



PENERAPAN IPSAS 47 PENDAPATAN PADA SAP NKRI

Analisis Dr Jan Hoesada, KSAP

PENDAHULUAN

IPSAS 47 terbit tatkala KSAP berada pada tahap akhir proses adopsi IPSAS 9 dan 23. Dunia sama mafhum bahwa revisi kagetan standar akuntansi tak-kenal-henti adalah bersifat abadi. Para penyusun standar-akuntansi dan praktisi / pelaku-penerap standar- akuntansi bernasib seperti Sisyphus dalam legenda Yunani kuna, yang mendapat hukuman abadi para dewa untuk mengangkut batu ke puncak gunung, yang apabila telah mencapai puncak-gunung akan digulingkan kembali ke bawah gunung.

Berita gempa-bumi akuntansi berskala Richter 9 akan melanda sektor publik, IPSAS 47 Pendapatan akan berlaku 1 Janurai 2026 mengganti IPSAS 9 tentang Akuntansi & Pelaporan Pendapatan Pertukaran dan IPSAS 23 tentang Akuntansi & Pelaporan Pendapatan Non-Pertukaran. IAS/IFRS adalah jenis episentrum pada kulit bumi. Pada tataran teori, bila episentrum terletak-pada kedalaman perut-bumi, sehingga berjarak berjarak ratus-ribu kilometer dengan kerak-bumi dan permukaan-bumi, dampak biasanya lambat dan lemah, misalnya berupa perubahan teori-akuntansi , perubahan konsep dan prinsip-akuntansi mendasar. Sebagian hasil riset dan diskusi *IFRS Board* mungkin dapat menjadi bakalan teori atau konsep akuntansi baru.

Pada dokumen diskusian IPSASB, IPSASB memandang bahwa hikmah IPSAS akuntansi pendapatan pertukaran dan IPSAS akuntansi pendapatan non-pertukaran **tetap dapat digunakan** untuk menggambarkan *suatu dimensi pendapatan di luar-dimensi IPSAS 47 Revenue* tentang pendapatan berpengaturan mengikat dan tidak mengikat, dalam transaksi pada sektor-publik. Makalah ini membuat percobaan mendaya-gunakan IPSAS 9 dan 23 di pada era pemberlakuan IPSAS 47.

IPSAS 47 Pendapatan , pada tanggal efektif 1 Januari 2026 mengakibatkan pencabutan IPSAS 9, 11 dan 23. IPSAS 47 dilengkapi contoh / ilustrasi tidak-wajib-terap khas sektor publik. Berbagai entitas LK Pemerintahan itu telah bertahun-tahun membangun/menerapkan sistem-administrasi / keuangan negara, sistem akuntansi pendapatan perpajakan cq pembuatan perangkat lunak dan pelatihan SDM kepemerintahan berbasis IPSAS 9 dan IPSAS 23, berduka karena akan habis masa-pakai pada akhir 2025.

Terdapat berbagai klasifikasi pendapatan negara , antara lain sebagai berikut.

- Klasifikasi pendapatan APBN NKRI berupa Pendapatan Pajak dan PNBPN.
- Klasifikasi pendapatan entitas komersial berupa pendapatan utama (*main revenue*) dan pendapatan tidak- utama, pendapatan berulang (*recurring income*) dan pendapatan tidak-berulang , pendapatan biasa (*normal business income*) dan pendapatan luar-biasa (*extraordinary income*), pendapatan permanen dan temporer, pendapatan jangka-pendek dan pendapatan jangka panjang, pendapatan tetap (*fixed income*) dan pendapatan tidak-tetap (*variable income*) , pendapatan aktif dan pendapatan pasif (*passive income*), pendapatan DN dan LN / Ekspor.
- IFRS/IPSAS Board semula menggunakan klasifikasi pendapatan pertukaran versi IPSAS 9 dan non-pertukaran versi IPSAS 23 , lalu pada IPSAS 47 menjadi pendapatan berpengaturan mengikat dan pendapatan nir-pengaturan-mengikat.

Dunia mafhum bahwa revisi kagetan standar tak-kenal-henti bersifat abadi, para penyusun standar-akuntansi dan praktisi / pelaku-penerap standar- akuntansi bernasib seperti Sisyphus dalam legenda Yunani kuna, yang mendapat hukuman abadi para dewa untuk mengangkut batu kepuncak gunung, yang apabila telah mencapai puncak-gunung akan digulingkan kembali ke bawah gunung. IPSAS 47 Pendapatan , pada tanggal efektif 1 Januari 2026 mencabut IPSAS 9, 11 dan 23, IPSAS 47 dilengkapi contoh / ilustrasi tidak-wajib-terap khas sektor publik. Berbagai pemerintahan di muka-bumi terlanjur-basah , menerapkan IPSAS 9 dan IPSAS 23 , dengan alokasi waktu dan SD amat besar . Berbagai entitas LK Pemerintahan



itu telah bertahun-tahun membangun/menerapkan sistem-administrasi / keuangan negara, sistem akuntansi perpajakan cq pembuatan perangkat lunak dan pelatihan SDM pemerintahan berbasis IPSAS 9 dan IPSAS 23, berduka karena masa-pakai habis pada akhir 2025.

HAMPIRAN ADOPSI IPSAS

Berbagai negara mungkin memilih (1) kebijakan adopsi IPSAS sepenuhnya, atau (2) adopsi tebang pilih , sebagian (3) negara mmilih tidak-tunduk pada IPSAS memilih kebijakan adaptasi tersesuai kondisi, kemampuan dan kebutuhan negara/pemerintah tersebut.

Hampiran adopsi IPSAS secara konsekuen menyebabkan pemberhentian-penggunaan IPSAS 9 dan 23 menjadi IPSAS 47 pada awal tahun 2026. Hampiran ini mem-pusokan berbagai belanja APBN dan SD pembangunan sistem akuntansi berbasis IPSAS 9 dan 23 pada awal tahun 2026. Bagai mengejar bayang-bayang sendiri, hampiran standar bermasa-pakai terbatas terjadi pada hampir setiap-nomor Pernyataan IPSAS di masa-lalu dan masa yang-akan-datang.

MOU, MOA , SURAT KEPEMINATAN & KESEPAKATAN DAGANG.

Penerapan IPSAS 47 membutuhkan pengetahuan dasar tentang hukum perikatan. Pengaturan-mengikat (binding arrangement terdiri atas kontrak dan bukan-kontrak. Hulu/asal-mula/cikal-bakal suatu kontrak adalah MOU, MOA, surat kepeminatan (letter of intent atau LoI) atau semacamnya. Will Kenton, 2023, dalam artikel berjudul *Memorandum of Understanding (MOU) Defined, What's in It, Pros/Cons, MOU vs. MOA*, antara lain menyatakan bahwa Memorandum Pemahaman Bersama (MPB) sebagai bentuk dokumen lazim muncul pada kancah-internasional, adalah dokumen yang dapat (1) berbentuk sebuah perjanjian tertulis atau (2) dokumen bukan bertaraf perjanjian/kesepakatan tertulis, tergantung

(1) maksud/makna tanda tangan pihak-pihak, (2) gaya bahasa dokumen tersebut, dan (3) kesepakatan bentuk kegiatan selanjutnya berdasar harapan bersama, lingkup & arah/tujuan



selanjutnya paska pembuatan MPB tersebut. Pada hukum AS, MOU serupa letter of intent. Sebagai kontras dari MOU, sebuah MOA (memorandum of agreement) adalah dokumen-kesepakatan-hukum yang

mengjelaskan tugas/kewajiban/kegiatan/tanggung-jawab tiap pihak menuju pembuatan kontrak-resmi yang akan ditanda-tangani sebagai akad hukum.

Sebagai dokumen pemahaman-bersama, sebuah MOU menjelaskan nama/identitas pihak, kedudukan tiap-pihak, misalnya sebagai calon pembeli atau calon penjual/kontraktor suatu barang/jasa/proyek, luas/lingkup perjanjian, hak dan tanggung-jawab tiap pihak, rencana/jadwal pembuatan akad/perjanjian/kontrak, persiapan yang harus dilakukan oleh tiap-pihak pra-pembuatan kontrak, petugas pembuatan buram-kontrak-perjanjian, misalnya kesepakatan Notaris dan biaya-Notaris, saksi dan pihak terlibat dalam kontrak/perjanjian, misalnya konsultan, appraisal company, value adjustor, atau agen-kepemerintahan (kementerian) tertentu. Sebuah MOU dapat mengandung bentuk-formal bakalan-kontrak, misalnya bentuk-baku yang disediakan pihak pemasok atau ahli-hukum independen. MOU bertujuan (1) menghapus salah-persepsi, salah-tafsir antar-pihak yang bakal berkontrak, (2) sebagai studi-kelayakan pra-pembuatan-kontrak, sebagai cetak-biru atau dasar pembuatan-kontrak resmi, (3) keterbukaan segala aspek-risiko, meningkatkan efektivitas/efisiensi pertemuan/negosiasi selanjutnya menuju tanda-tangan kontrak. Bagi negosiasi antar-negara, sebuah MOU disebut Trade Agreement. MOU dapat berupa perikatan hukum atau bukan-perikatan hukum, sebagai dasar pembuatan kontrak. Sebuah MOA dan/atau Trade Agreement, adalah sebuah kesepakatan mengikat secara hukum, digunakan sebagai dasar pembuatan berbagai jenis kontrak.

MEMAHAMI SURAT INTENSI (*LETTER OF INTENT*)

Terkait hukum-perikatan, CFI Team, menyajikan artikel berjudul *Letter of Intent (LOI)*, antara lain menyatakan Surat Kepeminatan (LOI) adalah kontrak tak-mengikat (non-binding contract) mendahului pembuatan Kontrak Beli Saham (share purchase agreement), Kontrak Beli Aset (Assets Purchase Agreement) atau Kontrak pembelian (Purchase Agreement) dan berbagai kontrak yang lain. LOI mencakupi bentuk transaksi atau obyek ditransaksikan, misalnya sejumlah saham perusahaan tertentu, skedul-waktu aksi-selanjutnya cq negosiasi harga dan pembuatan kontrak jual-beli, syarat-syarat dan kepatuhan, kerahasiaan rencana-transaksi tersebut, eksklusivitas, pembatalan sepihak dan perkecualian.

Sumber EX-99.1 4 exh991.htm *NON-BINDING LETTER OF INTENT*, Exhibit 99.1, menyajikan bentuk LOI sebagai berikut.

Cynergi Holdings, Inc.
3 Vaughan Ave
Doncaster, XO DN1 2QE

December 1, 2008

Strictly Private and Confidential

*Sports Supplement Acquisition Group, Inc.
2348 Lucerne Road, Suite 172
Mount-Royal, QC H3R 4J8*

Ladies and Gentlemen:

The purpose of this Letter of Intent (“LOI”) is to set forth the terms and conditions pursuant to which Cynergi Holdings, Inc., a Nevada Corporation (“Cynergi”) will enter into a business combination (the “Acquisition”) with Sports Supplement Acquisition Group, Inc., a Delaware corporation (“Company”). Cynergi and the Company may individually be referred to herein as a “Party” or collectively as the “Parties”.

While this LOI is not a binding agreement, except as specifically set forth in Section 11 below, it outlines the preliminary terms of the Acquisition and the transactions contemplated herein. This LOI is intended to serve as an outline of the proposed principal terms and conditions regarding the Acquisition, and is subject to the execution and closing of a definitive agreement (“Definitive Agreement”) among Cynergi and the Company. The Parties recognize that there are other terms and conditions that have yet to be addressed, but the Parties agree to work together in good faith to address these issues and to complete a Definitive Agreement that is acceptable to both Parties as quickly as is practicable.

1. Acquisition. Pursuant to the terms and conditions of the Definitive Agreement, Cynergi or a wholly owned subsidiary of Cynergi will acquire the Company. Cynergi shall submit for approval to FINRA and other necessary organizations for a reverse equity stock split of 1:8. Current Management will then cancel approximately 8,200,000 post split shares. Cynergi will issue approximately 15,750,000 post split shares of the capital stock for the acquisition. After the Acquisition, the Company’s current shareholders will beneficially own and control approximately 70% of the then outstanding shares of Cynergi (which are estimated to be 22,500,000 shares of the common stock of Cynergi based on a 1:8 reverse stock split).

2. Board of Directors and Executive Officers. As a condition to the Company closing the Acquisition, the then Board of Directors and executive officers of Cynergi will appoint new members of the Board of Directors and new executive officers to replace them, as designated in writing by the Company and resign simultaneously.

3. Closing. The Parties will use their best efforts to close the Acquisition contemplated herein as soon as reasonably possible following the execution of this LOI (“Closing”).

4. *Due Diligence.* Cynergi shall conduct a business, financial, and legal due diligence investigation of the Company and each of its subsidiaries, their business and operations and the Company shall conduct a business, financial, and legal due diligence investigation of Cynergi, to each of their satisfaction. To expedite this review, each Party agrees to make such information as reasonably requested by the other Party ("Due Diligence Information") available to the requesting Party and its agents and representatives and to authorize reasonable visits to facilities of each Party, including meetings with its staff, consultants and experts as reasonably requested by the requesting Party.

5. *Additional Closing Conditions:* The obligations of Cynergi to complete the Acquisition are subject to satisfaction by the Company of the following conditions precedent (unless waived in writing by Cynergi):

- *Between the date of the signing of this LOI and the Closing, the business of the Company and the Subsidiaries shall be run in the ordinary course, and in a manner consistent with past practices. The Company will not, without the written consent of Cynergi, enter into or perform any transactions outside of the ordinary course of business relating to the Company or the Subsidiaries;*

- *No material change in the business, financial condition or capitalization of the Company and the Subsidiaries shall have occurred between the date of this LOI and Closing other than as required herein or in the Definitive Agreement or as agreed upon by the parties;*



- *The Company and the Subsidiaries shall have received and delivered to Cynergi information as may be necessary for any filings required to be made by Cynergi in connection with the Transaction.*

- *Cynergi shall have entered into financing arrangements providing Cynergi with \$1 million in financing on terms acceptable to the Company.*

- *At Closing, Cynergi will enter into a mutually agreed upon consulting agreement with Windfall Communications, LLC for certain investor and public relations services, the term of such agreement shall be 12 months at a rate of \$5,000 per month.*

6. *Confidentiality.* This LOI is being delivered with the understanding that the Company, together with their respective officers, directors, managers, members, representatives, agents, owners and employees, each agree to use their best efforts to keep the existence of this LOI and its contents confidential. Any information, including but not limited to data, business information (including customer lists and prospects), technical information, computer programs and documentation, programs, files, specifications, drawings, sketches, models, samples, tools or other data, oral, written or otherwise, (hereinafter called "Information"), furnished or disclosed by one party to the other for the purpose of the contemplated transaction herein, will remain the disclosing party's property until the closing of the Acquisition, at which time all such Information will become the property of Cynergi. All copies of such Information in written, graphic or other tangible form must be returned to the disclosing party immediately upon written request if the transaction

contemplated herein is not consummated. Unless such Information was previously known to receiving party free of any obligation to keep it confidential, or has been or is subsequently made public by the disclosing party or a third party, it must be kept confidential by the receiving party, will be used only in performing due diligence for the Acquisition, and may not be used for other purposes except upon such terms as may be agreed upon between Cynergi and the Company in writing.

7. Expenses. Cynergi and the Company shall each be responsible for their own fees and expenses incurred as part of the Acquisition and the transactions contemplated under this Agreement, including but not limited to, legal fees, accounting fees, investment banking fees and related expenses.

8. Announcements. No announcement shall be made regarding a pending or completed transaction or agreement between the parties without the prior written consent of both Cynergi and the Company.

9. Exclusivity. In consideration hereof and of the time and resources that Cynergi will devote to the Acquisition and the Definitive Agreement, and the various investigations and reviews undertaken by Cynergi, the Company, its subsidiaries and each of their respective affiliates, directors, officers, employees, representatives and agents will not, directly or indirectly, solicit, initiate, enter into or continue any discussions or transactions with, or encourage, or provide any information to any person or entity with respect to any proposal pursuant to which the Company or any of the Subsidiaries would (i) obtain any debt or equity capital, (ii) be acquired, whether through a purchase, Acquisition, tender offer, consolidation or other business combination, (iii) sell all or a substantial part of the assets of the Company or any of its Subsidiaries or their businesses, or (iv) enter into any transaction or arrangement or otherwise approve any transaction which would result in any third party acquiring more than 5% of the outstanding equity of the Company or any of the Subsidiaries between the date of execution by them of this LOI and December 31, 2008 or as such terms may be mutually extended in writing by the Parties and that the Company and each of the Subsidiaries shall use its best efforts to preserve intact its business organization and the good will of its customers, suppliers and others having business relations with it.

10. Non-binding: Except for paragraphs 6, 7, 8, and 9 of this LOI (which are legally binding upon execution of this LOI), this LOI is a statement of mutual intention; it is not intended to be legally binding, and does not constitute a binding contractual commitment with respect to the transaction. Without limiting the foregoing, the failure of Cynergi and the Company to reach agreement on the terms and conditions being included in the Definitive Agreement and other agreements referred to herein shall not be construed as a breach of this LOI by any party hereto provided that the provisions of the four immediately preceding paragraphs are not breached. A legally binding obligation with respect to the transaction contemplated hereby will arise only upon execution and delivery of the Definitive Agreement and other agreements referred to herein by the parties thereto, subject to the conditions expressed therein.

11. Governing Law Dispute Resolution and Jurisdiction. This LOI shall be governed by and construed in accordance with the laws of the State of Nevada, without giving effect to the conflicts of laws principles thereof. All disputes, controversies or claims ("Disputes") arising out of or relating to this LOI shall in the first instance be the subject of a meeting between a representative of each Party who has decision making authority with respect to the

matter in question. Should the meeting either not take place or not result in a resolution of the dispute within twenty (20) business days following notice of the dispute to the other Party, then the dispute shall be resolved in a binding arbitration proceeding to be held in Denver, Colorado in accordance with the rules of the American Arbitration Association. The Parties agree that a panel of one arbitrator shall be required. Any award of the arbitrator shall be deemed confidential information for a minimum period of five years. The arbitrator may award attorneys' fees and other arbitration related expense, as well as pre and post judgment interest on any award of damages, to the prevailing Party, in his / her or its sole discretion.

12. Multiple Counterparts. This LOI may be executed in multiple counterparts, each of which may be deemed an original. It shall not be necessary that each Party executes each counterpart, or that any one counterpart be executed by more than one Party so long as each Party executes at least one counterpart.

13. Expiration. This LOI shall expire if not accepted by the Company by 12:00 p.m. Mountain Time on December 1, 2008.

If the terms and conditions of this LOI are acceptable, kindly execute a copy hereof where indicated below and return it to us or before 12:00 p.m. Mountain Time on December 1, 2008. This LOI shall be non binding except as specifically set forth herein and is subject to the negotiation and execution of the Definitive Agreement and collateral documents referred to above.

MEMAHAMI KONTRAK KEUANGAN MENGIKAT (*BINDING AGREEMENT*)

Artikel berjudul *What a Binding Financial Agreement Is and How it Works* , sumber info@tnslawyers.com.au, antara lain mengungkapkan bahwa perikatan dibuktikan dengan tanda tangan pihak-pihak, tiap pihak mendapat nasihat-hukum sebelum tanda-tangan, tiap pihak menerima sebuah dokumen-bertandatangan dari pejabat-hukum, tiap pihak memberi salinan dokumen kepada penasihat-hukum, dokumen sah/berlaku disimpan oleh pengadilan-negeri. Dokumen perikatan berlampiran identifikasi-rinci tiap pihak, hubungan pihak-pihak , misalnya Surat Nikah, Surat Waris, Akte Pendirian PT, daftar jenis dan nilai aset/liabilitas keuangan terkait perikatan tersebut, kesepakatan akan aset/liabilitas tersebut, misalnya kesepakatan pembagian aset/liabilitas tatkala perceraian atau bubarnya PT, tugas/peran kurator atau penyelesaian-profesional lain. Contoh aset terkait perjanjian-mengikat adalah real-estate, akun bank, hak tahunan tertentu, benda bergerak dan tak bergerak, polis asuransi, warisan dan utang.

MEMAHAMI MAKNA TAWARAN TIDAK MENGIKAT (*NONBINDING OFFER*) , MEMORANDUM KESEPAKATAN TIDAK MENGIKAT (*NON BINDING MOU*) DAN KONTRAK (*BINDING CONTRACT*)

Tujuan tawaran tak-mengikat adalah (1) menjelaskan di muka segala aspek yang dinegosiasikan, (2) sebagian bentuk Tawaran Tak-Mengikat atau MOU di umumkan kepublik , misalnya rencana akuisisi atau merger perusahaan publik , dan (3) dokumen tawaran-tek-mengikat dan/atau MOU wajib meng-antisipasi kemungkinan hambatan, bencana dan kepailitan selama proses jual/beli dan membuat skenario penanggulangan dimuka. Sesungguhnya, sebaliknya dari kontrak, setiap tawaran seharusnya tidak mengikat.

CFI Team menjelaskan tentang *Non-Binding Offer* (An “*agreement to agree*” between the two parties in a sales process) antara lain sebagai berikut. Komponen tawaran tidak-mengikat adalah tentang (1) produk/jasa , (2) harga indikatif/ sementara, (3) syarat-syarat , (4) jadwal sementara, (5) rencana perjanjian/kontrak resmi , (6) status hukum hal-hal tersebut, (7) kerahasiaan, dan (8) biaya. Harga indikatif dipaparkan calon penjual dengan kisaran harga cq harga boleh tawar atau harga-tetap/pasti , syarat kredit dan harga berbasis angsuran, mata-uang pembayaran, untuk tiap tipe produk/jasa , misalnya tipe, warna, ukuran produk dan teknologi-digunakan. Pihak calon-penjual mengungkapkan syarat penjualan, misalnya masa garansi, biaya pemasangan/pembangunan, penyediaan suku-cadang, fasilitas reparasi gratis masa garansi, pelatihan operator mesin/fasilitas, pembuktian dana-tersedia oleh pembeli, mata uang , domisili dan sanksi pembatalan oleh pembeli. Pihak calon-pembeli (misalnya entitas pemerintah) mengungkapkan peraturan pemerintah untuk pengadaan , mekanisme inspeksi/audit pra-beli, dan mekanisme APBN/D untuk belanja barang/modal/jasa terkait , kedua belah pihak bersama-sama memilih pengadilan sengketa jual-beli dan memperkenalkan kuasa-hukum masing-masing.

Tawaran Tak Mengikat (Nonbinding Offer) dan/atau MOU menentukan jadwal (tanggal) penanda-tanganan kontrak dan pemenuhan syarat pra-kontrak oleh masing masing pihak , dan pemenuhan kewajiban dalam kontrak oleh masing-masing pihak. Kontrak dibentuk berdasar Tawaran Tak Mengikat (Nonbinding Offer) dan/atau MOU .

Tawaran jual dari penjual biasanya bersifat mengikat penjual (untuk menjaga citra-konsistensi calon-penjual pada satu sisi, boleh ditawarkan pada lain-sisi) , sebaliknya (biasanya) tak mengikat calon pembeli.

MOU dilakukan antar negara, antar-badan hukum cq korporasi dan antar-individu cakap-hukum , termasuk antar-kekasih/calon suami-istri pra-proses-lamaran (terutama tentang tunjangan ortu, perjanjian pranikah tentang pisah harta atau sebaliknya, kesepakatan bahwa istri boleh bebas/tidak bebas berbusana , melanjutkan pendidikan dan/atau bekerja/berprofesi/berorganisasi bahkan berpolitik, perjanjian monogami dan sanksi-pelanggaran , rencana jumlah maksimum anak-kandung & anak-angkat , rencana penyediaan rumah tinggal pra-nikah, dll). Terdapat bagian MOU bersifat mengikat , misalnya tentang pisah-harta. Pada dunia bisnis, beberapa butir MOU tak boleh batal demi hukum , diperjanjikan jahit-mati pada saat-penandatanganan MOU, misalnya pembatalan penjualan secara sepihak oleh pihak-calon penjual , perubahan jadwal realisasi-kontrak, misalnya pengunduran jadwal-konstruksi oleh pemasok/penjual , re-alokasi belanja APBN ke tahun anggaran yang akan datang oleh pembeli dan hambatan karena bencana-alam. Terdapat kesepakatan bahwa tawaran nit-ikatan (*nonbinding offer*) wajib diperlakukan sebagai rahasia antar-pihak ber MOU. Segala unsur atau jenis biaya dalam kontrak jual-beli harus diungkapkan dimuka dalam dokumen Tawaran Non-Ikatan , tak boleh ada biaya kagetan yang disodorkan penjual kepada pembeli. Cara bayar pembeli harus diungkapkan di muka, pada MOU bahkan pra MOU , misalnya pembayaran berbentuk SUN.

Tawaran tidak mengikat dari penjual/pesewa dan/atau tawaran tidak mengikat dari pembeli/penyewa merupakan dasar pembuatan MOU tentang rencana pembuatan kontrak-mengikat. CFI Team menyajikan artikel tentang “ persetujuan untuk hal-hal disepakati “ dalam artikel berjudul *Non-Binding Offer*, menjelaskan antara lain bahwa (1) tawaran calon penjual tidak mengikat dan (2) tawaran calon pembeli tidak mengikat , sebagai indikator butir-butir bakalan-kesepakatan pra-kontrak (mungkin berbentuk MOU) antara calon penjual & calon pembeli , dimana (1) penjual menyatakan minat (tidak mengikat) untuk menjual ,

dan pembeli menyatakan minat (tidak mengikat) untuk membeli, (2) kedua belah-pihak menyatukan pandangan dengan menyatakan butir-butir yang harus di bahas menuju kontrak jual-beli yang akan mengikat secara hukum , antara lain tanggal-pembuatan kontrak , persyaratan eksistensi notaris dan saksi-kontrak , spesifikasi barang/jasa yang akan di jual/dibeli, dimana (3) calon penjual menyatakan kesanggupan akan memenuhi berbagai syarat yang diajukan calon-pembeli, antara-lain spesifikasi produk , dan calon pembeli menyatakan kesanggupan akan memenuhi berbagai syarat yang diajukan calon-penjual , misalnya pernyataan ketersediaan dana , jadwal angsuran dan mata-uang untuk memenuhi kewajiban, sebagai dasar pembuatan kontrak jual-beli.

Adam Hayes, 2022, menyajikan artikel berjudul *Heads of Agreement: What is Their Purpose and Are They Binding?* , antara lain mengungkapkan bahwa “kepala perjanjian” (*head of agreement*) dikenal sebagai LOI menuju pembuatan-kontrak yang bersifat mengikat secara-hukum. Istilah tersebut lazim pada beberapa negara, antara lain Inggris, Australia dan New Zealand , merupakan dasar kerangka-dasar bersifat sementara dan pada umumnya tidak-mengikat , untuk pembentukan kontrak kerjasama atau transaksi, sebagai kesepakatan-awal yang digunakan sebagai dokumen-negosiasi (tawar-menawar) yang bersifat tak-lengkap & menyeluruh , yang mampu mencakupi semua aspek dan rincian sebuah kontrak, terutama syarat-syarat yang harus dipenuhi masing-masing pihak pra-tanda-tangan kontrak. MOU tak selalu berakhir dengan pembuatan kontrak , karena salah-satu pihak dapat menyatakan tak bermaksud meneruskan MOU sampai menjadi kontrak-mengikat.

PENGAKUAN PENDAPATAN BERSYARAT KINERJA

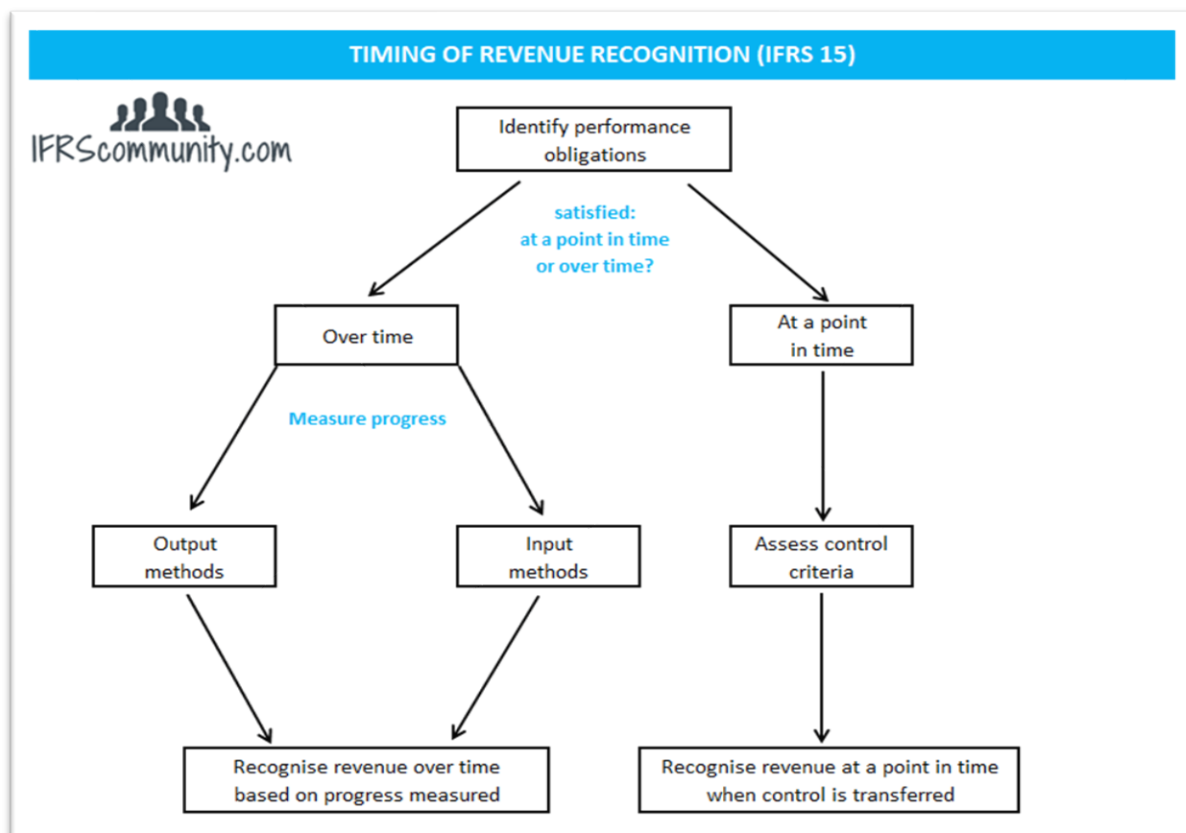
Pada tataran kewajiban kepatuhan / *compliance obligation*, terdapat pengakuan pendapatan berbasis pemenuhan-kewajiban penyerahan kinerja tertentu lebih-dahulu. Ardian Yuwandono, 2023, menyajikan artikel berjudul *IFRS 15 / PSAK 72 Pendapatan Dari Kontrak Dengan Pelanggan - "Recognise revenue when (or as) each performance obligation is satisfied"*, sumber LinkedIn 2024, antara lain mengungkapkan bahwa pengakuan pendapatan dilakukan bila kewajiban pelaksanaannya (*Performance Obligation*) telah diselesaikan, berbasis konsep "*Transfer of Control*".

Penentuan apakah suatu Kewajiban Pelaksanaan (*Performance Obligation*) diselesaikan menggunakan tiga kriteria berikut, apabila salah satu atau lebih kondisi dibawah terpenuhi:

- Pelanggan secara simultan menerima dan mengonsumsi manfaat yang disediakan oleh kinerja entitas saat entitas melaksanakan kewajiban pelaksanaannya tersebut
- Kinerja entitas menciptakan atau meningkatkan aset , (sebagai contoh , pekerjaan dalam proses) yang dikendalikan pelanggan sebagai aset yang diciptakan atau ditingkatkan
- Kinerja entitas tidak menciptakan suatu aset dengan penggunaan alternatif terhadap entitas dan entitas memiliki hak yang dapat dipaksakan untuk pembayaran kinerja yang diselesaikan sampai suatu tanggal tertentu .

Setelah ditentukan dengan kriteria diatas, metode pengukuran kemajuan terhadap penyelesaian kewajiban pelaksanaan (*Methods for measuring progress*) dapat menggunakan salah satu metode berikut:

- a. **Metode output** : berdasarkan pengukuran langsung atas nilai barang atau jasa yang dialihkan kepada pelanggan sampai saat ini secara relatif terhadap sisa barang atau jasa yang dijanjikan dalam kontrak, survei kinerja yang diselesaikan sampai saat ini , penilaian appraisal atas hasil yang dicapai ,



tingkat/milestone kemajuan realisasi / milestones , pengukuran waktu yang berlalu dan/atau unit yang diproduksi / unit yang dikirimkan.

- b. **Metode input** mengakui pendapatan berdasarkan upaya/kegiatan atau input entitas atas penyelesaian kewajiban pelaksanaan , sebagai contoh; sumber daya yang dikonsumsi, jam tenaga kerja yang dibebankan, biaya yang terjadi, waktu yang berlalu atau jam mesin yang digunakan secara relatif terhadap total input yang diharapkan untuk menyelesaikan kewajiban pelaksanaan tersebut.

BAGAIMANA MEMBEDAKAN PENGATURAN-MENGIKAT VS KONTRAK-MENGIKAT

Arrangement (pengaturan) mencakupi (1) kontrak antar-pihak bertransaksi dan (2) aturan-hukum non kontrak (*other legal right*) , misalnya hukum pajak.

Pengaturan mengikat/ *Binding arrangement* pada umumnya (1) berbentuk kontrak (*contractual arrangement /agreement*) pada umumnya tertulis & mengikat semua-pihak , (2) hak & kewajiban bersifat resiprokal & adil/seimbang bagi pihak-berkontrak , (3) dapat dipaksakan secara hukum. Apabila tak memenuhi 3 syarat tersebut, maka tergolong pengaturan-tak-mengikat (*non-binding arrangement*).

IPSAS 38 International Public Sector Accounting Standard tentang *Disclosure of Interests in*



Other Entities , antara lain mengungkapkan bahwa Pengaturan Mengikat (*Binding Arrangement*) berbentuk hak dan/atau kewajiban-dapat dipaksakan secara-hukum kepada pihak-lain berdasar sebuah perikatan/kontrak atau hak-hukum lain (*other legal right*), antara lain dibuktikan

dengan

- Kontrak/perjanjian yang sesuai hukum positif cq hukum perjanjian ,
- Bukti lain setara kontrak/perjanjian, misalnya surat-berharga saham , surat-utang atau obligasi,
- Hukum positif (*other legal right*) , misalnya pajak-terutang WP kepada Negara.

Butir 3 tersebut membedakan istilah Pengaturan Mengikat (*binding arrangement*) yang bersifat-lebih luas, dengan Kontrak Mengikat (*binding contract*) karena ditanda-tangani masing-masing pihak berkontrak , pada butir a dan b di atas.

Pendapatan sebuah entitas terhadap entitas lain karena perikatan-hukum tersebut dapat berbentuk

- Pendapatan berulang (*recurring*) misalnya dividen kepemilikan-saham atau bunga atas kepemilikan obligasi, dan/atau
- Pendapatan tidak-berulang (*non-recurring*) misalnya imbalan-kerja/kinerja tertentu (*fee*) , keuntungan restrukturisasi badan-usaha yang dimiliki Pemegang Saham, dll.

Dalam akuntansi, Pengaturan Mengikat (*binding arrangements*) dibuktikan antara lain dengan

- a. Kontrak-tertulis (pengaturan mengikat berbentuk kontrak/perjanjian) ,
- b. Kontrak tidak tertulis yang dibuktikan dengan pengakuan pihak-pihak terikat,
- c. Notulen diskusi/kesepakatan antar Pemegang Saham PT terdokumentasi ,
- d. Dokumen pengaturan bersama (joint arrangement cq joint-venture atau joint operation) ,
- e. Hak kendali pada entitas-asosiasi, atau
- f. Bukti lain, misalnya hak-kendali entitas-investasi kepada entitas-target-investasi / investee, % pengendalian berbasis kepemilikan saham berhak suara diatas 20 % atau 50 % , surat-pengakuan utang dll, harus diungkapkan pada CALK.

Pengaturan Mengikat (*Binding Arrangement*) antara-lain dapat berbentuk kontrak-mengikat (*Binding Contract*) atau mungkin bukan kontrak-mengikat. Artikel berjudul *What is a Binding Contract?* , sumber Copyright © 2023 MyAccountingCourse.com , mengungkapkan antara lain bahwa *Kontrak Perikatan (Binding Contract) adalah persetujuan/kesepakatan-hukum yang bersifat memaksa secara-hukum apabila dilanggar oleh pihak-pihak berperikatan tersebut (misalnya pembeli dan penjual) dan pihak-terkait perikatan (misalnya penjamin pembeli), melalui sebuah sistem pengadilan-negeri.* Pada berbagai yuridiksi , kesepakatan-lisan termasuk sejenis kontrak-perikatan , sepanjang (1) dapat/layak diajukan ke pengadilan-negeri cq (2) dapat dibuktikan, sebagai-dasar pengadilan menjatuhkan sanksi kepada pelanggar-kontrak tersebut.

Prenuptal agreement adalah perjanjian pranikah. Artikel berjudul *How Bindings Financial Agreements (“prenups”) can help your client protect their assets* , sumber Momentum Media , antara lain mengungkapkan bahwa bahwa Kesepakatan Keuangan Mengikat (*Binding Financial Agreement*) adalah kesepakatan yang berlaku sampai saat suatu perikatan di bubarkan , memberi kepastian hukum bagi pihak-pihak dalam perikatan tersebut umumnya , terutama untuk proteksi kepemilikan pra-pembubaran, saat pembubaran dan paska-pembubaran perikatan , terkait kondisi aset, liabilitas, ekuitas dan kewajiban-perpajakan pra-pembubaran perikatan , sehingga pembubaran-hukum suatu perikatan berterima-baik oleh pemangku-kepentingan dan pihak-pihak berperikatan.

TENTANG IPSAS 47 PENDAPATAN

Berbagai istilah khas terkait IPSAS 47 adalah sebagai berikut.

- Pengaturan mengikat / *binding arrangement*
- Aset pengaturan mengikat / *binding arrangement asset*
- Liabilitas pengaturan mengikat / *binding arrangement liabilities*
- Kewajiban kepatuhan / *compliance obligation*
- Pelanggan/*customer* , istilah untuk akuntansi pendapatan sektor publik non-pemerintahan
- Pembeli/*purchaser* , istilah untuk akuntansi pendapatan pemerintahan
- Biaya perolehan / *cost*
- Beban / *expense*
- Denda / *fines*

- Kontribusi wajib lain-lain / *other compulsory contributions*
- Sumber-daya / *resources*
- Penyedia SD / *resource provider*
- Peristiwa kena-pajak / *taxable event*
- Pihak ketiga-diuntungkan / pihak ketiga penerima-maslahat suatu perikatan/ *third-party beneficiary*
- Imbalan / *consideration*
- Pengalihan-hak atau transfer-hak¹ / *transfer*

IPSAS 47 Paragraf 42 menggolongkan transaksi-pajak *adalah sebuah transaksi tanpa pengaturan mengikat (without a binding arrangement)* karena WP menransfer SD kepada pemerintah tanpa menimbulkan *kewajiban transfer-balikan dari pemerintah*² berupa barang/jasa apapun kepada WP atau pewaris WP. WP sebagai anggota masyarakat *secara keseluruhan memperoleh masalah nir-kendali WP* berbentuk berbagai kebijakan-sosial pemerintah bagi masyarakat.

IPSAS 47 Pendapatan , pada tanggal efektif menyebabkan pencabutan IPSAS 9, 11 dan 23, mengandung contoh / ilustrasi yang tidak-wajib-terap khas sektor publik.

Walau IPSAS Pendapatan Pertukaran dan Non-Pertukaran diganti IPSAS 47, IPSASB memandang bahwa akuntansi pendapatan pertukaran dan akuntansi pendapatan non-pertukaran tetap dapat digunakan untuk menggambarkan transaksi pada sektor-publik, sepanjang meningkatkan kualitas LK.

Tiap yuridiksi/negara memiliki tingkat-pemaksaan pengaturan-mengikat melalui legislasi, keputusan kabinet atau DPR, pengurangan/penambahan mata-anggaran APBN tertentu, tekanan sosial, ekonomi dan politik tertentu (*economic coercion, political necessity or other circumstances*). Efektivitas klausula perikatan dalam perjanjian juga tergantung keinginan & kemampuan pihak yang memaksa, sehingga akuntan lintas-negara hendaknya menyadari penerapan prinsip bersifat memaksa (*enforceability*) suatu klausula , misalnya dapat diajukan ke pengadilan negeri atau perjanjian di batalkan.

Akuntan-internal cq juru-catat pendapatan pemerintahan wajjib memahami berbagai hal sebagai berikut.

- Pertama-tama memilah suatu transaksi, apakah berperikatan atau tidak-berperikatan.
- Pengaturan mengikat berciri
 - Terdapat hak dan kewajiban (obligation) yang menyatu/takterpisahkan bagi tiap pihak dalam perikatan.
 - Pihak-pihak dalam perikatan, sekurang-kurangnya terdiri atas 2 pihak-berseberangan.
 - Pengaturan mengikat dapat berbentuk

- a. Dokumen-kesepakatan (tertulis), misalnya kontrak jual-beli atau

¹ Karena istilah transfer dalam SAP telah digunakan untuk transfer APBN

² Transfer balikan pemerintah bersifat menyeluruh bagi seluruh warga-negara, termasuk WP, antara lain berbentuk prasarana-sosial seperti jalan-raya, jembatan, pelabuhan, waduk pertanian, layanan-kepolisian , rehabilitasi/bantuan sosial dan penanggulangan bencana.

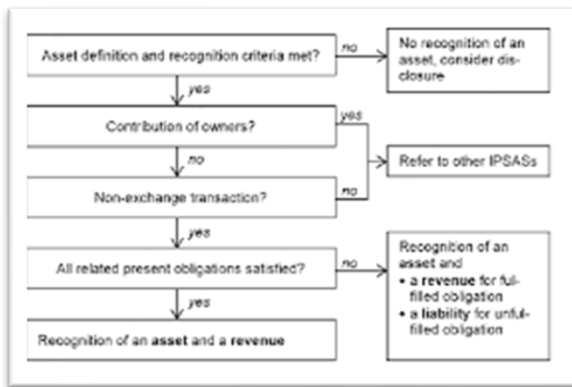
- b. Kesepakatan lisan
- c. Hukum-adat pedagang nan-baik , misalnya, calon pembeli melihat *price-tag* pada barang tersebut, memasukkan barang ke keranjang-belanja dan membawa ke kasir. Sekuriti toko-penjual memeriksa tanda-lunas kasir dan mengizinkan barang di bawa keluar) atau sekuriti tidak-memeriksa , apakah sensor barang telah dihapus kasir, sehingga tak ada alarm tatkala barang melalui pintu-keluar bersensor. Sekuriti memeriksa troli bersuara tanda-bahaya, dan kantung pada busana pembeli.

Pengakuan pendapatan pada IPSAS 47 adalah sebagai berikut.

Pendapatan pemerintah meliputi aliran-masuk-bruto maslahat-keekonomian atau penerimaan jasa dan piutang bagi pemerintah , digambarkan oleh kenaikan saldo-aset dan saldo-ekuitas.

Berbagai pendapatan layanan diterima , misalnya layanan tim-evakuasi korban-bencana , yang tak-dapat diukur secara-andal nilai-ekonominya dan tak-dapat dikendalikan entitas-penerima pendapatan, *boleh tak diakui sebagai pendapatan.* IPSASB mendorong pengungkapan hal tersebut.

Pendapatan entitas pemerintahan pelaku IPSAS 47 Pendapatan antara lain karena menyediakan barang/jasa kepada pelanggan/publik berbayar.³



Tak terdapat *pembedaan* perlakuan /pengakuan pendapatan / piutang yang berupa aset-moneter atau aset non-moneter.

Terdapat pertimbangan khusus dalam pengukuran pendapatan berbentuk aset non-moneter terkait saat-pengakuan yang berbeda.

Uang tunai di tangan dan dana-tunai / deposito di bank adalah aset.

Pada khasanah IPSAS Berbasis Kas, kas-ditangan atau di-bank sendiri sebagai titipan pihak lain, karena entitas LK adalah juru-simpan/kustodian , diakui sebagai liabilitas.

Penerimaan *pendapatan berbentuk aset di ukur pada nilai-wajar aset tersebut*, pengukuran pendapatan berbentuk AT sebagai pendapatan diterima berupa aset-nonmoneter **sesuai**

³ Probabilitas terjadinya pernyataan IPSAS 47 tersebut amat kecil. Praktis tidak ada transaksi pertukaran komersial atau transaksi pertukaran bersubsidi dalam tupoksi pemerintahan, karena (1) barang/jasa disediakan/diberikan pemerintah ke pada masyarakat berdasar belanja APBN/D , (2) layanan publik menggunakan aset-kepemerintahan dan (3) praktis tak-ada (tak boleh ada ?) aset-pemerintah bertujuan-komersial .

besar-kewajiban atau pengurbanan perolehan pendapatan tersebut, yaitu sebesar nilai-kini (current value) aset non-moneter sesuai hampiran IPSAS 16 untuk aset diperoleh secara gratis atau pada biaya-perolehan (*nominal*).

Pangakuan pendapatan berbentuk AT diperoleh **berdasar biaya-perolehan tetapan-sendiri (deemed cost) cq sesuai Nilai Operasional Kini (NOK atau current operational value)** terpaksa dilakukan apabila harga-jadi transaksi jual/beli tak-menggambarkan info-relevan . Pengakuan kewajiban (*obligation*) berbentuk liabilitas (*liability*) di ukur pada tanggal pelaporan LK dengan *estimasi-terbaik sumber-daya dibutuhkan untuk pemberesan-liabilitas* tersebut, sesuai IPSAS 19.

Untuk entitas pemerintahan, standar pendapatan perpajakan pada IPSAS 47 amat penting, di tetapkan pada IPSAS 47 sebagai berikut :

- Pendapatan perpajakn berada pada ranah Pengaturan-Tidak-Mengikat, karena pemerintah tak mempunyai kewajiban-balik kepada WP.
- Untuk akuntansi pendapatan pajak, peristiwa kena-pajak (*taxable event*) *ditentukan sedini-mungkin* *tatkala pemerintah memiliki kendali atas aset*, yang paling aman menurut IPSASB adalah *tatkala aset tersebut telah di tangan (di kuasai) .*
- Karena risiko ketidak-pastian ketertagihan , IPSASB *menolak hampiran akrualisasi* pendapatan pajak cq pencatatan debit piutang pajak , kredit pendapatan pajak; karena ketidak-pastian penerimaan tagihan-pajak. Sumber konsep- sementara IPSAS 47 menyatakan sebagai berikut: *The IPSASB considered an alternative view that an entity only gains control of resources arising from taxation **when those resources are received**. While recognizing that there can be difficulties in reliably measuring certain taxation streams, the IPSASB rejected such an approach as inappropriate for the accrual basis of financial reporting.*
- Penerimaan di muka pendapatan pajak di catat sebagai aset dan liabilitas. Sumber dinyatakan sebagai berikut : *This Standard requires an entity that receives resources in advance of the taxable event, or of an arrangement becoming enforceable, to recognize an asset and a liability of an equivalent amount. This is consistent with the principles of accrual accounting to recognize revenue in the period in which the underlying event that gives rise to the revenue occurs.*
- Penerimaan pajak yang akan dikembalikan kepada WP di catat sebagai liabilitas. Sumber menyatakan sbb : *In the event that the taxable event did not occur, or the arrangement did not become enforceable, the entity may need to return part or all of the resources. One common view is that, where resources are received in advance of the taxable event, an entity should only recognize a liability where it considers it probable that there will be a subsequent transfer of resources.*

- Pendapatan pajak diakui berbasis peristiwa kena-pajak (*taxable event*). Dokumen sumber adalah konsep publikasian IPSAS 47, menyatakan bahwa : *The IPSASB supports the view that revenue should not be recognized until the taxable event occurs, and extends the principle to transfers, so that where resources are received prior to an arrangement becoming binding, the entity recognizes an asset and a liability for the advance receipt.*
- *Diluar Draf IPSAS 47, sumber KAP PWC , 2022, menyajikan artikel berjudul Determining standalone selling price ,sumber ASC 606-10-32-31, menyatakan bahwa harga-transaksi harus di alokasi kan pada setiap jenis kewajiban-kinerja (performance obligation) pada penetapan harga-harga-sendirian (on the relative standalone selling prices of the goods or services being provided to the customer.), termaktub pada kontrak jual/beli*
- Sesuai IPSAS 47 ; Bila harga jual berdiri-sendiri (*stand-alone selling price*) tak-terobservasi-langsung, pelaku akuntansi harus meng-estimasi penetapan-harga masing-masing aspek pendapatan secara-sendirian dengan opsi hampiran sbb ;



a) *Hampiran penetapan harga-pasar-suaian (adjusted market assessment approach) untuk transaksi-pertukaran,*

b) *Hampiran penetapan biaya (expected cost approach) untuk transaksi nonpertukaran atau*

c) *Hampiran residual (Residual Approach), yaitu komponen pendapatan terakhir adalah pendapatan keseluruhan dikurangi berbagai kompen pendapatan yang dapat di identifikasi / di ukur.*

Akuntansi pendapatan ber-pengaturan mengikat (*binding arrangement*) pada IPSAS 47 adalah sebagai berikut.

- Pengaturan mengikat (*binding arrangement*) bersifat resiprokal bagi pihak-berperikatan kontraktual (*contractual agreement*) atau non-kontraktual (*noncontractual agreement*), mengandung hak dan kewajiban, dan dapat dipaksakan oleh masing-masing pihak.
- Non-contractual agreement adalah kesepakatan tanpa-kontrak tertulis atau lisan, yaitu kesepakatan yang tunduk pada hukum positif.
- Pada IPSAS 47 , akuntansi pengaturan mengikat adalah sebagai berikut. Pengaturan Mengikat (*binding arrangement*) mengikat kedua belah-pihak yang ber-hak & kewajiban (*obligation*) , berdasar dokumen tertulis atau tidak-tertulis, (yang sadar dan bebas, mau (sadar & bebas) & tahu (cq sadar konsekuensi) masuk dalam suatu perikatan) berbentuk hak & kewajiban (*obligation*) yang dapat dipaksakan secara-hukum, untuk keperluan akuntansi pendapatan dikelompokkan dalam sebuah rumpun perikatan sejenis (sebuah portofolio perikatan).
- Pengaturan mengikat mengandung syarat, bahwa tiap-pihak dalam pengaturan mengikat memiliki hak dan kewajiban dapat dipaksakan secara hukum. **Bila salah**

satu hal tersebut tidak ada, maka pengaturan tersebut tergolong pengaturan tidak-mengikat.

- Pengaturan Mengikat (*binding arrangement*) mencakupi pengaturan-mengikat-berbasis-perjanjian (*contractual arrangement*) tertulis atau lisan dan pengaturan-mengikat-tanpa-perjanjian (*non-contractual arrangement*) yang dapat dipaksakan (*compelled*) dalam hukum-positif.
- Jenis Pengaturan Mengikat (*binding arrangement*) yang tak-dapat dipaksakan, tidak termasuk dalam IPSAS 47.
- Terdapat panduan penerapan pengaturan-mengikat pada IPSAS 47.
- Contoh pengaturan mengikat berbasis kontrak (*contractual-agreement in binding-arrangement*) adalah sebagai berikut.
 1. Kontrak bagi hasil pertambangan, antara pemerintah dengan penerima hak-tambang.
 2. Kontrak KPBU antara pemerintah dengan pihak-swasta.



- Istilah Pengaturan Mengikat (*Binding Arrangement*) pada akuntansi sektor publik mungkin berfitur

- a. Pengumuman bahwa lebih dari hanya dua-pihak terlibat, demi-hukum, mempunyai hak & kewajiban yang secara-hukum dapat-dipaksakan,
 - b. Bahwa hak dan kewajiban (b.1) sebuah entitas dan (b.2) antar-entitas dapat dipaksakan secara-hukum,
 - c. Bahwa hak & kewajiban **mungkin tak-terpisah dan saling berpengaruh**, misalnya hak timbul hanya bila kewajiban telah terlaksana/terpenuhi, merupakan karakteristik unik IPSAS 47 Pendapatan pada Sektor Publik.
- Menurut suatu rapat IPSASB, **Pengaturan Mengikat sekurang-kurangnya memiliki sebuah kewajiban (*obligation*) yang harus dipatuhi**, agar dapat dipaksakan secara-hukum, misalnya batasan, kewajiban, maksud / tujuan penggunaan properti suatu perjanjian sewa-menyewa properti tersepakati pada kontrak-sewa, pemastian kewajiban membersihkan, memelihara, reparasi properti, apakah oleh pesewa atau oleh penyewa, serta kewajiban pembayaran PBB sepanjang kontrak-sewa, pembayaran tagihan listrik PLN, air PAM, sampah dan uang-keamanan lingkungan setempat, apakah ditanggung penyewa atau pesewa.

- Pada kontrak/perjanjian ber-pengaturan-mengikat, terdapat istilah “kewajiban kepatuhan” (*compliance obligation*) untuk menyerahkan sumber-daya pembeli kepada penjual , atau sebaliknya, misalnya
 - a. Penyerahan uang muka (hangus atau tidak hangus / dikembalikan kalau kontrak batal) atau aset tertentu sebagai jaminan , oleh pembeli dan/atau
 - b. Bukti *penyisihan-dana terpasung pada bank yang siap-bayar berbasis tanda-terima barang* untuk jumlah sisa terutang paska-pengiriman barang dan/atau (3) pernyataan penjamin-utang/*guarantor*, sebagai syarat pengiriman barang oleh penjual , yang tertera pada kontrak.

- Pemenuhan kewajiban (*obligation*) terkait/terikat pendapatan , misalnya Berita-Acara atau Tanda Serah Terima Barang ditanda-tangani Pembeli , Berita-Acara Lulus Uji-Coba Mesin-Produksi ditanda-tangani pembeli, dll, sehingga memenuhi syarat untuk pengakuan pendapatan, sesuai paragraf 28-29 standar.

Standar akuntansi tentang pengakuan pendapatan ber Pengaturan-Mengikat mencakupi berbagai hal sebagai berikut.

- Entitas LK pengguna IPSAS 47 mempertanggungjawabkan akuntansi pendapatan ber-pengaturan-mengikat berdasar Model Pengaturan-Mengikat kalau:
 - a. Pihak bertransaksi sepakat bertransaksi berdasar pengaturan-mengikat ber-versi kontrak, atau kesepakatan-lisan atau adat kebiasaan-pedagang nan-baik , dan berkomitmen memenuhi kewajiban(*obligation*) nya.
 - b. Tiap pihak mampu meng-identifikasi dan saling-mengakui hak-sendiri dan hak-pihak-lain
 - c. Entitas pelaku IPSAS 47 mampu meng-identifikasi syarat-pembayaran terkait kewajiban-kepatuhan diri-sendiri dan kewajiban-kepatuhan pihak-lain.
 - d. Pengguna IPSAS 47 Pendapatan mengidentifikasi substansi-ekonomi dalam pengaturan-mengikat, antara lain

- Berbagai risiko pendapatan dalam binding arrangement
 - a. Perubahan intensi/itikad bayar pembeli, perubahan intensi penyerahan barang/layanan penjual
 - b. Sejarah ingkar janji-bayar pembeli , misalnya pelanggaran jadwal pembayaran angsuran oleh pembeli, atau sebaliknya
 - c. Analisis kondisi-keuangan cq ke-mampubayar-an pembeli , terutama kondisi likuiditas dan solvabilitas cq saldo ekuitas-negatif pada LK pembeli
 - d. Gulung tikar, pembubaran dan keputusan kepailitan Pengadilan Negeri.
 - e. Terminasi sepihak pengaturan-mengikat oleh pihak pembeli, misalnya menyatakan diri pailit , atau sebaliknya.

2. Syarat & jadwal /tanggal pengakuan pendapatan.

3. Pemastian bahwa kewajiban kinerja (performance obligation) telah dilaksanakan, sebelum pengakuan pendapatan di bukukan.
 4. Koneksi harga khusus diberikan kepada suatu pelanggan.
 5. Entitas penerap IPSAS 47 melakukan evaluasi berkala, misalnya pada akhir periode LK atau pada awal sebuah perubahan-lingkungan nan-besar seperti resesi-ekonomi, apakah (a) piutang-dagang sekumpulan entitas sebagai sumber pendapatan berpengaturan-mengikat pada sebuah yuridiksi mengalami guncangan cq risiko resesi atau (b) sebuah akun-pendapatan berpengaturan mengikat (sebuah entitas pelanggan) sedang mengalami masalah, bencana dan penurunan daya-bayar utang pihak-pembeli karena kalah-bersaing, penurunan kualitas-manajemen , merebaknya inefisiensi & kecurangan, yang menyebabkan penurunan dahsyat saldo-piutang dan masa-depan pendapatan.
- Sebuah Pengaturan-Mengikat Tak-Memuaskan bila
 - a. Sebuah pihak atau semua pihak tiba-tiba berada dalam kondisi-tak memuaskan , mungkin tak puas akan hak/kewajiban (*obligation*) tertentu, misalnya semua-pihak masuk dalam era resesi ekonomi berlatarbelakang pandemi, perang dan kenaikan suku-bunga global.
 - b. Pihak pembeli menunda/ menghentikan jadwal-angsuran utang-dagang , pihak penjual tak-kunjung menerima realisasi angsuran yang diperjanjikan pengaturan-mengikat, mengalami kerusakan struktur/kondisi keuangan. Pihak pembeli tak-gentar akan sanksi pelanggaran jadwal bayar , dan sanksi berupa bunga, denda dll juga tidak dibayar.
 - c. Karena pengaturan-mengikat tak-memuaskan semua-pihak, maka perlu diadakan negosiasi ulang untuk memperbarui pengaturan-mengikat , antara lain
 1. Memecah pengaturan-mengikat menjadi beberapa pengaturan-mengikat sepanjang tak-melanggar hukum,
 2. Memodifikasi pengaturan-mengikat tersesuai kondisi-lingkungan-eksternal nan-memburuk , mengubah lingkup/*scope* pengaturan-mengikat cq sanksi pelanggaran kewajiban (*obligation*) di atur-ulang dengan
 - a. Mengeluarkan faktor-eksternal nan liar-tak-terkendali kedua-belah pihak ,
 - b. Perubahan besar/tahap angsuran, mata uang, bunga dan denda sesuai taksiran/ramalan perubahan kondisi lingkungan eksternal yang-akan-datang,
 - c. Mengubah pengaturan-mengikat lisan atau berdasar adat-pedagang nan-baik untuk menjadi pengaturan-mengikat tertulis bahkan ber-akta notaris, bila semua pihak sepakat.
 - Pada waktu pengaturan-mengikat **tersepakati untuk di modifikasi** menjadi pengaturan-mengikat nan-baru, maka

- a. Ditentukanlah tanggal terminasi pengaturan-mengikat sebelumnya dan/atau tanggal pemberlakuan Pengaturan-Mengikat Diperbarui.
 - b. Ditentukanlah hampiran pemberesan kedua belah pihak, yang berupa konsekuensi pemberesan hak/kewajiban terkait Pengaturan-Mengikat-Lama, sebelum diubah menjadi pengaturan-mengikat baru,
 - c. Kedua belah pihak melakukan pemeriksaan-diri (mawas diri) untuk aspek kesiapan (1) menggunakan/memanfaatkan hak-baru dan (2) memenuhi kewajiban (*revised compliance obligation*) pada tanggal efektif pengaturan-baru, dalam konteks (2a) alokasi /penyediaan/penyisihan sumberdaya dan manajemen arus-kas untuk berbagai hal tersebut diatas, (2b) pemberesan kewajiban terkait pengaturan-lama sebelum tanggal efektif pengaturan-baru dan (2c) *pemberesan kewajiban terkait pengaturan-lama setelah tanggal efektif pengaturan-baru yang masih berlanjut* ditambah kewajiban (obligation) pengaturan-baru,
 - d. Entitas pelaku *IPSAS 47 Pendapatan* melakukan pemilahan pendapatan (misalnya, pendapatan pengaturan-lama yang diterima pada era pengaturan-baru) dan penyesuaian pengakuan pendapatan akibat perubahan/amandemen pengaturan-mengikat tersebut, dan menerapkan jalan-keluar tersepakati apabila ada pihak wan-prestasi, baik terkait pada pengaturan-lama, maupun pada era pengaturan baru.
- Entitas pelaku *IPSAS 47 Pendapatan* memilah berbagai jenis pengaturan-mengikat menghasilkan pendapatan menjadi
 - a. Pengaturan-mengikat bersifat tetap,
 - b. Pengaturan-mengikat boleh dimodifikasi / di terminasi secara otomatis/tidak-otomatis atas kesepakatan seluruh pihak atau secara sepihak, pada waktu tertentu saja (misalnya dengan acara telaah berkala perjanjian secara-tahunan) atau setiap saat.
 - Pelaku Pengaturan-Mengikat membuat sistem-kendali internal (*internal control*) bagi implementasi *IPSAS 47 Pendapatan* atas kepatuhan-kewajiban (*compliance obligation*) tiap dokumen Pengaturan-Mengikat secara terpisah, antara lain
 - a. Penyediaan sumber-daya untuk memenuhi kewajiban (*obligation*) tertentu/distinct, sesuai pedoman, misalnya apakah berbentuk tunai, barang, jasa/layanan (atau kumpulan barang/jasa/bundle of good & services) dan penggunaan aset/sumberdaya tertentu (misalnya AT tertentu dan aset/SD terbedakan/distinct lain) sesuai perjanjian dan/atau diluar perjanjian, seperti hukum positif, kebiasaan perdagangan dll) yang diketahui semua pihak cq menimbulkan ekspektasi pembeli /masyarakat sebagai tanggung-jawab pemasok,
 - b. Manajemen risiko pemenuhan-kewajiban tersebut kepada pembeli atau kuasa-pembeli/*beneficiary*, secara serial/berturut-turut sesuai jadwal dalam pengaturan-mengikat yang lintas-tahun buku, termasuk kemungkinan *manajemen pemasok (resource provider) salah-janji*, yang menyebabkan entitas tak-mampu memenuhi kewajiban-kepatuhan nya (*compliance obligation*),

- c. Sistem administrasi Pengaturan-Mengikat nan-baik (*good binding-agreement administration*) , yang berada diluar pelaksanaan akuntansi IPSAS 47, misalnya *TQM System*
 - d. Upaya melebur janji-umum tidak terbedakan dalam janji-khusus/terbedakan (*distinct promise*) agar lebih mudah-dikelola
- *Pengakuan awal pendapatan berbasis pengaturan-mengikat* dilakukan tatkala
 - a. Pendapatan dikuasai secara hukum,
 - b. Segala kewajiban (*obligation*) menyangkut pengakuan-pendapatan telah terpenuhi, misalnya penjual telah melakukan pemberesan pembayaran pada pemasok dari penjual yang akan mengirim langsung barang/jasa kepada pembeli .
- Bila pendapatan telah diterima dan diakui secara-hukum namun seluruh-kewajiban-kepatuhan terkait pendapatan belum dipenuhi, maka entitas mencatat sebagai uang-muka-penjualan , bukan sebagai pendapatan penjualan.
- Bila pendapatan telah diterima dan diakui secara-hukum namun sebagian-kewajiban-kepatuhan terkait pendapatan belum dipenuhi, maka entitas mungkin mencatat sebagian-kewajiban tersebut sebagai liabilitas terkait pengakuan pendapatan penjualan tertentu.
- Pengukuran pendapatan dari pengaturan-mengikat sesuai paragraf 110-133, pengukuran selanjutnya sesuai paragraf 33. Pengukuran liabilitas sesuai estimasi-terbaik penyelesaian/pemberesan liabilitas, sesuai paragraf 35.
- Tiap yuridiksi/negara memiliki tingkat-pemaksaan pengaturan-mengikat melalui legislasi, keputusan kabinet atau DPR, pengurangan/penambahan mata-anggaran APBN tertentu, tekanan sosial, ekonomi dan politik tertentu (*economic coercion, political necessity or other circumstances*), efektivitas klausula dalam perjanjian juga tergantung keinginan & kemampuan pihak yang memaksa, sehingga akuntan lintas-negara hendaknya menyadari penerapan prinsip bersifat memaksa (*enforceability*) suatu klausula , misalnya diajukan ke pengadilan negeri atau perjanjian di batalkan.
- Pendapatan Modal (*capital transfers, capital grants*) dicatat sesuai IPSAS 23, tunduk pada hukum-positif setoran-modal dan hukum positif entitas-penerima modal-baru/tambahan, diakui tatkala sebuah prasyarat-kepatuhan (*compliance obligation*) terpenuhi. Pengakuan/pengukuran aset diterima sebagai setoran modal mengikuti PSAP jenis aset diterima tersebut.

PENDAPATAN NIR-PENGATURAN MENGIKAT

Akuntansi pendapatan nir-pengaturan-mengikat (*nonbinding-arrangement revenue-accounting*) adalah sebagai berikut.

- Bentuk pendapatan berupa aset (mis. tunai, piutang dagang, dll) dan non-aset (mis. layanan profesional diterima, Nota Penghapusan Utang) yang memenuhi syarat pengakuan pendapatan, sesuai paragraf 20-27 standar. **Penerimaan Uang-Muka Penjualan sebagai tanda-jadi belum tentu dapat diakui sebagai pendapatan**, hati-hati menggunakan istilah akun berjudul Pendapatan Diterima Dimuka atau Uang Muka Penjualan apabila kewajiban (*obligation*) pengakuan pendapatan (sebagai aset penjual) belum terpenuhi.
- Pendapatan tanpa-pengaturan-mengikat (*without binding arrangement*) yang harus diakuntansikan sesuai IPSAS 47, kecuali skema kontribusi masalahat-sosial berhampiran-asuransi (*insurance based social-benefits*) . Berbagai program-keperintahan mengandalkan/berbasis iuran-wajib-masyarakat **yang tak termasuk lingkup IPSAS 42 Social Benefit** atau Standar Masalahat/Bantuan Sosial , **diakui sebagai pendapatan setara pendapatan pajak dan iuran-wajib-masyarakat lain-lain bukan pajak.**
- Terdapat pengaturan-tidak-mengikat yang dapat-dipaksakan (*enforceable non-binding arrangement*) , misalnya pendapatan pajak. *IPSASB menyatakan bahwa transaksi berbasis pengaturan-tidak-mengikat tidak-secara-otomatis tidak-dapat-dipaksakan, antara lain pajak dan pungutan-lain berdasar UU. Pada berbagai yuridiksi, suatu transaksi-pendapatan mungkin wajib berdasar otorisasi-apropriasi anggaran, sehingga pengakuan-pendapatan pada yuridiksi tersebut harus ber-otorisasi untuk di bayar.*
- Akuntansi pendapatan dalam lingkup Pengaturan-Tidak-Mengikat mungkin memiliki hak/kewajiban dapat dipaksakan, misalnya pajak, retibusi non-pajak, PLTN Pemerintah Daerah suatu negara harus memenuhi syarat kewajiban-kepatuhan internasional lingkungan-hidup . Sanksi pengaturan-tidak-mengikat antara-lain berbentuk pengurangan jatah di masa depan.
- Contoh Pengaturan Tidak Mengikat (*non-binding arrangement*) adalah sbb
 - a. Entitas pemerintahan penerap IPSAS 47 memiliki hak dapat dipaksakan, tidak memiliki kewajiban yang dapat dipaksakan , antara lain hak menagih pajak dan pungutan resmi berdasar hukum-positif.
 - b. Entitas pemerintahan penerap IPSAS 47 memiliki hak dan kewajiban yang berjenis tidak dapat dipaksakan , misalnya , dalam akuntansi pemerintahan, kewajiban pemerintah menyediakan/memelihara prasarana-publik berupa jalan- umum bukan tol , menyebabkan pemerintah tidak-berhak memungut pendapatan (tanpa tiket tol),

PERBEDAAN ISTILAH IPSAS VS IFRS PENDAPATAN

- a) Sebagai konsekuensi mengganti istilah “kontrak” dengan istilah “binding arrangement” , IPSASB mengganti “contract asset” and “contract liability” dengan “binding arrangement asset” dan “binding arrangement liability”.

- b) IPSASB memperkenalkan pihak lawan dari entitas penerap IPSAS 47 pendapatan sebagai Entitas Penyedia Sumber-Daya (Resource Provider), berbentuk tunai atau pengakuan utang (antara-lain pada transaksi beli) , aset lain atau layanan (antara-lain pada transaksi barter), walau Entitas Penyedia Sumber-Daya mungkin menerima atau tidak menerima barang/jasa dari entitas pelaporan LK berguna IPSAS 47.
- c) IPSASB mengganti memperluas istilah pelanggan (*customer*) dalam akuntansi-komersial dengan istilah pembeli (*purchaser*) dalam akuntansi sektor-publik, untuk menggambarkan Entitas Penyedia Sumber-Daya (Resource Provider) atau pihak-ketiga cq entitas-penikmat yang ditunjuk entitas penyedia-sumberdaya (*beneficiary*) adalah penerima aset/layanan dari entitas-pendapatan IPSAS 47.
- d) Berbagai istilah definisi IPSAS 47 untuk sektor publik berbeda dengan IFRS Pendapatan , misalnya
- a) Menghapus frasa IFRS tentang “gunggungan laba dari aktivitas-bisnis” , menghapus istilah pelanggan (*customer*) .
 - b) Mengganti istilah aktivitas-lazim-bisnis (*ordinary activities*) menjadi aktivitas-aktivitas (*activities*) sejalan KK IPSAS
 - c) Mengganti istilah substansi-komersial (*commercial substance*) dengan substansi-keekonomian (*economic substance*)
 - d) Mengganti istilah sasaran-komersial (*commercial objective*) menjadi sasaran-keekonomian (*economic objective*) .
 - e) Pada IPSAS, istilah sumber-daya (*resources*) mencakupi potensi-layanan dan masalahat-ekonomis , karena standar akuntansi IPSAS juga dirancang untuk sektor-publik non-pemerintahan seperti koperasi dan yayasan bertujuan keekonomian.
 - f) Istilah masalahat (*benefit*) diganti istilah potensi layanan dan/atau masalahat-keekonomian (*service potential or economic benefit*).
 - g) Akuntansi pemerintahan hendaknya berhati hati menggunakan istilah “penjualan” walau berdampak pendapatan , sebaiknya mengganti dengan istilah “penyediaan” bila dimaksud penyediaan barang/layanan publik bagi masyarakat bukan-penjualan dan minta-imbalan sekadarnya. Akuntansi pendapatan hendaknya berhati-hati akan transaksi segi-tiga atau lebih dalam penyediaan barang/jasa untuk publik , misalnya penyerahan lewat penyalur.
 - h) IPSASB mengganti istilah”kontrak” (*contract*) versi IFRS 15 dengan istilah “pengaturan-mengikat “ (*binding arrangement*) , bukan *binding contract* , karena pada beberapa negara, entitas tak mempunyai kekuasaan untuk berpartisipasi dalam berbagai kontrak/perjanjian-hukum , namun tetap dapat ikut-serta dalam suatu “pengaturan-mengikat “ (*binding arrangement*) berdasar keputusan trias-politica (terutama DPR), berdasar Proenas dan RAPBN dll, misalnya kebijakan tarif-pajak, kegiatan kabinet cq program-kerja kementerian tentang pengentasan kemiskinan, penanggulangan bencana dan masalahat sosial / *social benefit* lain cq bantuan sosial , yang mungkin bersifat mengikat (*binding*) karena berbasis APBN yang realisasinya harus dipertanggung-jawabkan kepada DPR .
 - i) Berbagai pernyataan IPSAS , misalnya IPSAS 43 Lease mendefinisikan istilah kontrak , bila terkait IPSAS 47 maka harus disikapi secara arif , walau IPSASB menyadari nuansa definisi lintas nomor-nomor Pernyataan IPSAS.

- j) Pendapatan non-pertukaran aset-biologis diakui pada nilai-wajar saat perolehan dikurangi biaya-perolehan sesuai IPSAS 23.

TEORI KEWAJIBAN-KINI (*PRESENT OBLIGATION*)

Pada *Accounting Standard (AS) 29* tentang *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* , diungkapkan berbagai hal sebagai berikut.

- Sebuah liabilitas adalah sebuah kewajiban-kini entitas LK karena peristiwa di masa lalu, dimana penyelesaian kewajiban itu membutuhkan pengurbanan/penyerahan suatu sumber-daya entitas.
- Peristiwa penimbul kewajiban (*obligating event*) adalah sebuah kejadian yang mencipta kewajiban tak-terhindar oleh entitas.
- Sebuah kewajiban (*obligation*) berstatus kewajiban-kini (*present obligation*) berdasar bukti bahwa eksistensinya di Neraca , berstatus berkemungkinan-besar-terjadi (*probable obligation*) memenuhi syarat sebagai kewajiban-kini .
- Kewajiban (*obligation*) adalah tugas /tanggung-jawab untuk berkinerja-tertentu , dapat dipaksakan sebagai konsekuensi kontrak atau hukum-positif. Kewajiban mungkin timbul dari praktik-perdagangan sehari-hari , kebiasaan/budaya setempat (misalnya bila anda membeli tunai, anda berkewajiban membayar tunai) , kewajiban dapat timbul karena kebutuhan menjaga hubungan-sosial tertentu dan atau perilaku-sosial nan-baik (misalnya, bila anda menyatakan tak bersedia membayar barang dibeli secara tunai, penjual tak bersedia menyerahkan barang dibeli).

BERBAGAI PANDUAN PENERAPAN IPSAS 47

Penerapan IPSAS 47 mendapat cita-rasa khas sektor-publik cq kkeperintahan pada tataran panduan implementasi.

- IPSASB menambahkan Panduan Implementasi/*Implementation Guidance* sebagai panduan untuk mendukung prinsip-prinsip tersaji pada teks-otoritatif
- IPSASB menyediakan panduan khusus, apakah suatu hak dan/atau kewajiban (*obligation*) selaras definisi aset atau liabilitas (*liability*) terkait KK.

BIAYA DI BAYAR DALAM SISTEM PERPAJAKAN DAN BELANJA PAJAK (*TAX EXPENDITURE*)

Konsep layak temu (*proper matching*) pendapatan vs beban untuk memperoleh/mempertahankan pendapatan sudah pudar sinarnya, tidak perlu dilakukan dalam akuntansi pendapatan pajak, namun mungkin baik juga diterapkan pada akuntansi-manajemen pemerintahan untuk mengukur efisiensi APBN.

Biaya operasional-perpajakan untuk organisasi, administrasi dan penagihan pajak harus di pisahkan dari Belanja Pajak (*tax expenditure*) sebagai pendapatan direlakan tidak ditagih.

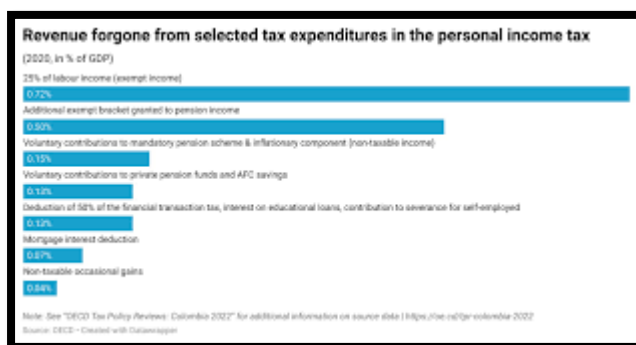
Biaya penagihan & administarsi pajak Dirjen Pajak tak mengurangi pendapatan pajak. Sumber berupa bakalan IPSAS 47 menyatakan sbb : This Standard requires that expenses paid through the tax system *be distinguished* from tax expenditures, and that the former should be recognized separately from revenue in the general purpose financial statements.

This is because, as defined in this Standard, expenses paid through the tax system satisfy the definition of expenses and, according to the principles established in IPSAS 1, *offsetting of expenses against revenue is generally not permitted*. As defined in this Standard, *tax expenditures are one of the many factors used to determine the amount of tax revenue received or receivable and are not recognized separately from revenue*. The IPSASB is of the view that this treatment is consistent with the principles established in this Standard.

Sebagai catatan perbedaan dengan IPSAS, IPSASB menengarai bahwa bagi OECD (negara maju perekonomian) ; *pendapatan pajak harus dikurangi beban-pajak terkait, pembayaran perpajakan kepada WP diakui sebagai beban pajak*.

UNSUR PENDAPATAN DALAM BERBAGAI PERNYATAAN IPSAS DI LUAR IPSAS 47

PMK Sistem Akuntansi Pemerintahan NKRI tentang pendapatan hendaknya menyajikan tabel hubungan (1) unsur pendapatan pada tiap PSAP dengan PSAP Pendapatan versi IPSAS 47, (2) matriks pendapatan versi IPSAS Pendapatan Pertukaran dan IPSAS Pendapatan Nonpertukaran vs Pendapatan Ber Pengaturan-Mengikat & Pendapatan Ber Pengaturan-Tidak-Mengikat versi IPSAS 47 .



Kerangka Konseptual dan berbagai pernyataan IPSAS terkait unsur pendapatan, antara lain sebagai berikut.

- Berbagai pernyataan IPSAS , misalnya IPSAS 43 Lease mendefinisikan istilah kontrak.

- Pendapatan non-pertukaran aset-biologis diakui pada nilai-wajar saat perolehan dikurangi biaya-perolehan sesuai IPSAS 23.

- Tentang pendapatan instrumen keuangan entitas-keperintahan, apakah IPSAS 41 masih selaras IPSAS 47 ? Pendapatan (*revenue*) dari *pengaturan-mengikat bukan-kontrak* dan/atau *bukan pengaturan mengikat* tak-di atur IPSAS 41 Instrumen Keuangan, hak atas imbalan atau piutang tersebut diakuntansikan sesuai IPSAS 41 Paragraf 57-60 dan Panduan Penerapan, yaitu *biaya-teramortisasi* mempertimbangkan ketidakpastian-ketertagihan atau ekspektasi kerugian kredit, serta nilai-waktu dari-uang .
- IPSASB memandang bahwa kebutuhan-pengungkapan pendapatan versi IFRS 15 sejalan dengan pengungkapan IPSAS 47 dan berderajat lebih paripurna di banding kewajiban pelaporan pada IPSAS 23, ditambah pengungkapan **alasan** entitas-pemerintah terpaksa membuat *kebijakan-pendapatan yang berisiko tak-terrealisasi* , bila ada.
- KK IPSAS adalah sebuah sarana pertanggung-jawaban dan akuntabilitas kepada publik nan-berbeda dengan LK komersial, sehingga entitas LK Pemerintahan dapat-

melakukan *pertanggung-jawaban berbasis-prinsip secara-seragam* berbagai-jenis *pendapatan-utama ber-pengaturan-mengikat (binding arrangement)* dapat dipertanggung-jawabkan entitas pemerintahan secara lebih baik, dalam

- a. konteks pengungkapan wajib sesuai Standar dan
- b. pengungkapan sukarela (*disclosures at own discretion*), untuk mencapai status keterbukaan-paripurna LK Pemerintahan, antara lain berupa dis-agregasi suatu rumpun pendapatan tertentu, kontribusi patungan entitas LK (misalnya pada program dana-pensiun atau semacamnya), informasi *dasar pemrovisian tertentu*, biaya-tetapan-sendiri (*deemed cost*), keterterapan (2.a) hukum-positif (*legal enforceability*) cq surat-paksa dan aktivitas-sita perpajakan & sita/bakar kapal asing pelanggar-wilayah kedaulatan NKRI, dan (2.b) *hak paksa-bukan berbasis hukum-positif* namun setara perikatan hukum (*legal binding equivalent*), misalnya keputusan DPR, penghapusan /penambahan⁴ suatu mata-anggaran belanja dan pengurangan/penundaan suatu jenis belanja sepanjang dimungkinkan (*non-binding arrangement based on economic coercion & political necessity*).

Sumber IPSASB menyatakan sebagai berikut.

The IPSASB also discussed whether a statement made by a government to spend money or use assets in a particular way (e.g., a general policy statement or announcement following a natural disaster) would create a binding arrangement for a potential resource recipient. The IPSASB decided that such an announcement does not create enforceable rights and obligations on parties as there is no agreement with other parties, and therefore there is no binding arrangement. Such an announcement may be accounted for by the government under IPSAS 19.

- Pada IPSAS 47, pendapatan dari hibah atau transfer diterima, pendapatan akibat nasionalisasi PMA, pendapatan berbentuk sumbangan atau hadiah atau pembebasan-utang (*debt forgiveness / hair cut*) entitas LK pemerintahan diakui pada Laporan Kinerja Keuangan dan Neraca **sebesar nilai-wajar aset aset diterima atau jumlah-utang dibebaskan.**
- Sumbangan berbentuk layanan-publik di terima pemerintah NKRI diakui, misalnya Tim Dokter LN bersama obat-obatan pada wilayah bencana-alam/perang, sebagai pendapatan dalam Laporan Kinerja Keuangan **sebesar nilai-pasar layanan diterima.** Sumbangan berbentuk layanan yang tak dapat di kuantifikasi dalam satuan mata-uang LK secara memadai, cukup di ungkapkan pada CALK.

⁴ Misalnya tambahan APBN masa Covid

- Perolehan tagihan suatu agen-keperintahan dari entitas pemerintahan yang lain atau pihak-ketiga yang lain *tidak diakui sebagai pendapatan agen pemerintah*. Sumber IPSASB menyatakan : *Revenue comprises gross inflows of economic benefits or service potential received and receivable by the entity, which represents an increase in net assets/equity, other than increases relating to contributions from owners. Amounts collected as an agent of the government or another government organization or other third parties are not considered revenue of the agent, as these amounts will not give rise to an increase in net assets/equity of the agent. This is because the agent entity cannot control the use of, or otherwise benefit from, the collected assets in the pursuit of its objectives.*

AKUNTANSI PENGUNGKAPAN PENDAPATAN

Pada CALK, pengungkapan pada IPSAS 47 mencakupi

- (1) info kualitatif dan kuantitatif Pengaturan-Mengikat dan Pengaturan-Non-Ikatan,
- (2) pertimbangan-penting dan perubahan pertimbangan tersebut dalam pengaturan-mengikat,
- (3) pengakuan biaya perolehan aset terkait pemenuhan pengaturan-mengikat, jumlah jenis-



- pendapatan terakui dalam periode LK, misalnya pendapatan-pajak, pendapatan pungutan-wajib selain pajak, pendapatan transfer,
- (4) berbagai kewajiban-kepatuhan,
- (5) pendapatan berbentuk piutang ,
- (6) sisi liabilitas terkait pendapatan dalam pengaturan-mengikat,
- (7) sisi liabilitas pinjaman-konsesian terkait aset-transferan,
- (8) uang-muka pendapatan, serta
- (9) pendapatan dari utang-diampuni/dibebaskan.

Entitas LK wajib mengungkapkan (1) kebijakan akuntansi pengakuan-

pendapatan, (2) pertimbangan dan berbagai keputusan terkait penerapan IPSAS 47 yang berpengaruh pada jumlah dan saat-pengakuan pendapatan, (3) dasar pengukuran pendapatan menurut jenis/sifat aset atau pembebasan-liabilitas diterima sebagai pendapatan , misalnya penerimaan tunai, piutang dan aset bukan kas, (4) rumpun-rumpun utama pendapatan pajak dan pungutan selain pajak, (5) hakikat-alamiah dan jenis pendapatan berasal dari hadiah,hibah, donasi,bantuan, sumbangan, penyitaan baik tunai maupun bukan-tunai, (6) info kualitatif & kuantitatif *layanan terakui sebagai pendapatan pemerintah*, dan (7) *info kualitatif pemenuhan kewajiban-kepatuhan hukum* yang belum tentu menghasilkan pendapatan.

Pengungkapan info kualitatif pemenuhan kewajiban-kepatuhan hukum yang belum tentu menghasilkan pendapatan pemerintah *mencakupi penjelasan hukum-positif penyebabnya*, misalnya konsesi-harga.

PENDAPATAN TRANSAKSI PERTUKARAN DAN NON-PERTUKARAN

IPSAS 9 Pendapatan Pertukaran dan IPSAS 23 Pendapatan Non-Pertukaran tak-berlaku pada awal 2026, diganti IPSAS 47 Pendapatan. IPSASB mengumumkan bahwa hikmah IPSAS Pendapatan Pertukaran dan IPSAS Pendapatan Non-Pertukaran *tetap dapat digunakan sepanjang tidak-bertentangan* dengan IPSAS 47 Pendapatan.

Pada IPSAS 47 dinyatakan bahwa transaksi **pertukaran** adalah berbagai transaksi dimana sebuah entitas menerima aset atau layanan, atau penghapusan utang sebagai pendapatan entitas pelaku IPSAS 47, dan sebaliknya secara serta-merta memberikan **nilai-setara/seimbang** dalam bentuk tunai, barang, jasa atau hak-pakai aset, sebagai transaksi pertukaran.

Transaksi non-pertukaran berada di luar definisi transaksi-pertukaran, dimana entitas pelaku IPSAS 47 Pendapatan menerima suatu nilai dari entitas lain **tanpa memberikan sesuatu yang senilai yang nilai yang diterima**. IPSAS 47 menyatakan bahwa pendapatan pajak sebagai pengaturan-tidak-mengikat.

Walau IPSAS Pendapatan Pertukaran dan Non-Pertukaran diganti IPSAS 47, IPSASB memandang bahwa akuntansi pendapatan pertukaran dan akuntansi pendapatan non-pertukaran tetap dapat digunakan untuk menggambarkan transaksi pada sektor-publik secara lebih sempurna.

AKUNTANSI PENDAPATAN PERTUKARAN

IPSAS 9 Pendapatan Transaksi Pertukaran berlaku sampai akhir 2025.

Pemerintah menerima realisasi APBN pendapatan (sebagian besar berupa pajak dan eksploitasi/bagi-hasil tambang) dari transaksi non-pertukaran, karena seluruh aset dan SD pemerintahan ditujukan untuk kegiatan ber-negara dan pelayanan publik (APBN belanja tanpa imbalan seimbang) . Tidak-ada pembelian/perolehan BMN untuk maksud komersial dalam pemerintahan. Praktis tak ada aset komersial dalam daftar aset-keperintahan , praktis tak-ada dalam misi-tupoksi atau kegiatan komersial pada kabinet cq K/L dan pmda . Praktis (hampir) tak-ada aktivitas pertukaran ber-pengaturan-mengikat berbasis kontrak (*contractual binding arrangement*) pemerintahan, dapat dikatakan tak-ada bentuk kontrak bertujuan komersial (*commercial binding arrangement cq commercial binding contract*) kecuali bagi-hasil tambang dengan swasta atau negara-lain sebagai penerima-hak-tambang. Karena (praktis) tak ada tupoksi komersial pemerintahan dan/atau aktivitas pertukaran-komersial dalam pemerintahan, maka *seluruh aset pemerintah yang bertujuan komersial* harus dikeluarkan dari aset-keperintahan , antara lain menjadi aset BUMN yang didirikan untuk mengusahakan aset komersial tersebut , misalnya BUMN Hotel dan BUMN Penerbangan. Disimpulkan bahwa *binding-arrangement berdimensi pendapatan-pertukaran kontraktual & komersial* tidak ada pada pemerintahan.

Pendapatan bagi-hasil pertambangan berdasar kontrak-bagi hasil atau kontrak-bagi pendapatan dan kontrak-bagi beban , terutama pada sektor Migas , tambang emas/mineral dan lain-lain *mungkin adalah kontrak-komersial karena pemerintah berupaya optimalisasi % bagi-hasil (produksi), bagi pendapatan dan/atau bagi-laba*. Berbagai perikatan perdata seperti KPBU bersifat tidak-komersial, semmi-komersial atau komersial.

Wacana sebagai berikut. (1) Izin tambang bukan komoditas komersial pemerintahan. (2) Pemerintah memperoleh pendapatan pajak-penghasilan atas laba entitas-penambang saja , bila tak ada skema bagi hasil, misalnya Freeport, (3) pemerintah memperoleh pendapatan pajak-penghasilan atas laba entitas-penambang dan skema bagi hasil, misalnya Migas (4) *KPBU bersifat tidak komersial* bila tak-ada PPh material dari KPBU tersebut dan tak ada

pendapatan dividen berjumlah material bagi pemerintah sebagai PS KPBU, (5) KPBU bersifat *semu-komersial* dengan pendapatan-pajak, PPN dan PPh 21 Karyawan KPBU tersebut dan tak ada pendapatan dividen berjumlah material bagi pemerintah sebagai PS KPBU, (6) *KPBU bersifat komersial* bila jumlah pendapatan pajak dan pendapatan dividen berjumlah material bagi pemerintah sebagai PS KPBU,

Intisari IPSAS 9 Pendapatan Transaksi Pertukaran (yang bermasa berlaku sampai akhir tahun 2025), pengukuran Pendapatan Pertukaran ditetapkan standar sebagai berikut.

1. **Pendapatan pertukaran** antar pihak bebas & berpengetahuan, terkurangi potongan penjualan, termasuk piutang (terdiskonto nilai-waktu dari-uang) , **di ukur pada nilai wajar imbalan diterima**, sesuai Para 14, 15 dan 16.
2. Selisih / perbedaan antara nilai-wajar vs jumlah-nominal-imbalan-diterima di akui sebagai pendapatan bunga sesuai Paragraf 16, 33 dan 34.
3. Pertukaran berbentuk barter
 - Pertukaran berbentuk barter berjenis & bernilai sama/serupa (tukar guling). Pertukaran berbentuk barter berjenis & bernilai sama/serupa adalah jenis pertukaran bukan untuk mencipta pendapatan, sebaliknya adalah pertukaran yang dianggap untuk menghasilkan pendapatan, sesuai Paragraf Pendapatan barter barang/jasa tersebut **diukur pada nilai wajar barang/jasa diterima** tersesuai tambahan pembayaran/penerimaan tunai (transaksi tukar-tambah) kalau nilai wajar dapat diperoleh.
 - Pertukaran berbentuk barter berjenis & bernilai tidak sama/serupa, pendapatan barter tersebut diukur **pada nilai wajar barang/jasa diberikan** , **bila tak terdapat informasi nilai wajar barang/jasa diterima**, tersesuai tambahan pembayaran/penerimaan tunai (transaksi tukar tambah) kalau nilai wajar barang/jasa diperoleh tidak-dapat diperoleh.

Pengakuan pendapatan pertukaran pada Paragraf 18 IPSAS 9 menjelaskan berbagai hal sebagai berikut.

- Kriteria tak berlaku menyeluruh, diterapkan secara terpisah untuk tiap transaksi.
- Substansi transaksi harus diidentifikasi pada tiap transaksi, misalnya transaksi jual/beli dengan masa garansi atau tidak, transaksi jual/beli dengan basis sewa-guna-usaha atau opsi jual-kembali kepada penjual, transaksi jual/beli produk dengan layanan-tertentu, misalnya pelatihan operator mesin.
- Substansi transaksi mungkin gabungan beberapa transaksi berkaitan atau transaksi serial. Misalnya sebuah kontrak pembelian terbagi menjadi puluhan transaksi pengiriman dalam suatu periode tertentu.

AKUNTANSI PENDAPATAN NON-PERTUKARAN

IPSAS 23 Pendapatan Transaksi Non-Pertukaran berlaku sampai akhir 2025.

IPSAS 47 Revenue menyatakan pendapatan-pajak berada dalam lingkup pengaturan-tidak-mengikat (*non-binding arrangement ie. non-contractual*), sebagai pendapatan tergolong terbesar dalam APBN pemerintahan, mungkin sedikit ditambah berbagai pendapatan hibah (*grant, gift, donation*) diperjanjikan-dimuka (mengikat donatur saja) dan/atau hadiah tidak-mengikat atau tidak-berkonsekuensi bagi kedua belah pihak .

Intisari IPSAS 23 Pendapatan Transaksi Nonpertukaran, pengukuran Pendapatan Transaksi Nonpertukaran ditetapkan standar sebagai berikut.

- Pendapatan nonpertukaran **diukur antara-lain dengan kenaikan aset pada entitas**, sesuai Paragraf 48.
- **Pengakuan (besar) tambahan/kenaikan aset menyebabkan pengakuan (besar) pendapatan, bila tak bersyarat pengakuan liabilitas** sesuai Paragraf 49, selaras dengan paragraf 42. Liabilitas tersebut diukur sesuai syarat Paragraf 57. **Penurunan liabilitas tanpa pengorbanan aset , adalah pembebasan utang, diakui sebagai pendapatan.**
- **Pengukuran aset dari berbagai transaksi pendapatan-perpajakan berdasar nilai-wajar tanggal perolehan aset**, dengan / tanpa hampiran estimasi terbaik (*best estimate*) berkemungkinan terbesar terjadi (*the most probable*) , sesuai paragraf 67, selaras Paragraf 42.
- Bila terdapat beda periode peristiwa-kena-pajak vs penerimaan-pajak, pemerintah berupaya mengukur secara handal transaksi-perpajakan, antara lain dengan hampiran-statistik tentang kinerja-pemungutan periode fiskal lalu⁵, sesuai Paragraf 68, mempertimbangkan (a) apakah hukum pajak mengizinkan pelaporan SPT lebih belakangan ketimbang pelaporan LK , (b) kegagalan/ketidakmampuan WP melapor SPT tepat waktu, (c) penilaian aset non-moneter basis pengenaan-pajak, (d) kerugian keuangan negara & kerugian politis lebih besar dibanding masalah kepatuhan akan UU .
- Bila pengakuan pendapatan-pajak (*tax revenue*) secara handal tak dapat dilakukan pada periode kejadian, **pendapatan diakui pada periode selanjutnya dimana pemastian jumlah pendapatan terjadi**, misalnya realisasi penerimaan tunai pendapatan pajak setelah beberapa periode akuntansi selanjutnya, sesuai Paragraf 70.
- Pada tataran beban-dibayar melalui sistem perpajakan dan belanja pajak (*Tax Expenditures*) , **pendapatan pajak diakui sebesar jumlah-bruto, tak boleh (1) dikurangi beban-dibayar melalui sistem perpajakan**, misalnya pengalihan lebih-bayar suatu jenis pajak WP yang sama kepada pajak-terutang, beban beban penagihan, beban pemailitan WP, beban sita-pajak dan lelang , sesuai Paragraf 71. **Beban tersebut dilaporkan pada rumpun beban pada LO** sesuai Paragraf 72, (2) pendapatan pajak bersubsidi harus di *gross-up* sebesar *tax expenditure*, sesuai Paragraf 73.⁶ *Tax expenditure* adalah pendapatan direlakan tidak dipungut (*foregone revenue*) bukan beban.
- Pada transaksi bukan pertukaran, **aset transferan diterima** , misalnya (1) persediaan, AT, ATB, Investasi properti, sarana kerja, **dinilai pada nilai wajar tanggal perolehan**, sesuai Paragraf 83 , selaras IPSAS 12, IPSAS 16 dan IPSAS 17, dan (2) aset instrumen keuangan diterima sesuai Paragraf 42.
- **Pembebasan utang (*debt forgiveness, haircut*) diakui sebagai pendapatan sebesar jumlah pembebasan**, sesuai Paragraf 87, denda (*fine*) diakui berdasar estimasi terbaik aliran masuk SD sesuai Paragraf 89, **penerimaan alih-SD (*bequest*) setara hadiah dan donasi** vide Paragraf 97, **diukur pada nilai wajar aset atau**

⁵ Sebagai misal, secara nasional pajak terutang di mulai dengan asumsi penerimaan pajak sama dengan tahun fiskal yang lalu, dengan atau tanpa koreksi WP pailit/bubar & WP baru.

⁶ . Tax expenditures are foregone revenue, not expenses, and do not give rise to inflows or outflows of resources – that is, they do not give rise to assets, liabilities, revenue, or expenses of the taxing government. Paragraf 75 menjelaskan ; The key distinction between expenses paid through the tax system and tax expenditures is that, for expenses paid through the tax system, the amount is available to recipients irrespective of whether they pay taxes, or use a particular mechanism

tagihan sesuai Paragraf 93 kalau ada menggunakan harga kuotasian penilai-profesional atau harga pasar kini.

- Karena berbagai faktor kesulitan, pertimbangan & ketidakpastian, **pendapatan nonpertukaran berupa penerimaan berbagai jenis jasa profesional (*Services In-kind*) yang dinilai pada nilai wajar**, misalnya pengiriman Tim 20 Dokter Umum RS Cipto ke wilayah bencana Tsunami, paragraf 102 Standar **tak mewajibkan pengakuan pendapatan, menyarankan pengungkapan pada CALK** sesuai Paragraf 108.
- Pada tataran **Jaminan Pinjaman Konsesian (*Pledges Concessionary Loans*)**, **selisih/beda-untung antara harga-transaksi (hasil perolehan pinjaman) vs nilai-wajar pinjaman diakui sebagai pendapatan**, sesuai Paragraf 105B, kecuali kalau ada kemestian/kewajiban kini (present obligation) akibat ransfer tersebut.

IPSAS 47 Pendapatan tentang pendapatan pajak adalah sebagai berikut.

- Pendapatan pajak pemerintahan adalah pendapatan nir-pengaturan mengikat (*non-binding arrangement*) pada IPSAS 47.
- Peristiwa kena-pajak (*taxable event*) *ditentukan sedini-mungkin tatkala pemerintah memiliki kendali atas aset*, yang paling aman menurut IPSASB adalah *tatkala aset tersebut telah di tangan (di kuasai)*.
- Karena risiko ketidak-pastian ketertagihan, IPSASB *menolak hampiran akrualisasi pendapatan pajak cq pencatatan debit piutang pajak, kredit pendapatan pajak; karena ketidak-pastian penerimaan tagihan-pajak. Sumber konsep-sementara IPSAS 47 menyatakan sebagai berikut: The IPSASB considered an alternative view that an entity only gains control of resources arising from taxation when those resources are received. While recognizing that there can be difficulties in reliably measuring certain taxation streams, the IPSASB rejected such an approach as inappropriate for the accrual basis of financial reporting.*
- Penerimaan di muka pendapatan pajak di catat sebagai aset dan liabilitas. Sumber dinyatakan sebagai berikut : *This Standard requires an entity that receives resources in advance of the taxable event, or of an arrangement becoming enforceable, to recognize an asset and a liability of an equivalent amount. This is consistent with the principles of accrual accounting to recognize revenue in the period in which the underlying event that gives rise to the revenue occurs.*
- Penerimaan pajak yang akan dikembalikan kepada WP di catat sebagai liabilitas. Sumber menyatakan sbb : *In the event that the taxable event did not occur, or the arrangement did not become enforceable, the entity may need to return part or all of the resources. One common view is that, where resources are received in advance of the taxable event, an entity should only recognize a liability where it considers it probable that there will be a subsequent transfer of resources.*
- Pendapatan pajak diakui berbasis peristiwa kena-pajak (*taxable event*). Dokumen sumber adalah konsep publikasian IPSAS 47, menyatakan bahwa : *The IPSASB supports the view that revenue should not be recognized until the taxable event occurs*, and extends the principle to transfers, so that where resources are received prior to an arrangement becoming binding, the entity recognizes an asset and a liability for the advance receipt.
- *Diluar Draft IPSAS 47, sumber KAP PWC, 2022, menyajikan artikel berjudul Determining standalone selling price, sumber ASC 606-10-32-31, menyatakan bahwa*

harga-transaksi harus di alokasi kan pada setiap jenis kewajiban-kinerja (performance obligation) pada penetapan harga-harga-sendirian (on the relative standalone selling prices of the goods or services being provided to the customer.), termaktub pada kontrak jual/beli

Sesuai IPSAS 47 ; bila harga jual berdiri-sendiri (*stand-alone selling price*) tak-terobservasi-langsung, pelaku akuntansi harus meng-estimasi penetapan-harga masing-masing aspek pendapatan secara-sendirian /terpisah dengan opsi hampiran sbb ;

- a) *Hampiran penetapan harga-pasar-suaian (adjusted market assessment approach) untuk transaksi-pertukaran,*
- b) *Hampiran penetapan biaya (expected cost approach) untuk transaksi nonpertukaran atau*
- c) *Hampiran residual (Residual Approach), yaitu komponen pendapatan terakhir adalah pendapatan keseluruhan dikurangi berbagai kompenen pendapatan yang dapat di identifikasi / di ukur.*

Sesuai IPSAS 47, Intisari Akuntansi Pengakuan Pendapatan Transaksi Non-Pertukaran mencakupi berbagai hal sebagai berikut.

- **Kewajiban kini (Present Obligations)** disebabkan oleh hukum positif misalnya hukum pajak, perjanjian perdata misalnya perikatan jual/beli dan/atau adat kebiasaan-dagang lazim misalnya uang muka, utang/piutang, **diakui sebagai liabilitas** kalau pasti meminta pengorbanan aset saat pelunasan, kewajiban dapat diestimasi secara andal.
- **Pendapatan pajak diakui pemerintah sesuai hukum positif perpajakan untuk tiap jenis pajak** , terkait kondisi/keadaan dan pelaksanaan perikatan-perdata, mengambil hikmah Paragraf 54, **yaitu transfer aset diterima** diakui sesuai Paragraf 55 selaras Paragraf 50, memperhatikan jenis/kondisi/situasi/syarat/batasan penerimaan aset-transferan sesuai Paragraf 56, misalnya pembayaran pokok pajak terutang, bunga pajak, denda pajak.
- Pengakuan awal liabilitas berdasar estimasi terbaik besar-pemberesan kewajiban kini, terkait nilai-waktu dari-uang (*time-value of money*) pada tanggal pelaporan LK, sesuai paragraf 57 dan 58 , sejalan prinsip termaktub pada IPSAS 19.
- **Pendapatan Pajak diakui sebagai aset tatkala sesuai persyaratan peristiwa-kena pajak dan tatkala syarat pengakuan aset hasil pajak terpenuhi**, sesuai Paragraf 59, antara lain sebagai sumber-daya terkendali entitas-penerima & kemungkinan besar terjadi aliran-masuk maslahat di masa depan, terukur secara andal , serta berbasis bukti-hukum nan-cukup .
- **Pendapatan pajak cq hasil pungutan tidak diakui pemerintah cq Dirjen Pajak sebagai pemungut sebagai pendapatan Direktorat Pajak Depkeu, namun diakui negara cq BUN sebagai pendapatan negara dan aset**, sesuai Paragraf 61.
- **Pajak dipungut berbasis tujuan khusus tidak diakui sebagai pendapatan-pajak sampai seluruh syarat pemajakan khusus tersebut terpenuhi , disamping terdapat syarat munculnya liabilitas pemerintah akibat pungutan bertujuan khusus tersebut** , sesuai Paragraf 64.
- Berbagai peristiwa-kena-pajak (*taxable event*) antara-lain namun-terutama adalah
 - (1) PPh atas penghasilan kena-pajak WP pada suatu periode tertentu,
 - (2) pajak nilai-tambah untuk aktivitas-kena-pajak pada suatu periode pajak,
 - (3) pajak pembelian/penjualan BKP/JKP dalam periode pajak,
 - (4) Bea Masuk barang/jasa lintas yuridiksi negara,

- (5) pajak kematian (*death duty*) kepemilikan properti almarhum ,
 (6) PBB pada suatu periode pajak , sesuai Paragraf 65.
- Aset & pendapatan transfer , termasuk hibah, pembebasan utang, *bequest*, hadiah, sumbangan, donasi berbentuk barang/jasa diakui saat penerimaan dan memenuhi segala syarat hak-milik & hak ekonomi lain (hak pakai, hak jual, hak menghadiahkan, hak sebagai alat bayar) di masa depan. Transfer diterima sebagai modal keikut-sertaan penransfer bukan pendapatan penerima transfer sesuai Paragraf 78.
 - **Bila pemerintah ber-utang, pengampunan / pembebasan utang dan pernyataan/aksi ambil-alih-kewajiban (Debt Forgiveness and Assumption of Liabilities) diakui sebagai pendapatan pemerintah**, sesuai Paragraf 84.
 - Denda (*Fines*) pengadilan atau pembayaran dibawah tangan (diluar pengadilan) diterima pemerintah **sebagai pendapatan-denda** dengan aset bentuk tunai atau piutang denda, sesuai Paragraf 88 dan 89, selaras Paragraf 31.
 - **Pendapatan waris (*bequests*) atau hak tagih pada pewaris diakui sebagai pendapatan apabila memenuhi segala syarat piutang kepada almarhum atau pewaris**, sesuai Paragraf 90 dan 91, karena WN nir-keluarga dapat mewariskan hartanya kepada negara.
 - Hadiah dan donasi (*gifts & donations*) berbentuk jasa & aset-apapun bermaslahat ekonomi masadepan, **diakui pada nilai-wajar saat diterima entitas pelaku IPSAS 47**, dikuasai penerima dan bermanfaat ekonomi di masa depan, sesuai Paragraf 93, 94 , 95 dan 96 setelah dikurangi kewajiban-timbul dari hadiah/donasi tersebut.
 - Berbagai Jenis Jasa Profesional (*Services In-kind*) **tidak wajib diakui sebagai pendapatan dan sebagai aset** (walau mungkin, material dan praktis) sesuai Paragraf 98 dan 102 , berkonsekuensi bahwa aset tersebut diakui sebagai beban saat dikonsumsi /di-amortisasi sebagai aset sesuai Paragraf 99 .
 - Pendapatan karena selisih harga transaksi pinjaman diterima vs nilai-wajar pinjaman-diperoleh pada paket Pinjaman Ber-Konsesi (*Concessionary Loans*) diakui saat pinjaman diperoleh, pendapatan itu berkurang liabilitas yang timbul saat penerimaan pinjaman,bila ada.

ANALISIS PERBANDINGAN IPSAS 47 VS. IPSAS 9 DAN IPSAS 23

Analisis pertama : Pendapatan Pertukaran dan Pengaturan-Mengikat (Binding Arrangement) Kontraktual. Contoh : Kontrak Bagi Hasil Pertambangan, KPBU.
 Pada IPSAS 47, penerimaan *pendapatan berbentuk aset apapun di ukur pada nilai-wajar aset tersebut*, digambarkan oleh kenaikan saldo-aset dan saldo-ekuitas. Pengakuan kewajiban (obligation) berbentuk liabilitas (liability) terkait aset tersebut di ukur pada tanggal pelaporan LK dengan estimasi-terbaik sumber-daya dibutuhkan untuk pemberesan-liabilitas tersebut, sesuai IPSAS 19. Pada IPSAS 9 Pendapatan Pertukaran mengatur bahwa pendapatan pertukaran antar pihak bebas & berpengetahuan, berkurang potongan penjualan, termasuk piutang (terdiskonto nilai-waktu dari-uang) , di ukur pada **nilai wajar imbalan diterima**, sesuai Para 14 , 15 dan 16. Selisih / perbedaan antara nilai-wajar vs jumlah-nominal-imbala-diterima di akui sebagai pendapatan bunga sesuai Paragraf 16, 33 dan 34. Pendapatan barter barang/jasa **diukur pada nilai wajar barang/jasa diterima** , tersesuai tambahan pembayaran/penerimaan tunai (transaksi tukar-tambah) kalau nilai wajar dapat diperoleh. Bila pertukaran berbentuk barter berjenis & bernilai tidak sama/serupa, pendapatan barter tersebut diukur pada nilai wajar barang/jasa diberikan , bila tak terdapat informasi nilai wajar barang/jasa diterima, tersesuai tambahan pembayaran/penerimaan tunai (transaksi tukar

tambah) kalau nilai wajar barang/jasa diperoleh tidak-dapat diperoleh. Substansi aspek-aspek transaksi-pertukaran harus diidentifikasi pada tiap transaksi, misalnya transaksi jual/beli dengan masa garansi atau tidak, transaksi jual/beli dengan basis sewa-guna-usaha atau opsi jual-kembali kepada penjual, transaksi jual/beli produk dengan layanan-tertentu, misalnya pelatihan operator mesin. Substansi transaksi mungkin gabungan beberapa transaksi berkaitan atau transaksi serial. Misalnya sebuah kontrak pembelian terbagi menjadi puluhan transaksi pengiriman dalam suatu periode tertentu.

Analisis kedua; Pendapatan Pertukaran dalam Pengaturan-Mengikat (Binding Arrangement) Non-Kontraktual . Contoh: Jual tunai aset kepermerintahan melalui lelang. Pada IPSAS 47, Penerimaan *pendapatan berbentuk aset di ukur pada nilai-wajar aset tersebut*. Intisari IPSAS 9 Pendapatan Transaksi Pertukaran bahwa pendapatan pertukaran antar pihak bebas & berpengetahuan, terkurangi potongan penjualan, termasuk piutang (terdiskonto nilai-waktu dari-uang), **di ukur pada nilai wajar imbalan diterima**, selisih / perbedaan antara nilai-wajar vs jumlah-nominal-imbalan-diterima di akui sebagai pendapatan bunga .

Analisis ketiga ; Pendapatan Non-Pertukaran dalam Pengaturan-Mengikat (Binding Arrangement) Kontraktual.

Contoh : Tidak ada, atau mungkin tidak ada atau tidak-lazim dibuat kontrak hibah, donasi, sumbangan yang mengikat-dimuka/ janji-donasi dari para donatur. Perlakuan akuntansi sbb di cadangkan, kalau-kalau ada. Namun bila ada, butir butir IPSAS 47 yang perlu diperhatikan adalah sebagai berikut; Penerimaan *pendapatan berbentuk aset di ukur pada nilai-wajar aset tersebut*. Penerimaan pendapatan berbentuk aset di ukur pada nilai-wajar aset tersebut, pengukuran pendapatan berbentuk AT sebagai pendapatan diterima berupa aset-nonmoneter sesuai besar-kewajiban atau pengurbanan perolehan pendapatan tersebut, yaitu sebesar nilai-kini (current value) aset non-moneter sesuai hampiran IPSAS 16 untuk aset diperoleh secara gratis atau pada biaya-perolehan (nominal). Pengakuan pendapatan berbentuk AT diperoleh berdasar biaya-perolehan tetapan-sendiri (*deemed cost*) cq sesuai Nilai Operasional Kini (NOK atau current operational value) terpaksa dilakukan apabila harga-jadi transaksi jual/beli tak-menggambarkan info-relevan . Pengakuan kewajiban (obligation) terkait pendapatan berbentuk liabilitas (liability) di ukur pada tanggal pelaporan LK dengan estimasi-terbaik sumber-daya dibutuhkan untuk pemberesan-liabilitas tersebut, sesuai IPSAS 19.

Butir-butir IPSAS 23 yang perlu diperhatikan adalah sebagai berikut. Pengakuan (besar) tambahan aset menyebabkan pengakuan (besar) pendapatan, bila tak bersyarat pengakuan liabilitas sesuai Paragraf 49, selaras dengan paragraf 42. Liabilitas tersebut diukur sesuai syarat Paragraf 57. Pendapatan dapat berbentuk pembebasan utang. Penurunan liabilitas tanpa pengorbanan aset, adalah pembebasan utang, diakui sebagai pendapatan. **Pembebasan utang (*debt forgiveness, haircut*) diakui sebagai pendapatan sebesar jumlah pembebasan**, sesuai Paragraf 87, denda (fine) diakui berdasar estimasi terbaik aliran masuk SD sesuai Paragraf 89. Penerimaan alih-SD (bequest) setara hadiah dan donasi vide Paragraf 97, **diukur pada nilai wajar aset** atau tagihan sesuai Paragraf 93 kalau ada menggunakan harga kuotasian penilai-profesional atau harga pasar kini. Pengampunan / Pembebasan Utang dan pernyataan/aksi ambil-alih-kewajiban (*Debt Forgiveness and Assumption of Liabilities*) diakui sebagai pendapatan, sesuai Paragraf 84. Hadiah dan donasi (gifts & donations) berbentuk jasa & aset-apapun bermaslahat ekonomi masadepan, **diakui pada nilai-wajar saat** diterima, dikuasai pemerintah sebagai penerima dan bermanfaat ekonomi di masa depan,

sesuai Paragraf 93, 94, 95 dan 96 **setelah dikurangi kewajiban-timbul dari hadiah/donasi tersebut.** Pada transaksi non-pertukaran, aset transferan diterima, misalnya (1) persediaan, AT, ATB, Investasi properti, sarana kerja, dinilai pada nilai wajar tanggal perolehan, sesuai Paragraf 83, selaras IPSAS 12, IPSAS 16 dan IPSAS 17, dan (2) aset instrumen keuangan diterima sesuai Paragraf 42. Karena berbagai faktor pertimbangan & ketidakpastian penetapan nilai-wajar, pendapatan nonpertukaran berupa penerimaan bantuan berbagai jenis jasa profesional (Services In-kind), tak diakui sebagai pendapatan non-pertukaran sesuai paragraf 102 Standar yang tak mewajibkan pengakuan pendapatan, menyarankan pengungkapan pada CALK sesuai Paragraf 108. Berbagai Jenis Jasa Profesional (Services In-kind) tidak wajib diakui sebagai pendapatan dan sebagai aset (walau mungkin, material dan praktis) sesuai Paragraf 98 dan 102, aset tersebut bila-ada diakui sebagai beban saat mengkonsumsi/mengamortisasi aset sesuai Paragraf 99. Pengakuan awal liabilitas terkait pendapat diperoleh berdasar estimasi terbaik besar-pemberesan kewajiban kini, terkait nilai-waktu dari-uang (timevalue of money) pada tanggal pelaporan LK, sesuai paragraf 57 dan 58, sejalan prinsip termaktub pada IPSAS 19. Aset & pendapatan transfer, termasuk hibah, pembebasan utang, bequest, hadiah, sumbangan, donasi berbentuk barang/jasa diakui saat penerimaan dan memenuhi segala syarat hak-milik & hak ekonomi lain (hak pakai, hak jual, hak menghadiahkan, hak sebagai alat bayar) di masa depan. Denda (Fines) pengadilan atau pembayaran dibawah tangan (diluar pengadilan) diterima pemerintah sebagai **pendapatan-denda dengan aset bentuk tunai atau piutang denda**, sesuai Paragraf 88 dan 89, selaras Paragraf 31. Terdapat surat-waris kepada negara. Pendapatan waris (bequests) negara atau hak tagih pada pewaris diakui sebagai pendapatan apabila memenuhi segala syarat piutang kepada almarhum atau pewaris, sesuai Paragraf 90 dan 91, atau tatkala aset-waris diterima/dikuasai.

Analisis ke empat ; Pendapatan Pertukaran dalam Pengaturan-Tidak-Mengikat (Non Binding Arrangement) tetapi Kontraktual.

Contoh : praktis tidak ada, karena *non-binding* berkonsekuensi *non-contractual*. Pemerintah seharusnya tidak mempunyai tupoksi pertukaran cq jual-beli dengan warganya.

Analisis ke lima; Pendapatan Pertukaran dalam Pengaturan-Tidak-Mengikat (Non Binding Arrangement) Kontraktual.

Contoh : tidak mungkin karena bila kontraktual bermakna bersifat mengikat .

Analisis ke enam : Pendapatan Non-Pertukaran dalam Pengaturan-Tidak-Mengikat (Non Binding Arrangement).

Sebagai contoh: Pendapatan Pajak dan pungutan negara lain-lain di luar pajak. Akuntansi Pendapatan Pajak dan Pungutan Bukan Pajak mendominasi Non-Binding Arrangement (IPSAS 47) terpadu IPSAS 23 Pendapatan Non-Pertukaran.

Pada IPSAS 47, akuntansi pendapatan-pajak nir-pengaturan-mengikat (*nonbinding arrangement revenue*) untuk pendapatan perpajakan adalah sebagai berikut.

- Bentuk pendapatan berupa aset (mis. tunai, piutang, aset sitaan pajak,, dll) .
- Penerimaan Uang-Muka Pajak belum tentu dapat diakui sebagai pendapatan, hati-hati menggunakan istilah akun berjudul Pajak Diterima Dimuka atau Uang Muka Pajak.

- Pendapatan pajak tanpa-pengaturan-mengikat (*without binding arrangement*) yang harus diakuntansikan sesuai IPSAS 47, kecuali skema kontribusi masalahat-sosial berhampiran-asuransi.
- Berbagai program-keperintahan mengandalkan/berbasis iuran-wajib-masyarakat tak termasuk lingkup IPSAS 42 *Social Benefit* atau Masalahat/Bantuan Sosial , diakui sebagai pendapatan setara pendapatan pajak dan iuran-wajib-masyarakat lain-lain bukan pajak.
- *IPSASB menyatakan bahwa transaksi berbasis pengaturan-tidak-mengikat tidak-secara-otomatis tidak-dapat-dipaksakan, antara lain pajak dan pungutan-lain berdasar UU. Pada berbagai yuridiksi, suatu transaksi-pendapatan mungkin wajib berdasar otorisasi-apropriasi anggaran, sehingga pengakuan-pendapatan pada yuridiksi tersebut harus ber-otorisasi untuk di bayar.*
- Akuntansi pendapatan-pajak dalam lingkup Pengaturan-Tidak-Mengikat mungkin memiliki hak/kewajiban dapat dipaksakan, misalnya hak penagihan pajak menimbulkan kewajiban restitusi-pajak atau kompensasi dengan pajak terhutang WP di masa yang akan datang.
- Contoh Pengaturan Tidak Mengikat (non-binding arrangement) adalah sbb
 - a. Entitas pemerintahan penerap IPSAS 47 memiliki hak dapat dipaksakan, tidak memiliki kewajiban dapat dipaksakan (misalnya , dalam akuntansi pemerintahan hak menagih pajak)
 - b. Entitas pemerintahan penerap IPSAS 47 memiliki kewajiban dapat dipaksakan, tidak memiliki hak dapat dipaksakan (misalnya , dalam akuntansi pemerintahan, kewajiban pemerintah menyediakan/memelihara prasarana-publik)
 - c. Entitas pemerintahan penerap IPSAS 47 memiliki hak dan kewajiban yang berjenis tidak dapat dipaksakan (misalnya , dalam akuntansi pemerintahan, kewajiban pemerintah menyediakan/memelihara prasarana-publik berupa jalan-*raya* bukan tol , menyebabkan pemerintah tidak-berhak memungut pendapatan (tiket) tol).

IPSAS 47 mengatur bahwa penerimaan *pendapatan berbentuk aset di ukur pada nilai-wajar aset tersebut*, pengukuran pendapatan berbentuk AT (sita pajak) sebagai pendapatan diterima berupa aset-nonmoneter **sesuai besar-kewajiban atau pengurbanan perolehan pendapatan tersebut**, yaitu *sebesar nilai-kini (current value) aset non-moneter*. Peristiwa kena-pajak (*taxable event*) *ditentukan sedini-mungkin tatkala pemerintah memiliki kendali atas aset*, yang paling aman menurut IPSASB adalah *tatkala aset tersebut telah di tangan (di kuasai) .* Karena risiko ketidak-pastian ketertagihan , IPSASB *menolak hampiran akrualisasi* pendapatan pajak cq pencatatan debit piutang pajak , kredit pendapatan pajak; karena ketidak-pastian penerimaan tagihan-pajak. Sumber konsep-*sementara* IPSAS 47 menyatakan sebagai berikut: The IPSASB considered an alternative view that an entity only gains control of resources arising from taxation when those resources are received. While

recognizing that there can be difficulties in reliably measuring certain taxation streams, *the IPSASB rejected such an approach as inappropriate for the accrual basis of financial reporting*. Penerimaan di muka pendapatan pajak di catat sebagai aset dan liabilitas. Sumber dinyatakan sebagai berikut : This Standard requires an entity that receives resources in advance of the taxable event, or of an arrangement becoming enforceable, to recognize an asset and a liability of an equivalent amount. *This is consistent with the principles of accrual accounting to recognize revenue in the period in which the underlying event that gives rise to the revenue occurs.*

Penerimaan pajak yang akan dikembalikan kepada WP di catat sebagai liabilitas. Sumber menyatakan sbb : *In the event that the taxable event did not occur, or the arrangement did not become enforceable, the entity may need to return part or all of the resources. One common view is that, where resources are received in advance of the taxable event, an entity should only recognize a liability where it considers it probable that there will be a subsequent transfer of resources.*

Pendapatan pajak diakui berbasis peristiwa kena-pajak (*taxable event*). Konsep publikasian IPSAS 47, menyatakan bahwa : *The IPSASB supports the view that revenue should not be recognized until the taxable event occurs*, and extends the principle to transfers, so that where resources are received prior to an arrangement becoming binding, the entity recognizes an asset and a liability for the advance receipt.

Intisari IPSAS 23 Pendapatan Transaksi Nonpertukaran, pengukuran Pendapatan Transaksi Nonpertukaran Perpajakan ditetapkan standar tersebut sebagai berikut. Pendapatan nonpertukaran perpajakan diukur antara-lain **dengan kenaikan aset pada entitas pemerintah pemungut pajak**, sesuai Paragraf 48. **Pengakuan (besar) tambahan aset menyebabkan pengakuan (besar) pendapatan-pajak, bila tak bersyarat pengakuan liabilitas** sesuai Paragraf 49, selaras dengan paragraf 42. Liabilitas tersebut diukur sesuai syarat Paragraf 57. **Penurunan liabilitas-perpajakan ke pemerintahan tanpa pengorbanan aset pemerintah , adalah pembebasan utang pemerintah dari WP, diakui sebagai pendapatan pemerintah.** Pengukuran aset dari berbagai transaksi pendapatan-perpajakan **berdasar nilai-wajar tanggal perolehan aset**, dengan / tanpa hampiran estimasi terbaik (*best estimate*) berkemungkinan terbesar terjadi (*the most probable*) , sesuai paragraf 67, selaras Paragraf 42. Bila pengakuan pendapatan-pajak (*tax revenue*) secara handal tak dapat dilakukan pada periode kejadian, **pendapatan diakui pada periode selanjutnya dimana pemastian jumlah pendapatan terjadi**, misalnya realisasi penerimaan tunai pendapatan pajak setelah beberapa periode akuntansi selanjutnya, sesuai Paragraf 70. Pendapatan pajak pemerintahan adalah pendapatan nir-pengaturan mengikat pada IPSAS 47. Intisari Akuntansi Pengakuan Pendapatan Pajak Transaksi Non-Pertukaran mencakupi berbagai hal sebagai berikut. Kewajiban kini pemerintah (*Present Obligations*) terkait pendapatan perpajakan disebabkan oleh hukum positif misalnya hukum pajak, KUHD , diakui sebagai liabilitas pemerintah kalau pasti meminta pengorbanan aset saat pelunasan kewajiban kepada WP, kewajiban dapat diestimasi secara andal. **Pendapatan pajak diakui pemerintah sesuai hukum positif perpajakan untuk tiap jenis pajak** , terkait kondisi/keadaan dan pelaksanaan perikatan-perdata, mengambil hikmah Paragraf 54, transfer aset diterima diakui sesuai Paragraf 55 selaras Paragraf 50, memperhatikan jenis/kondisi/situasi/syarat/batasan penerimaan aset-transferan sesuai Paragraf 56, misalnya pembayaran pokok pajak terutang, bunga pajak, denda pajak dan lain-lain. **Pendapatan Pajak diakui sebagai aset tatkala sesuai persyaratan peristiwa-kena pajak (*taxable event*) dan tatkala syarat pengakuan aset hasil-pemungutan pajak telah terpenuhi,**

termasuk penyitaan aset WP, sesuai Paragraf 59, antara lain sebagai sumber-daya terkendali entitas-pemerintah-penerima & kemungkinan besar terjadi aliran-masuk masalah di masa depan, terukur secara andal, serta berbasis bukti-hukum nan-cukup. Pendapatan pajak cq hasil pungutan pajak tidak diakui pemerintah cq Dirjen Pajak sebagai pemungut sebagai pendapatan Direktorat, namun diakui negara cq BUN sebagai pendapatan negara dan aset, sesuai Paragraf 61. Pajak dipungut berbasis tujuan khusus tidak diakui sebagai pendapatan-pajak sampai seluruh syarat pemajakan-khusus tersebut terpenuhi, disamping pembebasan syarat berakibat munculnya liabilitas pemerintah akibat pungutan bertujuan khusus tersebut, sesuai Paragraf 64.

Berbagai peristiwa-kena-pajak (*taxable event*) antara-lain namun-terutama adalah

- (1) PPh atas penghasilan kena-pajak WP pada suatu periode tertentu,
- (2) pajak nilai-tambah untuk aktivitas-kena-pajak pada suatu periode pajak,
- (3) pajak pembelian/penjualan BKP/JKP dalam periode pajak,
- (4) Bea Masuk barang/jasa lintas yuridiksi negara,
- (5) pajak kematian (*death duty*) kepemilikan properti almarhum,
- (6) PBB pada suatu periode pajak, sesuai Paragraf 65.

Analisis ke tujuh; Pendapatan Non-Pertukaran dalam Pengaturan-Mengikat (Binding Arrangement) dan Kontraktual. Contoh : (1) Pendapatan karena pembebasan-utang negara/pemerintah oleh IMF (Debt-foregiveness/ hair cut), (2) Pendapatan hibah diterima, wakaf, hadiah, sumbangan diterima, pampasan-perang, dengan dasar perjanjian dimuka (kontraktual). Pada IPSAS 47, Penerimaan *pendapatan berbentuk aset di ukur pada nilai-wajar aset tersebut*, pengukuran pendapatan berbentuk AT sebagai pendapatan diterima berupa aset-nonmon Pengakuan pendapatan berbentuk AT diperoleh **berdasar biaya-perolehan tetapan-sendiri (deemed cost) cq sesuai Nilai Operasional Kini (NOK atau current operational value)** terpaksa dilakukan apabila harga-jadi transaksi jual/beli tak-menggambarkan info-relevan. Pengakuan kewajiban (*obligation*) berbentuk liabilitas (*liability*) di ukur pada tanggal pelaporan LK dengan *estimasi-terbaik sumber-daya dibutuhkan untuk pembebasan-liabilitas* tersebut, sesuai IPSAS 19.

Intisari IPSAS 23 Pendapatan Transaksi Nonpertukaran yang perlu diperhatikan adalah sebagai berikut. Pendapatan nonpertukaran diukur **antara-lain dengan kenaikan aset** pada entitas pemerintah, sesuai Paragraf 48. **Pengakuan (besar) tambahan aset menyebabkan pengakuan (besar) pendapatan entitas pemerintah, bila tak bersyarat pengakuan liabilitas** sesuai Paragraf 49, selaras dengan paragraf 42. Liabilitas tersebut diukur sesuai syarat Paragraf 57. Penurunan liabilitas tanpa pengorbanan aset, adalah pembebasan utang, diakui sebagai pendapatan. Pada transaksi bukan pertukaran, **aset transferan diterima**, misalnya (1) persediaan, AT, ATB, Investasi properti, sarana kerja, **dinilai pada nilai wajar tanggal perolehan**, sesuai Paragraf 83, selaras IPSAS 12, IPSAS 16 dan IPSAS 17, dan (2) aset instrumen keuangan diterima sesuai Paragraf 42. **Pembebasan utang pemerintah (debt foregiveness, haircut) diakui sebagai pendapatan pemerintah sebesar jumlah pembebasan**, sesuai Paragraf 87, denda (fine) diakui berdasar estimasi terbaik aliran masuk SD sesuai Paragraf 89, penerimaan alih-SD (bequest) setara hadiah dan donasi vide Paragraf 97, diukur pada nilai wajar aset atau tagihan sesuai Paragraf 93 kalau ada menggunakan harga kuotasian penilai-profesional atau harga pasar kini. Karena berbagai faktor pertimbangan & ketidakpastian, pendapatan pemerintah nonpertukaran walau berkontrak sebaiknya dilakukan pada saat-penerimaan berbagai **jenis jasa profesional (Services In-kind) yang dinilai pada nilai wajar. Hadiah dan donasi (gifts & donations) berbentuk jasa & aset-apapun bermaslahat ekonomi masadepan, diakui pada nilai-wajar saat diterima**

pemerintah, dikuasai dan bermanfaat ekonomi di masa depan, sesuai Paragraf 93, 94, 95 dan 96 setelah dikurangi kewajiban-timbul dari hadiah/donasi tersebut.

Analisis ke delapan; Pendapatan Non-Pertukaran dalam Pengaturan-Mengikat (*Binding Arrangement*) tetapi Non-Kontraktual. Contoh : Nasionalisasi PMA, penyitaan kapal asing masuk perairan NKRI, sesuai hukum positif NKRI, untuk penyitaan kapal-asing, binding arrangement berupa hukum perairan/kelautan internasional, bukan kontrak. Pada IPSAS 47, Penerimaan *pendapatan berbentuk aset di ukur pada nilai-wajar aset tersebut*, pengukuran pendapatan berbentuk AT sebagai pendapatan diterima berupa aset-nonmoneter sesuai **besar-kewajiban atau pengurbanan perolehan pendapatan tersebut**, yaitu *sebesar nilai-kini (*current value*) aset non-moneter* sesuai hampiran IPSAS 16 untuk aset diperoleh secara gratis atau pada biaya-perolehan (*nominal*). Pengakuan pendapatan berbentuk AT diperoleh **berdasar biaya-perolehan tetapan-sendiri (*deemed cost*) cq sesuai Nilai Operasional Kini (NOK atau *current operational value*)** terpaksa dilakukan apabila harga-jadi transaksi jual/beli tak-menggambarkan info-relevan. Pengakuan kewajiban (*obligation*) berbentuk liabilitas (*liability*) di ukur pada tanggal pelaporan LK dengan *estimasi-terbaik sumber-daya dibutuhkan untuk pemberesan-liabilitas* tersebut, sesuai IPSAS 19. Butir-butir IPSAS 23 Pendapatan Transaksi Nonpertukaran yang perlu diperhatikan adalah sebagai berikut. **Pendapatan nonpertukaran diukur antara-lain dengan kenaikan aset** pada entitas, sesuai Paragraf 48. **Pengakuan (besar) tambahan aset menyebabkan pengakuan (besar) pendapatan, bila tak bersyarat pengakuan liabilitas** sesuai Paragraf 49, selaras dengan paragraf 42. Liabilitas tersebut diukur sesuai syarat Paragraf 57. Penurunan liabilitas tanpa pengorbanan aset, adalah pembebasan utang, diakui sebagai pendapatan. Pengukuran aset dari berbagai transaksi **pendapatan-perpajakan berdasar nilai-wajar tanggal perolehan aset**, dengan / tanpa hampiran estimasi terbaik (*best estimate*) berkemungkinan terbesar terjadi (*the most probable*), sesuai paragraf 67, selaras Paragraf 42. **Pengakuan awal liabilitas terkait pendapatan berdasar estimasi terbaik besar-pemberesan kewajiban kini**, terkait nilai-waktu dari-uang (*timevalue of money*) pada tanggal pelaporan LK, sesuai paragraf 57 dan 58, sejalan prinsip termaktub pada IPSAS 19.

KONSEP APROPRIASI PENDAPATAN UNTUK IPSAS 47

Apropriasi pendapatan pemerintahan menggunakan basis *IPSAS 24, Presentation of Budget Information in Financial Statements*, diajukan dalam bentuk RAPBN kepada DPR terklasifikasi berdasar (1) daya-paksa (*enforceability*) dan kebiasaan masa-lalu setiap jenis pendapatan negara, (2) ramalan kelanjutan/penghentian/besar (naik/turun) pendapatan dari pengaturan-tak-mengikat, misalnya (a) *social unrest* menurunkan kapasitas penerimaan pajak, (b) aliansi strategis tertentu (misalnya menjadi anggota BRICKS) menyebabkan negara kehilangan dukungan-keuangan dari PBB cq WB & IMF, (3) kelanjutan /penghentian-kelanjutan /kebiasaan/peristiwa masa-lalu berulang/tidak-berulang yang berpengaruh kepada pendapatan-negara, misalnya bila deposit minyak-bumi habis pada tahun 2030 berpengaruh pada RAPBN Pendapatan. Perubahan pendapatan terkait IPSAS 41.

Akuntansi Pendapatan Pajak pemerintahan sebuah-negara berada pada ranah pengaturan-tak-mengikat diakui tatkala memenuhi definisi aset (para 20-27) dan pemenuhan segala kewajiban-terkait-pengakuan-pendapatan-negara (para 31), sesuai hukum-positif perpajakan tentang peristiwa-kena-pajak (*taxable event*).

KESIMPULAN DAN PENUTUP

Pada hemat penulis, merancang PSAP Pendapatan berbasis IPSAS 47 (berklasifikasi berpengaturan Mengikat dan Nir-Pengaturan Mengikat) berlampiran atau ber panduan-penerapan IPSAS 9 Pendapatan Pertukaran dan IPSAS 23 Pendapatan Non-Pertukaran , adalah mustahil , karena klasifikasi pendapatan dan akuntansi pengakuan/pengukuran pendapatan pada tiap IPSAS tersebut berbeda. Kalau di lebur, IPSAS 47 tetap harus diunggulkan , sehingga segala unsur pengakuan/pengukuran/pelaporan pendapatan versi IPSAS 9 dan 23 yang tak sesuai IPSAS 47, tak dapat digunakan.

Pada tanggal 1 Januari 2026, adopsi IPSAS 47 menjadi PSAP dalam SAP NKRI menyebabkan IPSAS 9 dan IPSAS 23 tak dapat digunakan dalam akuntansi pemerintahan NKRI. Masa-pakai dua PSAP Pendapatan bersumber dari IPSAS 9 & IPSAS 23 adalah sampai dengan akhir-tahun 2025.

Jakarta, Januari 2024.