



## **WACANA PENERAPAN IPSAS 35 PADA SAP NKRI**

Sajian Dr Jan Hoesada, Komite Kerja KSAP

### **PENDAHULUAN**

IPSAS 35 tentang LK Konsolidasian merupakan sumber-utama PSAP LK Konsolidasian , sebagai dasar pembuatan/penyajian LKPP di masa depan nan-dekat. Pada era Akuntansi-Nilai Wajar Kepemerintahan yang-akan-datang, PSAP LK Konsolidasian versi PP 71/2010 *Akrual Historis Ber-azas Realisasi* diganti (*replace*) dengan PSAP baru berbasis IPSAS 35. Makalah disajikan terutama sebagai sumbangan pikiran bagaimana KSAP cq Tim Kecil penyusun PSAP LK Konsolidasian pada mazhab nilai-wajar. Makalah disajikan pula bagi para ilmuwan-periset ilmu akuntansi dan civitas akademi ilmu akuntansi. Seperti biasa, tak ada kewajiban setuju / sependapat dengan penulis, penulis pun dengan ini juga mohon maaf apabila terdapat pemikiran yang tidak berkenan di hati sidang pembaca.

### **LK KONSOLIDASIAN PADA SEKTOR PUBLIK EROPA**

Dalam karya tulis berjudul *European Public Sector Accounting*, Lorson, Peter C. (ed.); Jorge, Susana (ed.); Haustein, Ellen (ed.) menyajikan Bab 12 tentang *Consolidated Financial Statements*. Penulis makalah ini secara merdeka mengambil hikmah dari sumber tersebut, dengan tambahan berbagai kelengkapan agar lebih bernuansa akuntansi pemerintahan NKRI. Sebagian uraian di bawah ini mungkin tak terkait pemerintahan.

- Sebuah entitas-ekonomi pada tataran akuntansi-fiksional yang belum tentu merupakan obyek pajak.
- Pengendalian dapat dilakukan secara langsung dan/atau tidak langsung. Lingkup konsolidasi mencakupi entitas-induk dan entitas-kendalian , induk memiliki lebih dari 50% suara atas entitas-kendalian.
- Ventura bersama bermakna pengendalian beberapa entitas-pengendali terhadap sebuah entitas-kendalian.
- Entitas-pengendali hanya memiliki pengaruh signifikan (*significant influence*) terhadap sebuah entitas-asosiasi apabila *tak mempunyai kekuasaan untuk memerintah (to direct)* entitas-asosiasi atau mengambil keputusan bagi entitas-asosiasi.
- Kepemilikan paling sedikit 20 % kekuasaan tak lebih dari 50% dianggap memiliki pengaruh signifikan yang bukan kepemilikan pengendalian/*control* sehingga tak-perlu di konsolidasi.
- *Perusahaan-asosiasi* dan *ventura-bersama* tidak dikonsolidasi.

- Tergantung bentuk hubungan antara entitas dengan pihak lain, misalnya apakah (1) pengendalian, (2) pengendalian bersama, (3) pengaruh signifikan, atau (4) tak ada pengendalian sama sekali, metode konsolidasi boleh jadi berbeda-beda, tergantung (1) standar akuntansi yang digunakan, (2) entitas-kendalian terkonsolidasi paripurna, sedang entitas-asosiasi dan modal-ventura tidak.
- Diluar akuntansi pemerintahan, pada sektor privat, teori konsolidasi LK terkait teori entitas, teori entitas-induk dan teori kepemilikan /proprietary, diwacanakan pada akuntansi sektor-publik, ketiganya dikaitkan dengan hak-nirpengendalian (non-controlling interests atau minority interests).
- Pada tataran entitas-ekonomi (yaitu pemisahan entitas LK dengan pemilik entitas tersebut), (1) pemilik entitas-induk dan (2) seluruh PS minoritas nir-hak-pengendalian tergolong sebagai pemilik berbasis-saham (*shareholders*) entitas-ekonomi, digunakan sebagai sudut-pandang/perspektif untuk seluruh pertimbangan klasifikasi, valuasi dan pe-neto-an (*offset*) aset & liabilitas entitas pengendali & entitas-kendalian.
- Teori Entitas (*entity theory*) adalah dasar utama akuntansi modern, sebuah teori yang lebih sesuai bagi akuntansi sektor-publik ketimbang berbasis teori entitas-induk (*parent company theory*). Teori entitas layak-guna akuntansi pemerintahan di mana entitas LKPP terpisah dari rakyat sebagai pemilik NKRI apalagi kabinet sebagai agen pembuat LK.
- Teori entitas-induk (*parent company theory*) melukiskan pengendalian entitas-induk pada berbagai entitas-kendalian untuk mencapai tujuan keekonomian tertentu, melalui pengendalian aset dan utang secara paripurna, bukan sebatas bagian-hak-kendali, ditandai LK Konsolidasian yang mengakui klaim atas aset-neto atau ekuitas nir-hak-pengendalian sebagai jenis-liabilitas dan klaim hak-non-pengendalian atas surplus/defisit sebagai hasil/pendapatan/income dan beban/expenses. Teori tersebut kurang layak terap pada akuntansi pemerintahan.
- Bila LK entitas-individual teragregasi, berbagai posisi pos pada laporan neraca dan laporan surplus/defisit, atau laporan arus kas, dibelah/dikelompokkan menjadi (1) klaim dalam entitas-ekonomi dan (2) klaim di luar entitas ekonomi.
- Pada Teori Kepemilikan (*proprietary theory*), entitas-ekonomi didefinisikan lebih sempit ketimbang dua teori sebelumnya. LK Konsolidasian dipandang sebagai perluasan LK entitas-pengendali, menyebabkan hak-bukan-pengendalian (*non-controlling interests*) dipandang sebagai liabilitas, dan bagian laba periode-berjalan diakui sebagai beban, yang direalisasi dari sudut pandang entitas-pengendali.
- LK konsolidasian berbasis *proprietary theory*, karena itu tak memberi gambaran hakiki pada aset-neto/ekuitas, posisi keuangan dan hasil-operasional sebuah grup atau kumpulan entitas yang terkendali entitas-induk, sehingga kurang layak digunakan sebagai sarana pengambilan-keputusan. Pelaku akuntansi memilih teori-rujukan dalam melakukan konsolidasi LK, dimana LK Konsolidasian berfungsi informasional pada tataran Teori Entitas, berupaya menyajikan posisi dan kinerja-keuangan sebuah grup-entitas secara benar dan layak-saji (*true & fair*). Sebagai kontras, pada berbagai standar-akuntansi-nasional (*national accounting standards*), LK Konsolidasian berfungsi sebagai pembagian/distribusi laba atau pendapatan umumnya, khususnya

berisiko mengaburkan transparansi LK pemerintahan karena penyampaian layanan publik memberi gambaran hanya sebagian aspek keekonomian-kepemerintahan dan kegiatan-keuangan pemerintahan karena pengabaian akibat-keuangan entitas-kendalian, entitas asosiasi atau entitas ventura-bersama.

- LK Konsolidasian pemerintahan dirancang untuk memperoleh informasi dibutuhkan umumnya (*decision useful*), khususnya kinerja efisiensi & efektivitas , antara lain (1) hasil/kinerja manajemen keuangan, kelestarian praktik manajemen keuangan pemerintah , (2) kapasitas-terpelihara untuk tingkat layanan-ideal ( *ideal service level* ) , (3) perilaku penetapan-harga komoditas-publik, (4) pendanaan layanan, (5) pertanggung-jawaban penggunaan pendapatan-fiskal/pajak dan pinjaman-negara , (6) keterangan kegiatan/upaya yang tak menimbulkan beban-keuangan bagi generasi-yang akan datang, (7) daya-pikat SUN , (8) daya-pikat kesetiaan berinvestasi pada lingkungan keuangan pemerintahan, (9) kondisi keuangan negara dibanding negara-negara lain, sebagai tolok-ukur.
- *LK Konsolidasian pemerintahan berkolom* adalah baik bila membagi menjadi kolom entitas-induk dan kolom entitas-selebihnya, kolom agregat dan kolom keterangan. LK Konsolidasian disusun dengan pengetahuan tentang rumpun-rumpun pembaca-LK dan pengetahuan tujuan tiap-rumpun tersebut tatkala membaca LK , terbagi menjadi (1) pengguna-internal , antara lain K/L/Pemda, (2) pengguna-eksternal, antara lain lembaga pemeringkatan pemerintahan tataran global dan PBB, penduduk/pemilih dalam pemilu untuk partai / presiden, pendana / pemasok pemerintah seperti IMF, IBRD dan WB, LSM, partai oposisi dan kritikus pemerintahan.
- Pengorganisasian LK Konsolidasian. Sumber tersebut mengurai aspek pengorganisasian dalam proses pembuatan LK Konsolidasian dalam tahap (1) *Implementation of consolidated financial reporting*;(2) *Initial consolidation*;(3) *Requirement of uniformity*;(4) *Timely organisation of the consolidation process*;dan (5) *Coordination of audits*.

Lingkup/tantangan pengompilasian /penyajian LK Konsolidasian meliputi pembuatan strategi akbar pengompilasian, pengorganisasian rekonsiliasi dan penetooan saldo lintas K/L dan tugas BPKP, persyaratan *database* akuntansi pemerintahan, sistem akuntansi antara lain penyeragaman tanggal LK individual, penyeragaman satuan moneter, penyeragaman kebijakan akuntansi , penyeragaman BAS LK ( Laporan Neraca, Laporan Surplus/Defisit & LAK) dan BAS APBN (LRA) , rapat koordinasi berkala, sistem kendali mutu bahan baku LK Konsolidasian umumnya , pembuatan struktur organisasi Proyek Konsolidasi lintas K/L, program perekrutan/ seleksi /pelatihan satker konsolidasi lintas K/L, pedoman-nasional ( dengan mengindahkan pendapat BPK, IAPI dan BPKP) kebijakan perlakuan istimewa / khusus & penyesuaian/adjustment proses-konsolidasi khusus rumpun LK Individual (1) tak tepat waktu-selesai , (2) tak beropini WTP BPK dan (3) entitas LK Individual bermasalah, misalnya ber-temuan-korupsi-signifikan oleh KPK, Kepolisian dan Kejaksaan.

- Penentuan Cakupan LK Konsolidasian. Penentuan domain/wilayah/cakupan LK Konsolidasian , misalmya (1) penetapan kriteria pengendalian/control proses pembuatan LKPP & sistem peringatan dini atas jadwal-selesai & kualitas LK

individual K/L, (2) pembuatan daftar jenis jenjang-kendalian , misalnya (a) Presiden, Depkeu sebagai koordinator LKPP, dan seluruh K/L, (b) Presiden, Depdagri, Gubernur , Bupati/Walikota, Lurah/Kadesa, dan Ka-dusun, untuk LK Pemda / Desa , (3) pembuatan daftar aspek / kriteria umum/khusus tiap K/L kendalian (*control*) agar bermuara pada LKPP/LKPD, (4) pembuatan daftar nama K/L dan peringkat organisasi dalam LK Konsolidasian di bawahnya , dilengkapi dengan tupoksi akuntansi dan LK individual K/L, (5) struktur organisasi Proyek LK Konsolidasian Tahunan NKRI ( tiap tahun sebaiknya dirancang khusus) dan organisasi pengawas, penasihat dan konsultan-profesional LK Konsolidasian , sistem remunerasi/sanksi seluruh SDM pelaksana ( tiap tahun dirancang khusus), (6) Sistem kendali internal dan sistem jaminan mutu LK Konsolidasian secara nasional cq *ICoFR System of Government's Consolidated FS*, sistem peringatan dini penyimpangan/hambatan proses konsolidasi (*early warning system* ), sistem rapat-koordinasi , dan sistem bantuan asing , misalnya penggunaan tenaga profesional luar pemerintahan dalam proses akuntansi & pelaporan LK, (7) pembagian tugas berbagai inspektorat-jenderal dan BPKP untuk mengawal LK Konsolidasian, penetapan-tahunan hampiran *continuous-audit* atau *year-end audit* BPKP dan BPK sesuai masalah/tingkat kesulitan LK Konsolidasian pada tahun APBN tersebut. Sebagai kesimpulan, LK Konsolidasian berupaya meningkatkan transparansi dan basis LK untuk akuntabilitas keuangan pemerintahan dan untuk basis pengambilan keputusan berbasis akuntansi sektor publik cq pemerintahan , disadari sebagai proses rumit dan teknis terkait definisi persamaan/perbedaan sifat/bentuk/jenis tiap-unit-pelaporan nan-beragam , yuridiksi hukum SAP dan kesadaran akan perubahan skala/kondisi global .

## **PEDOMAN AKUNTANSI PBB UNTUK LK KONSOLIDASIAN**

- Mengambil hikmah dari pedoman akuntansi PBB tentang LK Konsolidasian , pada tataran basis akrual, Entitas Pengendali wajib membuat/menyajikan LK Konsolidasian untuk menggambarkan *sebuah entitas ekonomi* membagi entitas kendalian dalam rumpun (1) entitas-wajib-dikonsolidasi, misalnya K/L bagi PP dan (2) entitas-tidak-dikonsolidasi, misalnya BUMN bagi PP. Entitas-investasian yang tidak-dikonsolidasi , diakuntansikan berbasis metode ekuitas, CALK menjelaskan alasan/sebab/latar-belakang tidak-dikonsolidasi.
- Unsur pengendalian digambarkan oleh hak/kekuasaan/power atas entitas kendalian untuk (1) campur-tangan cq memberi instruksi (*to direct*) aspek-manajemen tertentu pada entitas-kendalian cq manajemen entitas-kendalian dan/atau (2) mengambil/menerima manfaat dari entitas-kendalian. Kabinet berhak ikut-serta dan memberi instruksi kepada K/L , nmaun tidak kepada Pemda-Otonom, BI, LPS dan OJK , kabinet menerima manfaat atas kinerja tiap K/L.
- Kekuasaan terhadap entitas-lain digambarkan oleh hak memberi perintah berbagai aktivitas-relevan, seperti (1) aktivitas pembelian atau penjualan/pelepasan aset entitas - kendalian, (2) aktivitas menggalang-dana seperti meminjam atau menjual surat berharga utang, (3) aktivitas strategis seperti misi, tupoksi atau produk/jasa/operasi/tujuan-layanan utama tertentu, yang menguntungkan pemegang-kekuasaan .

Kekuasaan pada sektor pemerintahan berbentuk perikatan atau hukum positif , misalnya (1) kekuasaan kabinet atas seluruh K/L , (2) kekuasaan Depdagri membuat

keputusan menteri bagi seluruh pemda sepanjang tak melanggar hak otonomi-daerah, (3) kekuasaan tertentu atas bank sentral ( kekuasaan meminta lebih ekuitas) , otoritas jasa-keuangan ( kekuasaan meminta lebih ekuitas) atau BUMN ( kekuasaan mengangkat Direksi dan mengesahkan strategi terpilih). Ketergantungan pasar, operasional atau keuangan pada entitas lain tak menyebabkan entitas tersebut berstatus entitas-kendalian , misalnya sebuah kenyataan bahwa 100 % APBD Pemda tertentu berasal dari transfer Pemerintah Pusat , tak bermakna Pemda tersebut berada dalam kendali Pemerintah Pusat.

- Mengerjakan semua, semua tidak beres. Pemerintah Pusat sebagai sebuah entitas ekonomi mendirikan berbagai entitas BUN dan K/L sebagai entitas pelaporan LK. Keuntungan/maslahat Pemerintah Pusat menyerahkan suatu tupoksinya kepada suatu K/L sebagai entitas-kendalian kabinet adalah (1) fokus/spesialisasi K/L pada tupoksi/aset tertentu saja menyebabkan optimalisasi raihan kabinet cq daya-layanan-publik, spesialisasi tugas K/L menyebabkan peningkatan jenis keahlian pemerintahan , menyebabkan peningkatan efektivitas/efisiensi/akuntabilitas penggunaan APBN, (2) Pemerintah Pusat sebagai pengendali lebih mampu mengatur/menambah/mengurangi/memindah kekuasaan K/L untuk mencapai target-sasaran tertentu, K/L tidak efektif/efisien/korup lebih mudah di tengarai dan dibenahi , sampai di likuidasi, dan lebih mampu mengatur alih-tugas / kerja-sama sinergestis antar K/L melalui Menko atau rapat berkala kabinet, (3) Pemerintah Pusat dapat mengukur akuntabilitas/efektivitas/efisiensi aset yang dialokasikan kepada K/L tertentu , dan meresolusi SD K/L kurang-pakai apalagi terabaikan (4) LK dan LKjPP tiap K/L adalah laporan-akuntabilitas-spesifik berbasis tupoksi , LK auditan menggambarkan tingkat akuntabilitas, LKjPP menggambarkan tingkat-kinerja tiap K/L.
- Apabila suatu anggota entitas-ekonomi cq entitas-kendalian menggunakan basis kebijakan-akuntansi tertentu yang berbeda dengan kebijakan akuntansi/pelaporan LK Konsolidasian, maka dibutuhkan proses penyesuaian LK K/L Sendirian lebih dahulu sebelum proses konsolidasi. Apabila suatu anggota entitas-ekonomi menggunakan basis kebijakan-tanggal pelaporan LK tertentu yang berbeda dengan kebijakan tanggal pelaporan LK Konsolidasian, maka dibutuhkan proses penyesuaian LK K/L Sendirian lebih dahulu sebelum proses konsolidasi, untuk menutup rumpang/gap karena beda-tanggal pelaporan LK tersebut. Pada tataran NKRI , PMK Pedoman Penyeragaman Sebagai Basis Konsolidasi LK di bentuk untuk memudahkan konsolidasi LK.
- Pemerintah Pusat NKRI *tak memiliki hak-nir-pengendalian (non-controlling interests)* terhadap daerah otonom , wajib (1) menyajikan hak bukan hak-pengendalian itu dalam LK Konsolidasian dalam rumpun aset neto/ekuitas , terpisah dari aset neto/ekuitas entitas pengendali , termasuk (2) atribusi surplus/defisit dan perubahan-ekuitas entitas kendalian. Investasi K/L pada BLU diukur entitas K/L pada nilai-wajar-melalui-surplus/defisit sesuai IPSAS 29. Entitas-pengendalian BLU tak di konsolidasi pada entitas BLU-sebagai-induk.

## **TEORI HUBUNGAN ANTAR KOMPONEN LK KONSOLIDASIAN**

Artikel AS berjudul *How the Federal Government's Accrual-Based Consolidated Financial Statements Relate to One Another*, menjelaskan hubungan komponen LK Konsolidasian sebagai berikut.

- Surplus/defisit pada LO dan *Pernyataan Perubahan Posisi Neto* ( Laporan Perubahan Ekuitas) menjelaskan posisi neto pemerintah, yang tersaji pada Laporan Neraca. Surplus/defisit operasional adalah jumlah-awal dalam rekonsiliasi antara Surplus/Defisit Bersih dengan Surplus/Defisit APBN/D.
- Jumlah defisit operasional, disebut defisit neto, dinyatakan pada Laporan Defisit Neto yang menyajikan defisit & informasi keuangan lain entitas-pemerintah-pusat dan digunakan pada LO dan *Laporan Perubahan Posisi Neto* , apakah LO tahun APBN tersebut menghasilkan surplus atau defisit neto. Defisit LO mungkin disebabkan (1) beban penyusutan AT, amortisasi ATB, deplesi nilai-buku tambang, (2) piutang pemerintah tak tertagih , dan (3) hapus buku aset tertentu.
- Hasil anggaran digunakan untuk rekonsiliasi surplus/defisit operasional vs surplus/defisit APBN vs *Laporan Perubahan Saldo Kas* dari APBN dan aktivitas lain, untuk menyajikan bagaimana hubungan operasi/kegiatan-keuangan pemerintah, perubahan kas dan aset-moneter lain terhubung dengan hasil APBN.
- Saldo akhir Kas dan aset moneter lain dari *Laporan Perubahan Saldo Kas* dari APBN dan aktivitas lain sama dengan Lini Kas & Aset Moneter Lain pada Laporan Neraca.
- Posisi Neto dari LO dan *Laporan Perubahan Posisi Neto* cocok ( *match*) dengan posisi neto atau ekuitas pada Laporan Neraca, yang berdasar pada selisih/perbedaan antara aset dan liabilitas terlaporkan.

## **IKHWAL IPSAS 35**

- Entitas investor berstatus pengendali wajib membuat LK Konsolidasian.
  - Pemerintah Pusat adalah pengendali-keuangan bukan investor entitas Pemda.
  - Pemerintah Pusat pengendali keuangan Pemda Belum Mandiri Keuangan, dengan alokasi belanja transfer.
  - Terdapat pengendalian operasional terbatas, misalnya himbauan alokasi 2 % APBD untuk bantuan sosial.
- Untuk membuat LK Konsolidasian, status pengendalian harus di uji terlebih dahulu, sebagai misal (1) apakah misi, tupoksi , rencana kerja dan anggaran , serta kelestarian-entitas-investee<sup>1</sup> tergantung pada keputusan entitas investor , (2) apakah basis akuntansi kedua belah pihak sama, misalnya keduanya menggunakan basis akrual dan sekumpulan-lengkap SAP NKRI<sup>2</sup>. LKPP dewasa ini telah mengonsolidasi LK 38 provinsi, belum mengonsolidasi 7.277 kecamatan, 514 kota/kabupaten, apalagi 83.763 desa/kelurahan karena (1) pemda adalah daerah-otonom , atau (2) pertimbangan kepraktisan berakuntansi<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Karena jumlah K/L dibatasi, Presiden dapat menutup suatu K/L dan/ atau meleburnya kedalam K/L lain.

<sup>2</sup> Sehingga LK BUMN/D & BUMDES tak perlu di konsolidasi ke LKPP/LKPD atau LK Desa. LK BI dan OJK tidak dikonsolidasi kedalam LKPP karena basis akuntansi pengendali/terkendali berbeda.

<sup>3</sup> Misalnya karena (1) sebagian LK auditan Kabupaten/Kota belum berhasil memperoleh opini WTP dari BPK, (2) tanggal selesai pembuatan LK tak selalu sesuai jadwal-proses-konsolidasi

- IPSAS mewajibkan entitas-investor yang menyatakan-diri tak bermaksud menggunakan kuasa-pengendalian, bila ada , atau bermaksud melepas investasinya dalam jangka-waktu pendek bahkan segera, *adalah bukan entitas-pengendali dan tak-perlu membuat LK Konsolidasian*. Sebagai misal, untuk akuntansi LK Konsolidasian , (1) apakah pemda otonom merupakan entitas-kendalian Pemerintah Pusat bila praktis terjadi ketergantungan 100 % Transfer APBN ke Pemda tersebut nir PNBP ?, karena (a) otonomi-daerah bermakna otonomi-kekuasaan-pemda sama-sekali bukan bermakna otonomi-keuangan pemda , (b) otonomi/indipendensi BI dan OJK bukan otonomi-keuangan<sup>4</sup>, (2) apakah LK Kabupaten meng-konsolidasi LK Desa/Kelurahan dibawahnya, bila ada ?.
- Untuk PSAP LK Konsolidasian, Pemerintah Pusat harus menetapkan (1) persyaratan yang harus dipenuhi sebagai entitas-pengendali dan syarat sebagai entitas-terkendali , (2) persyaratan perkecualian bahwa entitas-pengendali tak-perlu membuat LK Konsolidasian. SPAP LK Konsolidasian tak terkait standar akuntansi pengombinasian / merger / amalgamasi ( peleburan) entitas pemerintahan umumnya, akuntansi lebih-daya-laba atau *goodwill* terkait PSAP turunan IPSAS 40 Kombinasi Sektor Publik. Penulis menengarai, dewasa ini PP berwenang melakukan pemekaran/menggabung entitas Pemda dan entitas desa.



- Mengambil hikmah paragraf 5 IPSAS , *Entitas pengendali berstatus entitas-kendalian entitas-pengendali di atasnya, tak memenuhi syarat sebagai entitas-pengendali* , sehingga tak perlu membuat LK Konsolidasian , karena ikhwalnya telah dinyatakan pada LK induk. Sebagai misal, entitas Provinsi berada di bawah Pemerintah Pusat cq Depdagri, mengoordinasi ( membawahi ?) Pemda dan Desa dalam provinsi.
- Entitas pengendali dalam *setting/ arrangement/* pengaturan berbentuk *pengendalian-bersama bukan entitas-pengendali*, tak perlu membuat LK Konsolidasian. Sebagai misal, terdapat *suatu pengendalian bersama* sesuai tupoksi Depdagri cq Provinsi, Depkeu, Depdes dan Kabupaten terhadap entitas desa.
- Bila entitas pengendali itu sendiri merupakan entitas yang dikendalikan (sebagian atau sepenuhnya) dan informasi yang dibutuhkan publik telah terpenuhi dengan informasi LK Konsolidasian entitas pengendalinya. Pada pemerintahan, terdapat entitas-pengendali atau entitas-kendalian , misalnya Pemda tertentu, yang melakukan emisi-perdana surat berharga utang , misalnya SUN, melalui pasar-modal , sehingga wajib mengikuti hukum-Akuntansi & Pelaporan Keuangan Pasar-Modal , dimana entitas-kendalian di konsolidasi atau di ukur berdasar *Nilai-Wajar-Melalui-Surplus/Defisit*.
- Paragraf 6 IPSAS menyatakan bahwa IPSAS ini tak diterapkan bagi program masalah-pensiun yang mengikuti IPSAS 39.

<sup>4</sup> OJK dan BI wajib setor lebihan ekuitas ke Kas Negara, sebaliknya defisit ekuitas OJK dan BI dipulihkan oleh belanja APBN.

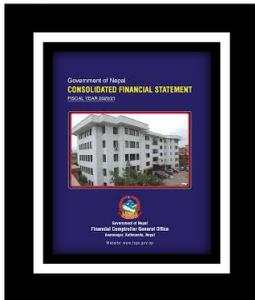
- Mengambil hikmah Paragraf 7 IPSAS, terdapat entitas-pengendali pemerintahan sebagai *entitas-investasi tak perlu menerapkan LK Konsolidasian* sesuai Para 56 IPSAS 35 bermazhab akuntansi nilai-wajar , dimana seluruh entitas-kendalian *di ukur dengan Nilai-Wajar-Melalui-Surplus/Defisit*. Di NKRI, tak terdapat entitas-investasi pemerintahan terhadap entitas-pemerintahan dibawahnya. Terdapat investasi pemerintah pada BUMN per-pembukuan berbasis SAK IAI , berupa tunjangan APBN bagi ekuitas-minimum OJK, ekuitas-minimum LPS dan ekuitas-minimum BI yang berakuntansi berbasis SAK atau SAK Khusus Buatan Sendiri, bukan berbasis SAP sehingga proses konsolidasi LK tidak praktis.
- Amar Paragraf 8 menyatakan bahwa LK Entitas-Kendalian tak bermisi/tupoksi sama/serupa dengan entitas-pengendali *tetap-saja wajib di konsolidasi , dengan pengungkapan perbedaannya pada CALK*. LKPP Konsolidasian boleh jadi tak-memenuhi harapan pembaca LKPP yang ingin melihat berbagai sektor-kunci atau aktivitas-utama Pemerintah Pusat , sehingga hukum positif tiap-negara pengguna IPSAS 35 lah yang harus mengaturnya, mengambil hikmah Paragraf 35. Sebagai catatan, setiap K/L adalah entitas LK dibawah kendali Kabinet/Presiden , tak ada K/L dan/atau Pemda bermisi tak serupa/selaras Kabinet/Presiden , sehingga LK Auditan K/L berstatus opini WTP adalah basis-ideal penyusunan LKPP Konsolidasian. Tim kecil PSAP LK Konsolidasian wajib menyikapi kelayakan proses konsolidasi LK K/L auditan yang tak berstatus WTP.
- Paragraf 10 menyatakan bahwa hukum positif , atau pihak tertentu yang berotoritas atau pemerintah *boleh meminta LK Terkonsolidasi* untuk suatu entitas-ekonomi yang berbeda di luar permintaan standar ini , yang , maka entitas hendaknya menggunakan panduan-resmi untuk membuat *LK Agregasian* tersebut, misalnya PMK panduan-resmi penyusunan LK berbasis GFS bagi pemerintah NKRI, dan LK BLU/UBL sebagai entitas pelaporan.

IPSAS 35 menggunakan berbagai definisi digunakan sebagai dasar IPSAS 35 , adalah sebagai berikut.

- Maslahat (*benefit*) adalah keuntungan posisional yang diperoleh entitas dari keterlibatan entitas pada entitas-target, walau sesungguhnya atau mungkin *kewajiban kontraktual keterlibatan* menyebabkan negatif, *hak kontraktual keterlibatan* berdampak positif bagi pemegang hak-keterlibatan , karena secara hukum-perikatan kewajiban/hak bersifat mengikat (*binding arrangement*) pihak-pihak-berkontrak dapat dipaksakan/diminta untuk direalisasi oleh suatu pihak yang diuntungkan oleh realisasi tersebut . Pada hemat penulis, definisi kurang/tak-berguna bagi SPAP LK Konsolidasian.
- LK Konsolidasian adalah LK Entitas Ekonomi yang mengandung aset, liabilitas, aset neto atau ekuitas-bersih, pendapatan, berbagai beban dan arus-kas entitas-pengendali dan entitas-kendalian / entitas-entitas-kendalian. Kuasa pengendalian antitas-pengendali terhadap entitas-kendalian dinyatakan / di ekspos dalam bentuk kepemilikan-hak-mengendalikan dalam dimensi (1) manfaat pengendalian bagi pengendali, (2) penggunaan kekuasaan kontraktual-tertentu , (3) penggunaan hak

keterlibatan dalam kegiatan entitas-kendalian, dan kuasa-mempengaruhi kebijakan-manajemen entitas-kendalian. Entitas-kendalian adalah entitas yang dikendalikan satu atau beberapa entitas-pengendali. Tim Kecil sebaiknya merumuskan secara lebih baik/sesuai untuk PSAP LK Konsolidasian.

- Entitas pengendali adalah entitas yang berkewajiban / berhak mengendalikan sebuah atau beberapa entitas-kendalian , secara sendirian atau bersama entitas pengendali yang lain. Tim Kecil KSAP sebaiknya merumuskan secara lebih baik/sesuai hal tersebut untuk PSAP LK Konsolidasian.
- Entitas pengendali adalah entitas yang mengendalikan satu atau lebih entitas. Definisi dapat diadopsi untuk PSAP LK Konsolidasian.
- Pengambil-keputusan mempunyai hak-mengambil keputusan bagi entitas-kendalian , adalah atasan ( *principal, boss, super-ordinate*) misalnya K/L terhadap BLU K/L tersebut atau wakil ( *agent, representative*) entitas-kendalian , misalnya manajemen KPBU sebagai wakil K/L sebagai investor pada KPBU.
- Pembuat keputusan adalah entitas dengan hak pengambilan keputusan yang merupakan pelaku atau agen untuk pihak lain. Pemerintah Pusat berhak mengambil keputusan alokasi APBN bagi K/L, alokasi besar transfer kepada setiap Pemda sambil menghindari intervensi ke dalam pemda-otonom.



- Sebuah entitas ekonomi adalah sebuah entitas-pengendali bersama-sama entitas-kendaliannya.
- Entitas-Investasi adalah entitas yang bermisi menggalang dana para-investor dan melakukan layanan-investasi bagi para pemilik dana tersebut sesuai pilihan tujuan/hampiran terpilih oleh pemilik dana, misalnya (1) investasi untuk keuntungan (*gain*) kenaikan/apresiasi harga-pasar/nilai-wajar obyek-investasi, (2) investasi untuk memperoleh pendapatan-investasi seperti bunga dan dividen, atau (3) keduanya, yang diukur berdasar nilai-wajar. Pada pemerintahan, mungkin terdapat sedikit atau tidak-terdapat entitas-investasi terkait definisi tersebut di atas, definisi tetap dapat masuk PSAP LK Konsolidasian. Kementerian Keuangan bertugas sebagai entitas-investasi ke dalam entitas-BUMN, sementara Kementerian BUMN bertugas sebagai pengendali entitas-BUMN.
- Kuasa ( *power*) adalah eksistensi hak/*interest/right* berbentuk kemampuan memerintah untuk hal tertentu saja, misalnya pada bidang pemasaran & penetapan harga-jual, atau mengangkat/mengganti Dirut BUMN, atau pada bidang produksi & litbang , pada entitas-kendalian, biasanya sesuai pengalaman/keahlian pemegang-kuasa.
- Hak Perlindungan (*protective rights*) adalah sebuah-jenis-hak yang dirancang bagi pemegang-hak tersebut untuk melindungi kepentingan pemegang-hak , tanpa kuasa/power memerintah kepada atau campur tangan dalam pemerintahan (*governance*) entitas-kendalian , pada pemerintahan misalnya hak-tagih Kas Negara atas lebihan/surplus-ekuitas OJK atau BI , hak-tertentu pada investasi pada BUMN/D misalnya (1) hak menerima dividen minimum sebesar *rerata inflasi X modal disetor*,

(2) hak mendahului Pemegang Saham lain dalam menerima dividen, (3) hak menjual saham kembali kepada entitas-kendalian ( menjadi *treasury stock* entitas-kendalian) setiap saat.

- Kegiatan relevan ( *relevant activities* ) adalah berbagai aktivitas entitas-kendalian yang berpengaruh signifikan terhadap kesejahteraan/maslahat diterima entitas-pengendali terkait keterlibatannya pada entitas-kendalian, misalnya kebijakan & keterlibatan pada kegiatan/manajemen strategis Pemda pada PP, manajemen keuangan K/L pada PP, bentuk/struktur organisasi K/L pada tupoksi, manajemen-layanan-publik & kegiatan produksi bagi publik , misalnya paspor, KTP, surat bebas tertentu, atau manajemen/kegiatan pemasaran, misalnya bantuan UKM masuk pasar global. UU Otonomi Daerah membatasi keterlibatan PP pada Pemda , dengan berbagai intervensi lunak dari PP seperti (1) himbauan / kewajiban % tertentu APBD digunakan untuk Bantuan Sosial, kalau APBD mampu, (2) pengarahan kabinet cq K/L untuk prioritas penggunaan Dana Desa , dan berbagai intervensi lain.
- Hak Pencabutan (*Removal rights*) entitas-pengendali atas kekuasaan pengambilan-keputusan tertentu dalam entitas-kendalian. Sebagai misal, dalam situasi krisis, KSSK dapat mencabut hak anggota KSSK mengambil alih kuasa anggota KSSK.
- Pengaturan mengikat (*binding arrangement*) pada umumnya berbentuk tersurat pada suatu kontrak atau dokumen bentuk lain bersifat mengatur dan memerintahkan berdaya-paksa , antara pihak-terikat kontrak. Sebagai misal, UU APBN disahkan DPR adalah sebuah kontrak antara legislatif vs eksekutif.
- Formulasi definisi entitas ekonomi pada standar ini dimaksud untuk keperluan pelaporan LK saja, misalnya LKPP, bermakna; sekumpulan entitas-pengendali dan entitas-kendalian , didalamnya termaktub istilah entitas-administratif (*administrative entity*), entitas keuangan (*financial entity*), entitas-konsolidasian (*consolidated entity* ) dan grup ( *group*), tersesuai yuridiksi cq jenis-kepemerintahan dan hukum positif tiap negara. Definsi relevan untuk di adaptasi Tim Kecil KSAP.
- Entitas ekonomi mencakupi entitas ber-kebijakan-sosial & bertujuan komersial , misalnya BUMN/D.
- Paragraf 20 menyatakan bahwa sebuah entitas memiliki pengendalian atas entitas lain bila (1) memiliki kekuasaan (*power*) atas entitas lain tersebut, sesuai Paragraf 23-29, bila (2) memiliki hak untuk memperoleh masalah dari keterlibatannya pada entitas-lain sesuai Paragraf 30-34, , bila (3) memiliki kemampuan menggunakan kekuasaan/*power* tersebut terhadap entitas-kendalian , yang berpengaruh pada jenis & jumlah masalah akibat keterlibatan pada entitas-kendalian sesuai paragraf 35-37. Sebagai misal, terdapat belanja APBN tertentu dilaksanakan oleh/melalui/via Pemda.
- Secara berkala, entitas-pengendali melakukan evaluasi-ulang untuk mendeteksi apakah terjadi perubahan terhadap satu atau lebih tiga-elemen-pengendalian tertera pada Paragraf 20 IPSAS. Sebagai misal, APBN keamanan nasional & penanggulangan huru-hara masa-pemilu di evaluasi pada setiap rapat berkala kabinet.
- Paragraf 22 IPSAS mengatur kondisi multi-pengendali atau pengendali-jamak. Pada situasi dimana terdapat dua atau lebih entitas pengendali harus melakukan

pengendalian bersama, maka entitas-pengendali sebagai entitas LK wajib mengevaluasi hak pengendali-lain terkait berbagai IPSAS lain, misalnya berbagai IPSAS tentang Pengendalian Bersama, IPSAS Ventura Bersama, IPSAS Social Benefit dan IPSAS Instrumen Keuangan. Sebagai misal, kerjasama Depdagri & Depdes untuk pengendalian bersama desa, kerjasama seluruh K/L sebagai petugas-pembelanja APBN Bantuan-Sosial agar tidak tumpang-tindih.

- Pemerintah memiliki BUMN dan korporasi milik bersama beberapa negara, misalnya pernah ada Asean Aceh Fertilizer milik negara-negara ASEAN. Contoh masalah keuangan bagi entitas-pengendali pada Paragraf 32 IPSAS antara lain adalah dividen, berbagai hak atas instrumen utang, hak menambah/mengurangi jumlah investasi pada entitas-kendalian, hak memperoleh dukungan-keuangan tertentu dari entitas-kendalian, hak men-sinergikan SD entitas-pengendali & entitas-kendalian untuk peningkatan jumlah & kualitas keluaran & pendapatan utama, daya-layan, daya-laba atau penghematan-biaya-operasional, hak-mendahulu menerima hasil-peroyaan antitas-kendalian-pailit, dan berbagai masalah lain yang tak diterima investor-lain-bukan-pengendali. BUMN dapat bermotif kejar-laba, Pemerintah bersifat nirlaba, LK BUMN menggunakan SAK terbitan IAI, bukan SAP.
- Contoh masalah non-keuangan antara lain perolehan citra lebih handal-terpercaya kabinet, peningkatan kepercayaan pasar modal, dan citra *big is powerful* bagi NKRI nan seluas Eropa, kenaikan peringkat NKRI dalam jajaran negara-negara dunia karena informasi LK Konsolidasian Pemerintahan.
- Masalah diperoleh dapat bersifat kontraktual, bukan alami atau hubungan-dagang, misalnya entitas Pemda menyalurkan belanja APBN tertentu (1) atas permintaan Pemerintah-Pusat dan (2) sebagai penerimaan transfer APBD, demi bangsa/negara.
- Konsolidasi proporsional tak diizinkan. Sebagai keterangan, konsolidasi proporsional menggunakan pendekatan garis-demi-garis horisontal untuk akuntansi, sesuai bagian/hak masing-masing pihak-investor dari tiap pos/akun pada LK, yang serupa dengan metode konsolidasi penuh yang digunakan untuk akuntansi dengan Anak Perusahaan. Sebaliknya, metode ekuitas menggunakan konsolidasi satu baris vertikal, di mana semua pos/item laporan keuangan digabungkan menjadi sebuah pos/item/baris di neraca.

## AKUNTANSI LK KONSOLIDASIAN

Akuntansi LK Konsolidasian versi IPSAS adalah sebagai berikut.

- Kewajiban pengonsolidasian LK berlaku pada saat entitas-pengendali pada saat memperoleh kuasa-pengendalian, dan hapus/terhenti tatkala entitas-pengendali kehilangan hak-pengendalian.
- Paragraf 40 IPSAS 35 mengatur prosedur konsolidasi, bahwa pos serupa pada LK entitas-pengendali dan entitas-kendalian *di gabungkan/dijumlahkan*, misalnya berbagai pos aset, liabilitas dan ekuitas pada laporan neraca, pos pendapatan dan beban pada laporan surplus/defisit, dan berbagai pos dalam laporan arus-kas.
- LKPP disusun berdasar kebijakan penyeragaman BAS K/L.

- Pos timbal-balik / resiprokal antar entitas *di-eliminasi*, antara lain pos investasi entitas-pengendali pada entitas-kendalian di neraca entitas-pengendali dan bagian-hak entitas-pengendali atas aset-neto atau ekuitas entitas-kendalian, serta perhitungan lebihan-daya-laba/*goodwill* terkait sesuai IPSAS 40. Butir ini perlu direformasi untuk Tim Kecil bahan PSAP LK Konsolidasian.
- Proses eliminasi berbagai pos sebagai entitas-ekonomi LK Konsolidasian cq LKPP terkait berbagai-hubungan antar pos & transaksi yang mengakui (1) berbagai komponen aset seperti uang-muka, tagihan/utang, AT dan Persediaan yang tereliminasi antar-entitas K/L tersebut, sisanya terakui dalam LK Konsolidasian sebagai surplus/defisit, dan/atau (2) penurunan nilai terakui pada LK Konsolidasian. Butir ini perlu direformasi untuk bahan PSAP LK Konsolidasian.

- Sebagai prasyarat LKPP, dibutuhkan sebuah PP penyeragaman kebijakan akuntansi K/L. Paragraf 41 IPSAS 35 memberi gagasan *persyaratan keseragaman kebijakan akuntansi antar entitas terkonsolidasi*, berdasar sebuah *PMK Keseragaman Kebijakan Akuntansi K/L*. LK Konsolidasian berbasis seperangkat-lengkap (buah set) kebijakan-akuntansi, sehingga setiap entitas yang akan termaktub pada LK Konsolidasian wajib (1) memeriksa kebijakan akuntansi masing-masing, dan (2) membuat penyesuaian/penyesuaian akuntansi agar serupa kebijakan akuntansi LK konsolidasian, sebelum LK tiap entitas tersebut digunakan sebagai bahan-baku LK Konsolidasian. Agar praktis, *adalah baik bagi kabinet bila (1) kebijakan LK*



*Departemen Keuangan menjadi basis pembuatan kebijakan LK Konsolidasian, dan (2) pada umumnya Pedoman Sistem Akuntansi K/L buatan Departemen Keuangan di arahkan agar menggunakan basis akuntansi yang sama, agar proses konsolidasi tahun buku selanjutnya menjadi lebih praktis/sederhana/mudah.*

- Pada akuntansi pemerintahan, Paragraf 42 IPSAS 35 memberi gagasan (1) konsolidasi berbagai pendapatan negara serupa, seperti pajak, pendapatan cukai, pendapatan Bea Meterai dan beban masing-masing organisasi pelaksana untuk perolehan pendapatan tersebut, (2) konsolidasi PNBPN K/L dan beban masing-masing organisasi pelaksana pemeroleh PNBPN, dan sumber gagasan utopis tentang (3) akuntansi-negara / GFS berupa konsolidasi Pendapatan Asli Daerah.
- IPSAS 35 mengatur bahwa LK Konsolidasian mencakupi pendapatan & beban entitas-kendalian *mulai tanggal* entitas-pengendali memiliki pengendalian terhadap entitas-kendalian, dan *berakhir* bila pengendalian tersebut dihentikan/berakhir.
- Pendapatan dan beban entitas-kendalian berbasis jumlah aset & liabilitas terakui di LK Konsolidasian pada tanggal perolehan, misalnya beban-penyusutan AT terakui pada Laporan Surplus/Defisit Konsolidasian setelah tanggal-perolehan berdasar nilai-nilai aset-susutan (*depreciable assets*) terakui dalam LK Konsolidasian pada tanggal-perolehan.
- Ekuitas berhak suara tak dikenal pada neraca LK Pemerintahan NKRI. Paragraf 43 IPSAS sebagai berikut *tak berlaku* bagi PSAP LK Konsolidasian Pemerintahan, dimana hak-suara (*voting share*) entitas-pengendali adalah sebuah perikatan-hukum & hak-hukum atas entitas-kendalian, tak berubah oleh proses (akuntansi) konsolidasi LK, kecuali Paragraf 44 berlaku. Paragraf tentang hak-suara/*voting-power* ini kurang

relevan bagi bahan-baku PSAP LK Konsolidasian berbasis IPSAS karena pengendalian kabinet pada K/L dan Pemda tidak berbasis kepemilikan saham dan saham berhak-suara.

Kalimat sebagai berikut sengaja dikutip untuk kelengkapan pemahaman sidang-pembaca; *IPSAS 28 and IPSAS 41 do not apply to interests in controlled entities that are consolidated. When instruments containing potential voting rights in substance currently give access to the benefits associated with an ownership interest in a controlled entity, the instruments are not subject to the requirements of IPSAS 28 and IPSAS 41. In all other cases, instruments containing potential voting rights in a controlled entity are accounted for in accordance with IPSAS 28 and IPSAS 41.*

- Tanggal LK Sendirian K/L nan-seragam adalah ideal untuk proses konsolidasi LK cq LKPP , perlu diatur dalam Peraturan Pemerintah tentang *Penyeragaman Kebijakan Akuntansi* tersebut di atas. Paragraf 46 IPSAS tersebut memberi gagasan bahwa PSAP LK Konsolidasian cq akuntansi pemerintahan dapat menetapkan tanggal LK seragam, agar entitas-pengendali tak perlu melakukan penyesuaian pra-konsolidasi berupa informasi tambahan dari entitas-terkendali ( misalnya saldo buku besar tertentu pada tanggal LK Konsolidasian) atau menggunakan LK entitas-kendalian dengan penyesuaian transaksi/peristiwa penting/berpengaruh yang terjadi di antara tanggal LK entitas-kendalian dengan tanggal LK konsolidasian.
- Walau akuntansi perubahan hak-pengendalian kemungkinan-besar kurang relevan bagi akuntansi pemerintahan, Paragraf 47 IPSAS tersebut disajikan sekadar sebagai kelengkapan informasi sebagai berikut. Entitas-pengendali menyajikan secara terpisah pada rumpun aset neto/ekuitas yang (1) bukan bagian hak entitas pengendali dan (2) bagian hak entitas pengendali , pada LK Konsolidasian. Transaksi antar-pemilik entitas-pengendali dan pemilik-entitas-kendalian *tidak, tak selalu* atau *belum-tentu* menyebabkan perubahan porsi pengendalian entitas-pengendali terhadap entitas-kendalian. Para 49 IPSAS tersebut selaras paragraf di atasnya, tak seberapa relevan bagi akuntansi pemerintahan. Sebuah entitas wajib meng-alokasi/membagikan surplus/defisit aset-neto/ekuitas secara langsung kepada pemilik-entitas dan kepada pihak-terhak-non-pengendalian , membagikan jumlah aset/ekuitas terakui pada perubahan aset neto atau ekuitas , kepada pemilik entitas-pengendali dan kepada pihak-nir-kendalian walau berdampak saldo-defisit pada pemilik hak-nir-kendalian. Agar dapat di periksa kepada sumber, penulis menyajikan teks asli sebagai berikut : *An entity shall attribute the surplus or deficit and each gain or loss recognized directly in net assets/equity to the owners of the controlling entity and to the non-controlling interests. The entity shall also attribute the total amount recognized in the statement of changes in net assets/ equity to the owners of the controlling entity and to the non-controlling interests even if this results in the non-controlling interests having a deficit balance.*).
- Paragraf 51 IPSAS 35, amat berkonotasi entitas-komersial , juga tak berlaku bagi pemerintahan, menyatakan bahwa bila terjadi perubahan proporsi aset-neto atau ekuitas dipegang pihak berkepemilikan-nirpengendalian, entitas wajib melakukan penyesuaian bagian *imbalan diterima/dibayar*, sesuai perubahan jumlah-hak-berpengendalian dan jumlah-hak-nirpengendalian .

- Dalam aroma akuntansi komersial, Para 52 IPSAS 35 menyatakan bahwa pada saat kehilangan kendali, entitas-pengendali membuat jurnal pembatalan aset/liabilitas pada mantan-entitas-kendalian pada LK Konsolidasian, membuat pengukuran-ulang dan jurnal pengakuan sisa-investasi masih-dimiliki saat-kehilangan-kendali sepanjang-praktis serta mengakui untung/rugi terkait peristiwa-hilang-kendali sesuai paragraf 54-55A. Pada entitas komersial cq transaksi investasi/divestasi PM, terdapat sebuah atau rangkaian peristiwa penyebab hilangnya-kendali , yang terjadi sekaligus dan saling-melengkapi , menunjang, memperkuat kondisi lepasnya kendali , misalnya pelepasan-bertahap investasi ber-kepemilikan-berpengendalian sampai pada suatu posisi kehilangan-kendali. Terdapat sebuah transaksi tunggal yang menyebabkan kehilangan-kendali , terjadi sebagai aksi-sendirian atau bersama peristiwa/transaksi/fenomena-lain yang terjadi serempak. Dalam ranah akuntansi-komersial, entitas mantan-pengendali mengakui nilai-wajar hasil/remunerasi diterima karena pelepasan-kepemilikan & kendali, entitas menghapus akun/pos investasi dan jumlah surplus-revaluasi terkait investasi tersebut, sebagai untung/rugi. Para 55A menyatakan bahwa bila entitas-pengendali kehilangan-kendali atas entitas-kendalian *tanpa unsur-operasional* terdefinisi IPSAS 40 sebagai transaksi melibatkan sebuah entitas-asosiasi atau ventura-bersama yang dipertanggungjawabkan dengan metode ekuitas, maka entitas-pengendali menentukan untung/rugi sesuai Paragraf 54-55. Untung/rugi dihasilkan transaksi diakui dalam surplus/defisit entitas-pengendali sampai-batas hak-investor-tak-terkait dalam entitas-asosiasi atau ventura-bersama <sup>5</sup> tersebut . penulis mengutip sumber sebagai berikut: *The gain or loss resulting from the transaction is recognized in the controlling entity's surplus or deficit only to the extent of the unrelated investors' interests in that associate or joint venture* . Bagian tersisa dari keuntungan dieliminasi terhadap nilai-terbawa investasi pada entitas-asosiasi atau ventura-bersama. Bila entitas-pengendali *mempertahankan investasinya pada entitas-kendalian dan mengubah status investasi tersebut menjadi asosiasi atau ventura-bersama* yang terakuntabilitas berbasis metode ekuitas, maka entitas-pengendali mengakui bagian untung/rugi tersisa akibat pengukuran-ulang pada nilai-wajar bagi investasinya yang masih-ada itu pada status surplus/defisit sebagai kedudukan investor sebelumnya , hanya untuk bagian yang masih-relevan , yang hanya terkait pada hak-baru investor tersebut pada asosiasi atau modal-ventura yang baru. Bagian tertinggal dari keuntungan dieliminasi terhadap nilai terbawa bagian investasi yang masih dipertahankan. Bila entitas-pengendali mempertahankan suatu investasi entitas-pengendali-sebelumnya yang kini dipertanggungjawabkan selaras IPSAS 41, bagian untung/rugi akibat pengukuran-ulang pada nilai-wajar investasi yang tersisa pada entitas-kendalian-sebelumnya diakui sebagai surplus/defisit entitas-pengendali.

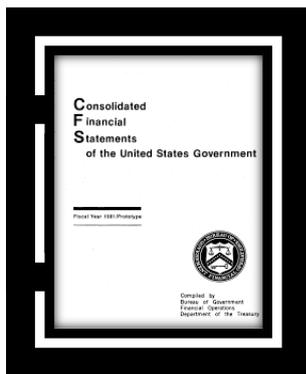
#### 4.PEDOMAN KONSOLIDASI LK

---

<sup>5</sup> Tak ada entitas K/L yang berstatus *entitas asosiasi* Pemerintah Pusat yang berstatus *entitas-pemerintah* apalagi berstatus entitas *modal-ventura*, karena K/L adalah bagian/suborganisasi dari organisasi sebuah kabinet /kepresidenan. Pemerintah Pusat mirip *holding company* sektor komersial karena membuat LK BUN bagi diri-sendiri dan membuat LKPP Konsolidasian seluruh LK BUN dan LK K/L , K/L mirip Perseroan Terbatas sebagai anggota dalam sebuah *holding company*. LK BUN dan LK tiap K/L merupakan bahan baku LKPP Konsolidasian. Setiap Pemda pada umumnya tidak berstatus mandiri-keuangan , sebagian besar pemda tak ber PNPB Penghasilan Asli Daerah, sehingga selalu mendapat bantuan Transfer APBN untuk kesinambungan-kegiatan (*going concern*) , sehingga sesungguhnya sistem keuangan-pemda berhakikat sebagai bagian integral sistem-keuangan-negara karena sekitar 800 Triliun dari 3.000 Triliun APBN 2023 adalah untuk Belanja Transfer , sehingga seharusnya termaktub dalam LKPP Konsolidasian di suatu masa depan nan-agak jauh. Istilah otonomi-daerah adalah otonomi dibidang kebijakan-pemda dan hak menentukan nasib-sendiri , sama sekali bukan berarti otonomi-keuangan yang membebaskan APBN dari Belanja Transfer. Kementerian PANPRB, Kemendagri, KemenDes, BPK dan BPKP diharapkan mendorong kemandirian keuangan pemda dan desa melalui program peningkatan PAD.

PMK Pedoman Penyusunan LKPP Konsolidasian adalah penting. Sebagai contoh, seluruh entitas pelaporan nan-signifikan pada pemerintahan AS yang bertugas melakukan layanan fiskal pada tahun LK wajib membuat LK menggunakan GTAS (*Government wide Treasury Account Symbol Adjusted Trial Balance System*, Departemen Keuangan AS), Note 38 yang menghubungkan seluruh LK K/L Auditor kepada L/K Konsolidasian meminta penyajian informasi sesuai Note 38 untuk SNC, berbagai entitas yang tak-menggunakan bentuk-wajib (*template*) Neraca (sesuai Section II.3.2.2) atau tak menggunakan bentuk-wajib (*template*) Pungutan Dedikasian (*Dedicated Collections Template*, sesuai Note 21) wajib menyajikan CALK tentang informasi Note 38 layanan-fiskal untuk penjelasan neraca.

Entitas-Signifikan ber pungutan-dedikasian yang menyajikan SCNP (*Statement of Changes in Net Position*, atau Laporan Perubahan Ekuitas) pada basis-kombinasian atau tidak melengkapi Note 21 wajib menyajikan informasi versi Note 38 tentang layanan-fiskal untuk SCNP. Entitas diwajibkan menyajikan LK berdasar standar akuntansi di luar ketentuan FASAB akan dihubungi oleh layanan-fiskal untuk informasi Note 38 yang diperlukan untuk audit LK Pemerintahan keseluruhan. Entitas-Signifikan wajib membuat rekonsiliasi saldo-antar-entitas-pemerintahan (*intragovernmental balances*) dengan pihak-terkait. Kementerian Keuangan wajib menyajikan *management representation letter* sesuai Section IV.5 untuk proses kompilasi LK K/L. Koordinator-Fiskal bertugas melakukan evaluasi LK Interim Niraudit berbasis Program Akuntansi MAX per 30 Juni sesuai FASAB, dan melakukan pengumpulan informasi suplemen untuk bahan baku CALK dan info-suplemen, antara lain



informasi investasi (Note 5), informasi pungutan-wajib (Note 21), informasi pandemi (Note 35), informasi reklasifikasi LK (Note 38) dan daftar rekonsiliasi saldo antar LK K/L. Koordinator LK Konsolidasian wajib menyelesaikan LK Tahunan sedini-mungkin untuk keperluan telaah/audit internal dan auditor eksternal yang melakukan audit-berkesinambungan (*continuous audit*). Transaksi antar K/L/Pemda penyebab rekonsiliasi saldo antara-lain mencakupi transaksi jual/beli, hibah, transfer, tugas penyimpanan (kustodial), transaksi dengan BUN selain General Fund, investasi & pinjaman pada /dengan BUN dan entitas K/L lain, berbagai transaksi dengan K/L lain & Pemda yang bermaslahat. yang

dilengkapi rincian berbentuk Management Schedule, dan diungkapkan pada CALK masing-masing K/L. Semua surat representasi manajemen K/L *nan-wajib dan bersifat material* (terkait AU-C Section 580) sesuai *generally accepted auditing standards, OMB's audit bulletin (Section 8, Written Representations from Management, and Appendix E), and TFM, Volume I, Part 2 Chapter 4700 (TFM-4700), Agency Reporting Requirements for the Financial Report of the United States Government*, yang mengindahkan temuan auditor LK terkait AU-C Section 580, disampaikan pada koordinator dan Departemen Keuangan. Ukuran/syarat materialitas wajib diungkapkan oleh tiap K/L. Auditor LK dapat melakukan audit di luar batasan materialitas, sesuai temuan indikasi kecurangan dan/atau kelemahan kendali-internal. antara lain surat-representasi-manajemen terkait temuan-auditor atas kesalahan/salah saji material pada LK, dengan lampiran/kelengkapan salah-saji temuan-auditor yang belum-terkoreksi menggunakan metode tirai-besi (*iron curtain*) dan kewajiban-berlanjut lintas-tahun-buku (*using the "iron curtain" and rollover methods*, sesuai FAM (Foreign Affair Manual, Pedoman Transaksi LN dan Valas) & kewajiban berdasar AU-C Section 580). Jurnal koreksi mencakupi (1) saldo keliru terbawa pada LK tahun berjalan, (2) perubahan nomor akun LRA dan BAS, (3) perubahan rujukan dokumen sumber, (4) persetujuan manajemen akan suatu rencana koreksi, (5) pernyataan bahwa suatu pernyataan adalah keliru, faktual/aktual/historis atau berbasis nilai wajar, dan (6) penjelasan alasan/latar belakang suatu jurnal koreksi. Berbagai *kejadian paska dokumen representasi-manajemen* di

tanda-tangani dan LK diterbitkan , antara lain adalah bencana, keputusan-pengadilan, perubahan eksistensi K/L, dll yang berpengaruh pada status kontinjensi, pendapatan, beban, aset, liabilitas atau aset-neto, koreksi/pemutahiran surat representasi-manajemen, peristiwa pembebasan utang, perubahan pengungkapan/CALK tanpa perubahan saldo terkait , dan bencana.

## **5. KESIMPULAN**

Sebagian tak cukup besar IPSAS 35 LK Konsolidasian dapat menjadi basis PSAP LK Konsolidasian NKRI era akuntansi nilai-wajar, terutama prinsip-prinsip LK Konsolidasian dan hanya beberapa *bussiness-process* pengonsolidasian yang layak-guna pada sektor pemerintahan, mengganti PSAP LK Konsolidasian versi PP71/2010 Historis.

PSAP LK Konsolidasian basis-historis yang berlaku dewasa ini, bila dihentikan penggunaannya, sebagian mungkin masih layak dipertimbangkan sebagai bahan baku PMK Pedoman Akuntansi LK Konsolidasian berbasis NW , karena praktis, masih berguna dan terbiasa dipakai sebagai basis penyusunan LKPP basis historis sampai hari ini.

*Dengan ingatan tulus kepada LKPP.  
Dr Jan Hoesada*