



KEWAJIBAN PENGUNGKAPAN PIHAK BERELASI

IPSAS 38 DISCLOSURE OF INTERESTS IN OTHER ENTITIES

Disajikan Dr Jan Hoesada, Anggota Komite Kerja KSAP

PENDAHULUAN

Hak (*interest*) pada entitas LK pada entitas lain adalah hak/maslahat dimiliki berdasar perjanjian-mengikat (*legal interest*) atau semacamnya atas entitas-lain tersebut , antara lain terbukti dengan kepemilikan instrumen ekuitas atau instrumen utang (*ownership interest*) , dan keterlibatan lain berbentuk konsekuensi pendanaan bersyarat perolehan hak tertentu, dukungan likuiditas menyebabkan kepemilikan hak tertentu, atau penjaminan kredit berkonsekuensi hak untuk campur tangan kredit dalam manajemen debitur .

Ruang lingkup standar sebatas hak/maslahat berbentuk hak-pengendalian atau pengaruh-signifikan *bukan hak yang timbul dari transaksi-dagang*, misalnya hak menagih penjual, hak meminta agunan dan LK Auditasi oleh bank pemberi kredit. Hak tersebut sering dikaitkan dengan kuasa pengendalian (*control*) sehingga disebut hak-pengendalian (*controlling interest*). Pengaturan mengikat (*binding arrangement*) adalah kesepakatan formal sesuai hukum-perikatan atau hukum-kontrak .

Hak/kewajiban dalam entitas lain (*interest in othet entity*) adalah hak/kewajiban kontraktual berbasis bukti hukum, antara lain hak suara pada RUPS berdasar kepemilikan saham berhak suara, hak mewariskan, menghadiahkan, menjual saham milik sendiri kepada siapapun atau pihak tertentu, hak veto seluruh jenis keputusan RUPS atau jenis keputusan tertentu saja, hak milik terspesifikasi, hak mengendalikan sesuatu, hak memerintah kepada agen atau suatu hal , hak menentukan suatu hal, hak memilih suatu hal , hak membeli sesuatu, hak menjual sesuatu, hak teridentifikasi pada urusan pemasaran, keuangan, produksi, SDM , hak menentukan penggunaan aset tertentu. Pengaruh signifikan terhadap entitas-investee bukan hak (*interest*).

Terdapat tumpang tindih teori kekuasaan (*power theory*) dan teori wewenang resmi (*authority theory*) , dimana teori kekuasaan dibagi menjadi teori kekuasaan resmi (atau wewenang resmi) dan teori kekuasaan sejati (*defacto*). Teori kekuasaan resmi dianut standar pengungkapan pihak berelasi , terlepas apakah hak/kekuasaan (*interest*) tersebut digunakan atau tidak digunakan . Teori kekuasaan nan luas, antara lain pemerolehan kepatuhan massal atau hak istimewa seseorang karena kharisma¹ pribadi bukan domain IPSAS 38.

TUJUAN PENGUNGKAPAN PIHAK TERELASI

Sebagai contoh ekstrim, pada suatu CALK entitas LK ditemukan bahwa entitas tersebut membeli 100 % input dari entitas lain segrup usaha, menjual 100 % hasil produksi kepada entitas lain lagi , yang juga segrup usaha, dengan perintah & syarat harga transaksi dari kantor pusat grup usaha , menjelaskan betapa pentingnya informasi pihak berelasi.

IPSAS 38 bertujuan

- Mengidentifikasi berbagai bentuk/jenis & risiko hak/kekuasaan atas entitas-kendalian umumnya, khususnya dalam konteks/bentuk hubungan sebagai
 - a. Entitas-kendalian tak-terkonsolidasi
 - b. Entitas-pengendalian dalam perjanjian pengaturan-bersama (*joint arrangement*) dan sebagai entitas ter-asosiasi
 - c. Entitas bentukan (*structured entity*) tak-terkonsolidasi
- Mengidentifikasi dampak kepemilikan hak tersebut pada LK umumnya, pada Laporan Neraca, LO dan LAK khususnya sesuai Paragraf 1 IPSAS 38.

TEORI PENGENDALIAN

Dokumen PBB tentang penerapan IPSAS 38 dalam *UN IPSAS Impelementation Project* mengurai Konsep Pengendalian sebagai berikut.

- *Interest* (hak) terbagi atas hak pengendalian dan hak atas hasil .
- Kepemilikan kuasa pengendalian berupa manfaat-diperoleh atas entitas-lain dinyatakan secara resmi (*exposed*), hak tersebut diakui entitas-kendalian. Manfaat diperoleh berbentuk penggunaan dan kemampuan

¹ Unsur kharisma antara lain adalah bentuk fisik & tampilan, reputasi, artikulasi, wawasan pandang dan ilmu pengetahuan , nilai dianut seperti berbela rasa, integritas dan kemuliaan hati.

menerapkan kekuasaan tersebut demi keuntungan pemilik kuasa, melalui keterlibatan (*involvement*) pada suatu aspek manajemen dan/ atau aktivitas-relevan pada entitas-kendalian, misalnya penggunaan hak-suara pada RUPS oleh pemegang-saham mayoritas.

- Penerapan hak/kuasa (*interest*) tersebut dinyatakan oleh dokumen-resmi sesuai hukum positif-berlaku, antara lain hak suara berbasis kepemilikan saham-berhak-suara pada PT, perjanjian perdata antara para pengendali entitas-kendalian antara lain kuasa-mengarahkan (*to direct*) kebijakan operasional/keuangan entitas-kendalian, misalnya memberi instruksi melepas/memperoleh aset tertentu, mengizinkan entitas-kendalian untuk melakukan pinjaman-jangka panjang.
- Bukan jenis-kuasa,
 - a. Ketergantungan-ekonomi tidak termasuk jenis-kuasa yang diatur pada IPSAS 38, misalnya kenyataan bahwa sebagian besar bahan-baku entitas-kendalian di pasok entitas pengendali, atau kenyataan bahwa entitas-pengendali adalah pelanggan utama entitas-kendalian.
 - b. Legislasi kelembagaan-statuter, misalnya berbagai jenis-kuasa dimiliki bank sentral atau OJK terhadap lembaga keuangan tidak termasuk pada ranah IPSAS 38.
- Manfaat/maslahat diperoleh atas penggunaan-kuasa, sesuai IPSAS 35, antara lain
 - a. Dividen, bunga, dan maslahat ekonomi lain.
 - b. Kenaikan nilai investasi pada entitas-investasian.
 - c. Dukungan keuangan dll kepada entitas-pengendali.
 - d. Penghematan biaya entitas-pengendali karena pengutamaan-layanan dari entitas-kendalian.
 - e. Manfaat lain yang tidak dapat dinikmati entitas lain.
- Maslahat non-keuangan versi IPSAS 35, dengan elaborasi penulis, misalnya
 - a. Perolehan info/pengetahuan khusus tertentu.
 - b. Perolehan citra publik sebagai pemilik
 - c. Peningkatan/penyempurnaan hasil
 - d. Peningkatan efektivitas/efisiensi
 - e. Hak istimewa menggunakan suatu aset entitas-kendalian sewaktu-waktu
 - f. Kuasa menentukan sistem-operasional & sistem keuangan/akuntansi selaras sistem-operasional & keuangan /

akuntansi entitas pemilik-kuasa, demi kemudahan / masalah pemilik-kuasa.

- Hubungan kekuasaan dan masalah
 - a. Kekuasaan diarahkan untuk perolehan masalah khusus, misalnya entitas-pengendali sebagai PS Utama entitas-kendalian sedang mengalami krisis-keuangan, maka dalam RUPS, PS tersebut mengusulkan perbesaran dividen.
 - b. Hak memilih/mengangkat eksekutif entitas pengendali digunakan agar pengendalian lebih lancar/nyaman.
 - c. Kuasa menentukan pemasok utama dan/atau distributor utama yang menguntungkan pemilik-kuasa.



- Identifikasi pemilik hak/kuasa (*interest owner*)
 - a. Entitas pemilik hak/kuasa (*interest*) adalah (1) Entitas berakuntansi berbasis akrual., (2) Bukan entitas konsolidasian terhadap LK entitas-kendalian , sesuai Paragraf 2 IPSAS 38, yang memiliki hak/kepentingan atas (1) entitas kendalian, (2) entitas ber-pengaturan-bersama (*jointly controlled entity*), (3) entitas asosiasi, , dan (4) entitas bentukan nir-hak-suara (*structured entity*) tak-terkonsolidasi, sesuai Paragraf 3 IPSAS 38. IPSAS 38 tidak diterapkan pada imbalan-paska-kerja & imbalan jangka panjang lain versi IPSAS 39, entitas penerap IPSAS 34 Penyajian LK terpisah.
 - b. IPSAS 38 diterapkan bila entitas memiliki hak/kuasa pada *entitas-bentukan-khusus tanpa-hak-suara-pemilik tak ter-konsolidasi (unconsolidated structured entity)* yang membuat *LK-Terpisah Satu-satunnya*, entitas menerapkan paragraf 40-48 IPSAS 38 untuk penyusunan LK Terpisah tersebut.
 - c. Entitas-investasian pembuat LK dimana *seluruh entitas-pemilik / entitas-pengendali terukur pada nilai-wajar-lewat-surplus/defisit* terkait Paragraf 56 IPSAS 35 , wajib mengungkapkan hubungannya dengan entitas-investor sesuai IPSAS 38.

PENGUNGKAPAN BERBAGAI ASPEK HAK TERHADAP ENTITAS LAIN

Paragraf 9 meminta agar entitas mengungkapkan

- Kedudukannya sebagai entitas-investor bila layak-terap sesuai Paragraf 15.
- Keputusan/asumsi untuk dasar pembentukan hak/kewajiban, jenis pengaturan bersama terkait paragraf 12-14 penimbul hak/kewajiban hukum,
- Bentuk hak atas entitas-kendalian sesuai paragraf 17-26
- Bentuk hak atas pengaturan-bersama (*joint arrangement*) dan entitas-asosiasi, sesuai paragraf 35-39.
- Entitas terstruktur-khusus (dimana keputusan bukan berbasis hak-suara) & tidak terkonsolidasi
- Besar/porsi hak-kepemilikan tak dapat ditetapkan/dihitung terkait paragraf 49-50, misalnya kepemilikan dalam badan hukum tertentu tak berhak suara
- Pengungkapan jenis hak pengendalian yang dimaksud untuk di lepaskan (*disposal*), sesuai Paragraf 51-57.
- Pengungkapan dilakukan dalam rekayasa-positif rincian/disgregasi atau agregasi/penggabungan informasi secara efektif-efisien, bertujuan untuk optimalisasi pemahaman pembaca LK, sesuai Paragraf 11.

PENGUNGKAPAN HALANGAN PENGGUNAAN HAK/KUASA TERHADAP ENTITAS LAIN

Bila pengungkapan pihak lain yang diminta Paragraf 1 terhalang oleh aturan IPSAS lain, entitas wajib mencari segala akal dan cara terhormat dalam koridor-hukum nan-baik agar mampu menyajikan informasi-tambahan apapun, agar tujuan Paragraf 1 tercapai, misalnya sebagai lampiran tambahan di luar CALK, sesuai Paragraf 10.

PENGUNGKAPAN SUMBER INFORMASI LAIN DI LUAR LK

CALK atau sumber-lain di luar LK (yang terpilih sebagai rujuk-silang, sepanjang diizinkan hukum setempat sesuai Paragraf 13) mengungkapkan cara/metodologi (1) menetapkan eksistensi kepemilikan kuasa/kendali atas entitas lain, misalnya hak pengendalian berbasis kepemilikan saham berhak suara, atau sebaliknya (2) menetapkan/mengumumkan secara resmi bahwa

kepemilikan mayoritas-berhak suara sengaja-dilepaskan (*dispose*) sesuai Paragraf 14.b dan 14.e, cara/metode (3) menetapkan eksistensi pengendalian bersama, misalnya dengan Keputusan RUPS menggunakan sistem-pengendalian & pengaturan-bersama, cara/metode (4) menetapkan eksistensi pengaruh-signifikan kepada entitas-kendalian, misalnya bahwa entitas-kendalian sering meminta nasihat untuk berbagai masalah strategis, RUPS meminta PS tertentu walau bukan PS terbesar untuk mengurus (mengendalikan) aspek produksi dan pemasaran kelapa-sawit entitas-kendalian, karena ybs adalah ahli kelapa-sawit sesuai Paragraf 14.c dan 14.f, cara/metode (5) menetapkan jenis pengaturan bersama terpilih, apakah *joint operation* atau *joint venture*, misalnya terdapat bukti Keputusan RUPS yang memilih hampiran *joint-operation*, sesuai Paragraf 12 IPSAS 38.

PENGUNGKAPAN PERUBAHAN KEPEMILIKAN



CALK LK entitas-investor mengungkapkan (1) tambahan perolehan hak-kepemilikan atau sebaliknya; pelepasan sebagian kepemilikan pada entitas-investasian tertentu, yang menyebabkan perubahan besar relatif-kepemilikan (dalam %), yang menyebabkan timbulnya/hilangnya kewajiban konsolidasi LK, (2) perubahan jumlah nilai-wajar pada tanggal perubahan-status tersebut, (3) keuntungan/kerugian transaksi sesuai Paragraf 64 IPSAS 35, (4) perubahan laba/rugi atau surplus/defisit karena pengakuan keuntungan/kerugian transaksi tersebut, sesuai Paragraf 16 IPSAS 38.

INFORMASI BAGI PEMBACA LK KONSOLIDASIAN

Paragraf 17 IPSAS 38 adalah *fasilitas informasi bagi pembaca LK Konsolidasian*. CALK bertujuan (1) memberi pengertian/pemahaman akan komposisi entitas-ekonomi dan hak bukan hak-pengendalian terdapat pada

aktivitas & arus-kas entitas ekonomi dan (2) memberi peluang meng-evaluasi (2.a) jenis & besar batasan-akses / menggunakan aset entitas-ekonomi , jenis & besar hambatan/batasan pemberesan utang entitas-ekonomi sesuai Paragraf 20, (2.b) jenis/perubahan risiko-terkait dgn hak dalam struktur-entitas-konsolidasian sesuai Paragraf 21-24, (3) evaluasi konsekuensi perubahan hak-kepemilikan dalam entitas-kendalian yang tak menyebabkan kehilangan-kendali sesuai Paragraf 25, dan (4) konsekuensi kehilangan hak-kendali atas entitas-kendalian dalam periode LK sesuai Paragraf 26.

TEORI PERIODE AKUNTANSI BERBEDA

Entitas LK pemilik/pengendali/pengonsolidasi LK entitas-kendalian berperiode tak-sama dengan pengonsolidasi, maka CALK LK entitas pengendali mengungkapkan (1) tanggal-akhir-periode LK entitas-kendalian, dan (2) alasan beda periode-akuntansi, sesuai Paragraf 18 IPSAS 38.

TEORI KEIKUTSERTAAN BIDANG OPERASIONAL

Bila terdapat aspek keikut-sertaan operasional dalam entitas-kendalian, maka entitas LK mengungkapkan nama, domisili, % hak-kepemilikan berhak-suara , surplus/defisit entitas-tujuan-investasi teralokasi pada entitas pengendali, akumulasi hak-non-pengendalian (misalnya keikutsertaan-aktif dalam manajemen entitas-investee sebagai penasihat produksi) dimiliki entitas-pengendali selama periode laporan, dan ringkasan info-keuangan entitas-kendalian bagi semua *entitas-kendalian berkandungan hak-bukan-pengendalian* sesuai Paragraf 19.

TEORI JENIS DAN BATASAN HAK

Sebagai contoh, CALK entitas-pemilik-hak (*interest*) mengungkapkan pada LK nya:

- (a) Hak pengendalian mungkin dibatasi perjanjian antar-investor, misalnya pihak-pengendali tak-boleh ikut-serta dalam manajemen produksi entitas-kendalian bila entitas-kendalian berhasil memperoleh Sertifikat ISO, menggunakan aset entitas-kendalian, tak-boleh menjadi pemasok atau pelanggan entitas-kendalian, pengendali tak-boleh meminjamkan dana kepada atau mendapat pinjaman dari entitas-kendalian, pengendali tak berhak atas dividen selama utang-bank entitas-kendalian belum lunas.
- (b) Bahwa entitas-pengendali dilarang menagih pinjamannya kepada entitas-kendalian tatkala kredit-bank belum dilunasi entitas-kendalian.

- (c) Bahwa entitas-pengendali wajib memberi talangan untuk pembayaran Surat Paksa Perpajakan, ancaman pemailitan entitas-kendalian, mengambil inspirasi dari Paragraf 20.

TEORI RISIKO HAK PENGENDALIAN ATAS ENTITAS KENDALIAN TERSTRUKTUR YANG TAK BERBASIS HAK-SUARA

Mengambil gagasan Paragraf 21, sebagai contoh, CALK entitas-pemilik-hak (*interest*) mengungkapkan pada LK nya; jenis dukungan dan alasan-dukkungan sesuai Paragraf 22 dan Paragraf 23:

- Dukungan keuangan dan sponsorship entitas-pengendali kepada entitas-kendalian-terstruktur terkonsolidasi, atau sebaliknya, termasuk rencana/intensi dukungan-keuangan, sesuai Paragraf 24.
- Pengungkapan sifat dukungan: wajib atau tidak wajib (Paragraf 23) pada entitas-kendalian yang tidak-terkonsolidasi.
- Kejadian/keadaan berkemungkinan merugikan entitas-pengendali, misalnya kewajiban hukum likuiditas/solvabilitas minimum entitas-kendalian (pada umumnya lembaga keuangan, misalnya batasan CAR) yang membutuhkan dukungan-keuangan entitas-pengendali .

CALK entitas-pengendali mengungkapkan (1) perubahan porsi-kepemilikan atas entitas-tujuan-investasi yang tak-menyebabkan perubahan hak (*interest*) sesuai Paragraf 25, atau yang menyebabkan perubahan hak (*interest*) sesuai Paragraf 26, (2) untung/rugi (*gain/loss*) transaksi / perubahan investasi tercatat pada nilai-wajar sesuai Paragraf 26.

CALK ENTITAS KENDALIAN YANG TAK-TERKONSOLIDASI

Paragraf 27 meminta pengungkapan hak (*interest*) pada entitas-kendalian pada LK entitas-investasian tak-terkonsolidasi yang tercatat pada nilai-wajar-pada-laba/rugi terkait IPSAS 35. CALK tersebut mengungkapkan nama entitas-investor, bentuk-hukum, domisili, porsi hak kepemilikan/suara, batasan & kewajiban/komitmen (Paragraf 30) serta kejadiansebab/alasannya (Paragraf 31) , bukti hukum perikatan penyebab munculnya semua-hal tersebut (Paragraf 32 dan Paragraf 33) atas entitas-kendalian tak-terkonsolidasi sesuai Paragraf 28, ditambah suplemen berupa LK entitas-kendalian, demikian informasi sebaliknya bagi kelengkapan LK entitas-kendalian.

Pertama, CALK pengungkapan hak (*interest*) pada Entitas-Pengaturan-Bersama (Paragraf 35)

- Dasar hukum kontraktual, nama entitas, domisili, bagian kepemilikan/hak tak-terkuantifikasi
- Maksud/tujuan investasi sehingga menjadi bentuk pengaturan-bersama, besar/jenis hak terkait kepemilikan, hubungan bisnis, operasional atau keuangan
- Risiko
- Restriksi
- Pengumuman resmi bahwa suatu hak / interest tertentu tidak akan digunakan, misalnya hak ikut campur dalam produksi
- Standar akuntansi terkait, kebijakan akuntansi terpilih (Paragraf 36)

Kedua, CALK pengungkapan hak (*interest*) pada Entitas-Joint-Venture atau Entitas-Asosiasi (Paragraf 36)

- Daftar entitas investasian dan materialitas (dalam ukuran relatif, misalnya kepemilikan saham mayoritas) tiap entitas tersebut bagi LK Investor, LK atau ringkasan LK tiap entitas-investee tersebut.
- Dasar hukum kontraktual sehingga menjadi Entitas-Joint-Venture atau Entitas-Asosiasi (misalnya kontrak KSO, KPBU) , nama entitas, domisili entitas
- Jenis investasi dengan bagian kepemilikan/hak tak-terkuantifikasi
- Pengumuman resmi bahwa hak /interest tertentu pada entitas-tertentu tidak akan digunakan
- Maksud/tujuan investasi, besar/jenis hak terkait kepemilikan, hubungan bisnis/operasional/keuangan
- Risiko investasi, komitmen dan kontinjensi sesuai Paragraf 39
- Restriksi , sesuai Paragraf 38
- Standar akuntansi terkait, kebijakan akuntansi terpilih (Paragraf 36) , perubahan kebijakan karena perubahan kepemilikan / bagian-partisipasi.
- Bagian kerugian belum diakui
- Beda periode LK dan bagaimana resolusi akuntansi, penyebab/alasan beda periode sesuai Paragraf 38.

KESIMPULAN DAN PENUTUP

Standar pengungkapan pihak berelasi pada CALK terkait teori entitas ekonomi, teori pengendalian, teori pengaruh signifikan, hubungan entitas induk dengan entitas anak, hubungan entitas investor dengan entitas investee bukan entitas anak.

PMK dan Permendagri Pedoman Akuntansi Pihak Berelasi memecahkan masalah praktis relasi Pemerintah Pusat dengan berbagai K/L , Pemda dan pihak berelasi yang lain, menjelaskan relasi sebuah pemda dengan ratusan desa dibawahnya , termasuk menjelaskan relasi entitas pemerintahan PP/Pemda dengan BUMN/D dan BLU/D. IMF dan lembaga dana dunia lain seperti WB, IBRD, menjadi pihak berelasi dengan negara penerima bantuan yang harus mematuhi hak (*interest*) IMF/penyandang dana lain atas hubungan kontraktual tersebut. Sejarah mencatat bahwa NKRI membayar sekaligus utang kepada IMF terakhir agar lepas dari kewajiban kontraktual.

Pihak berelasi layak dipertimbangkan sebagai studi karya akhir S3 Akuntansi Pemerintahan, mungkin lebih baik berhampiran riset kualitatif.

Jakarta , medio Juli 2022.