuah istilah yang mungkin berbentuk strategi terpilih, pembagian tugas & tanggungjawab, pilihan bentuk kesepakatan perdata, rencana, proyek, program, kegiatan tertentu, skedul acara, cetak-biru, desain, perencanaan pertandingan, pengaturan/perencanaan operasional, sebuah keputusan pewarisan, skema dan persyaratan, dalam KBBI bermakna; rencana, susunan, aransemen musik, persiapan, penetapan atau pengaturan.

SAK/SAP Akuntansi Pengaturan Bersama disediakan bagi para investor/wiraventura (*venturer*) yang bersepakat menggunakan bentuk kerjasama berhampiran pengaturan-bersama berpola operasi-bersama/ventura-bersama. UUPT memuja menang-kalah cq kekuasaan pengendalian/pengaruh signifikan terproksi kepemilikan saham berhak-suara adalah jenis UU nan maskulin. Pada sisi lain, hampiran feminin yang lebih suka pada

hubungan & kebersamaan nan demokratis, pola keputusan berbasis musyawarah aklamatif bukan menang kalah tanpa cemas risiko *dead lock* / jalan-buntu tertandai pada rancang bangun UU Koperasi (cq kaidah satu anggota satu suara) dan SAK Pengaturan Bersama, tersirat pula pada hukum positif tentang persekutuan (cq kaidah tanggung renteng).

IPSAS 37, mungkin juga amandemen atau penggantinya, mengklasifikasi standar akuntansi pengaturan bersama (*joint arrangement*) menjadi perikatan perdata berbentuk *joint operation* atau *joint venture*. *Joint operation* adalah pengaturan/perikatan bahwa pihak-pihak mempunyai hak atas aset dan kewajiban termaktub dalam perikatan tersebut, perikatan berbentuk *joint-venture* menyebabkan pihak-pihak memiliki bagian atas aset-neto pengaturan-bersama. Klasifikasi tersebut berbeda dengan IPSAS 8 tentang Hak atas Joint Venture yang terbagi menjadi tiga jenis pengaturan, yaitu pengendalian-bersama entitas (*jointly controlled entities*), pengendalian-bersama kegiatan (*jointly controlled operations*), dan pengendalian bersama aset (*jointly controlled assets*). IPSAS 37 Joint Arrangement meminta pertanggungjawaban hak/bagian kepemilikan dalam sebuah *joint operation* dengan pengakuan hak-milik atas aset, liabilitas, pendapatan (*revenue*) dan beban entitas pengaturan-bersama. Kepemilikan atas *joint venture* diakui berdasar metode ekuitas. Sebelumnya, diatur oleh IPSAS 8 bahwa investasi pada entitas dalam pengendalian bersama dipertanggungjawabkan dengan metode ekuitas atau konsolidasi proporsional.

STANDAR AKUNTANSI PENGATURAN BERSAMA

Sebuah pengaturan bersama adalah pengaturan-mengikat (para 10.a & b) di antara dua atau lebih pihak-pihak untuk berbagi pengendalian (*sharing of*

control) (para 9,15,16 IPSAS 37) yang berbentuk *keputusan/aktivitas (para 13 IPSAS 37) bersama tertentu¹ saja (para 12 & 14 IPSAS 37)*.

Pada awalnya, PSAK 12 (revisi 2009) atau IAS 31 membagi *joint venture* ke dalam 3 (tiga) katagori, yaitu Pengendalian Bersama Operasi (*jointly controlled operations*), Pengendalian Bersama Aset (*jointly controlled assets*) dan Pengendalian Bersama Entitas (*jointly controlled entity*). IFRS 11 memperkenalkan terminology “Joint Arrangement”, di Indonesia diterjemahkan sebagai “Pengaturan Bersama”, mengklasifikasi *joint arrangement* menjadi (1) Operasi bersama (*Joint Operation*) sebagai sebuah *joint arrangement* yang mengatur bahwa para pihak memiliki pengendalian bersama (*joint control*) atas sebuah- kesepakatan (*arrangement*), memiliki hak atas aset tertentu dan kewajiban terhadap liabilitas tertentu yang terkait dengan arrangement tersebut dan (2) Ventura bersama (*Joint Venture*) sebagai sebuah jenis *joint arrangement* yang mengatur bahwa para pihak yang memiliki hak atas aset neto dari arrangement tersebut. IFRS 11 menjadi sumber inspirasi IPSAS 37 menjelaskan bahwa Pengaturan Bersama dapat menggunakan *entitas terpisah dari para pendiri* pada praktik ramai digunakan untuk JV, tanpa entitas terpisah pada praktik ramai digunakan untuk JO, di mana dibentuk (1) entitas terpisah dengan (1a) bentuk badan hukum atau (1b) entitas terpisah bukan badan hukum, sebagai sebuah pengaturan mengikat (*binding arrangement*), (2) JV mungkin perlu ber AD/ART, Akta Pendirian, dan (3) berstruktur keuangan mandiri, berkonsekuensi kewajiban ber LK terpisah. Prachi Juneja, 2022, melalui situs MSG Management Study Guide, menyajikan artikel berjudul *Entity Concept in Financial Accounting* antara lain menjelaskan bahwa konsep

¹ IPSAS 37 menyebut pengaturan-kolektif untuk *hal/aktivitas tertentu yang relevan/layak untuk diatur/diputuskan bersama* , misalnya menentukan target laba, memilih CEO, meminjam ke bank, sesuai para 13.

entitas adalah sebuah tenet/prinsip/doktrin akuntansi yang mengakomodasi sebuah aspek kehidupan manusia yang berkumpul untuk usaha/kegiatan bersama dan berisiko menimbulkan kekacauan/kebingungan keuangan, sehingga dunia akuntansi mencipta konsep entitas di mana sebuah bisnis yang didirikan tersebut bebas/terpisah dari pendiri tanpa peduli status hukumnya apakah sebuah badan hukum atau bukan badan hukum, wajib membuat LK sendiri (*separate financial report*) dimana kepemilikan & laba neto ditampilkan pada sisi liabilitas neraca.

PWC, 2016, via <https://www.pwc.com/ph/en/accounting-buzz/accounting-client-advisory-letters/amendments-ifs11-joint-arrangements1.html>, menyajikan artikel berjudul Amendments to IFRS 11, 'Joint arrangements' for acquisitions of interest in joint operations, menjelaskan antara lain sebagai berikut. Pengaturan bersama dapat berbentuk operasi-bersama bila semua pihak-bersepakat mempunyai hak atas aset dan kewajiban atas liabilitas atau ventura bersama bila semua pihak-bersepakat mempunyai hak hanya sampai aset-neto. Operasi-bersama seringkali dirangkai tidak-terpisah dari para-investor, tanpa entitas-hukum terpisah (*separate vehicle*) dari para investor. Tatkala sebuah-pengaturan-bersama dibuat terpisah dari para-investor dalam sebuah entitas-hukum-terpisah (*separate vehicle*), dapat berbentuk menjadi ventura-bersama atau operasi-bersama berdasar analisis pilihan bentuk-legal yang paling sesuai. Operator bersama pada operasi bersama mempertanggungjawabkan hak masing-masing-investor atas aset, kewajiban masing-masing investor akan liabilitas, sementara pada ventura-bersama, bagian hak dipertanggung-jawabkan dengan metode ekuitas.

Pada IPSAS 37, untuk JO, pengaturan bersama tanpa pembentukan entitas terpisah ditandai oleh perjanjian perdata mengikat (*binding arrangement*).

Diluar SAK pengaturan bersama, di Indonesia dikenal berbagai istilah sebagai kontoameta, joint operation, BOT dan sebagainya, yang lazim pada tataran BUMN, pada umumnya tidak selalu menggunakan *azas pengaturan bersama berhampiran operasi bersama*. Terdapat berbagai istilah pada IPSAS 37, yaitu istilah masalahat (*benefits*), pengendalian (*control*), metode ekuitas (*equity method*), kekuasaan (*power*), hak protektif (*protective right*), berbagai aktivitas terkait (*relevant activities*), LK Terpisah (*separate FS*), dan pengaruh signifikan (*significant influence*) dalam IPSAS 37 tentang Pengaturan Bersama menggunakan berbagai istilah yang digunakan IPSAS lahir-terdahulu, antara lain IPSAS 34 tentang LK Terpisah, IPSAS 35 tentang LK Terkonsolidasi, dan IPSAS 36 tentang Investasi pada berbagai Entitas Asosiasi dan Ventura Bersama.

Sebuah pengaturan bersama adalah pengaturan-mengikat (para 10.a & b) di antara dua atau lebih pihak-pihak untuk berbagi pengendalian (*sharing of control*) (para 9,15,16 IPSAS 37) yang berbentuk *keputusan/aktivitas (para 13 IPSAS 37) bersama tertentu² saja (para 12 & 14 IPSAS 37)*.

Dalam sebuah kesepakatan pengaturan/pengendalian bersama, boleh ditetapkan *investor tertentu sepakat berinvestasi tanpa memiliki hak pengendalian*, sesuai para 16 IPSAS 37. Para investor dalam perikatan ini harus selalu waspada kalau-kalau (1) terdapat investor berambisi menguasai pengendalian, (2) terdapat investor akan/telah melakukan keputusan sendiri tanpa atau atas nama seluruh investor, investor selebihnya wajib mencegahnya/menanggulangi sesuai para 15 IPSAS 37, dan mungkin mulai memikirkan (sesuai para 17 & 18 IPSAS 37) kemungkinan perubahan

² IPSAS 37 menyebut pengaturan-kolektif untuk *hal/aktivitas tertentu yang relevan/layak untuk diatur/diputuskan bersama*, misalnya menentukan target laba, memilih CEO, meminjam ke bank, sesuai para 13.

perikatan pengaturan/pengendalian bersama menjadi (a) badan-hukum JVC perseroan terbatas, atau (b) membentuk perikatan pengaturan-bersama yang lain dengan domain & syarat berbeda (sesuai para 21 IPSAS 37).

IPSAS 37 memberi ruang gerak, bahwa sekumpulan investor dapat membuat beberapa perjanjian-terpisah untuk proyek-terpisah³ apabila berfaedah, misalnya membuat (1) JVC sesuai UUPT, berarti menerapkan IPSAS tentang investasi asosiasi, membuat (2) pengaturan bersama berbentuk *joint venture*, berarti menerapkan IPSAS 37 tentang *joint venture* dan membuat (3) pengaturan bersama berbentuk *joint operation*, berarti menerapkan IPSAS 37 tentang investasi *joint operation*.

Paragraf 29 IPSAS 37 mengatur bahwa manajemen entitas pengaturan-bersama wajib membuat LK Terpisah, yang mengungkapkan bagian kepemilikan para investor berskema *joint operation* sesuai paragraf 23-25, bagian kepemilikan para investor berskema *joint venture* sesuai paragraf 12 IPSAS 34, penjelasan bagian kepemilikan dan hak atas laba para investor tak-berhak-pengendalian pada skema *joint operation* sesuai paragraf 26, sesuai IPSAS 29 Instrumen Keuangan kalau skema pengaturan berbentuk *joint venture*.

Bila entitas patungan/*joint venture* berbentuk badan hukum (misalnya PT, Persekutuan, Koperasi) dan memilih metode pengambilan keputusan berbasis pengaturan/pengendalian bersama, maka entitas LK tersebut mungkin layak menggunakan *SAK Joint Venture berbasis pengaturan/pengendalian bersama*. Pada sistem pengaturan bersama, tidak ada sebuah

³ IPSAS 37 menggunakan istilah hidup-berdampingan (*coexist*) bagi berbagai bentuk kerja-sama-investasi sekumpulan investor yang sama, pada para 21 IPSAS 37.

pihak investorpun yang memiliki kuasa (*control*) memutuskan, rapat investor bertujuan menghasilkan keputusan bulat/aklamasi.

Manajemen/operator *joint operation* dikelola semua investor bersama-sama *secara langsung atau dengan menunjuk wakilnya*, mengakui (1) aset diterima dari venturer, (2) bagian kepemilikan venturer atas aset JO, (3) liabilitas JO, (4) bagian kewajiban venturer atas liabilitas JO, (5) pendapatan JO, (6) bagian hak ventuer atas pendapatan bila diatur pada perjanjian JO, (7) pengakuan beban JO, (8) pengeluaran venturer yang dapat diakui sebagai beban JO sehingga dapat ganti (*reimbursement*), dan membuat LK JO. Sebuah entitas *joint venture* mencatat/mengakui bagian hak atas *joint venture* sebagai investasi menggunakan metode ekuitas sesuai IPSAS 36, bila investasi tak mempunyai posisi pengendalian-bersama disajikan sesuai IPSAS 28 Instrumen Keuangan.

Inilah intisari akuntansi pengaturan bersama

- Perikatan pengaturan bersama boleh pilih, (1) berupa pendirian entitas pengaturan bersama berbentuk badan hukum terpisah dari para-investor, dalam praktik lebih banyak terjadi pada pola ventura-bersama (*joint venture*) atau (2) perikatan perdata pengaturan bersama tanpa badan hukum, dalam praktik lebih banyak terjadi pada pola operasi-bersama (*joint-operation*).
- Konsep entitas sebagai tenet-akuntansi menyebabkan setiap perikatan wajib membuat LK terpisah dari pendirinya, sehingga berlaku pula bagi operasi-bersama tanpa-entitas-hukum.
- Pada sistem pengaturan bersama, tidak ada sebuah pihak investorpun yang memiliki kuasa (*control*) memutuskan, rapat investor bertujuan menghasilkan keputusan bulat/aklamasi.

- Tak digunakan istilah pengendalian (*control*) dan pengaruh signifikan (*significant influence*) yang terdapat pada akuntansi investasi asosiasi.
- Berbagi pengendalian (*sharing of control*) yang berbentuk *keputusan/aktivitas bersama tertentu saja*.
- Diizinkan kesepakatan *investor, bahwa investor tertentu berinvestasi tanpa memiliki hak pengendalian*.
- Sekumpulan investor yang sama boleh membuat beberapa perjanjian-terpisah yang berbeda-beda untuk berbagai proyek-terpisah.
- Manajemen entitas pengaturan-bersama wajib membuat LK Terpisah, yang mengungkapkan bagian kepemilikan para investor berskema *joint operation* sesuai paragraf 23-25, bagian kepemilikan para investor berskema *joint venture* sesuai paragraf 12 IPSAS 34, penjelasan bagian kepemilikan dan hak atas laba para investor tak-berhak-pengendalian pada skema *joint operation* sesuai paragraf 26, sesuai IPSAS 29 Instrumen Keuangan kalau skema pengaturan berbentuk *joint venture*.
- Manajemen/operator *joint operation* mengakui (1) aset diterima dari venturer, (2) bagian kepemilikan venturer atas aset JO, (3) liabilitas JO, (4) bagian kewajiban venturer atas liabilitas JO, (5) pendapatan JO, (6) bagian hak venturer atas pendapatan bila diatur pada perjanjian JO, (7) pengakuan beban JO, (8) pengeluaran venturer yang dapat diakui sebagai beban JO sehingga dapat ganti (*reimbursement*) , dan membuat LK JO.
- Investor pada suatu *joint venture* mencatat/mengakui bagian hak atas *joint venture* sebagai investasi menggunakan metode ekuitas sesuai

IPSAS 36, bila investasi tak mempunyai posisi pengendalian-bersama maka disajikan sesuai IPSAS 28 Instrumen Keuangan.

- Entitas patungan/*joint venture* berbentuk badan hukum (misalnya PT, Persekutuan, Koperasi) dan memilih metode pengambilan keputusan berbasis pengaturan/pengendalian bersama, menyebabkan badan-hukum sebagai entitas LK tersebut layak menggunakan *SAK Joint Venture berbasis pengaturan/pengendalian bersama*.

STANDAR AKUNTANSI OPERASI BERSAMA (*JOINT OPERATION ACCOUNTING*) DALAM KHASANAH PENGATURAN BERSAMA

Di atas telah dijelaskan bahwa sumber PWC, 2016, via <https://www.pwc.com/ph/en/accounting-buzz/accounting-client-advisory-letters/amendments-ifrs11-joint-arrangements1.html>, menyajikan artikel berjudul *Amendments to IFRS 11, 'Joint arrangements' for acquisitions of interest in joint operations*, menjelaskan antara lain sebagai berikut. Operasi-bersama seringkali dirangkai tidak-terpisah dari para-investor, atau tanpa entitas-hukum terpisah (*separate vehicle*) dari para investor, tetap saja wajib membuat LK terpisah dari LK para-investor/operator. Operator bersama pada operasi bersama mempertanggungjawabkan hak masing-masing-investor atas aset, kewajiban masing-masing investor akan liabilitas.

Pada IPSAS 37 dijelaskan bahwa sebuah operasi bersama (*joint operation*) adalah bentuk pengaturan-bersama para-investor sebagai operator-bersama (*joint operator*), seringkali tanpa pembentukan entitas-mandiri-terpisah (*separate vehicle*), dimana tiap-pemodal memiliki hak atas aset dan kewajiban berbentuk liabilitas. Operator-bersama itu mengakui bagian-kepemilikan tiap-investor pada sebuah operasi-bersama, (1) aset, termasuk aset yang dipegang bersama, (2) liabilitas, termasuk bagian liabilitas tiap-

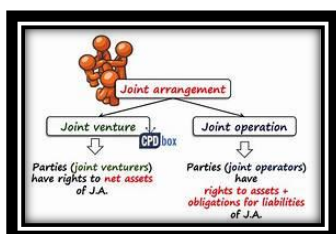
investor, (c) pendapatan hasil-penjualan bagian investor atas perjanjian bagi-hasil-produksi bentuk barang, (d) bagian investor atas bagi-pendapatan hasil-penjualan produk/jasa utama, (e) beban, termasuk bagian-beban yang disepakati boleh di masukkan sebagai beban-bersama, sesuai para 23. Operator bersama mempertanggung-jawabkan aset, liabilitas, pendapatan dan beban terkait bagian-hak-kewajiban pada joint-operation tersebut, sesuai paragraf 24, pertanggungjawaban transaksi joint-operation dengan para investor berhak-kendali dan investor tak-berhak-kendali (paragraf 26) sesuai paragraf 25. Paragraf 29 IPSAS 37 mewajibkan sebuah pengoperasian bersama membuat LK terpisah dari LK para Investor, sesuai paragraf 23-25 untuk perikatan joint-operation, mengungkapkan pertanggungjawaban investor-tak-berhak-kendali sesuai paragraf 26 IPSAS 37.

Inilah intisari akuntansi operasi-bersama.

- Operasi bersama seringkali tanpa pembentukan entitas-terpisah (*separate vehicle*), jarang sekali membentuk *entitas-mandiri operasi-bersama* yang terpisah dari para investor. Sebagai contoh, bisnis pasar-malam adalah sebuah paket-hiburan yang pindah kota besar tiap tiga bulan, pada bulan Mei 2022 tiba di kota Surabaya. Empat pengusaha jwaboga terbaik di Surabaya sepakat ikut memeriahkan pasar-malam dengan *Resto Only Three Month* dalam bentuk tenda-besar, dengan rumpun hidangan khas Jatim terbaik umumnya, rujak cingur, pecel, rawon, lodeh special dan es tape singkong khususnya. Karena hanya untuk tiga bulan, para investor/operator itu menggunakan sistem operasi-bersama.
- Investor adalah operator, *joint operation* adalah bentuk kegiatan operasional dipimpin *joint-operator*, yaitu rumpun investor-aktif berhak kendali.

- Ada kemungkinan pengaturan/kesepakatan awal pembentukan pengaturan-bersama, sekelompok investor sengaja memilih untuk tidak aktif, sehingga tersepakati dalam perjanjian/perikatan (*binding agreement*) tak-berhak-pengendalian, misalnya pemodal konglomerat yang tak-mengetahui bisnis tersebut, menganggap investasi tersebut cukup kecil untuk diabaikan, dan percaya-penuh kepada para investor aktif (misalnya putra & putri kandung konglomerat tersebut).
- Sebuah operasi bersama adalah bentuk pengaturan-bersama para-investor sebagai operator-bersama (*joint operator*) tanpa pembentukan entitas-terpisah (dan organisasi terpisah ?) , tanpa AD/ART, tanpa direktur utama.
- Sebuah pengoperasian bersama *walau tidak berbentuk entitas-investasian*, wajib membuat LK yang terpisah dari LK para Investor/Operator.
- Tanpa/dengan entitas-terpisah, akuntansi operasi-bersama mencatat hak atas aset dan kewajiban berbentuk liabilitas tiap investor.
- Tanpa/dengan entitas-terpisah, akuntansi operasi-bersama mencatat aset yang dikuasai/dikelola, termasuk aset yang diperoleh/dipegang bersama, bagian tiap investor atas aset tersebut.
- Tanpa/dengan entitas-terpisah, akuntansi operasi-bersama mencatat liabilitas, termasuk liabilitas kepada tiap investor, liabilitas yang ditimbulkan bersama, bagian liabilitas yang ditanggung tiap investor.
- Tanpa entitas-terpisah atau dengan entitas-terpisah, akuntansi operasi-bersama mencatat kinerja-operasional, yaitu pendapatan hasil-penjualan bagian investor atas perjanjian bagi-hasil-produksi bentuk barang.

- Tanpa/dengan entitas-terpisah, akuntansi operasi-bersama mencatat bagian investor atas bagi-pendapatan hasil-penjualan produk/jasa utama
- Tanpa/dengan entitas-terpisah, akuntansi operasi-bersama mencatat beban, termasuk bagian-beban ditimbulkan oleh investor yang disepakati boleh di masukkan sebagai beban-bersama
- Tanpa/dengan entitas-terpisah, operator operasi-bersama (*joint operator*) mempertanggung-jawabkan aset, liabilitas, pendapatan dan beban terkait bagian-hak-kewajiban pada joint-operation tersebut
- Tanpa/dengan entitas-terpisah, akuntansi operasi-bersama membuat pertanggungjawaban transaksi joint-operation dengan para investor berhak-kendali dan investor tak-berhak-kendali .
- Tanpa/dengan entitas-terpisah, LK operasi-bersama mengungkapkan pertanggungjawaban investor-tak-berhak-kendali.



STANDAR AKUNTANSI *JOINT VENTURE* DALAM KHASANAH PENGATURAN BERSAMA

Pada IPSAS 37, sebuah entitas *joint venture* adalah salah satu bentuk pengaturan-bersama *dimana sebagian para-pihak-investor memiliki dan mungkin sebagian investor yang lain tak memiliki, kendali-bersama atas aset-neto dari pengaturan-bersama*. Para investor *joint venture* yang berhak-pengendalian-bersama mengakui investasi pada *joint venture* dengan metode ekuitas versi IPSAS 36 Investasi pada Asosiasi/Joint Venture, sesuai paragraf 27 IPSAS 37, dan para investor *joint venture* yang tak mempunyai hak-pengendalian-bersama mengakui investasi pada *joint venture* dengan IPSAS 28, 29, 30 atau penggantinya tentang instrumen

keuangan, sesuai paragraf 28 IPSAS 37. Paragraf 29 IPSAS 37 mewajibkan sebuah joint venture membuat LK terpisah dari LK para Investor, sesuai para 12 IPSAS 34 untuk perikatan joint-venture, mengungkapkan pertanggungjawaban investor-tak-berhak-kendali sesuai paragraf 26 IPSAS 37, sesuai IPSAS 29 untuk perikatan berbentuk joint venture. Paragraf 29 IPSAS 37 mewajibkan sebuah joint venture membuat LK terpisah dari LK para Investor, sesuai para 12 IPSAS 34 untuk perikatan joint-venture, mengungkapkan pertanggungjawaban investor-tak-berhak-kendali sesuai paragraf 26 IPSAS 37, sesuai IPSAS 29 untuk perikatan berbentuk joint venture.

Inilah intisari akuntansi joint venture dalam konteks pengaturan bersama

- Investor joint venture memiliki kendali-bersama atas aset-neto dari pengaturan-bersama .
- Mungkin terdapat investor yang tak memiliki kendali-bersama atas aset-neto dari pengaturan-bersama, sesuai kesepakatan investasi awal.
- Para investor *joint venture* yang berhak-pengendalian-bersama mengakui investasi pada *joint venture* dengan metode ekuitas versi IPSAS 36 Investasi pada Asosiasi/Joint Venture, sesuai paragraf 27 IPSAS 37.
- Para investor *joint venture* yang tak mempunyai hak-pengendalian-bersama mengakui investasi pada *joint venture* sesuai dengan IPSAS 28,29, 30 atau penggantinya tentang instrumen keuangan, sesuai paragraf 28 IPSAS 37.
- Sebuah joint venture wajib membuat LK terpisah dari LK para Investor .

- LK tersebut mengungkapkan pertanggungjawaban investor-tak-berhak-kendali sesuai paragraf 26 IPSAS 37 , sesuai IPSAS 29 untuk perikatan berbentuk joint venture.

TEORI METODE EKUITAS PADA PENGATURAN BERSAMA

IFRScommunity.com, 2020, menyajikan makalah berjudul *Equity Method*, mungkin sebagian mungkin masih berlaku pada tahun 2022, antara lain mengungkapkan berbagai hal sebagai berikut:

1. Metode Ekuitas digunakan untuk pertanggungjawaban seluruh investasi-pada ventura-bersama sebagai bentuk sederhana konsolidasi sesuai IAS 28.27 pada (1) sebuah lini-tunggal Laporan Neraca, dan (2) sebuah lini tunggal pada Laporan Laba/Rugi dan Laba-Peripurna-Lain (OCI), dalam LK Konsolidasian Entitas-Investor.
2. Pada awal atau saat perolehan, investasi pada entitas LK lain di catat pada biaya-aktual/historis (*at cost*), mengalami perubahan/penyesuaian (*adjustment*) paska-akuisisi terkait bagian laba/rugi entitas-ventura-bersama tersebut.
3. IAS 28.26 mengizinkan penerapan berbagai prosedur layak metode ekuitas sejalan prosedur terjelaskan pada IFRS 10.
4. Pengakuan Awal dan Perubahan Kepemilikan pada Entitas Ventura Bersama (*Initial recognition and changes of interest in a joint-venture*). Pada saat perolehan, akuntansi investasi berbasis metode ekuitas di catat pada harga transaksi nyata, aktual atau biaya-perolehan historis (*at cost*). Istilah harga transaksi nyata, harga perolehan historis atau” at cost” tidak dinyatakan pada IAS 28 karena telah dinyatakan pada IAS 27.
5. Perubahan Status Investasi. Bila suatu investasi berubah status menjadi entitas ventura-bersama setelah dikonsolidasi sebagai

entitas-anak (*subsidiary*), sisa investasi diakui dengan nilai-wajar (*fair value*) pada saat pengendalian (*control*) lenyap, sesuai IFRS 10.25b. Perubahan status kepemilikan-minoritas (misalnya 5%) menjadi status kepemilikan pada entitas-asosiasi/ventura bersama (misalnya menjadi 25%) menjadi basis akuntansi yang menggunakan metode-ekuitas tatkala status berpengaruh-signifikan diperoleh.

6. Bila investasi pada entitas-asosiasi menjadi investasi dalam ventura-bersama, atau sebaliknya, entitas-investor tetap saja menggunakan metode-ekuitas tanpa-perlu mengukur-ulang porsi-kepemilikannya, sesuai IAS 28.24. Demi praktik-terbaik walau tak diatur SAK, berbagai keuntungan finansial & nonfinansial akibat perubahan tersebut bagus juga bila diungkapkan pada CALK.
7. Lebihan Daya-Laba dan Penyesuaian Nilai Wajar (*Goodwill and fair value adjustments*). Perolehan investasi bertaraf entitas ventura-bersama yang dipertanggungjawabkan dengan metode ekuitas dilakukan dengan pengakuan nilai-wajar aset neto dan lebihan daya-laba (*goodwill*) entitas yang diperoleh tersebut, selaras persyaratan (*requirement*) pada IFRS 10, kecuali bahwa seluruh unsur tersebut di jumlah /di satukan pada sebuah lini sesuai IAS 28.32. Lebihan daya-laba (*goodwill*) tak diakui terpisah pada investasi dengan metode ekuitas, dan kewajiban pengujian turun-nilai tahunan versi IAS 36 tidak berlakukan sesuai IAS 28.42.
8. Transaksi Antar Perusahaan dengan Entitas Ventura Bersama (*Intercompany transactions with joint-ventures*). Pertama, Transaksi Lazim/Reguler antar Entitas (*regular intercompany transactions*). Sebuah grup-usaha mencakup hanya entitas-induk dan entitas-anak, tidak mencakupi entitas-asosiasi dan/atau ventura-bersama sesuai IFRS 10 , karena itu transaksi antara entitas-investor dengan entitas-

ventura-bersama (seyogyanya) tidak dieliminasi pada LK Konsolidasian Induk. Kedua, Transaksi Menghulu/Menghilir Melibatkan Aset (*Upstream and downstream transactions involving assets*). Transaksi menghilir adalah penjualan barang/jasa entitas investor kepada entitas ventura-bersama, transaksi menghulu adalah sebaliknya. Bagian investor atau keuntungan/kerugian investee dieliminasi tatkala investor menggunakan metode ekuitas.

9. Entitas Ventura Bersama sebagai Entitas Induk (*joint-venture as a parent*). Bagian laba/rugi investee dan laba-paripurna-lain (OCI) ditentukan berbasis kaidah LK konsolidasian investee yang memiliki perusahaan-anak dan investasi menggunakan metode-ekuitas sesuai IAS 28.10. IAS 28 tak mengatur perlakuan akuntansi kepemilikan-nirpengendalian grup-usaha investee.
10. Pembagian Dividen dan Modal Lain (*Dividends and other capital distributions*). Penerimaan investor akan pembagian dividen dan modal lain entitas-investee mengurangi jumlah-terbawa investasi, sesuai IAS 28.10.
11. Beda Nilai Tukar pada Translasi (*Exchange differences on translation*). Beda nilai tukar pada translasi mata-uang LK Investee kepada mata-uang LK Investor diakui dalam laba-paripurna-lain (LPL atau OCI) sesuai IAS 21.44.
12. Transaksi Ekuitas Entitas Ventura Bersama (*Equity transactions of joint-venture*). IAS 28 memilih diam untuk pertanggungjawaban transaksi ekuitas (yang tak berpengaruh pada Laba/Rugi dan LPL/OCI, diluar pembayaran dividen oleh entitas-ventura bersama berbasis metode ekuitas. IAS 28.3 meminta penyesuaian kepemilikan-investor paska-perolehan tersesuai perubahan aset-neto

investee, IAS 28.10 mengatur bagian investor dalam Laba/Rugi & LPL/OCI Investee.

13. Entitas Ventura Bersama Pembuat Rugi (*Loss making joint-venture*). Investor mengakui dampak-kerugian entitas ventura-bersama sebatas nilai-terbawa investasian tersebut, yaitu sampai nilai-investasi nihil saja, kecuali terdapat kewajiban-konstruktif harus mengakui sebagai saldo-investasi negatif. Bagian distribusi laba-neto setelah pajak entitas investasi kepada investor diperhitungkan dengan defisit-investasi tersebut lebih dahulu, mempertimbangan jenis-investasi (apakah saham biasa/preferen, obligasi-boleh tukar (*convertible bond*) emisi entitas-asosiasi, opsi/waran terkait saham dimiliki sesuai IAS 28.38) bukan sebagai nilai-investasi baru dari saldo-nihil, sesuai IAS 28.38-39.
14. Akuntansi Turun-Nilai (*Impairment*). Kewajiban evaluasi berkala berdimensi turun-nilai untuk investasi berbasis metode-ekuitas sesuai Impairment IAS 28.40-43. Kerugian turun-nilai berpengaruh pada ekuitas entitas ventura-bersama, berpengaruh kepada saldo investasi entitas-investor dalam jumlah yang tidak sama karena penyesuaian nilai-wajar (*fair value adjustment*) dan pengakuan lebihan-dayalaba (*goodwill*).
15. Penghentian Penggunaan Metode Ekuitas (*Discontinuing the use of the equity method*). Penghentian penggunaan metode ekuitas karena (1) perubahan status investasi dari entitas-asosiasi, kebawah menjadi kepemilikan-minoritas, ke atas menjadi entitas-anak, (2) pelepasan investasi didahului perubahan status menjadi dipegang-untuk-dijual (*held for sale*) untuk menghentikan akuntansi ekuitas, terkait IAS 28.20-21 dan IFRS 5 (dipegang-untuk-dijual). Entitas melakukan

penyesuaian-retrospektif untuk investasi dipegang-untuk-dijual yang tak-memenuhi syarat, sesuai IAS 28.21.

16. Penyajian Investasi berbasis Metode Ekuitas Dalam LK (*Presentation in financial statements*). Investasi menggunakan metode ekuitas disajikan sebagai aset-non-lancar (*non-current assets*) sesuai IAS 28.15) pada lini-tersebut dalam neraca, sesuai IAS 1.54e. Porsi/bagian laba/rugi entitas ventura-bersama yang dipertanggungjawabkan dengan metode-ekuitas disajikan pada Laporan Laba/Rugi dan LPL/OCI sesuai IAS 1.82c.

Pada tataran teori, sebagian praktisi menganggap akuntansi investasi pada *ventura bersama berpengaturan/pengendalian bersama* tak mengikuti 16

EXHIBIT 2 Summary of U.S. GAAP for Joint Arrangements		
Structure	General Rule	Exception
Joint arrangement through a separate entity, and the entity is a corporation	Equity method	Elect fair value option
Joint arrangement through a separate entity, and the entity is unincorporated	Equity method	Construction or extractive industry exception allows proportionate consolidation
Joint arrangement not structured through a separate vehicle	Proportionate consolidation	Real estate joint ventures subject to joint control use equity method

logika tersebut diatas, karena tak dapat diklasifikasi pada kelompok (1) berposisi pengendalian (*control*) setara investasi asosiasi berkepemilikan diatas 50%, (2) berposisi mempunyai pengaruh signifikan

(*significant influence*) setara investasi asosiasi 20%-50%, atau (3) tidak mempunyai kendali/pengaruh karena (3a) berkepemilikan di bawah 20 % atas ventura bersama, (3b) % kepemilikan atas ventura bersama tak dapat dinyatakan secara kuantitatif.

Pada tataran teori, bagi sebagian orang, istilah pengendalian bersama (*joint control*) bermakna (1) tak ada kuasa pengendalian perorangan *venturer* bermakna aturan kepemilikan diatas 50% tak berlaku, (2) mungkin tidak berpengaruh signifikan bila jumlah pemodal 6 orang atau lebih (di bawah 20%), (3) mungkin terdapat pengaruh signifikan bila *venturer* berjumlah 4 orang (masing masing 25%) , atau 3 orang (masing masing 33,3 %) sampai

2 orang (masing masing 50%). Bagi sebagian orang yang lain, tak ada (tak perlu ada) konsep % demikian pada pengaturan / pengendalian bersama, karena keputusan harus bulat/aklamasi, dalam UUD disebut *musyawarah untuk mufakat* terkait Teori Diam di bawah ini.

TEORI DIAM DALAM PENGATURAN BERSAMA

Terdapat peribahasa hukum “diam bermakna setuju”. Sejalan teori di atas, IPSAS menyatakan sebagai berikut; *Joint control is the agreed sharing of control of an arrangement by way of a binding arrangement, which exists only when decisions about the relevant activities require the unanimous consent of the parties sharing control.* Wikipedia,2021, menyajikan artikel tentang *Unanimous consent*, antara lain mengungkapkan berbagai hal sebagai berikut. Dalam prosedur parlemen, persetujuan bulat atau aklamasi (*unanimous consent*) disebut pula *general consent* apabila tak ada hadirin menyatakan keberatan/penolakan, pada suatu sistem pengambilan keputusan berbasis hak-suara dengan cara-singkat non-debat atas berbagai isu yang tak membutuhkan analisis pro-kontra, pertimbangan untung rugi atau berdimensi benar salah, antara lain dengan peraturan yang menetapkan bahwa yang tidak hadir berarti setuju atas keputusan hadirin. Sebuah keputusan dibuat hanya apabila tak ada pihak berhak-pengendalian menolak bakalan keputusan itu. Metode pengambilan keputusan berupa (1) pernyataan setuju semua pihak secara formal, atau (2) pernyataan pimpinan rapat sbb ; Hadirin, kelihatannya tak ada yang keberatan untuk hal ini, sehingga dapat diangkat sebagai keputusan resmi. Lalu pimpinan rapat men-dikte pembuat risalah rapat di hadapan hadirin. Diam berarti setuju. *Unanimomous consent* berbentuk persetujuan hadirin dengan bersikap diam saja sepanjang pendiktean keputusan pada notulen rapat. Terdapat istilah *consent agenda* , yaitu sebuah

undangan rapat berisi berbagai urusan sederhana & nirkonflik kepentingan, yang berpotensi dapat langsung disetujui secara aklamasi.

BERBAGAI ISTILAH JOINT VENTURE

Istilah joint venture yang pertama, digunakan luas di luar dunia akuntansi, adalah usaha patungan beberapa pemodal membentuk entitas patungan berbentuk (1) korporasi (*joint venture company* atau JVC) yang dibentuk oleh berbagai pihak sebagai pemegang-saham (antara lain pemerintah/swasta, badan/perorangan), (2) usaha patungan berdasar kontrak-kerja-sama tanpa pendirian badan-hukum-mandiri, dewasa ini antara lain adalah KPBU, KSO berbasis BOT, BTO, BOO. Robbins Research International, Inc , 2022, menyajikan artikel berjudul *Joint ventures*, antara lain menjelaskan bahwa dengan latar belakang SD langka, sebuah *joint venture* adalah sebuah bentuk kesepakatan-perdata untuk pengelolaan-bisnis berbingkai waktu tertentu, dimana beberapa entitas/perusahaan memadu SD untuk suatu proyek tertentu atau jasa tertentu, dan berbagi laba. Perpaduan setoran SD uang/barang bukan setara setoran saham PT, karena SD dibawa para pendiri untuk kerja-sama tersebut tetap dimiliki oleh masing-masing pihak. Joint venture bukan partnership. Joint venture dibentuk oleh beberapa badan hukum termasuk PT, partnership dibentuk oleh beberapa orang/individu/manusia cakap-hukum. *Joint venture* berdurasi waktu lebih pendek dari sebuah partnership , yaitu di antara 5 sampai 7 tahun. *Joint venture* dibubarkan tatkala tujuan pembentukan *joint venture* tercapai, misalnya tujuan masuk/menguasai pasar baru, tujuan mencipta/memasarkan produk/ jasa baru, tujuan melaksanakan proyek pembangunan fisik tertentu, misalnya proyek bendungan berbasis KPBU & BOT. Sebagian pemerintahan dan pengusaha tak suka mendirikan korporasi baru, menggunakan hampiran *joint venture* bukan JVC (*joint venture company*).

Istilah joint venture yang kedua, digunakan pada dunia akuntansi, antara lain sebagai judul standar akuntansi tentang *joint venture*, lalu standar tentang *joint arrangement & joint control* yang berbentuk *joint venture*.

STANDAR AKUNTANSI JOINT VENTURE

Pada dunia akuntansi, sumber PWC, 2019, menyajikan makalah berjudul *Definition and types of joint ventures*, menjelaskan antara lain sebagai berikut. Pada US GAAP, istilah *joint venture* terkait hanya pada *jointly controlled entities* dimana suatu kesepakatan-hukum dibuat oleh beberapa entitas-hukum terpisah dan independen. Terdapat istilah ventura-bersama-korporasi (*a corporate joint venture*), adalah sebuah korporasi dimiliki/dijalankan oleh sebuah grup-usaha-kecil sebagai jenis usaha khusus, kegiatan operasional khusus untuk kemaslahatan semua anggota grup usaha tersebut. *Kesepakatan joint venture (joint venture arrangement)* memberi hak pengendalian atau hak pengambilan keputusan kepada para-pendiri/pemilik (*venturer*) dibidang operasional, investasi dan pembiayaan (*financing*).

Pada IFRS, sebuah *joint arrangement* adalah sebuah perjanjian kontraktual berbasis pengendalian bersama (*joint control*) atau berbagi-pengendalian (*sharing of control*) oleh beberapa pihak-independen untuk melaksanakan suatu kegiatan-ekonomi. IFRS menggolongkan *joint arrangement* menjadi *joint operation* dan *joint ventures*. Joint operation adalah kesepakatan hak atas aset dan kewajiban atas liabilitas. Kesepakatan berbentuk joint venture adalah tentang hak tiap partisipan (*venturer*) atas aset neto.

TUJUH BELAS DIMENSI PENGATURAN-BERSAMA BERHAMPIRAN JOINT VENTURE

Sebuah *joint venture* mencakupi paling sedikit berbagai klasusula tentang (1) kesepakatan bagian kepemilikan atas SD yang dibawa pendiri ke dalam *joint venture*, (2) kesepakatan pemilikan atas SD yang dibeli sendiri oleh entitas *joint venture* tersebut, (3) persetujuan pengakuan pendapatan/ beban dan



piutang/utang, (4) kesepakatan bentuk organisasi cq hak-suara, kesepakatan hak milik/dividen tanpa hak suara, (5) kesepakatan penempatan SDM-pelaksana oleh masing-masing pendiri ventura bersama, (6) kesepakatan pembagian jabatan antar pemilik/pendiri dalam entitas tersebut, (7) kesepakatan bagi laba/rugi usaha, (8) kesepakatan imbalan kinerja venturer dan tatacara pembagian laba setara dividen, (9) kesepakatan pinjam meminjam (utang piutang) antara *venturer* dan *joint venture*, (10) kesepakatan tanggung renteng ventura-bersama berbentuk persekutuan-profesional atau semacamnya, (11) kesepakatan pewarisan atau hibah bagian-hak-milik venturer kepada pihak lain, (12) kesepakatan aspek perpajakan (PPh Badan, PPh 21, PPh venturer, PBB dan semacamnya), (13) kesepakatan syarat penambahan pemilik-baru, (14) kesepakatan dan tata-cara pengunduran diri salah satu pendiri/pemilik ventura-bersama, (15) kesepakatan metode akuntansi dan pertanggungjawaban keuangan, (16) kesepakatan tatacara pembubaran entitas ventura bersama, dan (17) kesepakatan perubahan hukum ventura-bersama menjadi korporasi.

PERSEROAN TERBATAS MENGGUNAKAN POLA PENGATURAN BERSAMA

Bentuk *joint venture* atau *ventura bersama* versi PSAK 12 mungkin berbentuk KPBU, Koperasi, Persekutuan Perdata bahkan mungkin Perseroan

Terbatas yang memilih pengendalian-bersama. Di Finlandia dan Australia, terdapat koperasi berbentuk perseroan-terbatas berbasis saham/jaminan (*companies limited by share or gurantee*), persekutuan (*partnership*) atau perkumpulan individu-bukan-badan hukum seperti untuk arisan atau kegiatan lain.

Pertama, sumber peraga-perkasa (*power point*) Pengajar FEUI ; Taufik Hidayat, antara lain menayangkan contoh sebagai berikut. Dua pihak membentuk suatu pengaturan bersama dalam Perseroan Terbatas dan setiap pihak memiliki 50% bagian kepemilikan dalam Perseroan Terbatas. Pembentukan PT ini memungkinkan pemisahan entitas dari pemiliknya dan



sebagai akibatnya aset dan liabilitas yang dimiliki entitas adalah aset dan liabilitas milik PT tersebut sehingga para pihak memiliki hak atas aset neto pengaturan. Akan tetapi, para pihak memodifikasi fitur-fitur perseroan melalui pengaturan kontraktual mereka sehingga setiap pihak memiliki kepentingan atas aset PT dan setiap pihak bertanggung jawab atas liabilitas PT dalam proporsi yang telah ditentukan. Modifikasi kontraktual terhadap fitur perseroan semacam ini dapat menyebabkan pengaturan menjadi operasi bersama.

Kedua, Potensi PT Menggunakan Azas Pengaturan Bersama. Konon, empat orang sahabat di perguruan tinggi dan mendirikan sebuah perseroan terbatas, dengan setoran saham sama besar, menempatkan empat istri sebagai Dewan Komisaris, masing-masing PS menempatkan seorang wakilnya sebagai Direksi yang masing-masing berjabatan sesuai keahlian profesional, yaitu sebagai Direktur Pemasaran, Produksi, Keuangan dan SDM dengan pola

joint arrangement & joint control pada tataran RUPS, Dekom dan Direksi. Untuk memenuhi hukum positif, seorang komisaris yang paling malas dan paling tak peduli diangkat sebagai Komisaris Utama, Direksi memilih salah satu dari mereka merangkap sebagai Direktur Utama pajangan secara bergantian berkala.

Ketiga, terdapat pameo “Investasi dan Lupakan”. Konon, seorang Triliuner, mengundang makan malam 4 sahabat kuliah tempo-dulu yang telah menjadi Guru Besar berspesialisasi IT, teknisi senior perusahaan multi-media, pakar pemasaran maya dan pimpinan kepolisian maya (*cyber police department*) untuk mendirikan sebuah PT Rekaciptamaya. Hang Lekir menyatakan modal awal PT baru sekitar Rp.300 Miliar saja, bermaksud memegang 60% saham, membantu penyeteroran modal awal para sahabat sama-rata sebesar 10 % dan dilunasi dengan pembagian deviden, bermaksud tidak mendominasi RUPS dan tidak ikut aktif sebagai Dekom atau Direksi, menyerahkan nasib PT tersebut kepada 4 orang *owner manager* bersyarat pola manajemen berbasis *joint arrangement & joint control*. Sebagai catatan samping, triliuner headhunter yang memiliki intuisi & ahli membaca karakter ini telah sukses menimba laba berkelimpahan dari berbagai “investasi-kecil” dengan pola “tanam dan lupakan (*invest & forget*)” tersebut.

PT Joint Venture (*Joint Venture Company*) pada umumnya tidak menggunakan azas pengaturan/pengendalian bersama, namun menggunakan hak suara sesuai UUPT. Entitas PT Joint Venture atau Joint Venture Company lebih layak mengikuti IPSAS Entitas Asosiasi yang berfokus pada pengendalian atau kekuasaan berhak suara, kurang layak sehingga tidak mengikuti IPSAS Joint Venture yang berfokus pada pengaturan/pengendalian bersama. Para akuntan membedakan istilah Joint Venture

dalam ranah akuntansi dan ranah umum. Pada ranah umum bukan dalam dunia akuntansi, istilah *joint venture* digunakan untuk *Joint Venture Company* atau JVC atau perusahaan patungan. Sebagai contoh, situs Petrokimia Gresik menyajikan artikel berjudul *Subsidiary Companies & Joint Ventures*, menjelaskan berbagai hal sebagai berikut:

Subsidiary Companies

Company	Share	Main Business
PT Petrosida Gresik	99,99%	Formulator of Pesticide and Fertilizer Trade
PT Petrokimia Kayaku	60,00%	Formulator of Pesticide and Bio Products

Joint Venture

Company	Share	Main Business
PT Petro Jordan Abadi	50,00%	Producer of Phosphoric Acid

Joint Venture

Company	Share	Main Business
PT Kawasan Industri Gresik	35,00%	management of Industrial Estate
PT Petronika	20,00%	Producer Dioctyl Pthalate (DOP)
PT Pupuk Indonesia Energi	10,00%	Industry, Development, Trade, and Energy Service
PT Pupuk Indonesia Pangan	10,00%	Industry & Trade in Agriculture

PT Petrocentral	9,80%	Producer Sodium Tri Poli Phosphate (STTP)
Asean Chaiyaphum Company in Thailand	Potash Public 5,96%	Producer MOP (Muriate of Potash) or KCl
PT Puspetindo	3,50%	Manufacturer of factory equipment
PT Petrowidada	1,48%	Producer Phthalic Anhydride (PA)

Entitas *joint venture* tersebut diatas diduga penulis menggunakan sistem pengendalian berbasis kepemilikan saham berhak suara sehingga lebih afdol menggunakan standar investasi entitas asosiasi, bukan sistem *joint arrangement & joint control* dalam konteks istilah *joint venture versi IPSAS 36 ..*

UUPT adalah tentang voting berbasis pilihan mayoritas pemegang saham berhak-suara dalam RUPS, bukan pengaturan/pengendalian bersama. Investor pemilik hak-suara di atas 50 % (misalnya 50, 1 %, bukan 51 %) secara otomatis menjadi penguasa PT tersebut. UUPT mewajibkan minimum dua pemegang saham sehingga penggunaan pola pengaturan bersama dimungkinkan. Bentuk Hukum Perseroan Perorangan dengan PS tunggal tak mungkin menggunakan azas pengendalian bersama. Untuk memudahkan pendirian entitas UKM, dibentuklah hukum positif Perseroan Perorangan tahun 2021 bernaung di bawah UUPT adalah badan hukum PT milik perseorangan, bukan minimum 2 orang seperti UUPT, berbeda dengan *Sole Proprietorship, Sole trader, private enterprise* atau *Eenmanszaak* di luar negeri. PP 8/2021 tersebut mengatur modal dasar perseroan perorangan, pendaftaran pendirian, perubahan dan pembubaran perseroan perorangan

bagi UKM. Di Finlandia dan Australia, terdapat koperasi berbentuk perseroan-terbatas berbasis saham/jaminan (*companies limited by share or gurantee*), persekutuan (*partnership*) atau perkumpulan individu-bukan-badan hukum seperti untuk arisan atau kegiatan lain.

Pendirian PT Baru pada umumnya tunduk/setia pada UUPT yang *tidak tergolong pada akuntansi pengaturan-bersama berskema joint venture*, (1) investor pemilik saham di atas 50% mengakui PT Baru tersebut sebagai entitas-anak atau *joint venture company* (JVC), (2) PS lain mungkin mengakui sebagai entitas-asosiasi atau sebagai investasi-minoritas. JVC berbasis UU Korporasi atau UUPT, tidak mengikuti standar akuntansi pengaturan-bersama versi JV (*Joint Venture*) . Klaim/tuntutan legal terhadap *joint-venture* ditanggung bersama oleh para pendiri/pemilik *joint venture*, mirip Persekutuan di NKRI teruraikan di bawah ini.

KOPERASI

Koperasi mempunyai sarana rapat anggota, pengurus dan manajemen pelaksana yang mungkin dapat menggunakan pola pengaturan bersama pada rapat anggota, dapat menggunakan pola dewan komisaris UUPT tentang pengurus dimana masing-masing anggota pengurus tersebut mewakili sekelompok/sejumlah suara anggota koperasi serupa sistem perwakilan di DPR bila jumlah anggota amat banyak (jumlah anggota dapat mencapai juta orang) dan tersebar, sementara manajemen eksekutif koperasi dapat mengambil hikmah direksi pada UUPT. Jumlah koperasi aktif di NKRI pada tahun 2021 sebanyak 127.124 unit dengan anggota sebesar 25.098.807 anggota. Studi ILO PBB 2013 menyimpulkan bahwa bentuk koperasi lebih efektif dibanding bentuk PT dalam membangun kemakmuran masyarakat, studi Biro Pusat Statistik menemukan secara empiris bahwa koperasi lebih

panjang-umur dibanding PT. Bentuk hukum entitas Koperasi sebagai sebuah bentuk pengendalian demokratis berbasis “satu anggota, satu suara” tak peduli besar kontribusi (setara setoran-modal) anggota, sehingga berpotensi sebagai pengguna standar akuntansi pengaturan/pengendalian bersama. Dari sekitar 7,8 miliar penduduk bumi terdapat 15 % atau sekitar 1 miliar anggota koperasi di muka bumi, terdapat sekitar 25 juta anggota koperasi di Indonesia atau hampir 10 % penduduk Indonesia. Koperasi terbesar adalah Koperasi Kospin Jasa Pekalongan yang memiliki aset Rp2,5 triliun, Koperasi Warga Semen Gresik Jawa Timur beraset Rp529 miliar, Koperasi Peternak Susu Bandung Utara dengan aset Rp 233,7 miliar, Koperasi Obor Mas dengan aset Rp 200,8 miliar, dan Induk Koperasi Simpan Pinjam dengan total aset Rp33 miliar.

Dari hampir 200 negara di muka bumi, sekitar 30 negara mendapat manfaat berkoperasi. Koperasi adalah sebuah sistem bermasyarakat bersyarat perilaku sosial tertentu, antara lain kecukupan dalam kesederhanaan dan kebersamaan sekelompok masyarakat tertentu misalnya penduduk desa, kelompok petani dan kelompok pekerja yang ingin memperbaiki kesejahteraan keluarga, dengan syarat berat berupa orientasi/pemujaan sifat mulia mahluk manusia seperti kejujuran dan kebahagiaan batin, pada umumnya lebih terjadi pada sistem ekonomi kapitalis ketimbang pada sistem ekonomi sosialis, sehingga sumbangan ekonomi-koperasi terbesar bagi PDB, kemakmuran dan kesejahteraan terjadi, terutama pada negara Perancis, AS, Jerman dan Jepang, Colombia, Netherlands, Italia, Spanyol, Finlandia, Kanada, Brazil, berbagai negara UE, New Zealand, ditambah sekitar 20 negara lain dalam porsi kontribusi kepada PDB yang lebih kecil.

Sumber Wikipedia, 2022, menyajikan artikel berjudul *Cooperative*, menjelaskan berbagai hal sebagai berikut. Sebuah koperasi adalah perkumpulan individu yang mendirikan sebuah badan hukum yang dimiliki bersama (*jointly owned enterprise*) secara demokratis (satu anggota satu suara), di bentuk/di dirikan untuk memenuhi aspirasi atau kebutuhan bersama di bidang ekonomi, sosial, budaya. Hak suara digunakan untuk pemilihan direksi/pimpinan eksekutif koperasi dan berbagai jenis keputusan strategis seperti mendirikan cabang di negara lain atau membentuk kerja sama dengan koperasi lain. Di muka bumi terdapat 300 koperasi terbesar ber omzet mencapai USD 2.2 Triliun pertahun. Riset empiris menunjukkan bahwa pada umumnya koperasi lebih produktif dan lebih tahan krisis dibanding berbagai bentuk entitas lain, misalnya entitas komersial. Sejak tahun 2002 industri koperasi berdomain *.coop* pada dunia maya, selanjutnya dikembangkan oleh *International Co-operative Alliance (ICA)* pada tahun 2014. Robert Owen (1771-1858) sebagai pereformasi-sosial, adalah pemuka gerakan koperasi. Bank berbadan hukum koperasi yang berbasis layanan-maya bagi anggotanya adalah Stanford Federal Credit Union (1994), lalu disusul OP Financial Group (1996). Gerakan koperasi global dibentuk oleh gagasan demokrasi ekonomi, sebuah gagasan sosio-ekonomi yang



memperluas kekuasaan pengambilan keputusan pemegang-saham-minoritas kepada pemangku-kepentingan yang lebih luas. Terdapat 7 prinsip koperasi versi Rochdale digunakan di muka bumi, yaitu prinsip keanggotaan sukarela dan terbuka, prinsip pengendalian demokratis berbasis “satu anggota, satu suara”, prinsip keikut-sertaan bermotif keekonomian, prinsip kemerdekaan dan otonomi entitas-koperasi, prinsip edukasi/pelatihan dan sistem informasi nan demokratis, prinsip

membangun kerjasama antar entitas-koperasi, dengan basis kepedulian sosial kepada masyarakat. Aspek hukum koperasi menggambarkan jenis/rumpun anggota, misalnya koperasi PNS Departemen Pemerintah, dengan pilihan aktivitas utama, misalnya koperasi produsen tertentu, koperasi konsumen tertentu, koperasi pembelian kebutuhan anggota, koperasi perumahan bagi anggotanya, mencakupi azas (1) nondiskriminasi bagi seluruh anggota dan calon anggota, (2) alokasi masalah keekonomian berbasis partisipasi, (3) keaktifan anggota dan sumbangsih anggota kepada koperasi, dengan berbagai insentif ,antara lain berbentuk “dividen” pembelian, produksi, atau penjualan , jumlah waktu yang dikorbankan bagi koperasi.

Di atas telah dikemukakan bahwa pada negara Finlandia dan Australia, terdapat koperasi berbentuk perseroan-terbatas berbasis saham/jaminan (*companies limited by share or gurantee*), persekutuan (*partnership*) atau perkumpulan individu-bukan-badan hukum seperti untuk arisan atau kegiatan lain. Di AS, koperasi sering berbentuk perusahaan nir-saham berdasar UU Koperasi di sana. Pada umumnya setoran kontribusi awal serupa setoran modal-korporasi kepada koperasi dimaksud untuk membentuk modal-awal untuk mulai melaksanakan misi-koperasi, setoran modal tersebut tak dihubungkan dengan penyeter apalagi hak-suara-penyeter seperti pada UUP, setoran modal-koperasi menjadi satu/berbaur dengan setoran anggota yang lain, dan pada umumnya tak dapat di tarik kembali. Laporan ILO 2013 menjelaskan bahwa bank berbadan hukum koperasi yang mencakupi 20% pangsa-pasar perbankan Eropa itu (1) mengungguli bank berbadan hukum korporasi pada krisis keuangan 2007-2008, (2) berlebih kinerja dalam kredit UKM pada sepuluh negara. Biro Statistik Inggris menyatakan bahwa daya-kelanjutan-hidup entitas setelah berumur 5 tahun mencapai 80% untuk entitas-koperasi, mencapai 41% tetap hidup pada entitas lain, setelah

berumur 10 tahun kelanjutan-hidup entitas-koperasi mencapai 44%, entitas lain termasuk korporasi mencapai 20 %. Dua entitas supermarket terbesar dan salah satu dari bank terbesar di negara Swiss adalah koperasi. Pada umumnya 300 entitas koperasi terbesar dimuka bumi bergiat pada sektor agrikultur, industri keuangan dan perdagangan eceran.

Berbagai jenis koperasi yang berkembang dimuka bumi adalah sebagai berikut.

- Koperasi konsumen (*consumers' cooperative*), koperasi pedagang eceran, misalnya toko grosir dimiliki oleh pelanggan toko tersebut, misalnya para pedagang eceran, di Denmark, Singapura, Italia dan Finlandia adalah entitas grosir terbesar. Pedagang eceran terbesar dan kedua terbesar di Swiss berbentuk koperasi dimiliki konsumen sendiri.
- Koperasi kepemilikan rumah berbentuk koperasi ber-saham (*share capital co-op*) membiaskan kepemilikan ekuitas dan koperasi nir-saham, mewali-amanatkan perumahan mereka melalui pembayaran iuran (*subscription*) atau sewa, misalnya *market-rate housing cooperatives* di kota New York, *limited equity housing cooperatives*, dan *group equity or zero-equity housing cooperatives*.
- Koperasi konsumsi fasos-fasum (*utility cooperative*) sebagai sebuah jenis koperasi-konsumsi untuk beli-ramai-ramai berbagai fasos-fasum seperti air, listrik, jasa pembuangan sampah, rumah sakit, jasa keamanan dan telekomunikasi untuk memperoleh potongan-harga & negosiasi harga.
- Koperasi Serikat Kredit (*Credit Unions*) bergiat seperti bank-biasa, bank berbadan koperasi (*cooperative banking*), lembaga asuransi berbentuk koperasi (*co-operative insurance*). Menurut the World

Council of Credit Unions (WOCCU), pada tahun 2016, terdapat koperasi industri jasa keuangan sebanyak 68,882 entitas pada 109 negara, melayani 235 juta anggota koperasi dengan jumlah aset sebesar USD 1.7 Triliun, diluar Jerman, Finlandia, Prancis , Denmark dan Italia. Pembiayaan berbasis fasilitas kredit bagi UKM oleh bank berbadan-hukum koperasi pada tahun 2016 mencapai 37 % di Finlandia, 45 % di Prancis, 33% di Jerman, 43 % di Netherland dan 22 % di Kanada. Bank koperasi bernama *Volksbanken-Raiffeisen* di Jerman memiliki pangsa pasar sekitar 21 % untuk kredit-domestik dan deposito domestik, *Rabobank Netherland* memegang 34 % deposito nasional, bank koperasi Prancis bernama *Group equity* atau *zero-equity housing cooperatives* memiliki 59% kredit domestik dan 61 % deposito domestik. Bank koperasi Polandia bernama *Spółdzielcze Kasy Oszczędnościowo-Kredytowe* melayani lebih dari 1 juta anggota koperasi dengan 13.000 cabang bank, sehingga lebih besar dari bank konvensional terbesar di negeri itu.

- Koperasi pekerja beranggota pekerja berspesifikasi tertentu, misalnya koperasi pekerja PNS departemen pemerintah bersifat tidak wajib.
- Koperasi bisnis dan pemerkerjaan (*Business and employment cooperative*) tak memusuhi pebisnis, koperasi bisnis menggunakan pengalaman/keahlian para wirausaha untuk membentuk badan-usaha berbentuk koperasi, lalu membentuk jejaring usaha antar entitas-koperasi, dan mengajak para pakar itu sebagai anggota koperasi, koperasi bertujuan memberi lahan kewirausahaan skala kecil bagi anggota-koperasi, pendidikan kewirausahaan & pembentukan rasa percaya diri sebagai pengusaha para anggota.

- Koperasi Pembelian (*purchasing cooperative*) bertujuan untuk memperoleh daya-negosiasi pembelian umumnya, antara lain potongan kuantitas pembelian, harga khusus dan perlakuan khusus lain. Koperasi layanan agrikultur bertujuan membeli alat-pertanian modern yang digunakan untuk melayani petani anggota-koperasi dan untuk disewakan. Koperasi pasok agrikultur adalah koperasi pembelian dan logistik, bertugas membeli, menyimpan, mendistribusi input pertanian seperti saprodi-sapronak, pupuk, pestisida dan bibit unggul bagi petani anggota koperasi.
- Koperasi Produsen (*producer cooperative*) beranggota produsen misalnya para-peternak, dengan tujuan tertentu, misalnya (1) layanan pengumpulan, seleksi (*grading*), pengepakan, pembekuan produk, (2) layanan pengangkutan dari lokasi produksi ke pasar, (2) pemasaran bersama DN/LN, (3) berbagai layanan khusus misalnya pemupukan atau penyemprotan hama dengan pesawat terbang. Anggota koperasi mungkin berbentuk badan-usaha komersial, masing-masing dengan kepemilikan sarana-produksi dan karyawan. Sebagai contoh Amul adalah koperasi susu India terbesar di muka bumi, terdapat pula Dairy Farm of Amerika di AS, dan FELDA (minyak sawit) di Malaysia, dan Koperasi Peternak Susu Bandung Utara. Koperasi Pemangku Kepentingan Beragam (*multi-stakeholder cooperatives*) mencakupi beragam anggota masyarakat, misalnya wirausaha, PNS, pemasok koperasi, konsumen, pekerja, wakil otoritas publik dan simpatisan.
- Koperasi Sosial (*social cooperative*) adalah kombinasi tujuan-sosial dan hak-kepemilikan atas properti, melalui berbagai kerjasama antar koperasi dan korporasi altruist ber-kecerdasan-spiritual. Terdapat 11.000 koperasi sosial di negara Italia. Koperasi Pemangku

Kepentingan dalam Usaha Eceran (*multi-stakeholding in retailing*) antara lain bernama FARM di Belgia, dibentuk tahun 2015, dengan pengutamakan hasil pertanian organik wilayah setempat dengan 11 dari 16 outlet/toko ber lokasi di Brussels.

- Koperasi Generasi Baru (*new generation cooperative*) adalah perpaduan/hibrida koperasi-tradisional dan perseroan terbatas bertujuan mencipta nilai-tambah bagi produk-primer, misalnya produksi ethanol dari jagung, produksi keju dari susu kambing, tampak di Timur Barat AS pada tahun 1990 an, lalu di ikuti Kanada dan berbagai negara lain.
- Koperasi Sukarelawan (*volunteer cooperative*) adalah LSM berbentuk koperasi nir-kepemilikan-setara-saham.
- Koperasi Sekunder Federal (*federal or secondary cooperative*) adalah koperasi beranggota entitas-koperasi yang mematuhi hukum dasar berkoperasi. Serikat Koperasi(*cooperative union*) adalah bentuk kedua federasi koperasi bertujuan membangun solidaritas diantara berbagai masyarakat, semacam pemerintahan-maya berlandas moral, antara lain adalah *International Cooperative Alliance*.
- Koperasi Gerakan Politik (*Cooperative political movements*) terbentuk hanya pada negara-negara adidaya-koperasi, koperasi dibentuk berdasar kelompok kepentingan politik tertentu. Pada berbagai negara berbudaya *patriachart*, keanggotaan koperasi diwakili bapak-kepala-rumah tangga, para ibu dan pekerja wanita tak dapat menyampaikan aspirasinya melalui koperasi, memberi gagasan transformasi arisan ibu-ibu menjadi koperasi konsumsi, dana pendidikan anak-anak dan persiapan keuangan kala senja.

- Koperasi berbasis gender misalnya koperasi wanita cq ibu rumah tangga untuk kegiatan tabungan cq tabungan hari tua, arisan rumah/kendaraan, pengelolaan bersama dana pendidikan anak-anak.

Mata pelajaran tentang ilmu koperasi sebaiknya dimulai pada tingkat SD dengan permainan (*game*) yang mamcu hormon-kerjasama, pengenalan konsep koperasi pada tingkat SLTP, laboratorium praktik/pelatihan manajemen koperasi pada tingkat SLTA, sebagai dasar pembangunan bangsa berbasis keadilan-sosial nan-altruist. Pada era digital , terjadi pula digitalisasi koperasi, antara lain pembentukan platform digital untuk koordinasi dan layanan bagi anggota koperasi, muncul berbagai permainan elektronik (antara lain berjudul “*board game*” produksi TESSA Collective) bertujuan membangun naluri-kerjasama sejak dini, drama televisi HBO serial berjudul *The Wire* mengisahkan beberapa penyalur narkoba membentuk aliansi-demokratis bernama Koperasi Hari Baru (*New Day Co-Op*) bertujuan mengurangi iklim kekerasan dalam masyarakat dan upaya menyuburkan usaha komersial.

Sumber BPS 2021 menyatakan bahwa dari 272,23 juta jiwa penduduk Indonesia, belum sampai 10 % atau hanya 25,1 juta adalah anggota koperasi. Jumlah koperasi aktif di NKRI pada tahun 2021 sebanyak 127.124 unit dengan anggota sebesar 25.098.807 anggota. Sumber Ensiklopedia KUKM, 2021, menyajikan makalah berjudul Jumlah Koperasi di Indonesia, menjelaskan berbagai hal sebagai berikut:

- Koperasi Berdasarkan Jenis dari jumlah koperasi sebesar 127.124 Unit di Indonesia, terdiri atas Koperasi Konsumen sebesar 73.209 unit atau sebesar 57,59%, Koperasi Produsen sebesar 25.228 unit atau sebesar 19,85%, Koperasi Simpan Pinjam sebesar 17.737 unit atau

sebesar 13,95%, Koperasi Jasa sebesar 7.325 unit atau sebesar 5,76% dan Koperasi Pemasaran sebesar 3.625 unit atau sebesar 2,85%.

- Koperasi berdasar sektor usaha, dari 127.124 koperasi, mencakupi koperasi Jasa Keuangan dan Asuransi sejumlah 57.370 unit atau 45,1%, koperasi Jasa Lain sejumlah 40.975 unit atau 32,2%, koperasi Penyediaan akomodasi dan Mamin sejumlah 11.858 unit atau 9,3%, koperasi Pertanian, Kehutanan dan Perikanan sejumlah 11.659 unit atau 9,2%, koperasi Perdagangan besar dan eceran sejumlah 1.940 unit atau 1,5%.
- Koperasi berdasarkan kelompok terdiri atas koperasi serba usaha sejumlah 25.492 unit atau 20,1%, koperasi Pegawai Negeri sebesar 13.419 unit atau 10,6%, koperasi Wanita sebesar 11.372 unit atau 8,9%, koperasi Simpan Pinjam sebesar 10.713 unit atau 8,4%, koperasi Karyawan sebesar 6.548 unit atau 5,2%.

Bagi Dekopin ; Koperasi adalah badan usaha berbasis satu-anggota satu suara yang beranggotakan orang-seorang atau badan hukum Koperasi dengan melandaskan kegiatannya berdasarkan prinsip koperasi sekaligus sebagai gerakan ekonomi rakyat yang berdasar atas asas kekeluargaan. Koperasi merupakan badan usaha berbentuk badan hukum yang terfokus pada masyarakat, koperasi dimiliki bersama dan dikendalikan secara demokratis oleh dan untuk anggotanya guna mewujudkan kebutuhan dan aspirasi sosial ekonomi, mengutamakan keadilan dan kesetaraan dan memungkinkan orang untuk menciptakan badan usaha berkelanjutan yang menghasilkan pekerjaan dan kemakmuran jangka panjang, yang dikelola oleh, dari dan untuk anggota.

Pada tahun 2021, Sumber Dekopin menyatakan bahwa Koperasi Aktif sebanyak 123,048 Unit Koperasi, Koperasi Bersertifikat NIK sebanyak 35,761 Unit Koperasi, Modal Sendiri sebesar 70,923,072.69 (Rp. Juta), Modal Luar sebesar 81,190,064.35 (Rp. Juta), Jumlah Anggota sebanyak 22,463,738 orang atau sekitar 8% dari 271 juta penduduk Indonesia, SHU Koperasi sebesar 6,269,253.51 (Rp. Juta), Volume Usaha sebesar 154,718,530.14 (Rp. Juta), Aset Koperasi sebesar 152,113,137.04 (Rp. Juta). Sumber BPS 2021 menyatakan bahwa dari 272,23 juta jiwa penduduk Indonesia, belum sampai 10 % atau hanya 25, 1 juta penduduk Indonesia adalah anggota koperasi.

PERSEKUTUAN

Entitas akuntansi atau entitas LK berbentuk persekutuan/partnership dibentuk oleh para sekutu/partner/rekan , lazim pada berbagai profesi berizin praktik seperti ahli hukum, notaris dan akuntan publik dengan istilah populer Law Firm dan Public Accounting Firm. Badan usaha KAP dapat berbentuk (1) perseorangan, didirikan oleh seorang AP be register & ber izin, tanpa rekan/partner, (2) persekutuan perdata, didirikan minimum oleh dua orang AP beregister/berlisensi dengan syarat rekan berlisensi minimum 75 % dari seluruh rekan, KAP dipimpin oleh seorang AP, atau (3) bentuk badan usaha lain yang diizinkan UU. Karena azas tanggung-renteng di mana harta pribadi tiap sekutu/rekan/partner terkait pada aktivitas persekutuan, maka secara ideal rapat partner berpola pengaturan bersama & pengendalian bersama. Kantor hukum, kantor pengacara atau kantor advokat dapat didirikan oleh seorang pengacara atau lebih. Menurut UU Advokat, selama seseorang telah memiliki izin sebagai advokat, maka orang tersebut dapat menjalankan profesi sebagai advokat. Kantor hukum, baik yang didirikan oleh satu maupun lebih dari satu pengacara, tidak berbentuk badan hukum.

Pengacara dapat membuat akta pendirian kantor hukum di hadapan notaris. Apabila kantor hukum didirikan oleh seorang advokat, maka prosedur sama dengan pendirian usaha perseorangan.

Usaha perseorangan (*sole proprietor*) adalah suatu badan usaha yang dijalankan dan dimiliki oleh satu orang, tidak berbentuk badan hukum, oleh karena itu pemilik usaha bertanggung jawab secara penuh/pribadi atas utangnya. Bentuk LLC terdapat di beberapa negara asing seperti Kanada, Inggris atau Amerika.

Terdapat istilah *corporate law firm* untuk istilah kantor hukum di Indonesia. Terdapat sekurang-kurangnya dua firma hukum (*law firm*) berafiliasi dengan KAP empat besar (*The Big Four*), yaitu Hermawan Juniarto & Partners (HJ) yang didirikan tahun 2005 menjadi bagian dari jaringan Deloitte pada Oktober 2018, LGS menjadi bagian dari jaringan KPMG melalui KPMG Indonesia sejak Mei 2019. Dasar hukum firma tidak diatur dalam peraturan atau undang-undang, namun diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Dagang (KUHD) dan Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHP) dalam pasal-pasal terkait yaitu di mulai dari pasal 16 hingga pasal 35. Persekutuan Firma merupakan persekutuan perdata dibentuk berdasar Akta pendirian. Hukum positif mendekati konsep pengaturan-bersama tampak pada pasal bahwa (1) Kekuasaan tertinggi didalam firma terletak pada para sekutu atau seluruh anggotanya, pasal bahwa (2) Setiap anggota didalam firma memiliki tanggung jawab pribadi terhadap seluruh tanggung jawab yang ada.

Izin Usaha Kantor Jasa Akuntansi diberikan oleh Menteri Keuangan sesuai Peraturan Menteri keuangan. Kantor Jasa Akuntansi memberi jasa

pembukuan, jasa kompilasi laporan keuangan, jasa manajemen, akuntansi manajemen, konsultasi manajemen, jasa perpajakan, jasa prosedur yang disepakati atas informasi keuangan, dan jasa sistem teknologi informasi. Kantor Jasa Akuntansi dapat dibentuk sebagai perusahaan perorangan, persekutuan perdata, firma, koperasi atau PT dengan pimpinan utama seorang akuntan dan sahamnya paling sedikit 51% dimiliki oleh warga negara Indonesia atau korporasi Indonesia. PT berstatus badan-hukum memiliki karakteristik pemisahan harta antara perusahaan (PT) dengan pemilik perusahaan (pemegang saham), sementara Firma, Persekutuan Perdata, dan Perseorangan bukan badan hukum sehingga risiko kerugian berimbas pada harta pribadi pemilik/pendiri.

Sesuai hukum positif tersebut di atas, walau mempunyai pimpinan kantor, secara ideal bentuk persekutuan berhampiran pengaturan bersama. Dalam berbagai SAK JV, klaim/tuntutan legal terhadap *joint-venture* ditanggung bersama oleh para pendiri/pemilik *joint venture*, sejalan dengan konsep tanggung-renteng para sekutu pada entitas hukum berbentuk Persekutuan di NKRI. Tiap sekutu bertanggung-renteng atas utang persekutuan dengan harta pribadi. Terdapat perbedaan signifikan entitas persekutuan NKRI dengan hukum positif tentang *Joint Venture* atau *Partnership* di LN; Dasar hukum Persekutuan Perdata adalah bab kedelapan, bagian pertama, buku ketiga Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPperdata) dengan judul “Tentang Perseroan” (Pasal 1618 - Pasal 1652 KUHPperdata). Di Indonesia, persekutuan antara lain lahir karena adanya perjanjian, sehingga berlaku di dalamnya azas-azas perjanjian seperti kesepakatan para pihak dan kebebasan berkontrak, maupun azas perjanjian lainnya. Azas Kebebasan Berkontrak diatur dalam Pasal 1320 angka 4jo. Pasal 1337, mengatur tentang klausa halal & ber manfaat bagi para pihak, dan *inbreng* sebagai syarat sebuah

persekutuan. Pasal 1337 mengatur tentang jenis persekutuan adalah penuh (umum) atau khusus. KAP adalah sebuah bentuk entitas persekutuan perdata NKRI.

Karena utang persekutuan atau utang sekutu lain ditanggung-renteng oleh tiap sekutu, maka dibentuk *binding agreement* tentang hal itu, agar tak ada risiko kebangkrutan sekutu karena perilaku suka-berutang sekutu yang lain.

Trias Artikel, 2021, menyajikan artikel berjudul *Penjelasan Lengkap Tentang Persekutuan Perdata di Indonesia*, antara lain menjelaskan berbagai hal sebagai berikut. Persekutuan perdata atau yang biasa disebut dengan *Maatschap* merupakan suatu persetujuan antara dua orang atau lebih yang biasanya berprofesi sama, dengan bertujuan untuk menghimpun sesuatu (barang, uang, ataupun, keahlian) ke dalam persekutuan agar memperoleh keuntungan dan manfaat yang dapat dibagikan di antara mereka. Jenis Persekutuan Perdata meliputi, (1) Persekutuan Perdata Umum (*algehele maatschap*), merupakan persekutuan perdata yang tidak mengadakan perincian, atas harta kekayaan tertentu yang dimasukkan oleh para sekutu baik seluruhnya maupun sebagian, (2) Persekutuan Perdata Khusus (*bijzondere maatschap*), merupakan persekutuan perdata yang mengadakan secara terperinci atas harta kekayaan yang dimasukan oleh para sekutu baik seluruhnya maupun sebagian dan (3) Persekutuan Keuntungan (*algehele maatschap van wints*), merupakan pengecualian dari persekutuan perdata umum, yaitu tidak diperkenankan terdapat persekutuan perdata kecuali jika pemasukan dari para sekutu seluruhnya berupa tenaga kerja dan dapat dibagikan dengan rata. Tujuan Persekutuan Perdata adalah untuk melakukan kegiatan yang bersifat komersial dan persekutuan yang menjalankan kegiatan profesi. Contoh profesi yang sering membuat persekutuan dan telah

diketahui masyarakat luas adalah para akuntan dan pengacara atau yang biasa kita kenal dengan *associate*, rekan, atau partner. Ciri dan Karakteristik Persekutuan Perdata adalah perjanjian antara dua orang atau lebih, pihak yang terlibat harus memasukkan sesuatu ke dalam persekutuan, tujuan persekutuan adalah untuk membagi keuntungan atau kemanfaatan dari hasil usaha yang dilakukan secara bersama-sama. Asas Persekutuan Perdata meliputi kewajiban pemberian ganti rugi untuk kesalahan yang dilakukan sekutu, aturan untuk sekutu yang memasukkan sesuatu dalam bentuk barang. Pendirian Persekutuan Perdata sesuai Peraturan Menteri Hukum dan HAM No 17 Tahun 2018 tentang Pendaftaran Persekutuan Komanditer, Persekutuan Firma, dan Persekutuan Perdata adalah pendaftaran Persekutuan Perdata, pemilihan dan Pemakaian Nama Persekutuan Perdata, pencatatan Pendaftaran Persekutuan Perdata. Berakhirnya Persekutuan Perdata terjadi bila perijinan telah berakhir, tugas pokok persekutuan perdata telah terselesaikan, salah satu sekutu meninggal dunia atau dinyatakan mengalami pailit dan keinginan membubarkan persekutuan perdata dari keseluruhan anggota persekutuan.

PEMERINTAH

FATCA & CRS Training, 2017, bertugas menyelenggarakan berbagai kursus pemerintahan antara lain dengan judul *UK Based Courses for Project Managers, Responsible Officers and Risk and Compliance Professionals*, pada sesi *Government Entity*, menjelaskan berbagai hal sebagai berikut. Istilah Entitas Pemerintahan bermakna sebuah entitas pemerintah pada sebuah yuridiksi, sebuah bagian dari sebuah yuridiksi seperti negara-bagian, provinsi, pemerintah-daerah dan pemerintah kota-mandiri, atau agen/instrumen organisasi dalam sebuah yuridiksi pemerintahan. Bagian integral sebuah yuridiksi adalah individu cq pejabat organisasi, organisasi,

agen, biro, entitas dana, berbagai instrumen berbentuk organisasi atau lembaga (*body*) yang secara bersama-sama bergiat/mendukung pencapaian sasaran yuridiksi tersebut.

Tak ada Ekuitas berbentuk Saham pada Neraca Pemerintah, namun antar pemerintah sebagai investor dapat mendirikan PT (misalnya negara-negara ASEAN mendirikan JVC bernama Asean Aceh Fertilizer (almarhum)) atau bentuk hukum lain sepanjang % kepemilikan dapat di ukur secara andal. Entitas pemerintah memiliki saham BUMN/D berbasis UUPT, menggunakan basis akuntansi *investasi pada entitas asosiasi* tentang persentase kepemilikan saham. Terurai pada IPSAS bahwa : *This Standard applies only to those associates in which an entity holds a quantifiable ownership interest either in the form of a shareholding or other formal equity structure or in another form in which the entity's interest can be measured reliably.* Pendirian sebuah BUMD (sekolah/ perguruan tinggi, rumah sakit, pengelolaan air minum, listrik, sampah) bersama oleh 4 pemda *pada perbatasan 4 pemda tersebut*, dimaksud untuk di miliki bersama, misalnya masing-masing memiliki saham sebesar 25 % PT Penampungan & Pengolahan Sampah Daerah, dapat (1) menggunakan UUPT dan akuntansi investasi asosiasi atau (2) menggunakan azas pengaturan bersama berbentuk *joint operation* atau *joint venture*.

Walau tanpa persentase kepemilikan, sesungguhnya entitas pemerintah daerah/kotamandiri dan pemerintah desa berpotensi sebagai entitas asosiasi pemerintah pusat. Entitas Pemerintah Pusat dan Pemda masing-masing mempunyai hak pengendalian (*control*) dan/atau pengaruh-penting (*signifikan influence*) karena hukum positif dan tupoksi pemerintah pusat/pemda. Sebagian Kementerian misalnya Kemendes diduga mempunyai

kuasa pengendalian tertentu (*control*) terhadap pemerintah desa mandiri, sebagian aktivitas Pemda diduga bersifat pengendalian (*control*) tersamar paling sedikit mempunyai pengaruh signifikan (*significant influence*) terhadap pemerintah desa-mandiri. Pemerintah Daerah Otonom secara yuridis-formal bukan entitas kendalian pemerintah pusat, namun pemerintah pusat berpengaruh karena mempunyai hak (1) membentuk UU bagi Pemda dan Desa, (2) hak mengoordinasi pemda melalui organisasi provinsi dibawah kementerian dalam negeri, (3) pelimpahan tupoksi tertentu pemerintah pusat kepada Pemda, misalnya untuk manajemen pandemi, pengawasan hutan lindung, hutan sosial dan HTR, (4) kewajiban konstruktif transfer APBN ke Pemda, (5) terdapat agregasi kinerja pemda menjadi kinerja pemerintah-pusat atau kinerja nasional antara lain raihan target pemerkerjaan (*employment*), inflasi daerah dan pertumbuhan PDB Daerah.

Situs ITR, 2021, menyajikan makalah berjudul *Legal Entity Identifier for Government Entities*, menjelaskan berbagai hal sebagai berikut. The International Organization for Standardization (ISO) 17442 standard mendefinisikan penanda-entitas-legal (*Legal Entity Identifier* atau“LEI”)) mencakupi namun tak terbatas-pada suatu-pihak yang secara hukum dan keuangan bertanggungjawab atas kinerja suatu transaksi-keuangan atau pada suatu perikatan-hukum tak peduli konstitusi mereka, sehingga mencakupi *trust* (lembaga penyimpanan dan penransfer terpercaya, misalnya entitas dana pensiun), kemitraan (*partnership*) dan entitas pemerintah, tidak termasuk individu. Karena itu entitas kepemerintahan memenuhi syarat sebagai LEI harus memperhatikan hukum yang berlaku pada negara tersebut. Pada tataran global, terdapat lembaga bernama LEI Regulatory Oversight Committee (“LEI ROC”) dinyatakan pada Global Legal Entity Identifier System (“GLEIS”) forum pada tahun 2019 bahwa entitas pemerintah memenuhi-

syarat disebut LEI sesuai definisi LEI pada ISO 17442. Entitas pemerintah dibentuk oleh proklamasi/ Pernyataan kemerdekaan negara dengan Dokumen Proklamasi, bukan pembentukan/ pendirian sebuah badan-hukum berdasar akta-hukum Notaris, namun biasanya diterima sebagai LEI di muka bumi untuk bertransaksi dengan pihak ketiga. LEI ROC mencipta istilah Entitas Pemerintahan Umum (*general government entities*) untuk memproksi entitas-induk (*parent entity*), selanjutnya LEI menerbitkan dokumen konsultasi publik bernama 'LEI eligibility for General Government Entities' dalam GLEIS framework. Tujuan LEI adalah memahami "siapa milik siapa" (*'who owns whom'*) dalam sebuah transaksi keuangan, prosedur LEI mewajibkan setiap entitas melapor kepada (1) entitas-induk pengonsolidasi-terakhir-akuntansi (*'ultimate accounting consolidating parent'*) misalnya LK Depkeu dikonsolidasi pada LKPP dan (2) entitas-pengonsolidasi-keuangan di atasnya misalnya LK Ditjen Pajak dikonsolidasi pada LK Depkeu. Di Indonesia, LK entitas pemerintahan umum NKRI adalah LKPP yang bertugas mengonsolidasi LK seluruh unit organisasi dalam pemerintah pusat sendiri. LK Pemda belum dikonsolidasi. Pelaku akuntansi pemerintahan mewaspadaikan nuansa-ke-entitasan akuntansi-sektor-publik seperti entitas sepenuhnya milik pemerintah, entitas sebagian dimiliki pemerintah (misalnya PD / PT Pembuangan Sampah), entitas sepenuhnya milik pemerintah dengan isolasi keuangan & operasional dan independensi-tertentu (misalnya BUMN). LEI ROC mengambil definisi entitas-pemerintah dari System of National Accounts ("SNA") 2008, sebagai berikut. Entitas pemerintah sebagai sebuah unit-kelembagaan, misalnya departemen/ kementerian pemerintah pusat, adalah sebuah entitas-ekonomi yang mampu, berdasar hak yang dimiliki, atas kepemilikan aset dan liabilitas, berkiprah dalam kegiatan ekonomi dan bertransaksi dengan entitas lain.

Pemerintah umum (*General Government – SNA 2008 paragraph 2.17c*) mendefinisikan bahwa sektor pemerintah umum (*general government sector*) mencakupi berbagai unit-kelembagaan yang tak-sekadar memenuhi tanggung-jawab politik dan peranan sebagai peregulasi perekonomian, namun juga memproduksi barang/jasa, misalnya jasa keamanan DN sebagai hasil produksi organisasi kepolisian, bagi konsumsi individual/kolektif pada basis non-pasar dan redistribusi penghasilan & kemakmuran.

Organisasi sub-sektor pemerintah (*General Government Subsectors – SNA 2008 paragraph 4.127*) terurai menjadi dua bagian organisasi dibawah pemerintahan umum, yaitu semua unit organisasi dalam pemerintah pusat dan pemerintah daerah, semua lembaga non-pasar dan nirlaba terkendali melalui unit organisasi pemerintahan. Berbagai entitas jaminan/perlindungan sosial, misalnya BPJS, Jamsostek dll, sebagai bagian organisasi pemerintah pusat atau pemerintah daerah, namun tidak termasuk (1) perseroan-terbatas (BUMN/D) walau 100% ekuitas dimiliki suatu unit organisasi pemerintah, (2) perseroan-terbatas/korporasi kuasi seperti BHMN Perguruan Tinggi, RS Pemda yang dimiliki/dikendalikan pemerintah.

Organisasi subsektor pemerintahan (*Central Government Subsector – SNA 2008, paragraph 4.134*) adalah berbagai unit kelembagaan yang dikendalikan (*control*) berbagai lembaga pemerintah pusat (misalnya Direktorat Perpajakan di bawah Kementerian Keuangan dalam organisasi pemerintah pusat), sampai suborganisasi kewilayahan (misalnya kantor wilayah pajak).

Subsektor Pemerintah Negara (*State Government subsector – SNA 2008, paragraph 4.140*) mencakupi berbagai unit kelembagaan pelaksana berbagai

fungsi pemerintahan cq *triaspolitika* yang berada di antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah dimana pemda mempunyai berbagai kekuasaan fiskal & kompetensi, dengan/tanpa entitas legal. Apabila tanpa entitas legal, organisasi sub tersebut mungkin (1) mewakili organisasi di atasnya, misalnya (mungkin) Kantor Pelayanan Pajak Wilayah mewakili organisasi Direktorat Jenderal Pajak, Departemen Keuangan, pemerintah pusat, atau (2) tidak mewakili organisasi di atasnya, misalnya (mungkin) keputusan pengadilan negeri wilayah bertanggung jawab sendiri atas keputusan tersebut, bukan entitas pengadilan pusat.

Subsektor pemerintah daerah (*Local Government Subsector – SNA 2008, paragraph 4.145*) adalah organisasi mandiri / otonom dari pemerintah-pusat, dengan tupoksi diatur oleh UU misalnya tupoksi pemerintah-daerah tidak termasuk pertahanan-nasional, hubungan antar-negara atau LN, berbagai jenis legislasi yang dapat dibuat DPRD, tugas yudikatif pengadilan setempat & tugas pemungutan pajak tertentu mewakili pemerintah pusat atau untuk pemda sendiri.

Berbagai entitas dana dan skema perlindungan sosial (*Social Security Scheme – SNA 2008, paragraph 4.124*) seperti dana pensiun, BPJS, jaminan sosial dll bagi masyarakat yang dikendalikan unit-organisasi pemerintahan tertentu (misalnya satu/beberapa departemen pemerintah-pusat), sesuai hukum positif negara dan negara bagian.

SISTEM PENGADAAN PEMERINTAH

Pengadaan pemerintah terbagi atas (1) Belanja operasional atau belanja modal, (2) belanja barang atau belanja jasa, (3) belanja berbentuk proyek atau bukan proyek, (4) dalam tahun APBN/D atau lintas tahun APBN/D.

Abu Sopian, S.H., M.M, melalui media bppk, Kemenkeu Palembang menyajikan artikel berjudul Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah dengan Cara Pengadaan Langsung , antara lain menjelaskan sebagai berikut. Pengadaan barang/jasa pemerintah dilaksanakan dengan tatacara yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan cq peraturan khusus tentang pengadaan barang/jasa pemerintah adalah Peraturan Presiden nomor 54 tahun 2010 yang telah diubah terakhir dengan Peraturan Presiden nomor 172 tahun 2014 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2010 Tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. Petunjuk teknis pelaksanaan Peraturan Presiden tersebut telah dituangkan dalam Peraturan Kepala Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah (LKPP) nomor 14 Tahun 2012. Salah satu cara pengadaan barang/jasa pemerintah adalah “Pengadaan Langsung”. Mempertimbangan pemenuhan persyaratan kualifikasi, pada umumnya satker pengadaan lebih suka menunjuk penyedia berbentuk badan usaha dari pada penyedia perseorangan, walaupun harga penawaran dari badan usaha lebih mahal dibandingkan penyedia perseorangan. Pengadaan barang/jasa pemerintah dilakukan dengan dua cara yaitu dengan cara swakelola dan/atau dengan cara melalui penyedia barang/jasa. Pengadaan dengan cara swakelola adalah Pengadaan Barang/Jasa dimana pekerjaannya direncanakan, dikerjakan dan/atau diawasi sendiri oleh kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah/Institusi (K/L/D/I) sebagai penanggung jawab anggaran, instansi pemerintah lain dan/atau kelompok masyarakat. Pengadaan dengan cara melalui penyedia barang/jasa adalah pengadaan barang/jasa yang dikerjakan oleh pihak ketiga. Pada umumnya pihak ketiga sebagai penyedia barang/jasa pemerintah adalah pemborong/rekanan berbentuk badan usaha (pada pemerintah AS disebut *joint venture*) seperti perseroan, PT, CV, Firma, dan Koperasi, walau Perpres nomor 70 tahun 2012 yang dimaksud penyedia barang/jasa adalah badan

usaha atau orang perseorangan yang menyediakan Barang/Pekerjaan Konstruksi/Jasa Konsultansi/Jasa Lainnya. Pemilihan penyedia barang, pekerjaan konstruksi dan jasa konsultansi pada umumnya dilakukan dengan cara pelelangan umum, pelelangan terbatas, pelelangan sederhana, penunjukan langsung, pengadaan langsung, kontes/sayembara. Tidak seperti pemerintah AS, peraturan NKRI tersebut tak menjelaskan (mengizinkan?) pembentukan joint venture/konsorsium penyedia barang/jasa dan/atau kontraktor proyek belanja modal, yang terurai sebagai berikut:

Pemerintah AS, 2012, menyajikan artikel tentang perjanjian kontraktual, dalam judul *Government Contract Arrangements: Federal Government Contract Team Arrangements- Joint Venture or Contractor Team: What's the Big Difference?* Antara lain menjelaskan berbagai hal sebagai berikut:

Terdapat dua hampiran pembelian yaitu membentuk sebuah joint venture atau Tim Kontraktor, perjanjian disebut “teaming agreement” sesuai Federal Acquisition Rule (“FAR”) 9.603.

Bagi pemerintah AS, sebuah joint venture adalah sebuah hubungan-bisnis yang dibentuk oleh dua atau lebih entitas-bisnis-indipenden mencipta hubungan kemitraan baru untuk sebuah tujuan/proyek, dimana dua atau lebih entitas-bisnis tersebut meng-investasikan modal ke dalam ventura, menyediakan dukungan manajemen bagi ventura dan berpartisipasi dalam laba/rugi ventura.

Bagi pemerintah AS, sebuah tim kontraktor adalah perjanjian/hubungan sebuah kontraktor utama dengan para subkontraktor yang berbagi-tugas-bersama untuk melaksanakan suatu proposal/tender dari pemerintah.

Kedua pola kerja-sama pelaksana proyek-proyek pemerintahan AS itu mempunyai perbedaan besar pada aspek pembentukan, pengendalian, risiko, peraturan dan hubungan khusus dengan pemerintah.

Pembentukan JV nan-sukses membutuhkan lebih banyak waktu ketimbang pembentukan tim kontraktor, di mana (a) JV membutuhkan sebuah entitas-hukum, mungkin berbentuk korporasi, bentuk hukum kemitraan atau perusahaan ber-liabilitas-terbatas, (b) berbagai bentuk kesepakatan terkait setoran modal awal, pembagian tugas/tanggungjawab dalam manajemen, bagi hasil/laba, strategi hengkang, dan penghentian proyek. Pada pembentukan tim kontraktor, terjadi pembagian tugas, tanggung-jawab dan sanksi bagi kontraktor utama & para kontraktor-sub, hubungan operasional dan hubungan keuangan, pemutusan hubungan-kerja dengan sub-kontraktor wanprestasi dan penggantian dengan sub-kontraktor baru, evaluasi berkala tahap kemajuan proyek.

Pada model Tim Kontraktor, pengendalian oleh pimpinan proyek bertujuan untuk menghindari risiko pelanggaran kontrak, pertanggungjawaban subkontraktor dan penerapan sanksi-pelanggaran-kontrak. Pada model JV, pengendalian dilakukan oleh pimpinan JV, evaluasi berkala oleh para investor JV dan pengambilan keputusan mengatasi masalah/risiko pelanggaran kontrak & sanksi oleh pemerintah.

Manajemen risiko terpusat pada sukses/kegagalan memenuhi jadwal/biaya setiap tahap kontrak, terpusat pada pengawalan kinerja subkontraktor pada paket Tim Kontraktor, terpusat pada efektivitas manajemen JV memenuhi kontrak dan konflik manajemen internal JV akibat beda budaya antar investor.

Hukum 3/2 (The 3/2 Rule) menyatakan bahwa sebuah JV tak boleh mengajukan lebih dari 3 penawaran-jasa pengadaan kepada pemerintah dalam periode 2 tahun, terhitung pada tanggal kontrak pertama dilaksanakan. Sebaliknya sebuah Tim Kontraktor boleh mengajukan penawaran nir-batas.

Pada model Tim Kontraktor, hanya kontraktor utama berurusan dengan entitas-pengadaan di pemerintahan, subkontraktor tak boleh.

ENTITAS PUBLIK

Situs *Queensland Human Right Commission* menyajikan artikel berjudul *Are you a public entity?*, antara lain menjelaskan bahwa entitas publik adalah sebuah entitas organisasional pemberi layanan-publik mewakili pemerintah atau entitas publik yang lain. Terdapat dua ragam entitas-publik, yaitu (1) entitas publik-inti dan (2) entitas publik-fungsional. Entitas publik-inti adalah entitas-publik sepanjang waktu, tak peduli fungsi yang diaksanakannya, misalnya departemen/kementerian pemerintah pusat. Entitas Publik Fungsional menjadi entitas-publik tatkala melaksanakan suatu fungsi tertentu saja. PT Khayali Pembuangan Sampah DKI melakukan pengumpulan sampah dan mengirim ketempat pembuangan akhir mewakili pemerintah DKI, dan merupakan badan-usaha komersial tatkala membuat pupuk dan batu bata dari abu hasil *incinerator* (mesin pembakar sampah), PT Khayali Penjara Profesional DKI mengelola seluruh unit penjara di wilayah DKI, mempunyai divisi jasa-boga untuk (1) narapidana dan (2) komersial, PT Khayali Angkot DKI membagi organisasi divisi (1) divisi angkot gratis DKI berbasis sewa pemerintah DKI, (2) divisi angkot komersial.

Pada dunia akuntansi, terdapat istilah Entitas Berkemaslahatan Publik (*Public Benefit Entity* atau PBE), terbagi menjadi entitas komersial dan

entitas nirlaba, adalah entitas bertujuan utama menyediakan barang/jasa publik bagi masyarakat-umum dengan ekuitas-disediakan penyedia-dana, antara lain pemerintah, tanpa berharap pulangan-investasi. Negara tertentu, misalnya New Zealand membangun SAK untuk PBE, agar LK PBE berfungsi sebagai sarana komunikasi antar pemangku kepentingan yang menggunakan sebagai sarana pengambilan keputusan nan handal-terpercaya, karena (1) berbagai PBE mempunyai pengeluaran operasional tahunan mencapai puluhan juta dolar, (2) keperluan konsolidasi LK, (3) menjadi basis sumbanga/donasi masyarakat., LK konsolidasian berbasis investasi diatas 50% ekuitas PBE, sedapat mungkin sejalan dengan IPSAS terutama PBE IPSAS 1 Penyajian LK.

KEKEBALAN PEMERINTAH

Pertama, Entitas . Dokumen publik Negara Bagian Ohio menjelaskan bahwa sebagian yuridiksi mengatur bahwa entitas pemerintah kebal tuntutan-hukum (*lawsuit*) dari pemangku-kepentingan tertentu, (1) sebagian mengatur tuntutan-hukum hanya pada pemerintah pusat saja atau pemerintah pusat dan pemda, (2) sebagian mengatur tuntutan-bersyarat atau tidak bersyarat, (3) sebagian negara sama-sekali tidak mengatur tuntutan publik kepada entitas pemerintah. Termasuk dalam pemerintahan adalah DPR/MPR, pengadilan tinggi, berbagai pejabat organisasi dan organisasi/lembaga yang dibentuk UU atau pemerintah seperti menteri, departemen, direksi, kantor, komisi/komite/dewan, agen pemerintah, lembaga (*institution*) dan berbagai instrumen keorganisasian pemerintah.

Kedua, Jenis Imunitas. Berbagai negara (1) mengatur imunitas tertentu entitas pemerintahan, misalnya imunitas terhadap tuntutan hukum atas kelalaian tidak mengatur hukum-positif tertentu, kegagalan melaksanakan

tugas belanja APBN, kegagalan mengatasi pandemi, kekalahan perebutan pulau perbatasan dengan negara lain, (2) mengatur (mungkin sebagian besar) kedudukan pemerintah dalam (2a) hukum perdata cq perikatan, misalnya pengenaan sanksi kepada pemerintah dalam skema KPBU dan atau tuntutan mitra-swasta, berbagai transaksi-perdata dimana pemerintah berlaku sebagai pembeli/penjual, penyewa/pe sewa, sebagai RS, perguruan, dana-pensiun, penyedia asuransi dan lain-lain, di mana pihak dirugikan dapat mengajukan pemerintah ke meja-hijau, dan (2b) hukum pidana, misalnya tindak pidana korupsi, menembak/membunuh tanpa keputusan pengadilan tentang hukuman mati, menyuap/menerima-suap.

Ketiga, 3 Lapis Imunitas. Terdapat teori tiga lapis kekebalan politik terhadap suatu kewajiban, yaitu (1) imunitas terhadap tuntutan hukum karena kerugian/kehilangan sipil karena suatu kebijakan atau aksi bersifat massal atau kelalaian pemerintah untuk suatu aksi massal, (2) perkecualian atas imunitas terhadap tuntutan hukum, dan ((3) hak pemerintah untuk mempertahankan diri agar tidak dimintai pertanggung-jawaban oleh publik atau DPR. misalnya kelalaian pemerintah menghentikan kendaraan bergerak melebihi kecepatan maksimum diizinkan UU, kegagalan pemerintah membayar uang-pensiun PN, (1) kegagalan/kelalaian pemerintah memperbaiki sarana publik atau memasang tanda-tanda bahaya bagi sarana publik nirfungsi, antara lain jembatan putus atau jalan-tol merekah karena gempa-bumi, kelalaian pengawasan suntikan-vaksin-hampa dan kegagalan pemberian sanksi bagi juru-suntik.