

**STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS
AKRUAL**

**PERNYATAAN NO. 19
PENGATURAN BERSAMA**

Daftar Isi

	Paragraf
Pendahuluan	1 - 4
Tujuan	1 - 2
Ruang Lingkup	3 - 4
Definisi	5
Pengaturan Bersama	6 - 8
Pengaturan Yang Mengikat	9
Pengendalian Bersama	10 - 17
Jenis Pengaturan Bersama	18 - 21
Laporan Keuangan Para Pihak Dalam Pengaturan Bersama	22 - 27
Operasi Bersama	22 - 25
Ventura Bersama	26 - 27
Ketentuan Transisi	28 - 36
Ventura Bersama – Transisi Dari Metode Konsolidasi Proporsional Ke Metode Ekuitas	28 - 32
Operasi Bersama – Transisi Dari Metode Ekuitas Ke Akuntansi Untuk Aset Dan Kewajiban	33 - 36
Pengungkapan	37
Tanggal Efektif	38

Lampiran:

- Panduan Penerapan (*Application Guidance*)
- Dasar Kesimpulan (*Basis For Conclusion*)
- Contoh Ilustrasi (*Illustrative Examples*)
- Perbedaan Dengan IPSAS

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL

PERNYATAAN NOMOR 19

AKUNTANSI PENGATURAN BERSAMA

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam konteks paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

PENDAHULUAN

Tujuan

1. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur prinsip pelaporan keuangan entitas pemerintah yang memiliki kepentingan dalam pengaturan yang dikendalikan bersama.

2. Untuk mencapai tujuan dalam paragraf 01, Pernyataan Standar ini mendefinisikan pengendalian bersama (*joint control*) dan mensyaratkan entitas pemerintah yang merupakan pihak dalam pengaturan bersama untuk menentukan jenis pengaturan bersama dengan menilai hak dan kewajibannya serta mencatat hak dan kewajiban tersebut sesuai dengan jenis pengaturan bersama.

Ruang Lingkup

3. *Pernyataan Standar ini berlaku untuk setiap entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah yang memperoleh anggaran berdasarkan APBN/APBD, tidak termasuk perusahaan negara/daerah, yang merupakan pihak dalam pengaturan bersama.*

4. Pernyataan Standar ini berlaku untuk pengaturan yang melibatkan dua pihak atau lebih yang memiliki pengendalian bersama. Pengendalian bersama dalam standar ini mensyaratkan setidaknya-tidaknya entitas pemerintah merupakan salah satu pihak dalam pengaturan bersama.

DEFINISI

5. *Dalam pernyataan standar ini yang dimaksud dengan:*

Aktivitas relevan adalah aktivitas yang secara signifikan mempengaruhi manfaat pengaturan bersama.

Kendaraan terpisah (*separate vehicle*) adalah struktur keuangan yang dapat diidentifikasi secara terpisah, mencakup entitas hukum terpisah atau entitas yang diakui oleh undang-undang, terlepas dari apakah entitas tersebut memiliki subjek hukum.

Operasi bersama (*joint operation*) adalah pengaturan bersama yang mengatur bahwa para pihak yang memiliki pengendalian bersama memiliki

hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait dengan pengaturan tersebut. Para pihak tersebut disebut operator bersama.

Operator bersama (joint operator) adalah pihak yang memiliki pengendalian bersama atas operasi bersama.

Pengaturan bersama (joint arrangement) adalah pengaturan yang melibatkan dua pihak atau lebih yang memiliki pengendalian bersama.

Pengaturan yang mengikat (binding arrangement) adalah pengaturan yang memberikan hak dan kewajiban yang bersifat memaksa kepada pihak dalam pengaturan bersama, seperti dalam bentuk kontrak. Pengaturan yang mengikat mencakup hak yang berasal dari kontrak atau hak hukum lainnya.

Pengendalian bersama (joint control) adalah persetujuan untuk berbagi pengendalian atas suatu pengaturan bersama melalui suatu pengaturan yang mengikat. Pengendalian bersama hanya terjadi ketika keputusan mengenai aktivitas relevan mensyaratkan persetujuan dengan suara bulat dari seluruh pihak yang berbagi pengendalian.

Pihak dalam pengaturan bersama (party to a joint arrangement) adalah entitas yang berpartisipasi dalam pengaturan bersama, terlepas dari apakah entitas tersebut memiliki pengendalian bersama atas pengaturan.

Ventura bersama (joint venture) adalah pengaturan bersama yang mengatur bahwa para pihak yang memiliki pengendalian bersama memiliki hak atas aset neto pengaturan tersebut. Para pihak tersebut disebut venturer bersama.

Venturer bersama (joint venturer) adalah pihak yang memiliki pengendalian bersama atas ventura bersama.

Entitas pemerintah adalah entitas akuntansi dan/atau entitas pelaporan yang memperoleh anggaran berdasarkan APBN/APBD, yang menyelenggarakan akuntansi dan pelaporan keuangan.

PENGATURAN BERSAMA

6. Pengaturan bersama adalah pengaturan yang melibatkan dua pihak atau lebih yang memiliki pengendalian bersama.

7. Pengaturan bersama memiliki karakteristik berikut ini:

- (a) Para pihak terikat oleh suatu pengaturan yang mengikat, dan
- (b) Pengaturan yang mengikat memberikan pengendalian bersama kepada dua pihak atau lebih yang berada dalam pengaturan bersama.

8. Pengaturan bersama dapat berbentuk operasi bersama atau ventura bersama.

PENGATURAN YANG MENGIKAT

9. Pengaturan yang mengikat dan bersifat memaksa dapat dibuktikan dengan beberapa cara. Pengaturan yang mengikat dan bersifat memaksa dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan. Mekanisme hukum atau peraturan perundang-undangan seperti otoritas legislatif atau eksekutif dapat membentuk pengaturan yang bersifat memaksa, sama dengan pengaturan kontraktual, baik secara:

- (a) individual oleh mekanisme hukum atau peraturan perundang-undangan itu sendiri; atau
- (b) bersama dengan kontrak antara para pihak.

PENGENDALIAN BERSAMA

10. Pengendalian bersama adalah persetujuan untuk berbagi pengendalian atas pengaturan bersama yang disepakati melalui pengaturan yang mengikat. Pengendalian bersama terjadi ketika keputusan atas aktivitas relevan mensyaratkan persetujuan dengan suara bulat dari seluruh pihak yang berbagi pengendalian.

11. Entitas pemerintah yang merupakan pihak dalam pengaturan bersama menilai apakah pengaturan yang mengikat memberikan pengendalian secara kolektif kepada para pihak atau sekelompok pihak. Para pihak, atau sekelompok pihak mengendalikan pengaturan bersama secara kolektif ketika para pihak harus bertindak bersama untuk mengarahkan aktivitas pengaturan bersama yang mempengaruhi manfaat secara signifikan. Aktivitas pengaturan bersama yang mempengaruhi manfaat signifikan disebut dengan aktivitas relevan.

12. Pengendalian bersama muncul hanya ketika keputusan atas aktivitas relevan membutuhkan persetujuan dengan suara bulat dari para pihak yang mengendalikan pengaturan bersama secara kolektif.

13. Penilaian mengenai adanya pengendalian bersama oleh para pihak dalam pengaturan dilakukan dengan:

- (a) Melakukan penilaian apakah pengaturan yang mengikat memberikan pengendalian secara kolektif kepada seluruh atau sekelompok pihak untuk mengarahkan aktivitas relevan, dan
- (b) Melakukan penilaian apakah para pihak tersebut memiliki pengendalian bersama yang mensyaratkan persetujuan dengan suara bulat.

14. Dalam pengaturan bersama, tidak ada pihak tunggal yang mengendalikan pengaturan secara sepihak. Persyaratan persetujuan dengan suara bulat berarti setiap pihak dengan pengendalian bersama dapat mencegah pihak lain atau sekelompok pihak untuk mengendalikan pengaturan tersebut atau membuat keputusan sepihak tanpa persetujuannya.

1 15. Pengaturan dapat merupakan pengaturan bersama walaupun tidak
2 seluruh pihak yang terlibat memiliki pengendalian bersama. Para pihak dapat
3 dibedakan menjadi para pihak yang memiliki pengendalian bersama atas
4 pengaturan bersama (operator bersama atau venturer bersama) dan pihak yang
5 berpartisipasi namun tidak memiliki pengendalian bersama atas pengaturan
6 bersama.

7 **16. Entitas pemerintah menggunakan pertimbangan ketika menilai**
8 **apakah para pihak atau sekelompok pihak memiliki pengendalian bersama.**
9 **Entitas pemerintah mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan dalam**
10 **menilai apakah seluruh atau sekelompok pihak, memiliki pengendalian**
11 **bersama atas suatu pengaturan.**

12 **17. Jika fakta dan keadaan berubah, maka entitas pemerintah menilai**
13 **kembali apakah entitas pemerintah masih memiliki pengendalian bersama**
14 **atas pengaturan tersebut.**

15 JENIS PENGATURAN BERSAMA

16 **18. Entitas pemerintah menentukan jenis pengaturan bersama yang**
17 **melibatkannya. Pengklasifikasian pengaturan bersama sebagai operasi**
18 **bersama atau ventura bersama didasarkan pada hak dan kewajiban para**
19 **pihak dalam pengaturan bersama.**

20 **19. Entitas pemerintah menggunakan pertimbangan ketika menilai hak**
21 **dan kewajiban yang timbul dari pengaturan untuk menentukan apakah**
22 **pengaturan bersama merupakan operasi bersama atau ventura bersama**
23 **dengan mempertimbangkan struktur dan bentuk hukum pengaturan**
24 **bersama, persyaratan yang disetujui oleh para pihak dalam pengaturan yang**
25 **mengikat atau diatur dalam mekanisme hukum atau peraturan perundang-**
26 **undangan, dan jika relevan, fakta dan keadaan lain.**

27 20. Kerangka perjanjian dapat menetapkan persyaratan umum untuk
28 melakukan satu atau lebih aktivitas yang mengikat para pihak. Kerangka
29 perjanjian dapat menetapkan para pihak untuk membentuk pengaturan bersama
30 yang berbeda, berupa operasi bersama dan ventura bersama, jika para pihak
31 memiliki hak dan kewajiban yang berbeda ketika melakukan aktivitas yang
32 berbeda dalam kerangka perjanjian yang sama. Sebagai akibatnya, operasi
33 bersama dan ventura bersama dapat terbentuk secara bersamaan ketika para
34 pihak melakukan aktivitas yang berbeda sebagai bagian dari kerangka perjanjian
35 yang sama.

36 **21. Jika fakta dan keadaan berubah, maka entitas pemerintah menilai**
37 **kembali apakah jenis pengaturan bersama yang entitas pemerintah terlibat**
38 **di dalamnya telah berubah.**

LAPORAN KEUANGAN PARA PIHAK DALAM PENGATURAN BERSAMA
Operasi Bersama

22. Operator bersama mengakui hal berikut terkait dengan kepentingannya dalam operasi bersama:

- (a) aset, mencakup bagiannya atas setiap aset yang dikelola bersama;*
- (b) kewajiban, mencakup bagiannya atas setiap kewajiban yang terjadi bersama;*
- (c) pendapatan dari penjualan bagiannya atas output yang dihasilkan dari operasi bersama;*
- (d) bagiannya atas pendapatan dari penjualan output oleh operasi bersama;*
- (e) beban, mencakup bagiannya atas setiap beban yang terjadi secara bersama-sama; dan*
- (f) belanja, mencakup bagiannya atas setiap belanja yang terjadi secara bersama-sama.*

23. Entitas pemerintah yang merupakan operator bersama mencatat aset, kewajiban, pendapatan, belanja dan beban terkait dengan kepentingannya dalam operasi bersama sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

24. Entitas pemerintah yang berpartisipasi dalam, namun tidak memiliki pengendalian bersama atas, suatu operasi bersama, juga mencatat kepentingannya sesuai dengan paragraf 22–23 jika entitas pemerintah tersebut memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban yang terkait dengan operasi bersama tersebut.

25. Entitas pemerintah yang berpartisipasi dalam suatu operasi bersama namun tidak memiliki pengendalian bersama dan tidak memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban yang terkait dengan operasi bersama, maka entitas pemerintah mencatat kepentingannya pada operasi bersama tersebut sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

Ventura Bersama

26. Venturer bersama mengakui kepentingannya dalam ventura bersama sebagai investasi dan mencatat investasi tersebut dengan menggunakan metode ekuitas sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur mengenai Investasi, kecuali entitas pemerintah dikecualikan dari penerapan metode ekuitas seperti yang ditentukan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan tersebut.

27. Jika entitas pemerintah merupakan pihak yang berpartisipasi namun tidak memiliki pengendalian bersama atas ventura bersama, maka

1 entitas pemerintah mencatat kepentingannya dalam pengaturan bersama
2 sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

3 KETENTUAN TRANSISI

4 Ventura Bersama – Transisi dari Metode Konsolidasi Proporsional ke 5 Metode Ekuitas

6 28. Ketika mengubah dari metode konsolidasi proporsional ke metode
7 ekuitas, suatu entitas pemerintah mengakui investasinya dalam ventura
8 bersama pada awal yang paling mendekati periode tersebut. Investasi awal
9 tersebut diukur sebesar nilai tercatat atas aset dan kewajiban yang
10 sebelumnya dikonsolidasikan secara proporsional oleh entitas pemerintah.

11 29. Saldo awal investasi yang ditentukan sesuai dengan paragraf 28
12 merupakan biaya perolehan investasi pada pengakuan awal. Suatu entitas
13 pemerintah menerapkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang
14 mengatur mengenai Investasi terhadap saldo awal investasi untuk menilai
15 apakah investasi tersebut mengalami penurunan nilai dan mengakui
16 penurunan nilai tersebut sebagai penyesuaian terhadap ekuitas pada awal
17 yang paling mendekati periode tersebut.

18 30. Jika penggabungan semua aset dan kewajiban yang sebelumnya
19 dikonsolidasikan secara proporsional menghasilkan ekuitas negatif, maka
20 entitas pemerintah menilai apakah entitas pemerintah memiliki kewajiban
21 hukum sehubungan dengan ekuitas negatif dan, jika demikian, entitas
22 pemerintah tersebut mengakui kewajiban terkait. Jika entitas pemerintah
23 menyimpulkan bahwa ia tidak memiliki kewajiban hukum sehubungan
24 dengan ekuitas negatif, entitas pemerintah tidak mengakui kewajiban terkait
25 tetapi entitas pemerintah tersebut menyajikan nilai investasi sebesar nihil.
26 Entitas pemerintah akan mengungkapkan fakta ini dalam Catatan atas
27 Laporan Keuangan, bersama dengan selisih yang berasal dari ekuitas
28 negatif yang belum diakui dalam investasi atas ventura bersama pada awal
29 yang paling mendekati periode tersebut dan pada saat penerapan
30 pernyataan standar ini.

31 31. Suatu entitas pemerintah mengungkapkan rincian aset dan
32 kewajiban yang telah direklasifikasi ke dalam investasi untuk semua ventura
33 bersama pada awal yang paling mendekati periode tersebut.

34 32. Setelah pengakuan awal, suatu entitas pemerintah mencatat dan
35 melaporkan investasi dalam ventura bersama dengan menggunakan metode
36 ekuitas sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang
37 mengatur mengenai Investasi.

Operasi Bersama – Transisi dari Metode Ekuitas ke Akuntansi untuk Aset dan Kewajiban

33. Ketika mengubah dari metode ekuitas menjadi pencatatan untuk aset dan kewajiban sehubungan dengan kepentingannya dalam operasi bersama, suatu entitas pemerintah, pada awal yang paling mendekati periode tersebut, menghentikan pengakuan investasi yang sebelumnya dicatat dengan metode ekuitas dan mengakui bagiannya dari masing-masing aset dan kewajiban berkenaan dengan kepentingannya dalam operasi bersama.

34. Suatu entitas pemerintah menentukan kepentingannya atas aset dan kewajiban dalam operasi bersama berdasarkan hak dan kewajibannya dalam proporsi tertentu sesuai pengaturan yang mengikat. Entitas pemerintah mengukur nilai tercatat awal aset dan kewajiban dengan memisahkannya dari nilai tercatat investasi pada periode sebelumnya berdasarkan metode ekuitas pada awal yang paling mendekati periode tersebut.

35. Perbedaan yang timbul dari investasi yang sebelumnya dicatat dengan metode ekuitas dan nilai neto aset dan kewajiban diakui sebagai penyesuaian ekuitas pada awal yang paling mendekati periode tersebut jika nilai neto aset dan kewajiban diakui lebih tinggi atau rendah dari investasi yang dihentikan pengakuannya.

36. Entitas pemerintah yang melakukan perubahan dari metode ekuitas menjadi pencatatan untuk aset dan kewajiban melakukan rekonsiliasi antara investasi yang dihentikan pengakuannya dengan aset dan kewajiban yang diakui, bersama dengan selisih yang disesuaikan terhadap ekuitas pada awal periode berikutnya.

PENGUNGKAPAN

37. Hal-hal yang diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah berkaitan dengan pengaturan bersama sedikitnya meliputi:

- (a) Jenis pengaturan bersama, apakah berupa operasi bersama atau ventura bersama, dan persyaratan yang mengikat yang memodifikasi jenis pengaturan bersama jika relevan;**
- (b) Aktivitas relevan dalam pengaturan bersama;**
- (c) Komitmen modal/ekuitas dari venturer terkait dengan kepentingannya pada ventura bersama; dan**
- (d) Daftar dan penjelasan hal-hal yang signifikan pada ventura bersama dan proporsi kepemilikan pada ventura bersama, antara lain mencakup hal yang dapat mempengaruhi perubahan struktur kendaraan bersama atau perubahan pengaturan yang mengikat.**

1 **TANGGAL EFEKTIF**

2 **38. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan ini berlaku efektif**
3 **untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran**
4 **mulai Tahun Anggaran 2026.**

1

2 **Pedoman Penerapan (*Application Guidance*)**

3 (*Panduan Penerapan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Pernyataan Standar*
4 *Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Pengaturan Bersama.*)

5 PP 01 Contoh-contoh dalam lampiran ini menggambarkan situasi hipotetis.
6 Meskipun beberapa aspek dari contoh dapat menyajikan pola fakta aktual,
7 semua fakta dan keadaan yang relevan dari pola fakta tertentu perlu
8 dievaluasi ketika menerapkan PSAP Pengaturan Bersama.

9 **Pengaturan Bersama**

10 **Pengaturan yang Mengikat (paragraf 09)**

11 PP 02 Konsisten dengan definisi pengaturan yang mengikat dalam Pernyataan
12 Standar ini, diskusi tentang pengaturan yang mengikat ini juga relevan
13 dengan pengaturan yang bersifat memaksa (*enforceable arrangements*)
14 yang dibuat oleh otoritas legislatif atau eksekutif.

15 PP 03 Ketika pengaturan bersama dibentuk melalui kendaraan terpisah (lihat
16 paragraf PP 19 – PP 33), pengaturan yang mengikat atau beberapa aspek
17 dari pengaturan yang mengikat, dapat dimasukkan di dalam akta, piagam
18 atau anggaran dasar dan anggaran rumah tangga kendaraan terpisah.

19 PP 04 Pengaturan yang mengikat menetapkan ketentuan untuk para pihak yang
20 berpartisipasi dalam aktivitas yang merupakan subjek pengaturan,
21 umumnya berkaitan dengan hal-hal seperti:

22 (a) tujuan, aktivitas, dan jangka waktu.

23 (b) penunjukan dewan komisaris/dewan pengawas/dewan direksi atau
24 organ pengelola yang setara.

25 (c) proses pengambilan keputusan: hal-hal yang membutuhkan
26 keputusan para pihak, hak kepemilikan para pihak dan tingkat
27 dukungan yang disyaratkan untuk hal-hal tersebut. Proses
28 pengambilan keputusan tercermin dalam pengaturan yang mengikat
29 yang membentuk pengendalian bersama (lihat paragraf PP 05 – PP
30 11).

31 (d) modal/ekuitas atau kontribusi lain yang disyaratkan para pihak.

32 (e) Pembagian aset, kewajiban, pendapatan, beban dan surplus atau
33 defisit kepada para pihak.

34 **Pengendalian Bersama (paragraf 10–17)**

35 PP 05 Dalam menilai apakah suatu entitas pemerintah memiliki pengendalian
36 bersama atas suatu pengaturan, suatu entitas pemerintah menilai terlebih
37 dahulu apakah semua pihak, atau sekelompok pihak, mengendalikan
38 pengaturan tersebut. Ketika semua pihak, atau sekelompok pihak, secara

kolektif dapat mengarahkan kegiatan yang secara signifikan memengaruhi manfaat dari pengaturan (yaitu, aktivitas relevan), para pihak mengendalikan pengaturan secara kolektif.

PP 06 Setelah menyimpulkan bahwa semua pihak, atau sekelompok pihak, mengendalikan pengaturan secara kolektif, suatu entitas pemerintah akan menilai apakah entitas pemerintah tersebut memiliki pengendalian bersama atas pengaturan. Pengendalian bersama hanya akan terjadi ketika keputusan tentang aktivitas relevan membutuhkan persetujuan bulat para pihak yang secara kolektif mengendalikan pengaturan. Dibutuhkan pertimbangan untuk melakukan penilaian apakah pengaturan tersebut dikendalikan bersama oleh semua pihak atau sekelompok pihak atau salah satu pihak saja.

PP 07 Kadang-kadang proses pengambilan keputusan yang disepakati oleh para pihak dalam pengaturan yang mengikat secara implisit mengarah ke pengendalian bersama. Misalnya, diasumsikan dua pihak membentuk suatu pengaturan yang masing-masing memiliki 50 persen hak kepemilikan dan pengaturan yang mengikat di antara mereka menentukan bahwa setidaknya 51 persen hak kepemilikan diperlukan untuk membuat keputusan tentang aktivitas relevan. Dalam hal ini, para pihak secara implisit menyepakati bahwa mereka memiliki pengendalian bersama atas pengaturan tersebut karena keputusan tentang aktivitas relevan tidak dapat dibuat tanpa persetujuan kedua belah pihak.

PP 08 Dalam keadaan lain, pengaturan yang mengikat dapat mensyaratkan proporsi hak kepemilikan minimum untuk membuat keputusan tentang aktivitas relevan. Ketika proporsi hak kepemilikan minimum yang disyaratkan dapat dicapai oleh lebih dari satu kombinasi para pihak yang bersepakat, pengaturan tersebut bukanlah pengaturan bersama, kecuali pengaturan yang mengikat menentukan pihak (atau kombinasi para pihak) yang disyaratkan untuk menyepakati keputusan mengenai aktivitas relevan dengan suara bulat.

Contoh Penerapan

Contoh 1

Jika terdapat tiga pihak yang membentuk suatu pengaturan: A memiliki 50 persen hak kepemilikan, B memiliki 30 persen hak kepemilikan, dan C memiliki 20 persen hak kepemilikan dalam pengaturan tersebut. Pengaturan yang mengikat antara A, B dan C menentukan bahwa setidaknya 75 persen hak kepemilikan diperlukan untuk membuat keputusan tentang aktivitas relevan. Meskipun A dapat memblokir keputusan apa pun, A tidak mengendalikan pengaturan karena A membutuhkan persetujuan B. Pengaturan yang mengikat yang

1 mensyaratkan setidaknya 75 persen hak kepemilikan dalam pengambilan
2 keputusan tentang aktivitas relevan menyiratkan bahwa A dan B memiliki
3 pengendalian bersama atas pengaturan tersebut karena keputusan
4 tentang aktivitas relevan tidak dapat dibuat tanpa persetujuan A dan B.

5 **Contoh 2**

6 Jika suatu pengaturan memiliki tiga pihak: A memiliki 50 persen hak
7 kepemilikan, B dan C masing-masing memiliki 25 persen hak kepemilikan
8 dalam pengaturan tersebut. Pengaturan yang mengikat antara A, B dan C
9 menentukan bahwa setidaknya 75 persen hak kepemilikan diperlukan
10 untuk membuat keputusan tentang aktivitas relevan. Meskipun A dapat
11 memblokir semua keputusan, A tidak mengendalikan pengaturan karena
12 membutuhkan persetujuan B atau C. Dalam contoh ini, A, B dan C
13 mengendalikan pengaturan tersebut secara kolektif. Namun, terdapat
14 lebih dari satu kombinasi pihak yang dapat bersepakat untuk mencapai 75
15 persen hak kepemilikan (yaitu, A dan B atau A dan C). Dalam situasi ini,
16 untuk menjadi pengaturan bersama, pengaturan yang mengikat perlu
17 menentukan kombinasi para pihak yang diperlukan untuk menyetujui
18 keputusan tentang aktivitas relevan dengan suara bulat.

19 **Contoh 3**

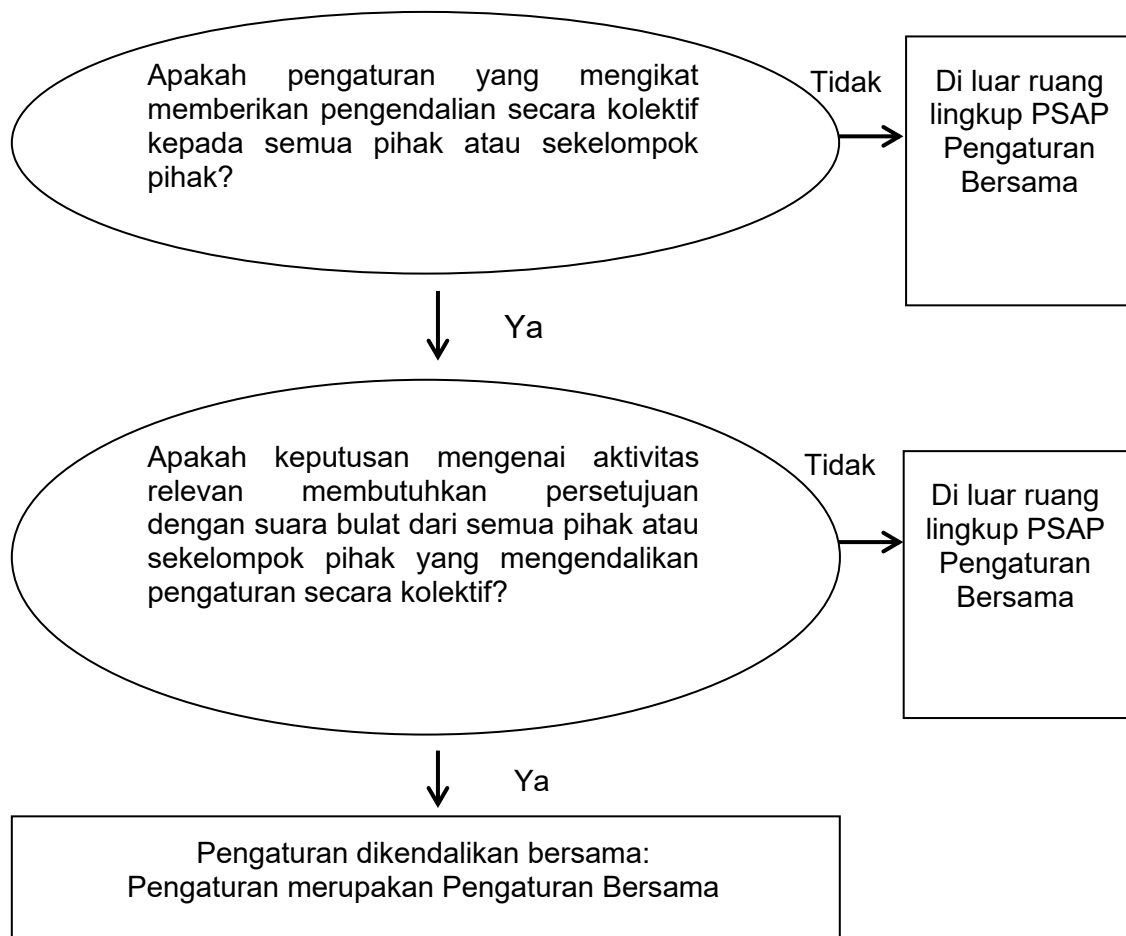
20 Jika A dan B masing-masing memiliki 35 persen hak kepemilikan dalam
21 pengaturan dengan sisa 30 persen hak kepemilikan tersebar luas.
22 Keputusan tentang aktivitas relevan membutuhkan persetujuan mayoritas
23 hak kepemilikan. A dan B memiliki pengendalian bersama atas
24 pengaturan tersebut hanya jika pengaturan yang mengikat menentukan
25 bahwa keputusan tentang aktivitas relevan membutuhkan persetujuan A
26 dan B.

27 PP 09 Persyaratan persetujuan dengan suara bulat berarti bahwa setiap pihak
28 yang memiliki pengendalian bersama dapat mencegah pihak lain, atau
29 sekelompok pihak lain, untuk membuat keputusan sepihak (tentang
30 aktivitas relevan) tanpa persetujuannya. Jika persyaratan persetujuan
31 dengan suara bulat hanya terkait dengan keputusan yang memberikan
32 perlindungan hak kepada suatu pihak dan bukan pada keputusan tentang
33 aktivitas relevan, maka pihak tersebut bukanlah merupakan pihak yang
34 memiliki pengendalian bersama.

35 PP 10 Pengaturan yang mengikat dapat mencakup klausul mengenai
36 penyelesaian sengketa, seperti arbitrase. Ketentuan ini dapat
37 memperbolehkan pengambilan keputusan tanpa persetujuan dengan
38 suara bulat antara para pihak yang memiliki pengendalian bersama.
39 Keberadaan ketentuan tersebut tidak mencegah pengaturan untuk

- 1 dikendalikan bersama dan, sebagai akibatnya, tidak mencegah
2 pengaturan tersebut menjadi pengaturan bersama.
- 3 PP 11 Ketika suatu pengaturan berada di luar ruang lingkup pernyataan standar
4 ini, entitas pemerintah mencatat kepentingannya dalam pengaturan sesuai
5 dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

6 **Penilaian Pengendalian Bersama**



7 **Jenis Pengaturan Bersama (paragraf 18–21)**

- 8 PP 12 Pengaturan bersama dapat dibentuk untuk berbagai tujuan, misalnya
9 sebagai cara para pihak untuk berbagi biaya dan risiko, atau memberikan
10 akses kepada para pihak terhadap teknologi baru atau pasar baru atau
11 cara para pihak untuk penyediaan jasa layanan publik. Pengaturan
12 bersama dapat dibangun dengan menggunakan berbagai struktur dan
13 bentuk hukum.
- 14 PP 13 Beberapa pengaturan tidak memerlukan kendaraan terpisah, namun
15 beberapa pengaturan lain melibatkan pembentukan kendaraan terpisah,
16 untuk melakukan aktivitas yang menjadi subjek pengaturan.

1 PP 14 Klasifikasi pengaturan bersama yang disyaratkan oleh Pernyataan
2 Standar ini tergantung pada hak dan kewajiban para pihak yang timbul
3 dari operasi normal pengaturan. Pernyataan Standar ini
4 mengklasifikasikan pengaturan bersama sebagai operasi bersama atau
5 ventura bersama. Pengaturan merupakan operasi bersama jika suatu
6 entitas pemerintah memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas
7 kewajiban terkait dengan pengaturan. Pengaturan merupakan ventura
8 bersama jika suatu entitas pemerintah memiliki hak atas aset neto
9 pengaturan tersebut. Paragraf PP 16 – PP 33 menetapkan penilaian yang
10 dilakukan entitas pemerintah untuk menentukan apakah entitas
11 pemerintah memiliki kepentingan dalam operasi bersama atau ventura
12 bersama.

13 **Klasifikasi Pengaturan Bersama**

14 PP 15 Sebagaimana dinyatakan dalam paragraf PP 14, klasifikasi pengaturan
15 bersama mensyaratkan para pihak untuk menilai hak dan kewajiban yang
16 timbul dari pengaturan tersebut. Entitas pemerintah mempertimbangkan
17 hal-hal berikut pada saat melakukan penilaian:

18 (a) Struktur pengaturan bersama (lihat paragraf PP 16 – PP 21).

19 (b) Ketika pengaturan bersama dibentuk melalui kendaraan terpisah:

20 (i) Bentuk hukum kendaraan terpisah (lihat paragraf PP 22 – PP 24);

21 (ii) Persyaratan pengaturan yang mengikat (lihat paragraf PP 25 – PP
22 28); dan

23 (iii) Jika relevan, fakta dan keadaan lainnya (lihat paragraf PP 29 – PP
24 33).

25 **Struktur Pengaturan Bersama**

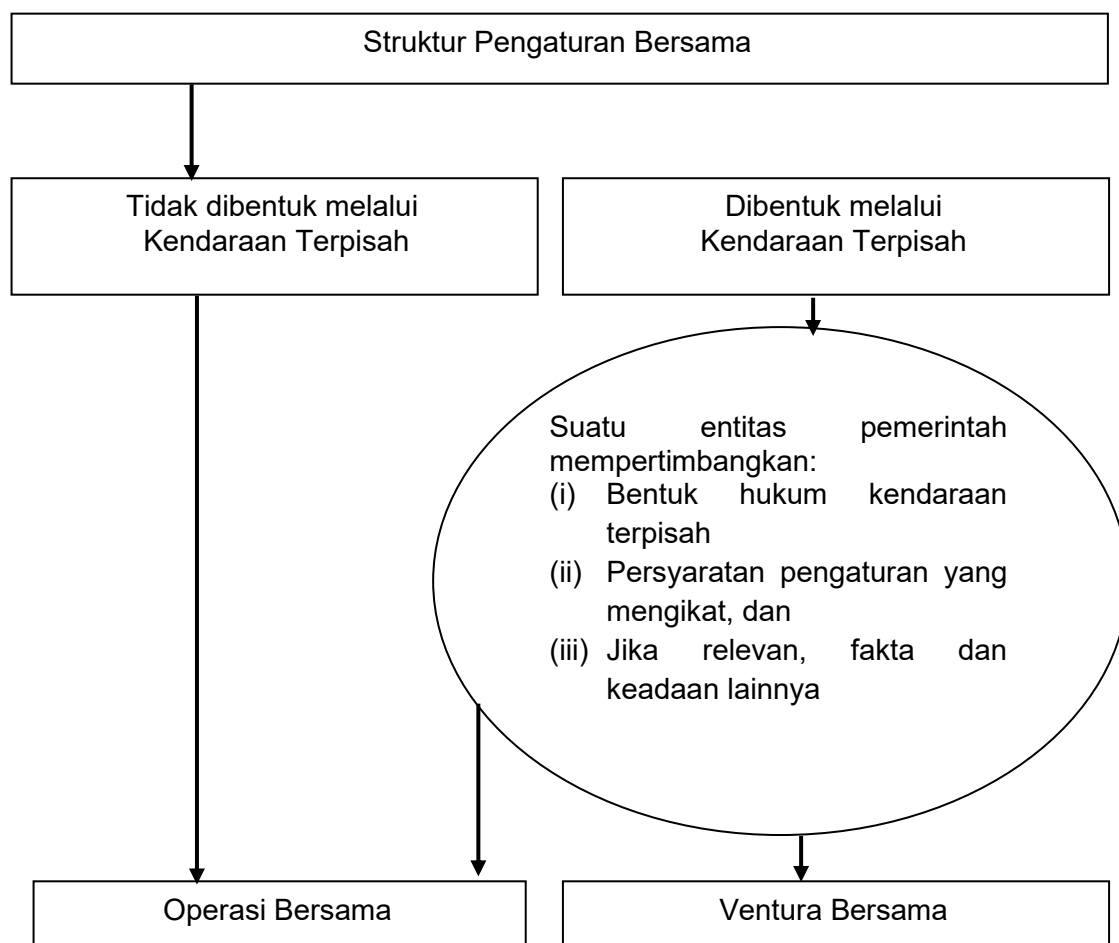
26 *Pengaturan Bersama yang Tidak Dibentuk Melalui Kendaraan Terpisah*

27 PP 16 Pengaturan bersama yang tidak dibentuk melalui kendaraan terpisah
28 merupakan operasi bersama. Dalam hal ini, pengaturan yang mengikat
29 menetapkan hak dan kewajiban para pihak atas aset, kewajiban,
30 pendapatan, belanja dan beban yang terkait dengan pengaturan.

31 PP 17 Pengaturan yang mengikat seringkali menggambarkan sifat aktivitas yang
32 merupakan subjek pengaturan dan bagaimana para pihak tersebut
33 berencana untuk melakukan aktivitas bersama. Contohnya, para pihak
34 dalam pengaturan bersama dapat menyetujui untuk memberikan jasa atau
35 memproduksi suatu produk bersama, dengan masing-masing pihak
36 bertanggung jawab untuk tugas spesifik, menggunakan aset yang
37 dimilikinya dan menanggung kewajibannya. Pengaturan yang mengikat
38 tersebut juga dapat menetapkan bagaimana pendapatan, belanja dan
39 beban bersama dibagi di antara para pihak. Dalam hal ini, masing-masing

- 1 operator bersama mengakui aset dan kewajiban yang digunakan untuk
2 tugas spesifik tersebut, dan bagiannya atas pendapatan, belanja dan
3 beban sesuai pengaturan yang mengikat dalam laporan keuangannya.
- 4 PP 18 Dalam kasus lain, para pihak dalam pengaturan bersama dapat
5 menyepakati untuk membagi dan mengoperasikan aset secara bersama.
6 Dalam hal ini, pengaturan yang mengikat menetapkan hak para pihak atas
7 aset yang dioperasikan bersama, dan bagaimana *output* (barang/jasa
8 yang dihasilkan dari aktivitas operasi bersama), atau pendapatan dari aset
9 dan biaya operasi dibagi antara para pihak. Setiap operator bersama
10 mencatat bagiannya atas aset yang dioperasikan bersama, bagian yang
11 disepakatinya atas kewajiban, bagiannya atas *output* (barang/jasa yang
12 dihasilkan dari aktivitas operasi bersama), pendapatan, belanja dan beban
13 sesuai dengan pengaturan yang mengikat.
- 14 *Pengaturan Bersama yang Dibentuk melalui Kendaraan Terpisah*
- 15 PP 19 Pengaturan bersama yang memiliki aset dan kewajiban dalam kendaraan
16 terpisah dapat berupa ventura bersama atau operasi bersama.
- 17 PP 20 Hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban suatu pihak terkait
18 pengaturan yang dibentuk melalui kendaraan terpisah menentukan
19 apakah suatu pihak adalah operator bersama atau venturer bersama.
- 20 PP 21 Sebagaimana dinyatakan dalam paragraf PP 15, ketika para pihak
21 membentuk suatu pengaturan bersama dalam kendaraan terpisah, para
22 pihak menilai apakah bentuk hukum kendaraan terpisah, persyaratan
23 pengaturan yang mengikat dan, jika relevan, fakta dan keadaan lain
24 memberikan kepada para pihak:
- 25 (a) hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait dengan
26 pengaturan (dalam hal ini pengaturan merupakan operasi bersama);
27 atau
- 28 (b) hak atas aset neto pengaturan (dalam hal ini pengaturan merupakan
29 ventura bersama).
30

Klasifikasi Pengaturan Bersama: Penilaian Hak dan Kewajiban Para Pihak yang berasal dari Pengaturan



Bentuk Hukum Kendaraan Terpisah

PP 22 Bentuk hukum kendaraan terpisah merupakan hal yang relevan untuk dipertimbangkan ketika menilai jenis pengaturan bersama. Bentuk hukum membantu penilaian awal hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban para pihak dalam kendaraan terpisah, seperti apakah para pihak memiliki kepentingan atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban yang dimiliki dalam kendaraan terpisah.

PP 23 Misalnya, para pihak dapat melakukan pengaturan bersama melalui kendaraan terpisah, yang bentuk hukumnya menyebabkan kendaraan terpisah tersebut diperlakukan sebagai entitas terpisah yang berdiri sendiri (aset dan kewajiban yang dimiliki kendaraan terpisah adalah aset dan kewajiban kendaraan terpisah dan bukan aset dan kewajiban para pihak). Dalam hal ini, penilaian atas hak dan kewajiban yang diberikan kepada

para pihak melalui bentuk hukum kendaraan terpisah dapat mengindikasikan bahwa pengaturan tersebut merupakan ventura bersama. Namun, persyaratan yang disepakati oleh para pihak dalam pengaturan yang mengikat (lihat paragraf PP 25 – PP 28) dan, jika relevan, fakta dan keadaan lain (lihat paragraf PP 29 – PP 33) dapat mengesampingkan penilaian atas hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak melalui bentuk hukum kendaraan terpisah.

PP 24 Penilaian atas hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak berdasarkan bentuk hukum kendaraan terpisah dapat disimpulkan sebagai operasi bersama, jika dan hanya jika bentuk hukum pengaturan bersama dalam kendaraan terpisah tidak memberikan pemisahan antara para pihak dengan kendaraan terpisah, sehingga aset dan kewajiban yang dimiliki dalam kendaraan terpisah merupakan aset dan kewajiban para pihak.

Penilaian Persyaratan Pengaturan yang mengikat

PP 25 Pada umumnya, hak dan kewajiban yang disepakati para pihak dalam pengaturan yang mengikat konsisten, atau tidak bertentangan, dengan hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak berdasarkan bentuk hukum kendaraan terpisah.

PP 26 Dalam hal tertentu, para pihak menggunakan pengaturan yang mengikat untuk membalikkan atau memodifikasi hak dan kewajiban yang diberikan berdasarkan bentuk hukum kendaraan terpisah.

Contoh Penerapan

Contoh 4

Jika dua pihak membentuk pengaturan bersama dalam entitas berbadan hukum. Setiap pihak memiliki 50 persen kepemilikan pada entitas berbadan hukum tersebut. Badan hukum memungkinkan pemisahan entitas dari pemiliknya, dan sebagai akibatnya, aset dan kewajiban yang dimiliki dalam entitas tersebut adalah aset dan kewajiban entitas berbadan hukum. Dalam hal ini, penilaian hak dan kewajiban yang diberikan kepada para pihak melalui bentuk hukum kendaraan terpisah menunjukkan bahwa para pihak memiliki hak atas aset neto pengaturan tersebut.

Namun, para pihak memodifikasi fitur korporasi/entitas berbadan hukum melalui pengaturan yang mengikat sehingga masing-masing pihak memiliki kepentingan dalam aset entitas berbadan hukum dan masing-masing bertanggung jawab atas kewajiban entitas berbadan hukum dalam proporsi yang telah ditentukan. Modifikasi yang mengikat terhadap fitur korporasi/entitas berbadan hukum dapat menyebabkan pengaturan menjadi operasi bersama.

- 1 PP 27 Tabel berikut membandingkan persyaratan umum dalam pengaturan yang
 2 mengikat para pihak dalam operasi bersama dan ventura bersama.
 3 Contoh istilah yang mengikat yang disajikan dalam tabel berikut ini belum
 4 mencakup keseluruhan istilah.

5 **Penilaian Persyaratan dari Pengaturan yang Mengikat**

	Operasi Bersama	Ventura Bersama
Persyaratan pengaturan yang mengikat	Pengaturan yang mengikat memberikan hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait dengan pengaturan kepada para pihak dalam pengaturan bersama.	Pengaturan yang mengikat memberikan hak atas aset neto pengaturan kepada para pihak dalam pengaturan bersama (dalam hal ini, kendaraan terpisah, bukan para pihak, yang memiliki hak atas aset, dan tanggung jawab atas kewajiban, terkait dengan pengaturan).
Hak atas aset	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa para pihak dalam pengaturan bersama berbagi semua kepentingan (misalnya, hak atau kepemilikan) atas aset terkait dalam proporsi tertentu (misalnya, sebanding dengan hak kepemilikan para pihak dalam pengaturan atau sebanding dengan kegiatan yang dilakukan melalui pengaturan yang secara langsung dikaitkan dengan para pihak).	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa aset yang dibawa ke dalam pengaturan atau selanjutnya diperoleh oleh pengaturan bersama adalah aset pengaturan. Para pihak tidak memiliki kepentingan (dalam hal ini, tidak ada hak atau kepemilikan) dalam aset pengaturan.
Tanggung jawab atas kewajiban	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa para pihak dalam pengaturan bersama berbagi semua kewajiban, biaya dan beban dalam proporsi tertentu (misalnya, sebanding dengan kepentingan kepemilikan para pihak dalam pengaturan atau sebanding dengan kegiatan yang dilakukan	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa pengaturan bersama bertanggung jawab atas utang dan kewajiban pengaturan.
		Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa para pihak dalam pengaturan bersama bertanggung jawab atas pengaturan

	Operasi Bersama	Ventura Bersama
	melalui pengaturan yang secara langsung dikaitkan dengan para pihak).	hanya sejauh investasi masing-masing dalam pengaturan atau kewajiban masing-masing untuk memberikan kontribusi modal yang belum dibayar atau modal tambahan ke pengaturan, atau keduanya.
	Pengaturan yang mengikat menetapkan bahwa para pihak dalam pengaturan bersama bertanggung jawab atas klaim yang diajukan oleh pihak ketiga.	Pengaturan yang mengikat menyatakan bahwa kreditur pengaturan bersama tidak memiliki hak untuk menuntut pihak manapun sehubungan dengan utang atau kewajiban pengaturan.
Pendapatan, beban, surplus atau defisit	Pengaturan yang mengikat menetapkan alokasi pendapatan dan beban berdasarkan kinerja relatif masing-masing pihak untuk pengaturan bersama. Sebagai contoh, pengaturan yang mengikat dapat menetapkan bahwa pendapatan dan beban dialokasikan berdasarkan kapasitas yang digunakan masing-masing pihak dalam pabrik yang dioperasikan bersama, yang dapat berbeda dari kepentingan kepemilikan masing-masing pihak dalam pengaturan bersama. Contoh lainnya, para pihak mungkin menyepakati untuk berbagi surplus atau defisit terkait dengan pengaturan berdasarkan proporsi tertentu seperti kepentingan kepemilikan para pihak dalam pengaturan tersebut. Hal ini tidak akan mencegah pengaturan menjadi operasi	Pengaturan yang mengikat menetapkan bagian masing-masing pihak atas surplus atau defisit terkait kegiatan pengaturan.

	Operasi Bersama	Ventura Bersama
	bersama jika para pihak memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait dengan pengaturan.	
Jaminan	Pihak-pihak dalam pengaturan bersama seringkali diminta untuk memberikan jaminan kepada pihak ketiga yang, misalnya, menerima layanan dari, atau menyediakan pembiayaan kepada, pengaturan bersama. Penyediaan jaminan, atau komitmen oleh para pihak untuk penyediaan jaminan tersebut, tidak dengan sendirinya menentukan bahwa pengaturan bersama adalah operasi bersama. Fitur yang menentukan apakah jenis pengaturan bersama adalah operasi bersama atau ventura bersama adalah apakah para pihak memiliki kewajiban terkait dengan pengaturan tersebut (yang mana para pihak dapat menyediakan jaminan untuk beberapa di antaranya).	

1 PP 28 Ketika pengaturan yang mengikat menentukan bahwa para pihak memiliki
2 hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban terkait pengaturan,
3 maka para pihak tersebut merupakan pihak dalam operasi bersama, tanpa
4 perlu mempertimbangkan fakta, dan keadaan lain (paragraf PP 29 – PP
5 33) untuk tujuan pengklasifikasian pengaturan bersama.

6 **Penilaian Fakta dan Keadaan Lain**

7 PP 29 Ketika persyaratan pengaturan yang mengikat tidak menentukan bahwa
8 para pihak memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban
9 dalam pengaturan, para pihak mempertimbangkan fakta dan keadaan lain
10 untuk menilai apakah pengaturan tersebut merupakan operasi bersama
11 atau ventura bersama.

12 PP 30 Pengaturan bersama dapat dibentuk melalui kendaraan terpisah yang
13 memiliki bentuk hukum yang memisahkan antara para pihak dan
14 kendaraan terpisah. Jika persyaratan yang mengikat yang disepakati para
15 pihak tidak menentukan hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban
16 para pihak, maka pertimbangan atas fakta dan keadaan lain dapat
17 mengklasifikasikan pengaturan sebagai operasi bersama apabila fakta
18 dan keadaan lain tersebut memberikan hak atas aset dan tanggung jawab
19 atas kewajiban terkait pengaturan kepada para pihak.

20 PP 31 Ketika aktivitas pengaturan bersama terutama dirancang untuk mengatur
21 penyediaan output kepada para pihak, maka hal ini mengindikasikan
22 bahwa para pihak memiliki hak terhadap seluruh potensi jasa atau

manfaat ekonomi substansial dari aset pengaturan bersama. Para pihak tersebut seringkali memastikan akses terhadap *output* pengaturan bersama, dengan mencegah penjualan *output* tersebut kepada pihak ketiga.

PP 32 Dampak dari pengaturan bersama dengan rancangan dan tujuan sebagaimana diatur dalam paragraf di atas menyebabkan kewajiban yang terjadi dalam pengaturan, secara substansi, dipenuhi oleh arus kas yang diterima dari para pihak melalui pembelian mereka atas *output*. Ketika para pihak secara substansial merupakan satu-satunya sumber arus kas yang berkontribusi terhadap kelangsungan operasi pengaturan bersama, maka hal ini mengindikasikan bahwa para pihak memiliki tanggung jawab atas kewajiban yang terkait dengan pengaturan.

Contoh Penerapan

Contoh 5

Jika dua pihak membentuk pengaturan bersama dalam entitas berbadan hukum (entitas C) di mana masing-masing pihak memiliki 50 persen kepentingan kepemilikan. Tujuan pengaturan ini adalah untuk memproduksi bahan-bahan yang dibutuhkan para pihak untuk proses produksi masing-masing. Pengaturan memastikan bahwa para pihak mengoperasikan fasilitas yang menghasilkan bahan dengan spesifikasi kuantitas dan kualitas yang ditentukan para pihak.

Bentuk hukum entitas C (entitas berbadan hukum) yang menyelenggarakan kegiatan pada awalnya menunjukkan bahwa aset dan kewajiban yang dimiliki dalam entitas C adalah aset dan kewajiban entitas C. Pengaturan yang mengikat antara para pihak tidak menentukan bahwa para pihak memiliki hak atas aset atau tanggung jawab atas kewajiban entitas C. Oleh karena itu, bentuk hukum entitas C dan persyaratan pengaturan yang mengikat menunjukkan bahwa pengaturan tersebut merupakan ventura bersama.

Namun, para pihak juga mempertimbangkan aspek-aspek pengaturan berikut:

(a) Para pihak menyepakati untuk membeli semua *output* yang diproduksi oleh entitas C dengan rasio 50:50. Entitas C tidak dapat menjual *output* apa pun kepada pihak ketiga, kecuali jika disetujui oleh kedua belah pihak dalam pengaturan. Karena tujuan pengaturan ini adalah untuk menyediakan *output* yang dibutuhkan para pihak, maka penjualan kepada pihak ketiga menjadi hal yang tidak umum dan tidak material.

(b) Harga *output* yang dijual kepada para pihak ditetapkan oleh kedua belah pihak pada tingkat harga yang mampu menutupi biaya produksi

1 dan biaya administrasi yang dikeluarkan oleh entitas C. Atas dasar
2 model operasi ini, pengaturan ini dimaksudkan untuk beroperasi pada
3 tingkat impas.

4
5 Dari pola fakta di atas, fakta dan keadaan berikut ini relevan:

6 (a) Kewajiban para pihak untuk membeli semua *output* yang dihasilkan
7 oleh entitas C mencerminkan ketergantungan eksklusif entitas C
8 kepada para pihak untuk menghasilkan arus kas dan, dengan
9 demikian, para pihak memiliki tanggung jawab untuk mendanai
10 penyelesaian kewajiban entitas C.

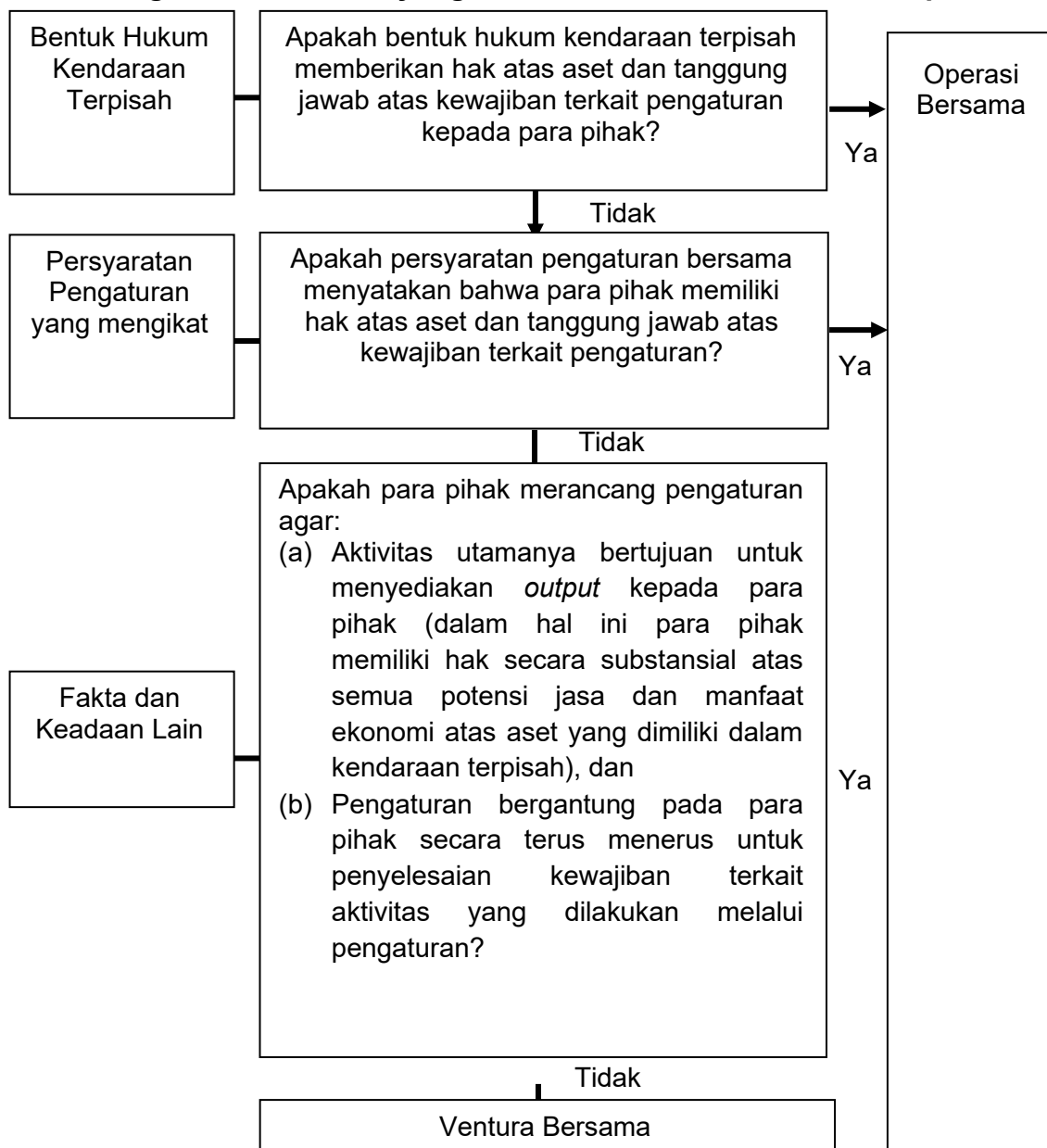
11 (b) Fakta bahwa para pihak memiliki hak atas semua *output* yang
12 dihasilkan oleh entitas C berarti para pihak mengkonsumsi, dan
13 karena itu memiliki hak untuk, semua potensi layanan atau manfaat
14 ekonomi aset entitas C.

15 Fakta dan keadaan ini menunjukkan bahwa pengaturan ini adalah operasi
16 bersama. Kesimpulan mengenai klasifikasi pengaturan bersama dalam
17 keadaan ini tidak akan berubah jika, para pihak menjual bagiannya atas
18 *output* tersebut kepada pihak ketiga, alih-alih menggunakan sendiri dalam
19 proses produksi berikutnya.

20 Perubahan persyaratan pengaturan yang mengikat oleh para pihak
21 sehingga pengaturan dapat menjual *output* kepada pihak ketiga, akan
22 membuat entitas C menanggung risiko permintaan, persediaan, dan
23 kredit. Dalam skenario tersebut, perubahan dalam fakta dan keadaan
24 membutuhkan penilaian kembali atas klasifikasi pengaturan bersama.
25 Fakta dan keadaan tersebut menunjukkan bahwa pengaturan tersebut
26 adalah ventura bersama.

27 Diagram alir berikut mencerminkan penilaian yang dilakukan oleh entitas
28 pemerintah untuk mengklasifikasikan pengaturan ketika pengaturan
29 bersama dibentuk melalui kendaraan terpisah:

Klasifikasi Pengaturan Bersama yang dibentuk melalui Kendaraan Terpisah



Laporan Keuangan Para Pihak pada Pengaturan Bersama (paragraf 22–27) Akuntansi untuk Penjualan atau Kontribusi Aset kepada Operasi Bersama

PP33 Ketika entitas pemerintah sebagai salah satu operator bersama melakukan transaksi, seperti penjualan atau kontribusi aset, dengan operasi bersama, entitas pemerintah tersebut melakukan transaksi dengan pihak lain dalam operasi bersama dan, dengan demikian, operator bersama mengakui surplus dan defisit yang dihasilkan dari transaksi tersebut hanya sebatas kepentingan para pihak lain dalam operasi bersama.

PP 34 Ketika transaksi tersebut memberikan bukti penurunan nilai bersih yang dapat direalisasikan atau bukti penurunan nilai aset yang akan dijual atau

1 dikontribusikan kepada operasi bersama, defisit tersebut diakui sepenuhnya
2 oleh operator bersama.

3 **Akuntansi untuk Pembelian Aset dari Operasi Bersama**

4 PP 35 Ketika entitas pemerintah yang bertindak sebagai salah satu operator
5 bersama melakukan transaksi, seperti pembelian aset, dengan operasi
6 bersama, entitas pemerintah tersebut tidak mengakui bagian surplus dan
7 defisitnya sampai aset tersebut dijual kembali kepada pihak ketiga.
8 PP 36 Ketika transaksi tersebut memberikan bukti penurunan nilai bersih yang
9 dapat direalisasikan atau bukti penurunan nilai aset yang akan dibeli,
10 operator bersama mengakui bagiannya atas defisit tersebut.

1

2 **Dasar Kesimpulan (*Basis for Conclusion*)**

3 (*Dasar Kesimpulan ini melengkapi, tetapi bukan merupakan bagian dari Pernyataan Standar*
4 *Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Pengaturan Bersama.*)

5 **Tujuan**

6 DK 01 Dasar Kesimpulan ini merangkum pertimbangan Komite Standar Akuntansi
7 Pemerintahan (KSAP) dalam mencapai kesimpulan PSAP Pengaturan
8 Bersama. Karena Pernyataan Standar ini didasarkan pada IPSAS 37 tentang
9 *Joint Arrangements* (diterbitkan pada tahun 2015, termasuk amandemen
10 hingga Januari 2017), yang dikeluarkan oleh IPSASB, Dasar Kesimpulan
11 menguraikan perbedaan antara PSAP Pengaturan Bersama dengan
12 ketentuan utama IPSAS 37.

13 **Gambaran Umum**

14 DK 02 KSAP memulai proses penyusunan PSAP yang terkait dengan akuntansi
15 untuk kerja sama pemerintah pada Tahun 2016. KSAP menerbitkan
16 *Exposure Draft* (ED) PSAP Pengaturan Bersama pada Bulan Juli 2018, yang
17 diikuti dengan ED PSAP Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi dan ED
18 PSAP Sewa.

19 **Latar Belakang**

20 DK 03 Kerja sama antar entitas pemerintah maupun antara entitas pemerintah
21 dengan badan usaha sudah berlangsung dengan berbagai istilah dan bentuk
22 sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kerja sama
23 tersebut dapat melibatkan atau tidak melibatkan pengendalian bersama
24 antara para pihak di dalamnya.

25 DK 04 Latar belakang dan tujuan pelaksanaan kerja sama dapat bermacam-
26 macam, seperti kerja sama antar entitas pemerintah maupun antara
27 pemerintah dan badan usaha untuk tujuan penyediaan infrastruktur dan
28 layanan publik serta kerja sama antara pemerintah dan badan usaha untuk
29 tujuan pemanfaatan atau pendayagunaan aset untuk tujuan memperoleh
30 manfaat finansial berupa sewa, bagi hasil, atau imbalan dalam bentuk lain.

31 DK 05 Salah satu bentuk kerja sama adalah kerja sama pemanfaatan Barang Milik
32 Negara/Daerah, yaitu pendayagunaan Barang Milik Negara/Daerah oleh
33 pihak lain dalam jangka waktu tertentu dalam rangka peningkatan
34 penerimaan negara bukan pajak/pendapatan daerah dan sumber
35 pembiayaan lainnya, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah
36 Nomor 28 Tahun 2020 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah
37 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah. Pasal 27
38 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2020 mengatur bahwa

1 bentuk pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah berupa Sewa, Pinjam
2 Pakai, Kerja Sama Pemanfaatan, Bangun Guna Serah atau Bangun Serah
3 Guna, atau Kerja Sama Penyediaan Infrastruktur.

4 DK 06 Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2020 mengatur Kerja Sama
5 Penyediaan Infrastruktur, yang merupakan kerja sama antara Pemerintah
6 dan Badan Usaha untuk kegiatan penyediaan infrastruktur sesuai dengan
7 ketentuan Peraturan Perundang-undangan. Kerja sama pemerintah dengan
8 badan usaha dengan tujuan utama untuk menyediakan layanan publik
9 sebagaimana amanat Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 tentang
10 Pelayanan Publik dan Peraturan Pemerintah Nomor 96 Tahun 2012 tentang
11 Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan
12 Publik, dan bukan semata-mata untuk pengadaan dan perolehan aset
13 Barang Milik Negara/Daerah, diatur dalam PSAP Perjanjian Konsesi Jasa –
14 Pemberi Konsesi.

15 DK 07 Upaya pemerintah untuk melakukan kerja sama pemerintah daerah dan
16 entitas lain ditandai dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004
17 yang telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang
18 Pemerintahan Daerah, yang mengatur bahwa Kerja Sama Daerah
19 dilaksanakan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat dengan
20 pertimbangan efisiensi dan efektivitas pelayanan publik serta saling
21 menguntungkan. Kerja Sama Daerah dapat dilakukan dengan daerah lain,
22 pihak ketiga, dan pemerintah daerah atau lembaga di luar negeri. Peraturan
23 Pemerintah Nomor 28 Tahun 2018 tentang Kerja Sama Daerah
24 mendefinisikan Kerja Sama Daerah sebagai usaha bersama antara daerah
25 dan daerah lain, antara daerah dan pihak ketiga, dan/atau antara daerah dan
26 lembaga atau pemerintah daerah di luar negeri yang didasarkan pada
27 pertimbangan efisiensi dan efektivitas pelayanan publik serta saling
28 menguntungkan.

29 DK 08 Dengan adanya upaya untuk mengklasifikasikan model kerja sama secara
30 lebih spesifik dengan mengacu pada IPSAS, maka perlu diatur prinsip-prinsip
31 untuk dapat mengidentifikasi apakah terdapat kendali bersama para pihak
32 dalam suatu kerja sama atau kendali hanya terdapat pada salah satu pihak
33 saja. Pengidentifikasian terkait kerja sama yang memberikan kendali pada
34 salah satu pihak diatur pada PSAP Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi
35 Konsesi dan PSAP yang mengatur mengenai Sewa. Sementara PSAP ini
36 akan mengatur terkait identifikasi apakah dalam suatu kerja sama memiliki
37 pengendalian bersama antar entitas yang terlibat di dalamnya, di mana
38 setidaknya salah satu entitasnya adalah entitas pemerintah.

39 DK 09 Pemanfaatan Barang Milik Negara/Daerah dalam bentuk kerja sama
40 disajikan di Neraca sebagai Kemitraan dalam klasifikasi Aset Lainnya yang
41 berpedoman kepada PSAP 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan.

1 Berdasarkan definisi dalam PSAP 01, Kemitraan adalah perjanjian antara
2 dua pihak atau lebih yang mempunyai komitmen untuk melaksanakan
3 kegiatan yang dikendalikan bersama dengan menggunakan aset dan/atau
4 hak usaha yang dimiliki. Dengan demikian, perlu diuji apakah kerja sama
5 yang melibatkan entitas pemerintah memenuhi adanya pengendalian
6 bersama di antara para pihak. Dalam hal pengendalian dilakukan bersama,
7 maka perlu pengaturan kembali untuk penyajian pos-pos yang terkait kerja
8 sama dalam laporan keuangan, dan sekaligus menjadi titik kritis apakah
9 kerja sama tersebut akan diperlakukan akuntansinya sebagai pengaturan
10 bersama, perjanjian konsesi jasa, sewa atau lainnya.

11 DK 10 Mengingat kerja sama sebagaimana dijelaskan di atas dapat melibatkan
12 partisipasi badan usaha, yang mana prinsip akuntansi yang dipedomani
13 badan usaha telah diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan
14 (PSAK) 111 yang diterbitkan Dewan Standar Akuntansi Keuangan Ikatan
15 Akuntan Indonesia, maka prinsip akuntansi dari sisi entitas pemerintah juga
16 perlu diterbitkan untuk memberikan gambaran secara utuh atas perjanjian
17 kerja sama. KSAP meyakini bahwa Pernyataan Standar ini akan
18 meningkatkan konsistensi dan keterbandingan pada laporan keuangan
19 entitas pemerintah atas transaksi dan kejadian keuangan yang timbul dari
20 pengaturan bersama.

21 Ruang Lingkup

22 DK 11 Pada awal pembahasan untuk penyusunan Pernyataan Standar ini, KSAP
23 mengadaptasi prinsip akuntansi yang diatur dalam Pernyataan Standar
24 Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 39 tentang Akuntansi Kerja Sama
25 Operasi. Namun demikian dengan mempertimbangkan:

- 26 (a) *roadmap* penyelarasan PSAP dengan IPSAS;
- 27 (b) keselarasan antara akuntansi kerja sama antara pemerintah dan
28 badan usaha;
- 29 (c) PSAK 39 telah dicabut sehingga dirasa kurang relevan untuk
30 dijadikan dasar penyusunan standar; dan
- 31 (d) pemetaan berbagai bentuk perjanjian kerja sama pemerintah
32 dengan entitas lain.

33 maka kerja sama dapat diklasifikasikan berdasarkan ada/tidaknya
34 pengendalian bersama dan bidang area kerja samanya, yaitu apakah
35 bertujuan untuk penyediaan layanan publik.

36 DK 12 Kerja sama dalam bentuk pengaturan bersama mempunyai karakteristik
37 yang berbeda, yaitu memiliki pengendalian bersama. Ruang lingkup
38 Pernyataan Standar ini dibatasi pada perjanjian kerja sama yang
39 mengandung pengendalian bersama para pihak di dalamnya. Adapun prinsip
40 akuntansi untuk kerja sama yang tidak mengandung pengendalian bersama

akan diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan tersendiri antara lain Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 16 tentang Perjanjian Konsesi Jasa – Pemberi Konsesi dan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengatur mengenai Sewa. Prinsip akuntansi untuk aset dan kewajiban yang dikontribusikan dalam kerja sama dengan pengendalian bersama serta prinsip akuntansi terhadap hak atas aset neto ventura bersama diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang relevan.

DK 13 Untuk memenuhi pedoman akuntansi di sisi pemerintah atas transaksi dan kejadian keuangan yang timbul dari pengaturan bersama, KSAP menyimpulkan bahwa *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 37 – *Joint Arrangements*, yang direvisi dan efektif per 01 Januari 2017 sangat memadai untuk diadopsi. Namun demikian, terdapat hal-hal perbedaan yang membutuhkan penyesuaian untuk dapat diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat/daerah misalnya pengaturan yang mengikat yang perlu dituangkan secara tertulis, peraturan perundang-undangan yang tidak memungkinkan entitas pelaporan melakukan penyajian kembali laporan keuangan (*restatement financial reports*) untuk menyajikan dampak penerapan pengaturan bersama sejak tahun perolehan awal, dan beberapa penekanan penjelasan frasa dan nomenklatur untuk harmonisasi dalam menyikapi pelaksanaannya ke dalam sistem dan kebijakan akuntansi.

DK 14 Pernyataan Standar ini tidak mengatur perlakuan akuntansi bagi mitra yang merupakan badan usaha di luar entitas pemerintah pusat/daerah. Dalam banyak praktik, mitra adalah entitas badan usaha sektor swasta, dalam hal ini juga Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/D) berpartisipasi sebagai mitra kerja sama entitas pemerintah. Namun demikian, Standar Akuntansi Pemerintahan tidak dimaksudkan untuk entitas di luar pemerintah pusat/daerah, termasuk entitas kekayaan pemerintah pusat/daerah yang dipisahkan seperti BUMN/D, karena secara prinsip akuntansinya berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku. Dalam hal ini, entitas pemerintah dan mitra yang terikat dalam perjanjian yang sama menerapkan prinsip akuntansi masing-masing sesuai dengan standar akuntansi yang digunakan.

Pengaturan yang mengikat

DK 15 Pengaturan yang mengikat yang diatur dalam Pernyataan Standar ini berbeda dengan IPSAS 37. Paragraf 8 IPSAS 37 mengatur bahwa pengaturan yang meningkat seringkali namun tidak selalu dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan.

DK 16 Pengaturan yang mengikat dan bersifat memaksa yang melibatkan entitas pemerintah sebagai salah satu pihak dalam pengaturan bersama dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan, yang akan memberikan kepastian hukum kepada para pihak yang terlibat dalam pengaturan yang mengikat.

Peralihan

DK 17 Dalam praktiknya sebelum Pernyataan Standar ini efektif berlaku, entitas pemerintah telah mengakui dan mencatat aset yang dikerjasamakan dalam operasi bersama, termasuk reklasifikasi atas aset kemitraan, jika ada, sebagaimana pengaturan dalam PSAP 01 berdasarkan nilai tercatat aset.

DK 18 Sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 10 tentang Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Kesalahan, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Dihentikan, entitas pemerintah menerapkan perlakuan akuntansi atas pengaturan bersama sesuai dengan Pernyataan Standar ini secara retrospektif tanpa melakukan penyajian kembali laporan keuangan untuk penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini. Dampak kumulatif yang disebabkan oleh penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini yang berdampak pada laporan keuangan periode sebelumnya disajikan pada Laporan Perubahan Ekuitas dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

DK 19 Penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini terhadap pengaturan bersama yang sudah berlangsung sebelum Pernyataan Standar ini diterbitkan memerlukan panduan dalam hal penerapan retrospektif tidak dapat diterapkan mulai dari perolehan awal pertama kali. Dengan mempertimbangkan ketersediaan informasi pengaturan bersama di masa lalu yang mengakibatkan penerapan secara retrospektif penuh tidak memungkinkan untuk dilakukan, maka dipandang perlu Pernyataan Standar ini memperbolehkan penerapan awal pertama kali dilakukan secara retrospektif untuk periode awal yang paling memungkinkan. Apabila entitas pemerintah tidak dapat menentukan dampak kumulatif penerapan pertama kali Pernyataan Standar ini untuk seluruh periode sebelumnya, entitas pemerintah dapat menentukan dampak kumulatif mulai periode yang paling memungkinkan pada masing-masing perjanjian dalam menerapkan Pernyataan Standar ini.

1

2 **Contoh Ilustrasi (*Illustrative Examples*)**

3 (*Contoh ilustrasi ini melengkapi, namun bukan merupakan bagian dari Pernyataan Standar*
4 *Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Pengaturan Bersama.*)

5 CI 01 Contoh-contoh ini menggambarkan situasi hipotetis yang menjelaskan
6 pertimbangan yang dapat digunakan ketika menerapkan PSAP Pengaturan
7 Bersama dalam situasi yang berbeda. Meskipun beberapa aspek dari contoh
8 dapat menyajikan pola fakta aktual, semua fakta dan keadaan yang relevan
9 dari pola fakta tertentu perlu dievaluasi ketika menerapkan PSAP
10 Pengaturan Bersama.

11 **Contoh Ilustrasi 1 – Kerja sama operasional untuk pembangunan dan** 12 **pengelolaan aset tanpa membentuk entitas terpisah**

13 CI 02 Entitas A merupakan entitas Pemerintah yang ingin mengoptimalisasi aset
14 dengan membangun ruang kerja bersama (*coworking space*) dan properti
15 multi-guna (*mixed-use property*) di atas tanah miliknya. Nilai tanah adalah
16 Rp1.250. Entitas A bekerja sama dengan entitas B, sebuah perseroan
17 terbatas yang bergerak di bidang pengelolaan *coworking space* dan *event*
18 *organizer*. Kerja sama tersebut dituangkan dalam suatu perjanjian dengan
19 subjek utama perjanjian adalah penyediaan *coworking space* dan *mixed-use*
20 *property* untuk disewakan.

21 CI 03 Perjanjian kerja sama antara entitas A dan entitas B mengatur hal-hal
22 berikut:

- 23 (a) Entitas A dan entitas B bersama-sama menyiapkan dan menetapkan
24 desain bangunan *coworking space* dan *mixed-use property*.
- 25 (b) Biaya konstruksi ditanggung oleh entitas A sebesar Rp1.000.
- 26 (c) Pengeluaran modal untuk peralatan dan mesin ditanggung oleh entitas B
27 sebesar Rp500.
- 28 (d) Biaya operasional ditanggung secara proporsional oleh entitas A dan B
29 melalui model bagi hasil laba operasi.
- 30 (e) Entitas A dan entitas B secara bersama-sama menyiapkan dan
31 menetapkan prosedur operasi terstandar *coworking space*.
- 32 (f) Entitas A dan entitas B secara bersama-sama menetapkan jenis
33 pendapatan dan jenis biaya yang akan diterima dan ditanggung
34 bersama.
- 35 (g) Entitas B melakukan pengelolaan sehari-hari atas *coworking space*.
- 36 (h) Penentuan calon *tenant* dari *mixed-use property* ditentukan bersama-
37 sama antara entitas A dan entitas B.

- (i) Persentase bagi hasil laba operasi (*operating profit sharing*) untuk entitas A dan entitas B berturut-turut sebesar 65 persen dan 35 persen.

CI 04 Pada tahun pertama pengoperasian diketahui kinerja operasi, yaitu pendapatan operasi sebesar Rp80 dan beban operasi sebesar Rp60.

Analisis

CI 05 Perjanjian antara entitas A dan entitas B merupakan pengaturan yang mengikat dalam bentuk kontrak yang di dalamnya memuat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas yang dilakukan adalah pengelolaan dan penyewaan *coworking space* dan *mixed use property*. Aktivitas relevan yang diatur adalah penetapan desain bangunan, penetapan prosedur operasi standar, penetapan jenis pendapatan dan biaya, serta penentuan calon tenant.

CI 06 Entitas A melakukan penilaian apakah perjanjian memberikan pengendalian secara kolektif kepada seluruh pihak. Dari perjanjian dapat diobservasi bahwa seluruh keputusan atas aktivitas relevan merupakan keputusan bersama antara para pihak dalam perjanjian.

CI 07 Tidak terdapat entitas atau kendaraan terpisah yang dibentuk untuk melakukan aktivitas dalam pengaturan. Dengan demikian, pengaturan bersama tersebut adalah operasi bersama.

CI 08 Entitas A dan entitas B mengakui aset, kewajiban, pendapatan, dan beban masing-masing yang dikontribusikan ke dalam pengaturan dan yang dihasilkan dari pengaturan. Entitas A mengakui:

- (a) aset tanah senilai Rp1.250 dan bangunan hasil pembangunan sendiri senilai Rp1.000 yang dikontribusikan ke dalam pengaturan.
- (b) piutang usaha dan utang usaha yang dihasilkan dari pengaturan sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.
- (c) pendapatan LO dan pendapatan LRA dari kerja sama sebesar Rp52 (65 persen x Rp80) serta beban dan belanja yang timbul dari aktivitas dalam pengaturan sebesar Rp39 (65 persen x Rp60) sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan. Laba operasi bersama yang menjadi bagian entitas A adalah sebesar Rp13 (65 persen x (Rp80 – Rp60)).

CI 09 Entitas B mengakui:

- (a) aset peralatan dan mesin yang dikontribusikan ke dalam pengaturan sebesar Rp500.
- (b) piutang usaha dan utang usaha yang dihasilkan dari pengaturan sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.
- (c) pendapatan sebesar Rp28 (35 persen x Rp80) dan beban yang timbul dari aktivitas dalam pengaturan sebesar Rp21 (35 persen x Rp60) sesuai

dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan. Laba operasi bersama yang menjadi bagian entitas A adalah sebesar Rp7 (35 persen x (Rp80 – Rp60)).

Contoh Ilustrasi 2 – Kerja sama operasional pembangunan dan pengelolaan kawasan ekonomi khusus dengan membentuk entitas terpisah

CI 10 Entitas A adalah entitas pemerintah bekerja sama dengan entitas B, dan entitas C, yang keduanya merupakan perseroan terbatas milik pemerintah, untuk membangun dan mengelola kawasan ekonomi khusus di atas tanah milik entitas A. Untuk melakukan pembangunan dan pengelolaan kawasan ekonomi khusus tersebut, dilakukan dengan membentuk entitas Z, sebuah badan usaha berbentuk perseroan terbatas. Entitas A, B, dan C masing-masing memiliki saham pada entitas Z sebesar 40 persen, 35 persen, dan 25 persen. Entitas B dan C berpartisipasi dalam permodalan dengan menyetorkan dana (*fresh money*) sementara entitas A berpartisipasi dalam permodalan dengan memberikan hak untuk menggunakan tanah tanpa pungutan sewa. Entitas Z membangun dan mengelola kawasan ekonomi khusus dengan menggunakan setoran modal dari pemegang saham.

CI 11 Anggaran dasar entitas Z menyebutkan bahwa:

- (a) Entitas Z merupakan perseroan terbatas yang tunduk pada peraturan perundang-undangan tentang perseroan terbatas.
- (b) Pengaturan terkait pernyataan sah pengambilan keputusan relevan dalam rapat umum pemegang saham dinyatakan sah apabila disetujui oleh lebih dari 80 persen pemegang saham.
- (c) Hak dan tanggung jawab pemegang saham tidak melebihi saham yang dimiliki.
- (d) Aktivitas yang memerlukan persetujuan rapat umum pemegang saham.
- (e) Modal disetor entitas Z adalah sebesar Rp1.000.
- (f) Kepemilikan saham entitas A, B, dan C berturut-turut adalah sebesar Rp400, Rp350, dan Rp250.

CI 12 Pada tahun pertama pengoperasian kawasan ekonomi khusus diketahui terdapat laba bersih entitas Z sebesar Rp20.

Analisis

CI 13 Anggaran dasar entitas Z merupakan pengaturan yang mengikat bagi entitas A, B, dan C serta entitas Z yang di dalamnya terdapat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas relevan yang secara signifikan

mempengaruhi manfaat yang dapat dihasilkan oleh entitas Z juga diatur dalam anggaran dasar.

CI 14 Dari pengaturan terkait pengambilan keputusan relevan dalam rapat umum pemegang saham yang termuat pada anggaran dasar, secara implisit dapat diketahui bahwa pengendalian atas entitas Z dipegang oleh entitas A, entitas B dan entitas C karena jumlah hak kepemilikan ketiganya jika digabungkan dapat memenuhi kriteria pengambilan keputusan relevan. Gabungan dua entitas (entitas A dan entitas B, atau entitas A dan entitas C, atau entitas B dan entitas C) juga tidak dapat mengambil keputusan sendiri akibat ketentuan 80 persen tersebut. Dengan demikian, tidak hanya salah satu pihak saja yang memiliki pengendalian namun terdapat pengendalian bersama di dalam perjanjian.

CI 15 Entitas Z merupakan entitas atau kendaraan terpisah dari entitas A, B, dan C dengan badan hukum yang terpisah. Entitas A, B, dan C mengakui hak atas aset neto entitas Z secara proporsional sebesar persentase kepemilikan saham masing-masing dengan menggunakan metode ekuitas. Dengan demikian, pengaturan tersebut adalah ventura bersama (*joint venture*). Pada perolehan awal, entitas A mengakui investasi pada ventura bersama sebesar Rp400 di neraca. Pada akhir tahun pertama pengoperasian kawasan ekonomi khusus, entitas A mengakui penambahan investasi pada ventura bersama dan bagian laba ventura bersama sebesar Rp8 (40 persen x Rp20).

Contoh Ilustrasi 3 – Kerja sama operasional pengolahan limbah biomassa menjadi energi listrik

CI 16 Entitas A adalah entitas Pemerintah yang memiliki tugas pengelolaan sampah. Entitas A berkeinginan untuk memperoleh nilai tambah dari sampah yang dikelola. Untuk mewujudkan keinginan tersebut, entitas A bekerja sama dengan entitas B, sebuah badan usaha swasta yang bergerak pada bidang pengolahan biomassa menjadi energi listrik. Kerja sama antara entitas A dan entitas B dituangkan dalam perjanjian kerja sama dengan aktivitas utama untuk memproduksi energi listrik dari input berupa biomassa.

CI 17 Perjanjian kerja sama antara entitas A dan entitas B mengatur hal sebagai berikut:

- (a) Entitas A beroperasi untuk mengumpulkan sampah dan memilah sampah yang dikumpulkan yang memenuhi kriteria biomassa.
- (b) Entitas A menyuplai biomassa ke dalam pembangkit biomassa milik entitas B dengan menggunakan sampah yang diangkut dan dipilah menggunakan peralatan dan mesin senilai Rp400.
- (c) Entitas B mengoperasikan pembangkit hingga menghasilkan energi listrik.

(d) Energi listrik yang dihasilkan dijual ke perusahaan listrik milik negara dan beberapa pabrik.

(e) Hasil penjualan dibagi antara entitas A dan entitas B dengan mekanisme bagi hasil penjualan (*revenue sharing*) dengan persentase berturut-turut sebesar 20 persen dan 80 persen.

CI 18 Pada tahun pertama kerja sama diketahui bahwa entitas A mengeluarkan biaya untuk menyuplai biomassa sebesar Rp600 yang terdiri dari biaya pemilahan biomassa dari sampah yang diangkut dan biaya pengangkutan. Entitas B mengeluarkan biaya untuk mengolah biomassa menjadi energi listrik sebesar Rp400. Penjualan atas energi listrik menghasilkan pendapatan sebesar Rp2.500 dengan Rp500 yang belum diterima kasnya merupakan piutang.

Analisis

CI 19 Perjanjian antara entitas A dan entitas B merupakan pengaturan yang mengikat dalam bentuk kontrak yang di dalamnya memuat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas yang dilakukan adalah pengolahan biomassa menjadi energi listrik.

CI 20 Entitas A melakukan penilaian apakah perjanjian memberikan pengendalian secara kolektif kepada seluruh pihak. Entitas A dan entitas B memiliki pengendalian atas aktivitas relevan karena entitas A mengendalikan suplai biomassa sebagai input produksi sedangkan entitas B mengendalikan proses pengolahan biomassa menjadi energi listrik. Dapat diobservasi bahwa seluruh keputusan atas aktivitas relevan merupakan keputusan bersama antara para pihak dalam perjanjian.

CI 21 Tidak terdapat entitas atau kendaraan terpisah yang dibentuk untuk melakukan aktivitas dalam pengaturan. Dengan demikian pengaturan bersama tersebut adalah operasi bersama.

CI 22 Entitas A dan entitas B mengakui aset, kewajiban, pendapatan, dan beban masing-masing yang dikontribusikan ke dalam pengaturan dan yang dihasilkan dari pengaturan. Entitas A mencatat:

(a) aset yang digunakan dalam pelaksanaan operasi bersama, yaitu alat pengangkut sampah dan alat pemilah sampah senilai Rp400.

(b) piutang usaha sebesar Rp100 (20 persen x Rp500) yang dihasilkan dari pengaturan sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.

(c) pendapatan LO sebesar Rp500 (20 persen x Rp2.500), pendapatan LRA sebesar Rp400 (20 persen x (Rp2.500 – Rp500)), serta beban dan belanja yang timbul dari aktivitas dalam pengaturan sebesar Rp200 (20 persen x (Rp600 + Rp400)).

Contoh Ilustrasi 4 – Pembentukan ventura bersama (*joint venture*) untuk mengelola aset berupa padang golf

CI 23 Entitas A merupakan entitas Pemerintah yang diberikan penugasan untuk mengelola aset eks restrukturisasi perbankan nasional berupa padang golf. Untuk mengoperasikan aset tersebut, entitas A bekerja sama dengan entitas B yang merupakan badan usaha yang bergerak di sektor properti dan telah memiliki pengalaman mengoperasikan padang golf. Pengoperasian dilakukan dengan membentuk entitas terpisah berupa perseroan terbatas, yaitu entitas Z. Persentase kepemilikan entitas A dan entitas B pada entitas Z masing-masing 55 persen dan 45 persen.

CI 24 Anggaran dasar entitas Z mengatur hal-hal sebagai berikut:

- (a) Entitas Z merupakan entitas *at-cost*.
- (b) Entitas Z mengoperasikan aset dan mengelola kewajiban yang dikontribusikan ke dalam pengaturan.
- (c) Entitas Z mengelola dan mendistribusikan pendapatan dan beban yang timbul dari pengaturan kepada entitas A dan entitas B sesuai proporsi.
- (d) Entitas Z menerima uang muka untuk melakukan pengoperasian yang penggunaannya dipertanggungjawabkan setiap bulannya.
- (e) Entitas A mengkontribusikan aset padang golf berupa tanah dan bangunan eksisting ke dalam pengaturan senilai Rp1.000.
- (f) Entitas B mengkontribusikan aset berupa peralatan dan mesin yang akan digunakan dalam pengaturan senilai Rp300.
- (g) Entitas A menanggung biaya pengoperasian yang terkait dengan pengembangan atas tanah termasuk konstruksi bangunan.
- (h) Entitas B menanggung biaya pengoperasian terkait perolehan peralatan dan mesin.
- (i) Entitas A dan B secara bersama-sama menetapkan prosedur operasi standar dan tarif yang akan dikenakan kepada pengguna untuk setiap jenis produk/jasa yang dikelola entitas Z.

CI 25 Pada tahun pertama pengoperasian diketahui bahwa:

- (a) Entitas Z memperoleh uang muka kerja sebesar Rp800 masing-masing Rp500 dari entitas A dan Rp300 dari entitas B.
- (b) Entitas Z mempertanggungjawabkan pengeluaran untuk konstruksi bangunan sebesar Rp300, pengeluaran untuk pembelian peralatan sebesar Rp150, dan biaya operasional sebesar Rp60 yang seluruhnya merupakan belanja.
- (c) Walaupun baru beroperasi setengah tahun, tercatat adanya pendapatan sebesar Rp95 dan seluruhnya merupakan pendapatan kas.

(d) Kelebihan uang muka didistribusikan kembali kepada entitas A dan entitas B.

Analisis

CI 26 Anggaran dasar entitas Z merupakan pengaturan yang mengikat bagi entitas A dan entitas B serta organ entitas Z yang di dalamnya terdapat hak dan kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas relevan yang secara signifikan mempengaruhi manfaat yang dapat dihasilkan oleh entitas Z juga diatur dalam anggaran dasar.

CI 27 Dari pengaturan terkait pernyataan sah pengambilan keputusan dalam rapat umum pemegang saham yang termuat pada anggaran dasar, secara implisit dapat diketahui bahwa entitas A memiliki pengendalian bersama dengan entitas B atas entitas Z.

CI 28 Entitas Z merupakan entitas atau kendaraan terpisah dari entitas A dan B dengan badan hukum yang terpisah. Namun demikian, setelah menguji klausul pada anggaran dasar yang merupakan pengaturan mengikat, dapat diobservasi bahwa entitas A dan entitas B memiliki hak atas aset dan tanggung jawab atas kewajiban. Jadi walaupun pengaturan bersama dilakukan melalui entitas kendaraan terpisah, pengaturan bersama ini adalah operasi bersama.

CI 29 Entitas A menyajikan aset yang dikontribusikan pada kerja sama, yaitu aset berupa tanah dan bangunan eksisting senilai Rp1.000 dan perolehan aset bangunan baru dari pengembangan senilai Rp300. Entitas A juga mengakui beban penyusutan dan akumulasi penyusutan.

CI 30 Entitas A mengakui pendapatan LO dan pendapatan LRA sebesar Rp52,25 (55 persen x Rp95) serta beban dan belanja sebesar Rp33 (55 persen x Rp60).

CI 31 Entitas A mengakui adanya pengeluaran kas untuk uang muka sebesar Rp500 dan penerimaan kas pengembalian uang muka sebesar Rp167 (Rp500 – Rp300 – Rp33) setelah uang muka tersebut dipertanggungjawabkan untuk pengeluaran pengembangan bangunan dan bagian entitas A atas beban operasional.

Contoh Ilustrasi 5 – Kerja sama antar daerah untuk pengembangan dan perdagangan komoditi unggulan

CI 32 Entitas A, B, C, dan D merupakan entitas pemerintah kabupaten yang saling bertetangga. Untuk memajukan perekonomian daerah, entitas A, B, C, dan D membentuk *regional management* yang aktivitasnya adalah melakukan pemasaran produk unggulan daerah berupa produk gula kepada pembeli ataupun offtaker.

- 1 CI 33 Struktur regional management ini terdiri dari komponen forum pimpinan
2 entitas, dewan eksekutif yang berisikan pimpinan satuan kerja perangkat
3 daerah, dan regional manager beserta organ pembantunya yang diisi tenaga
4 profesional.
- 5 CI 34 Dalam perjanjian diatur bahwa tiap-tiap entitas berkontribusi pasokan
6 bahan baku dari daerahnya masing-masing untuk diolah pada pabrik gula
7 milik entitas lain di luar pengaturan. Pemasaran akan menggunakan merk
8 bersama dengan harga yang ditentukan bersama-sama antara entitas A, B,
9 C, dan D. Hasil penjualan akan dibagi secara proporsional setelah dikurangi
10 dengan biaya-biaya.

11 Analisis

- 12 CI 35 Perjanjian antara entitas A, B, C, dan D merupakan pengaturan yang
13 mengikat dalam bentuk kontrak yang di dalamnya memuat hak dan
14 kewajiban yang bersifat memaksa. Aktivitas yang dilakukan adalah
15 pemasaran produk unggulan daerah berupa produk gula kepada pembeli
16 ataupun offtaker.
- 17 CI 36 Entitas A, B, C, dan D melakukan penilaian apakah perjanjian memberikan
18 pengendalian secara kolektif kepada seluruh pihak. Entitas A, B, C, dan D
19 memiliki pengendalian atas aktivitas relevan karena seluruh entitas
20 mengendalikan input produksi. Dapat diobservasi bahwa seluruh keputusan
21 atas aktivitas relevan seperti penentuan harga dan proporsi biaya merupakan
22 keputusan bersama antara para pihak dalam perjanjian.
- 23 CI 37 Tidak terdapat entitas atau kendaraan terpisah yang dibentuk untuk
24 melakukan aktivitas dalam pengaturan. Dengan demikian, pengaturan
25 bersama tersebut adalah operasi bersama.
- 26 CI 38 Entitas A, B, C, dan D mengakui aset, kewajiban, pendapatan, dan beban
27 masing-masing yang berkontribusi ke dalam pengaturan dan yang
28 dihasilkan dari pengaturan:
- 29 (a) aset yang digunakan dalam pelaksanaan operasi bersama.
- 30 (b) piutang usaha dan utang usaha yang dihasilkan dari pengaturan sesuai
31 dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.
- 32 (c) pendapatan dan beban yang timbul dari aktivitas dalam pengaturan
33 sesuai dengan proporsi yang ditentukan dalam pengaturan.

Perbedaan Dengan IPSAS

PSAP Pengaturan Bersama mengadopsi seluruh pengaturan dalam *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 37 – Joint Arrangements*, yang berlaku efektif per 01 Januari 2017, kecuali:

1. IPSAS 37 paragraf 7 tidak mencantumkan definisi tentang Aktivitas Relevan. Terminologi tersebut dicantumkan dalam IPSAS lain, seperti IPSAS 34 – *Separate Financial Statements*, IPSAS 35 – *Consolidated Financial Statements*, atau IPSAS 36 – *Investment in Associates and Joint Ventures*. Mempertimbangkan IPSAS 34, IPSAS 35, dan IPSAS 36 tidak diadopsi, serta belum ada PSAP yang mengatur definisi tentang Aktivitas Relevan, maka definisi tentang Aktivitas Relevan dicantumkan dalam PSAP Pengaturan Bersama.
2. IPSAS 37 paragraf 8 mengatur bahwa pengaturan yang mengikat seringkali namun tidak selalu dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan. PSAP Pengaturan Bersama mengatur bahwa pengaturan yang mengikat dan bersifat memaksa yang melibatkan entitas pemerintah sebagai salah satu pihak dalam pengaturan bersama dituangkan secara tertulis, dalam bentuk kontrak atau kesepakatan para pihak yang didokumentasikan, yang akan memberikan kepastian hukum kepada para pihak yang terlibat dalam pengaturan yang mengikat.
3. IPSAS 37 paragraf 23 ditambahkan dengan huruf (f) belanja, mencakup bagiannya atas setiap belanja yang terjadi secara bersama-sama. Penambahan ini dilakukan mempertimbangkan kebutuhan pengakuan kepentingan operator bersama dalam penyusunan laporan realisasi anggaran.
4. IPSAS 37 paragraf 24 ditambahkan dengan belanja. Penambahan ini dilakukan mempertimbangkan kebutuhan pengakuan kepentingan operator bersama dalam penyusunan laporan realisasi anggaran.
5. IPSAS 37 paragraf 24A tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 40 *Public Sector Combinations* tidak diadopsi.
6. IPSAS 37 paragraf 26 diadopsi seluruhnya namun pada PSAP Pengaturan Bersama disajikan dalam 2 paragraf, yaitu paragraf 24 dan 25.
7. IPSAS 37 paragraf 29 dan 30 terkait penyajian laporan keuangan terpisah bagi operator bersama, ventura bersama dan pihak yang berpartisipasi namun tidak memiliki pengendalian bersama tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 34 – *Separate Financial Statements* tidak diadopsi.
8. IPSAS 37 paragraf 31 tidak diadopsi. IPSAS 37 paragraf 31 mengatur bahwa penyajian informasi kuantitatif untuk periode berjalan atau perbandingan periode sebelumnya dilakukan untuk pelaporan tahunan segera setelah penerapan IPSAS 37 untuk pertama kali. Penyajian informasi tersebut mengikuti PSAP 10 (Revisi 2020) tentang Kebijakan Akuntansi, Perubahan Kebijakan Akuntansi,

9. IPSAS 37 paragraf 39 tidak diadopsi seluruhnya dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 36 – Investment in Associates and Joint Ventures tidak diadopsi.
10. IPSAS 37 paragraf 41 tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 6 – Consolidated and Separate Financial Statements tidak diadopsi.
11. IPSAS 27 paragraf 41A tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 40 – Public Sector Combinations tidak diadopsi.
12. IPSAS 37 paragraf 42, 42A, 42B, 42C, 42D, 42E dan 43 bagian Effective Date tidak diadopsi dengan tujuan entitas pemerintah dapat serentak menerapkan pertama kali dan menyajikan aset, kewajiban, pendapatan, belanja dan beban terkait pengaturan bersama.
13. IPSAS 37 paragraf 44 bagian Penarikan dan Penggantian IPSAS 8 tidak diadopsi karena IPSAS 8 tidak pernah diadopsi.
14. IPSAS 37 tidak mengatur pengungkapan terkait pengaturan bersama. Penambahan pengungkapan pada paragraf 37 PSAP ini bertujuan untuk memberikan pengaturan terkait pengungkapan minimum yang diperlukan. Pengungkapan pada paragraf 37 diadaptasi dari pengungkapan kepentingan pada pengaturan bersama yang diatur dalam IPSAS 38 – Disclosure of Interests in Other Entities.
15. IPSAS 37 Basis for Conclusions tidak diadopsi untuk hal-hal yang terkait dengan kronologis proses bisnis pembahasan standar oleh International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB).
16. IPSAS 37 Pedoman Penerapan PP 33A – PP 33D Akuntansi untuk Akuisisi Kepentingan dalam Operasi Bersama tidak diadopsi dalam PSAP Pengaturan Bersama karena IPSAS 40 – *Public Sector Combinations* tidak diadopsi.