



# LAPORAN KEUANGAN TERPISAH

IPSAS 34—SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS

Sajian Dr Jan Hoesada

## Pendahuluan

Terdapat LK Terpisah/Sendirian dengan atau tanpa LK Konsolidasian, IPSAS 34 adalah derivasi IAS 27. LK Konsolidasian dapat memberi informasi tambahan berupa LK Induk Sendirian. LK Entitas-Tujuan-Investasi merupakan informasi LK Terpisah dari LK Konsolidasian. LK Entitas Pemerintah Pusat berlampiran LK BUMN/D Ter-audit.

LK BLU merupakan LK Entitas Akuntansi dalam LKPP, LK Terpisah sebagai Entitas-Pelaporan. Akuntansi hak (*interest*) dalam entitas-lain terkait IPSAS 34 Separate FS atau penggantinya, IPSAS 35 Consolidated FS atau penggantinya, IPSAS 36 Investment in Associates and Joint-ventures atau penggantinya, IPSAS 37 Joint Arrangement atau penggantinya dan IPSAS 38 Disclosure Interest in Other Entities atau penggantinya. Seluruh terbitan IPSAS diturunkan dari IAS/IFRS berdasar memorandum saling-memahami antara IPSASB dengan IASB/IFRSB, sehingga terbitan dua sumber tersebut mempunyai kemiripan kecuali pada wilayah spesifik pemerintahan dan GFS.

*The biggest difference between these two types of financial statements lies in some indicators which are only recorded in the consolidated financial statements including: 1. Goodwill in assets; 2. Interests of minority shareholders in capital sources and 3. Profits of non-controlling shareholders in business results.*

Entitas-investor (*investment entity*) adalah entitas bermisi-utama / bertupoksi utama (hanya) dalam kegiatan investasi, termasuk entitas-dana (*fund*) bertujuan investasi, misalnya BLU LMan.

IPSAS 35 mengganti IPSAS 6 terkait LK Konsolidasian, tetap saja mengaitkan kuasa-pengendalian (*control*) dengan masalah (*benefits*) & kekuasaan (*power*) bukan-temporer, yaitu kemampuan menggunakan kekuasaan pada entitas-lain, makin dilengkapi piranti/pedoman penilaian/penetapan/asesmen pengendalian, yang mungkin mewajibkan penyajian LK Konsolidasian. IPSAS 35 mulai memperkenalkan istilah baru entitas-investor (*investment entity*) berdaya-rangkul kewilayah lembaga-investasi & entitas-dana (*fund*) yang pada umumnya mengukur investasi pada entitas-kendalian pada Nilai Wajar Pada Surplus/Defisit (NWMS/D) digunakan oleh IPSAS untuk LK Konsolidasian.

IPSAS 36 serupa IPSAS 7 menjelaskan metode ekuitas pada entitas-asosiasi atau JV, seperti-biasa tak berlaku untuk jenis investasi bersifat sementara (*temporary investment*).

IPSAS 37 memandu klasifikasi pengaturan bersama (*joint arrangement*) menjadi *joint-operation* (hak atas aset & kewajiban (*obligation*)) dan *joint-ventures* (hak atas aset neto), dan memandu beda-perlakuan-akuntansi pada tiap-jenis pengaturan-bersama tersebut, yang sebelumnya pada IPSAS 8 terbagi menjadi 3, yaitu; entitas berpengendalian bersama, pengendalian bersama kegiatan-operasional dan pengendalian bersama aset (*jointly controlled entities, jointly controlled operations, and jointly controlled assets*), dimana entitas berpengendalian bersama diizinkan dipertanggungjawabkan dengan metode ekuitas atau konsolidasi-proporsional.

Sejarah mencatat bahwa IPSAS 38 menyatukan pengungkapan termaktub pada IPSAS 6-8, mencakupi berbagai kewajiban-baru dalam ungkap-mengungkap, memperkenalkan *entitas-bentukan-khusus nir-hak-suara* (*structured entity*) yang tak dikonsolidasi dan perolehan-hak-pengendalian (*controlling interest*) bertujuan pelepasan-segera (*disposal*).

## Gagasan LK Terpisah

*LK Terpisah Entitas-Induk berguna bagi pemerhati entitas untuk mengetahui kesehatan keuangan entitas-induk.*

Perbandingan LK sendirian Induk dengan LK Konsolidasian menghasilkan berbagai informasi baru seperti (1) entitas induk nan-sehat tergradasi anak-perusahaan atau anak-anak-perusahaan tidak sehat, (2) entitas induk nan-sehat makin sehat-kuat karena tereskalasi anak-perusahaan atau anak-anak-perusahaan yang lebih sehat, (3) entitas induk tidak-sehat tertolong/teraskalasi anak-perusahaan atau anak-anak-perusahaan yang sehat, (4) baik induk maupun anak/anak-anak semua tidak sehat, dalam perpaduan harmoni/disharmoni portofolio-investasi penyebab persamaan/perbedaan misi, industri digeluti, perbedaan pasar utama / pelanggan utama dan kelanggengan-usaha (*going concern*) antara induk dan entitas tujuan-investasi.

*Gagasan LK Terpisah Entitas-Anak, Entitas Kendalian berupa Entitas-Asosiasi, Entitas-JV, atau (bahkan) entitas terakuntansi sebagai instrumen keuangan, berguna bagi pemerhati untuk mengetahui kemampuan laba tiap entitas tujuan investasi.*

Daftar entitas-tujuan investasi & sumbangan-laba neto (atau rugi neto) tiap-entitas kepada grup-usaha merupakan informasi penting bagi investor. LK Terpisah disajikan disamping LK Konsolidasian, dimaksud disediakan bagi para investor yang tak memiliki akses informasi tentang entitas-kendalian tersaji dengan Metode Ekuitas diwajibkan IPSAS 36 Paragraf 9 dan 10.

Gagasan LK Terpisah tak mencakupi (1) LK entitas-investasian berderajat dibawah entitas asosiasi apalagi anak-perusahaan, apalagi bila kepemilikan terakuntansi sebagai instrumen-keuangan bermotif spekulasi/investasi jangka-pendek, terungkap pada Paragraf 8, begitu pula (2) *entitas-bebas-kewajiban-konsolidasi* karena IPSAS 35 Paragraf 5 atau IPSAS 36 Paragraf 23 dari penerapan metode ekuitas, bolehlah menyajikan LK Terpisah sebagai LK Satu-Satu nya, sesuai Paragraf 9 IPSAS 34.

### **Sejarah IAS 27 tentang LK Terpisah**

IAS/IFRS adalah sumber/bahan atau baku utama IPSAS, IAS 27 adalah bahan utama IPSAS 34. Entitas pembuat LK Terpisah mempertanggungjawabkan investasi pada (1) anak-perusahaan, (2) perusahaan asosiasi, dan (3) entitas dibawah pengendalian-bersama dengan pilihan/opsi (1) pada biaya (*at cost*), atau (2) sesuai IFRS 9 /IAS 39, atau (3) menggunakan Metode Ekuitas sesuai IAS 28. Standar akuntansi tentang LK Terpisah mewajibkan akuntansi dan pengungkapan untuk LK terpisah yang disusun/disajikan (1) induk-perusahaan dan (2) para-investor pada entitas-asosiasi atau JV, dimana investasi dipertanggung-jawabkan pada biaya (*at cost*) atau sesuai IAS 39/IFRS 9 Instrumen-keuangan.

Sejarah IAS 27 bermula pada emisi/terbitan konsep-publikasian E30 tentang LK Terkonsolidasi & Akuntansi Investasi pada Anak-Perusahaan pada tahun 1987, IAS 27 disahkan 1989 dan efektif pada tahun 1990, mengalami re-format-ulang tahun 1994, ter-amandemen oleh IAS 39 Instrumen Keuangan: Pengakuan & Pengukuran, pada tahun 2003 menjadi IAS 27 LK Konsolidasian dan LK Terpisah yang berlaku efektif tahun 2005.

Evolusi standar sebagai berikut. Pada tahun 2002 muncul Konsep-publikasian Amandemen IFRS 3 dan IAS 27, pada tahun 2008 menjadi IAS 27 LK Konsolidasian dan Terpisah (edisi 2008) efektif tahun 2009, pada tahun 2008 terjadi amandemen oleh Penyempurnaan Tahunan bagi IFRS, untuk Investasi pada Anak-Perusahaan Dipegang untuk Dijual, pada tahun 2010 terjadi amandemen masa-transisi oleh Penyempurnaan Tahunan bagi IFRS, pada tahun 2012 terjadi amandemen entitas-investor (*investment entity*) pada IFRS 10, IFRS 12 dan IAS 27, yang efektif pada tahun 2014, pada tahun 2014 terjadi amandemen IAS 27 tentang Metode Ekuitas pada LK Terpisah.

IAS 27 tentang LK Terpisah tidak dimaksud untuk penyediaan / penggunaan-publik. LK berpenerapan metode ekuitas diterapkan oleh *bukan LK Terpisah*, demikian pula entitas tak ber anak-perusahaan, tak mempunyai hak-bersama (*joint interest*) dalam suatu JV bukanlah LK Terpisah.

Pada umumnya entitas-investor sebagai pedagang/spekulan melakukan investasi untuk perolehan untung (*gain*), tak ada maksud untuk ikut-campur manajemen-investee. Entitas-investor (*investment entity*) menerapkan klausula perkecualian bagi seluruh "entitas-anak" sesuai IFRS 10 LK Konsolidasian, sesuai IAS 27 Paragraf 8A.

Sesuai IAS 27 Paragraf 10, entitas pembuat LK Terpisah mempertanggungjawabkan investasinya pada (a) anak-perusahaan, (b) perusahaan asosiasi, dan (c) entitas dibawah pengendalian-bersama (*under common control*) dengan opsi (1) pada biaya (*at cost*), (2) sesuai IFRS 9 /IAS 39, dan (3) menggunakan Metode Ekuitas sesuai IAS 28.

Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada setiap katagori-investasi yang sama. Investasi dipertanggungjawabkan pada biaya (*at cost*) dan terklasifikasi di-pegang-untuk-di jual (*held for sale*) sesuai IFRS 5 tentang *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, dipertanggungjawabkan sesuai IFRS.

Bila entitas memilih, sesuai IAS 2 (amandemen 2011), yang mengukur investasi pada asosiasi/JV pada Nilai Wajar Melalui Laba/Rugi (NWMLR) sesuai IFRS 9, maka pertanggungjawaban serupa digunakan pada LK Terpisah

### **LK Terpisah sebagai LK Satu-Satunya**

Bagaimana bila Investor tak berkewajiban membuat LK Konsolidasian? Entitas-investor (*investment entity*) diminta mengukur investasinya pada entitas-kendalian pada Nilai Wajar pada Surplus/Defisit sesuai IPSAS 35 Paragraf 58, menyajikan LK Satu-Satunya sebagai LK Terpisah, sesuai Paragraf 10 IPSAS 34, tanpa informasi lain berbentuk LK Konsolidasian atau LK Kombinasian.

LK Terpisah tersebut tersaji sesuai berbagai IPSAS Dapat-Terap (*Applicable IPSAS*) sesuai Paragraf 11 secara seragam sesuai Paragraf 12, kecuali investasi pada entitas-kendalian, JV atau Asosiasi, terakuntansi pada biaya (*at cost*) sesuai IPSAS 29 atau berdasar metode-ekuitas sesuai IPSAS 36 selaras amara Paragraf 12 IPSAS 34.

*In IAS 27, IFRS do not explicitly deal with separate financial statements and the overriding assumption is that the same accounting policies and basis for presentation should apply to separate and consolidated financial statements.*

### **Pertanggungjawaban Investasi pada LK Terpisah**

Bila entitas memilih untuk berakuntansi sesuai IPSAS 36 Paragraf 24 dengan mengukur investasi pada entitas-asosiasi atau JV pada Nilai-Wajar-Melalui Surplus / Defisit sejalan

IPSAS 29, maka ia harus mempertanggungjawabkan investasinya tersebut dengan cara yang sama pada LK Terpisah, sesuai Paragraf 13.

Bila Entitas-Pengendali diwajibkan IPSAS 35 Paragraf 56 untuk mengukur investasinya pada Entitas-Kendalian pada Nilai-Wajar-Melalui Surplus / Defisit sesuai IPSAS 29, entitas mengkonsolidasi aset-lain-lain dan liabilitas dan pendapatan dan beban entitas-tujuan-investasi-kendalian dengan cara yang sama dalam LK Terpisah, sesuai Paragraf 14 IPSAS 34.

### **Bila Entitas Investasi Berhenti Investasi**

Terdapat berbagai aksi-divestasi, antara lain (1) aksi-divestasi habis-habisan dengan melepas seluruh kepemilikan pada entitas investee, (2) aksi-divestasi yang mengubah status investor sebagai entitas-pengendali menjadi bukan-entitas-pengendali, dan (3) aksi-divestasi sekadarnya yang tak mengubah posisi pengendalian investor. Bila Entitas-Pengendali berhenti-menjadi entitas-investor (*cease*), atau sebaliknya, menjadi Entitas-Investor, perubahan status tersebut dipertanggungjawabkan pada tanggal-perubahan sebagai berikut :

- a. Bila entitas undur-diri (*cease*) sebagai entitas-investor, entitas mempertanggungjawabkan investasi dalam entitas-kendalian sesuai paragraf 12 IPSAS 34
- b. Bila sebuah entitas menjadi entitas-investor(*investment entity*), entitas tersebut wajib mempertanggungjawabkan investasi-pada-entitas-kendalian selaras IPSAS 29.

Paragraf 15 menjelaskan ; untuk pos investasi tersebut, selisih antara jumlah-terbawa sebelumnya vs nilai-wajar-tanggal-perubahan-status harus diakui sebagai untung/rugi dalam pos surplus/defisit.

Jumlah untung/rugi terakumulasi yang terakui-langsung dalam pos aset-neto atau pos ekuitas terkait entitas-kendalian tersebut wajib *diperlakukan seolah-olah* entitas-investor melepas ( *dispose*) entitas-kendalian pada tanggal-perubahan-status investasi, sesuai Paragraf 15.

Dividen atau hasil-investasi lain diperoleh dari *entitas-kendalian* , *JV atau Asosiasi*, diakui tatkala hak atas hasil tersebut muncul, kecuali bila entitas menggunakan Metode Ekuitas , dimana hasil bagi-laba ( dividen) atau hasil-lain terakui sebagai *pemotongan/pengurangan nilai-terbawa investasi* , sesuai Paragraf 16.

### **Reorganisasi Entitas Pengendali**

Paragraf 17 menjelaskan , tatkala Entitas-Pengendali (*Controlling Entity*) me-reorganisasi struktur-ekonomi entitas dengan membentuk entitas-kendalian-baru dengan tatacara & kriteria :

- (a) Entitas-pengendali-baru memperoleh kuasa/hak-pengendalian entitas-lama dengan cara
  - Penerbitan instrumen-ekuitas sebagai ganti instrumen-ekuitas entitas-lama, atau
  - Hampiran lain berdampak-sama pada kelestarian-pengendalianatas entitas-kendalian.
- (b) Tak ada perubahan aset & liabilitas entitas-lama menjadi entitas-baru sebagai sesama entitas-ekonomi setelah reorganisasi tersebut
- (c) Tak ada perubahan hak (*interest*) pemilik-entitas karena reorganisasi tersebut sesuai Paragraf 12(a) pada LK Terpisah, Entitas-Pengendali\_baru harus mengukur biaya perolehan pada nilai-terbawa dari bagian-milik aset neto atau ekuitas tersaji pada berbagai LK Terpisah dari Entitas-Pengendali-Lama pada tanggal reorganisasi, sesuai Paragraf 17.

### **Mendirikan Entitas-Pengendali**

Selaras hal itu, suatu entitas bukan entitas-pengendali boleh mendirikan entitas baru sebagai Entitas Pengendali sesuai syarat/kriteria Paragraf 17 tersebut di atas, sesuai Paragraf 18.

### **CALK Entitas-Pengendali tanpa Kewajiban LK Konsolidasian**

Tentang pengungkapan pada CALK, sebuah Entitas-Pengendali selaras IPSAS 35 Paragraf 5, memilih tidak membuat LK Konsolidasian dan memilih menyajikan LK Terpisah, maka entitas tersebut wajib mengungkapkan pada LK Terpisah , sesuai Paragraf 20 sebagai berikut :

- (a) Fakta bahwa LK tersebut adalah LK Terpisah, bahwa perkecualian dari konsolidasi digunakan oleh pelapor LK, mengungkapkan nama/judul berbagai LK Konsolidasian Selaras-IPSAS telah tersaji untuk penggunaan-publik, alamat LK dapat diperoleh.
- (b) Daftar investasi penting pada Entitas-Kendalian, JV dan/ atau Asosiasi , termasuk
  - Nama Entitas-Kendalian, JV dan/ atau Asosiasi
  - Yuridiksi /wilayah operasi Entitas-Kendalian, JV dan/ atau Asosiasi yang berbeda dengan wilayah Entitas-Pengendali
  - Bagian/proporsi hak-kepemilikan atas entitas-kendalian, cara/dasar perhitungan/penentuan besar-hak tersebut
- (c) Penjelasan metode untuk pertanggung-jawaban atas seluruh Entitas-Kendalian, JV dan/ atau Asosiasi pada butir (b) di atas , sesuai Paragraf 20.

### **Entitas Pengendali dan Entitas Investor**

- Bila *Entitas-Investor berposisi sebagai Entitas Pengendali* selain jenis Entitas-Pengendali versi Paragraf 20 , membuat sesuai Paragraf 10, dan membuat LK Terpisah , maka fakta tersebut harus

IAS 27 does not provide any specific guidance on the initial measurement of investments when an entity opts to account for such investments at cost. It is, therefore, unclear how one should account for certain transactions or events such as 'transaction costs' and 'contingent consideration'.

diungkapkan. Entitas-Investor harus-pula mengungkapkan berbagai hal terkait Entitas-Investor dituntut IPSAS 38, sesuai Paragraf 21.

- Bila *Entitas-Pengendali bukan Entitas-Investor* diminta IPSAS 35 Paragraf 56 mengukur investasi daripada sebuah entitas-investasi-kendalian pada Nilai-Wajar-Melalui-Surplus/Defisit sesuai IPSAS 29 dan mengonsolidasi aset-lain dan liabilitas dan pendapatan dan beban dari entitas-investasi-kendalian, maka fakta tersebut harus diungkapkan.

- Entitas juga wajib-menyajikan pengungkapan terkait entitas-

investor sesuai IPSAS 38.

- Paragraf 23 mengatur bahwa, bila entitas-pengendali selain entitas-pengendali terliput Paragraf 20-21, atau investor berpengendalian-bersama atau berpengaruh-signifikan pada investee- yang - ber LK-Terpisah, maka Entitas-Pengendali atau Investor harus meng-identifikasi LK disiapkan sesuai IPSAS 35, IPSAS 36 atau IPSAS 37.

## Pedoman Akuntansi

Sebagai contoh, Pedoman Akuntansi PBB tentang penerapan IPSAS 34, menjelaskan berbagai hal sebagai berikut.

- IPSAS 34 bertujuan memandu akuntansi dan pengungkapan investasi pada entitas-kendalian, ventura bersama dan entitas asosiasi bila entitas-investor dalam akuntansi-berbasis-akrual, membuat LK Terpisah.
- LK Terpisah didajikan sebagai tambahan LK Konsolidasian entitas-pelapor sebagai entitas-ekonomi atau sebagai pelengkap LK Investor memiliki entitas asosiasi atau entitas modal ventura, terkait IPSAS 36 yang meminta pelaporan-investasi tersebut dalam metode ekuitas.
- Entitas investor tak memiliki entitas kendalian, asosiasi atau investasi pada ventura-bersama tak terkait (tak di regulasi) IPSAS 34 tentang LK Sendirian & Terpisah.
- Entitas dibebaskan dari (1) kewajiban membuat LK Konsolidasian terkait Para 5 IPSAS 35 dan/atau dibebaskan dari (2) kewajiban menerapkan metode-ekuitas pada penyajian LK Terpisah sebagai satu-satunya LK sesuai Para 23 IPSAS 36.
- Tak ada kewajiban hukum PBB untuk membuat LK Terpisah, namun berdasar pertimbangan manajemen bahwa LK Konsolidasian (saja) berisiko distortif terhadap (1) pelaporan output/hasil/kinerja entitas-pelaporan, (2) pengaitan hasil/output/raihan vs anggaran dan (3) hubungan-hubungan yang terdapat pada Laporan Segmen.
- LK Terpisah disajikan sesuai pengaturan IPSAS termasuk mempertimbangkan berbagai perkecualian, secara taat-azas digunakan seragam untuk kasus-investasi-serupa, yang terbelah menjadi (1) investasi pada entitas kendalian, asosiasi atau investasi pada ventura-bersama, misalnya pada metode-biaya (cost method) atau metode-ekuitas (equity method), dan (2) investasi dalam instrumen keuangan.
- Pengungkapan tambahan tersaji pada LK empat-kolom mencakupi (1) periode-kini entitas-ekonomi (current period economic entity), (2) periode-kini LK Terpisah (current period separate financial statements), (3) periode-lalu entitas-ekonomi (prior period economic entity), (4) periode-lalu LK Terpisah (prior period separate financial statements).
- LK Terpisah mempunyai syarat pengungkapan-tambahan pada komponen LK terkait dan pada CALK.

## Kesimpulan dan Penutup

**Pertama**, Hak (*interest*) berbentuk kuasa-pengendalian (*control*) beraspek maslahat (*benefits*) & kekuasaan (*power*) bukan-temporer, yaitu kemampuan menggunakan kekuasaan (*power*) pada entitas-lain.

- Terdapat *bentuk-pengendalian berbentuk keterlibatan* dalam manajemen investee.
- Bagi entitas pengendali, perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada setiap katagori-investasi yang sama, adalah lazim, sehingga penyimpangan perlu dijelaskan pada CALK.
- Entitas-investor (*investment entity*) diminta mengukur investasi-nya pada entitas-kendalian *pada Nilai Wajar pada Surplus/Defisit* dan, menyajikan LK Satu-Satunya sebagai LK Terpisah.
- Untuk setiap pos investasi tersebut, selisih antara jumlah-terbawa sebelumnya vs nilai-wajar-tanggal-perubahan-status harus *diakui sebagai untung/rugi dalam pos surplus/defisit*. Jumlah untung/rugi terakumulasi yang terakui-langsung dalam pos aset-neto atau pos ekuitas terkait entitas-kendalian, wajib *diperlakukan seolah-olah entitas-investor melepas (dispose) entitas-kendalian pada tanggal-perubahan-status investasi*.
- Dividen atau hasil-investasi lain dari *entitas-kendalian, JV atau Asosiasi*, diakui tatkala hak atas hasil tersebut muncul, kecuali bila entitas menggunakan Metode Ekuitas, dimana hasil bagi-laba (dividen) atau hasil-lain terakui sebagai pemotongan/pengurangan nilai-terbawa investasi.
- Bahwa ternyata standar-akuntansi masuk *wilayah keputusan strategis non-akuntansi* tatkala IPSAS 34 menyatakan bahwa restrukturisasi hukum entitas-pengendali menjadi sebuah entitas-pengendali nan-baru tidak boleh mengubah hak (*interest*) pada entitas tujuan-investasi.

**Kedua**, LK Terpisah Entitas-Induk berguna untuk mengetahui kesehatan keuangan entitas-induk sendirian.

- Gagasan LK Terpisah dari LK Entitas-Anak , Entitas Kendalian berupa Entitas-Asosiasi, Entitas-JV , tentu saja bukan kepemilikan terkatagori sebagai instrumen keuangan , berguna untuk mengetahui kemampu-labaan tiap entitas tujuan investasi.
- LK Terpisah disajikan disamping LK Konsolidasian , dimaksud disediakan bagi para investor yang tak memiliki akses informasi tentang entitas-kendalian tersaji dengan Metode Ekuitas. Gagasan LK Terpisah tidak dimaksud untuk penyediaan/ penggunaan-publik.
- Standar akuntansi tentang LK Terpisah mewajibkan akuntansi dan pengungkapan untuk LK terpisah yang disusun/disajikan induk-perusahaan dan para-investor pada entitas-asosiasi atau JV, *dimana investasi dipertanggung-jawabkan pada biaya ( at cost) atau sesuai standar Instrumen-keuangan.*
- LK Terpisah *tak mencakupi LK entitas-investasian berkadar dibawah entitas asosiasi apalagi anak-perusahaan* , instrumen-keuangan dan entitas-bebas-kewajiban-konsolidasi , antara lain entitas-investor.
- Bila entitas *memilih* mengukur investasi pada entitas-asosiasi atau JV pada Nilai-Wajar-Melalui Surplus / Defisit , maka ia harus mempertanggungjawabkan investsai tersebut dengan cara yang sama pada LK Terpisahnya.

**Ketiga**, Pada umumnya entitas-investor sebagai pedagang/spekulan melakukan investasi untuk ambil-untung (*gain taking*) , tak ada maksud untuk ikut-campur manajemen-investee , sehingga *kepemilikan entitas tak berkonsekuensi konsolidasi LK.*

- Terdapat entitas-investor mempunyai anak-perusahaan atau entitas-asosiasi untuk kelengkapan bisnisnya, bukan untuk diperdagangkan, berpotensi menimbulkan kebutuhan LK Konsolidasian, LK Investor sendirian dan LK Entitas-Kendalian, walau tak diminta oleh standar akuntansi.

**Keempat**, bila Entitas-Pengendali berhenti-menjadi entitas-investor (*cease*) , atau sebaliknya, menjadi Entitas-Investor, perubahan status tersebut dipertanggungjawabkan pada tanggal-perubahan.

**Kelima**, tentang pengungkapan pada CALK.

- Sebuah Entitas-Pengendali yang memilih tidak membuat LK Konsolidasian dan memilih menyajikan LK Terpisah, maka entitas tersebut wajib mengungkapkan hal tersebut pada LK Terpisah , yaitu (1) fakta bahwa LK tersebut adalah LK Terpisah karena entitas-terkatagori bebas-konsolidasi , (2) daftar investasi penting pada Entitas-Kendalian, JV dan/ atau Asosiasi , dan (3) penjelasan metode untuk pertanggungjawaban atas seluruh Entitas-Kendalian, JV dan/ atau Asosiasi. CALK mengungkapkan fakta dan konsekuensi pengungkapan terkait hal itu.
- Bila Entitas-Pengendali bukan Entitas-Investor mengukur investasi daripada sebuah entitas-investasi-kendalian pada Nilai-Wajar-Melalui-Surplus/Defisit dan mengonsolidasi aset-lain dan liabilitas dan pendapatan dan beban dari entitas-investasi-kendalian, maka fakta tersebut harus diungkapkan.

**Keenam**, Penerapan IPSAS LK Terpisah / Sendirian pada SAP NKRI adalah baik, penyajian LK BUN terpisah/sendirian (auditan) dan LK KL terpisah/sendirian (auditan) telah dilaksanakan dengan baik. Terdapat pedoman prosedur konsolidasi entitas yang tak memperoleh opini WTP dari BPK. LKPP Kabinet (auditan) *terdiri atas konsolidasian LK BUN dengan berbagai LK KL sebagai entitas pelaporan* adalah hal yang berjalan baik. Pengetahuan publik cq DPR akan kinerja arus-kas, kinerja-keuangan & kondisi-keuangan BUN dan tiap K/L yang digunakan untuk identifikasi entitas LK sendirian/terpisah *pembuat erosi kinerja & kondisi keuangan kabinet*, adalah lebih baik. Tugas Presiden cq Kementerian PANPRB dan BPKP mengawal LK KL tertentu yang berisiko tak memperoleh opini WTP dari BPK tahun depan.

*Jakarta, Mei 2022*