

**Analisis Pengakuan dan Penyajian Lebih Bayar dan Kurang Bayar Dana Bagi Hasil  
pada Laporan Keuangan BUN BA-999.05**

**Deni Herdiyana, S.E., M.M., M.Acc.Fin.**  
Politeknik Keuangan Negara STAN, BPPK-Kemenkeu  
*deni.herdiyana@pknstan.ac.id*

***ABSTRACT***

*This study aims to figure out recognition, recording, summarizing and reporting Overpaying (LB) and Underpayment (KB) Revenue Sharing in accordance with relevant source documents and Government Accounting Standards (SAP) in order to verify data effectively, and the last is to know the SPAN system application can be used as a tool to control and verify data. The study conducted through descriptive analysis concludes the recording, summarizing, and financial reporting of TKDD transactions are in accordance with applicable accounting principles. This is indicated by the Financial Statements of FY 2016 to FY 2018, get a Fair Unqualified Opinion (WTP) from the BPK, which is the BUN financial statements supported by the LKTD (BUN BA-999.05). The results of the study recommend that the Directorate General of Fiscal Balance should be actively involved in facilitating data reconciliation related to Sharing Revenue with the Directorate General of Treasury, the Directorate General of Taxation and the Directorate General of Customs and Excise, and the relevant Technical Ministries, the distribution of Revenue Sharing Funds in the third and fourth quarters should be based on realization, necessary intensive and thorough socialization is carried out to all stakeholders so that the use of the Simponi application can be used optimally, recognition of underpayment and overpayment of Sharing Revenue should be determined when stipulating regulations regarding underpayment and overpayment allocation.*

**Keywords:** *Overpayment (LB), Underpayment (KB), Revenue Sharing Fund, Government Accounting Standards (SAP)*

## Abstrak

Kajian ini bertujuan untuk mengetahui dan memastikan bahwa pengakuan, pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan Lebih Bayar (LB) dan Kurang Bayar (KB) Dana Bagi Hasil sudah sesuai dengan dokumen sumber dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku serta sejauhmana sistem aplikasi SPAN dapat dijadikan sebagai tools untuk mengontrol dan memverifikasi data. Kajian yang dilakukan melalui pendekatan analisa deskriptif menyimpulkan bahwa pencatatan, pengikhtisaran, dan pelaporan keuangan atas transaksi TKDD telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku. Hal tersebut diindikasikan dengan Laporan Keuangan BUN TA 2016 sampai dengan TA 2018 mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK, dimana laporan keuangan tersebut salah satunya di-support dari LKTD (BUN BA-999.05). Hasil kajian merekomendasikan bahwa DJPK sebaiknya terlibat secara aktif dalam memfasilitasi rekonsiliasi data DBH dengan Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, serta Kementerian Teknis terkait dan penyaluran Dana Bagi Hasil pada triwulan III dan IV sebaiknya berdasarkan realisasi. Lebih lanjut, perlu dilakukan sosialisasi intensif dan menyeluruh kepada semua *stakeholder* sehingga penggunaan aplikasi Simponi dapat digunakan secara optimal. Selanjutnya pengakuan kurang bayar dan lebih bayar DBH sebaiknya ditetapkan pada saat penetapan peraturan mengenai alokasi kurang bayar dan lebih bayar.

**Kata Kunci:** Lebih Bayar (LB), Kurang Bayar (KB), Dana Bagi Hasil, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

## PENDAHULUAN

Berdasarkan Pasal 1 Angka 8 UU No.15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, definisi pengelolaan keuangan negara adalah berbagai kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban yang dilakukan oleh pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan wewenangnya. Pengelolaan keuangan Negara Republik Indonesia telah mengalami perubahan yang besar salah satunya adalah perubahan dari segi pencatatan dan pelaporan keuangan atau yang biasa dikenal dengan akuntansi. Terkait dengan akuntansi pemerintah, secara keseluruhan Indonesia telah mengalami 3 (tiga) fase perkembangan dalam penerapan akuntansi pemerintahan.

### **Fase I: Masa Pra Reformasi (Sebelum Tahun 2000)**

Pemerintah Indonesia menerapkan konsep anggaran berimbang dalam penyusunan APBN, dimana pendapatan dan pengeluaran negara memiliki jumlah nominal yang sama. Apabila APBN mengalami defisit anggaran, maka akan dicari pembiayaan untuk menutup defisit tersebut, sehingga pelaporan pada saat itu masih sederhana dan belum memadai. Menurut (Bastian, 2010), pengelolaan akuntansi sektor publik pada masa pra reformasi mengacu pada UU No. 5 Tahun 1974 tentang Pokok-Pokok Pemerintahan di Daerah yang

diikuti dengan beberapa peraturan pelaksanaannya yaitu PP No. 5 Tahun 1975 tentang Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah, PP No. 6 Tahun 1975 tentang penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD (Republik Indonesia, 1975), Kepmendagri No. 900-099 Tahun 1980 tentang Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA), Permendagri No. 2 Tahun 1994 tentang pelaksanaan APBD, UU No. 18 Tahun 1997 tentang Pajak dan Retribusi Daerah (Republik Indonesia, 1997), serta Kepmendagri No. 3 Tahun 1999 tentang bentuk dan susunan perhitungan APBD.

Sistem pencatatan pada akuntansi di sektor pemerintahan masih menggunakan single entry. Pencatatan transaksi keuangan dilakukan dengan mencatat satu kali, transaksi yang berakibat bertambahnya kas akan dicatat pada sisi penerimaan dan transaksi keuangan yang berakibat berkurangnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran (Tanjung, 2008). Dampak dari sistem pencatatan tersebut, pemerintah tidak memiliki catatan mengenai pos-pos neraca yaitu aset tetap, piutang, utang dan ekuitas dari suatu entitasnya. Oleh karena itu, pemerintah tidak pernah menampilkan neraca pada masa pra reformasi tersebut sebagai bentuk laporan keuangan yang dapat menggambarkan posisi keuangan pemerintah. Hal ini disebabkan karena basis akuntansi yang digunakan adalah basis kas dimana outputnya adalah Laporan Perhitungan Anggaran dan Nota Perhitungan.

## **Fase II: Masa Reformasi (Tahun 2000-2004)**

Diawali dengan perubahan besar melalui terbitnya paket peraturan perundang-perundangan yang berkaitan dengan perbaikan dalam pengelolaan keuangan negara, yaitu UU No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan UU No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah, UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Selain itu, ditetapkan juga UU No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tangung Jawab Keuangan Negara.

Sejalan dengan reformasi di bidang keuangan negara, pencatatan dan penyajian laporan keuangan pemerintah telah mengalami perbaikan yang semula dari basis *single entry* menjadi *double entry*. Hal ini untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara untuk mencapai tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dalam pertanggungjawaban pelaksanaan APBN.

Sistem pencatatan *double entry* mengacu pada PP No. 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah. Pengakuan belanja dan pendapatan pada dasarnya sama yaitu menggunakan basis kas, tetapi untuk kepentingan penyusunan neraca digunakan modified accrual basis, yang artinya belanja modal atau investasi dicatat

sebagai aset di neraca melalui jurnal korolari. Pencatatan akuntansi pemerintah *secara double entry* menghasilkan Laporan Keuangan yang terdiri dari Laporan Perhitungan Anggaran dan Nota Perhitungan, Neraca dan Laporan Arus Kas.

### **Fase III: Masa Modern (Tahun 2005 - Sekarang)**

Pada masa ini, entitas akuntansi dan pelaporan baik Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah menerapkan basis kas menuju akrual berdasarkan PP No. 24 Tahun 2005 tentang Sistem Akuntansi Pemerintahan. Penerapan basis kas menuju akrual, mengakui pendapatan-LRA pada saat terjadi transaksi aliran masuk ke Rekening Kas Umum Negara (RKUN) dan mengakui belanja-LRA pada saat terjadi transaksi aliran keluar dari RKUN, namun tidak terdapat pengakuan transaksi akrual untuk pendapatan dan beban. Sedangkan pengakuan transaksi untuk pos-pos Neraca dicatat pada saat adanya pengakuan hak dan kewajiban, seperti piutang dan kewajiban. Adapun laporan yang dihasilkan adalah Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan SAL, Laporan Arus Kas (LAK), Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Mulai tahun 2015 setiap entitas akuntansi dan pelaporan sudah menerapkan basis akrual berdasarkan PP No.71 Tahun 2010. Seiring dengan perkembangan akuntansi pemerintah yang begitu pesat, Sistem Akuntansi Transfer ke Daerah (SATD) telah mengalami banyak perubahan diawali dengan PMK No. 120/PMK.05/2009, selanjutnya direvisi menjadi PMK No. 263/PMK.05/2014 yang kemudian direvisi kembali menjadi PMK No. 216/PMK.05/2016. Perubahan yang terakhir adalah PMK No.83/PMK.05/2018 tentang Sistem Akuntansi Transfer ke Daerah dan Dana Desa.

Dalam rangka pelaksanaan Pengelolaan Transfer Ke Daerah dan Dana Desa (BUN BA-999.05), Menteri Keuangan menetapkan DJPK sebagai PPA BUN Pengelolaan Transfer ke Daerah dan Dana Desa, dimana tugas utamanya adalah menyusun laporan pertanggungjawaban pengelolaan anggaran BA BUN 999.05 dalam bentuk LKTD yang disusun secara periodik per semesteran dan tahunan. Adapun di tahun 2015, Laporan Keuangan BUN BA-999.05 mengalami perubahan basis akuntansi yaitu dari basis Kas Menuju Akrual menjadi basis Akrual. Dalam penyajiannya terdapat penambahan komponen Laporan Keuangan yang terdiri dari Laporan Operasional (LO) dan Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) yang sebelumnya hanya Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Dalam penyajian LKTD (BUN BA-999.05), terdapat pengakuan atas lebih bayar dan kurang bayar atas Realisasi Transfer Dana Bagi Hasil. Pengakuan dan pencatatan lebih bayar dan kurang bayar merupakan salah satu jenis transaksi akrual dimana perlakuannya harus

disertai dengan *effort* yang besar karena tidak semudah *cash ledger* dalam pengakuan dan pencatatannya. Oleh karena itu, penulis akan melakukan penelitian mengenai Pengolahan dan Analisis Data Lebih Bayar dan Kurang Bayar Dana Bagi Hasil pada Laporan Keuangan BUN BA-999.05.

## **Tinjauan Teori Dana Bagi Hasil**

Dana Bagi Hasil (DBH) adalah dana yang dialokasikan dalam APBN kepada daerah berdasarkan angka persentase tertentu dari pendapatan negara untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. DBH terdiri atas Pajak dan Sumber Daya Alam (SDA). DBH Pajak adalah bagian daerah yang berasal dari penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan, Pajak Penghasilan Pasal 25 dan Pasal 29 Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri dan Pajak Penghasilan Pasal 21, dan Cukai Hasil Tembakau. Sedangkan DBH SDA adalah bagian daerah yang berasal dari penerimaan kehutanan, mineral dan batubara, perikanan, pertambangan minyak bumi, pertambangan gas bumi, dan pengusahaan panas bumi.

DBH dialokasikan berdasarkan dua prinsip yaitu (1) *prinsip by origin*, dimana daerah penghasil penerimaan negara mendapatkan bagian (persentase) yang lebih besar dan daerah lainnya dalam satu provinsi mendapatkan bagian (persentase) berdasarkan pemerataan, (2) penyaluran DBH dilakukan berdasarkan *prinsip by actual revenue*, dimana besarnya DBH yang disalurkan kepada daerah, baik daerah penghasil maupun yang mendapat alokasi pemerataan didasarkan atas realisasi penyeteroran Penerimaan Negara Pajak (PNP) dan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) tahun anggaran berjalan (Pasal 23 UU No. 33 Tahun 2004). DBH bertujuan untuk memperbaiki keseimbangan vertikal antara pusat dan daerah dengan memperhatikan potensi daerah penghasil.

## **Akuntansi Kurang Bayar dan Lebih Bayar Dana Bagi Hasil**

### **PP No. 71 Tahun 2010**

Bedasarkan PSAP No. 09 tentang Akuntansi Kewajiban, utang transfer adalah kewajiban suatu entitas pelaporan untuk melakukan pembayaran kepada entitas lain sebagai akibat ketentuan perundang-undangan dimana besaran nominalnya diakui dan dinilai sesuai dengan peraturan yang berlaku. Kewajiban transfer dikategorikan sebagai kewajiban jangka pendek karena realisasi pembayarannya dari RKUN ke RKUD dilakukan tidak lebih dari 12 (dua belas) bulan.

Sedangkan definisi Akuntansi Piutang berdasarkan PSAP No. 01 (Penyajian Laporan Keuangan) adalah hak suatu entitas pelaporan untuk menerima pembayaran dari entitas pelaporan lain sebagai akibat peraturan perundang-undangan. Piutang tersebut merupakan aset lancar yang akan dilakukan pembayaran melalui mekanisme pemotongan realisasi transfer / setoran tunai dari Pemda ke RKUN.

#### **PMK No. 263/PMK.05/2014**

a. Piutang Pihak Ketiga

Berdasarkan Pasal 7 ayat (1) dan (2) PMK No. 263/PMK.05/2014, Piutang yang timbul atas pelaksanaan Transfer ke Daerah dan Dana Desa diakui pada saat dana Transfer ke Daerah dan Dana Desa yang dibayarkan oleh Pemerintah Pusat melebihi jumlah yang menjadi hak Pemerintah Daerah pada tahun anggaran yang bersangkutan dan diukur sebesar nilai nominal sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan mengenai lebih bayar transfer.

b. Piutang Diestimasi

Mengacu pada Pasal 7 ayat (3) dan (4) PMK No. 263/PMK.05/2013, Piutang Diestimasi diakui pada saat bagian pendapatan yang telah diterima rekening kas negara lebih kecil dari yang telah dibagikan seluruhnya namun belum diketahui jumlah hak negara yang harus dikembalikan dari masing-masing daerah penerima berdasarkan hasil perhitungan dan rekonsiliasi yang diukur sebesar nilai nominal sesuai dengan hasil perhitungan dan rekonsiliasi. Namun demikian, berdasarkan rekomendasi BPK terkait LKTD TA 2015 bahwa piutang diestimasi diakui apabila belum terbit PMK mengenai lebih bayar transfer walaupun hak Negara dari masing-masing daerah penerima sudah teridentifikasi dengan akurat dan andal melalui perhitungan dan rekonsiliasi.

c. Kewajiban Pihak Ketiga

Pasal 11 ayat (1) dan (2) PMK No. 263/PMK.05/2013 menyatakan bahwa Utang Transfer ke Daerah dan Dana Desa diakui pada saat ditetapkan Peraturan Menteri Keuangan mengenai kurang bayar transfer dan diukur sebesar nilai nominal sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan mengenai kurang bayar transfer.

d. Kewajiban Diestimasi

Kewajiban Transfer Dana Bagi Hasil (DBH) Diestimasi diakui pada saat bagian pendapatan yang telah diterima rekening kas negara belum dibagikan seluruhnya karena belum diketahui jumlah hak masing-masing daerah penerima berdasarkan hasil perhitungan dan rekonsiliasi serta diukur sebesar nilai nominal sesuai dengan hasil perhitungan dan rekonsiliasi. Namun demikian, berdasarkan rekomendasi

BPK terkait LKTD TA 2015 bahwa Kewajiban diakui sebagai diestimasi apabila belum terbit PMK mengenai kurang bayar transfer walaupun kewajiban Negara kepada masing-masing daerah penerima sudah teridentifikasi dengan akurat dan andal melalui perhitungan dan rekonsiliasi.

#### **PMK No. 216 Tahun 2016**

##### **a. Pengakuan Piutang**

Berdasarkan Pasal 7 ayat (1) PMK No. 216 Tahun 2016, Piutang Transfer ke Daerah dan Dana Desa diakui pada saat dana Transfer ke Daerah dan Dana Desa yang disalurkan oleh Pemerintah Pusat melebihi jumlah yang menjadi hak Pemerintah Daerah pada tahun anggaran yang bersangkutan dan telah ditetapkan sebagai piutang transfer ke daerah dan dana desa berdasarkan dokumen penetapan lebih bayar dan/ atau lebih bayar sesuai Peraturan Menteri Keuangan mengenai transfer ke daerah dan dana desa, dalam hal ini adalah PMK No. 187/PMK.07/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan No. 48/PMK.07 /2016 tentang Pengelolaan Transfer Ke Daerah Dan Dana Desa yang telah diubah dengan PMK No. 50/PMK.07/2017. Adapun pengakuan dan pencatatan atas besaran nilai nominal berdasarkan dokumen penetapan lebih bayar dan/atau lebih bayar sesuai PMK mengenai transfer ke daerah dan dana desa. Piutang Transfer ke Daerah dan Dana Desa (TKDD) disajikan sebagai piutang bukan pajak pada pos aset lancar di Neraca dan tidak dilakukan penyajian penyisihan piutang tidak tertagih.

Adapun Piutang yang diestimasi, transaksi tersebut diakui pada saat terjadi kelebihan salur dari nilai alokasi yang belum ditetapkan sebagai piutang Transfer ke Daerah dan Dana Desa berdasarkan dokumen penetapan lebih bayar dan/atau lebih bayar sesuai PMK mengenai transfer ke daerah dan dana desa, hal ini sesuai dengan Pasal 8 ayat (1) PMK No. 216 Tahun 2016. Nilai nominal Piutang yang diestimasi diukur sesuai dengan hasil perhitungan dan rekonsiliasi pada tahun anggaran berjalan dan/ atau tahun anggaran berikutnya sebelum Laporan Keuangan tahun anggaran berjalan diterbitkan. Piutang yang diestimasi sebagaimana dimaksud disajikan sebagai piutang bukan pajak pada pos aset lancar di Neraca.

##### **b. Pengakuan Kewajiban**

Berdasarkan Pasal 10 ayat (1) PMK No.216 Tahun 2016, Utang Transfer ke Daerah dan Dana Desa diakui pada saat dana Transfer ke Daerah dan Dana Desa yang disalurkan oleh Pemerintah Pusat kurang jumlah yang menjadi hak Pemerintah Daerah pada tahun anggaran yang bersangkutan dan telah ditetapkan sebagai Utang Transfer ke Daerah dan

Dana Desa berdasarkan dokumen penetapan kurang salur dan/atau kurang bayar sesuai PMK mengenai transfer ke daerah dan dana desa. Utang Transfer ke Daerah dan Dana Desa diukur sebesar nilai nominal berdasarkan dokumen penetapan kurang salur dan/atau kurang bayar sesuai PMK mengenai transfer ke daerah dan dana desa. Utang Transfer ke Daerah dan Dana Desa disajikan sebagai utang transfer pada pos kewajiban jangka pendek di Neraca.

### **PMK No. 83/PMK.07/2018**

PMK ini mengatur beban dan realisasi transfer ke daerah dan dana desa, piutang transfer ke daerah dan dana desa, utang transfer ke daerah dan dana desa, dan transaksi transitoris transfer ke daerah dan dana desa. Transaksi transitoris terkait transfer ke daerah dan dana desa merupakan hal baru yang dibahas pada peraturan ini yang sebelumnya belum ada pembahasan pada peraturan-peraturan sebelumnya. Proses akuntansi piutang dan utang transfer ke daerah dan dana desa mencakup hal-hal sebagai berikut:

1. Pengakuan, pengukuran dan penyajian baik piutang maupun utang TKDD;
2. Penyelesaian piutang/utang TKDD;
3. Pengakuan, pengukuran dan penyajian baik piutang maupun utang TKDD diestimasi;
4. Penyelesaian piutang/utang TKDD diestimasi;
5. Pengakuan, pengukuran dan penyajian piutang transfer pada UAKPA BUN jenis transfer yang berbeda;
6. Penyelesaian piutang transfer pada UAKPA BUN jenis transfer yang berbeda;
7. Koreksi piutang/utang TKDD dan piutang/utang TKDD diestimasi.

Proses akuntansi piutang dan utang TKDD pada peraturan yang baru ini lebih lengkap daripada peraturan sebelumnya. Namun demikian, terdapat beberapa proses bisnis terkait pencatatan akun piutang dan utang TKDD yang tidak lazim dan *complicated* sehingga perlu pemahaman yang dalam. Hal ini wajar terjadi karena peraturan PMK ini disusun dengan mengadopsi aplikasi SPAN.

### **METODE PENELITIAN**

Metode penelitian yang digunakan atas penyajian Lebih Bayar dan Kurang Bayar DBH pada Laporan Keuangan BUN BA-999.05 adalah melalui *desk study* dengan pendekatan analisis deskriptif kualitatif yang terdiri dari:

#### **1. Analisis kualitatif atas data pada LKTD**

Data kurang bayar dan lebih bayar Dana Bagi Hasil (DBH) diperoleh melalui pengumpulan data dari buku LKTD yang telah diaudit oleh BPK, kemudian dilakukan



analisis terhadap pengakuan, pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran dan pelaporan atas data kurang bayar dan lebih bayar DBH dari tahun 2008 sampai dengan tahun 2016.

## 2. Review atas Peraturan terkait SAP

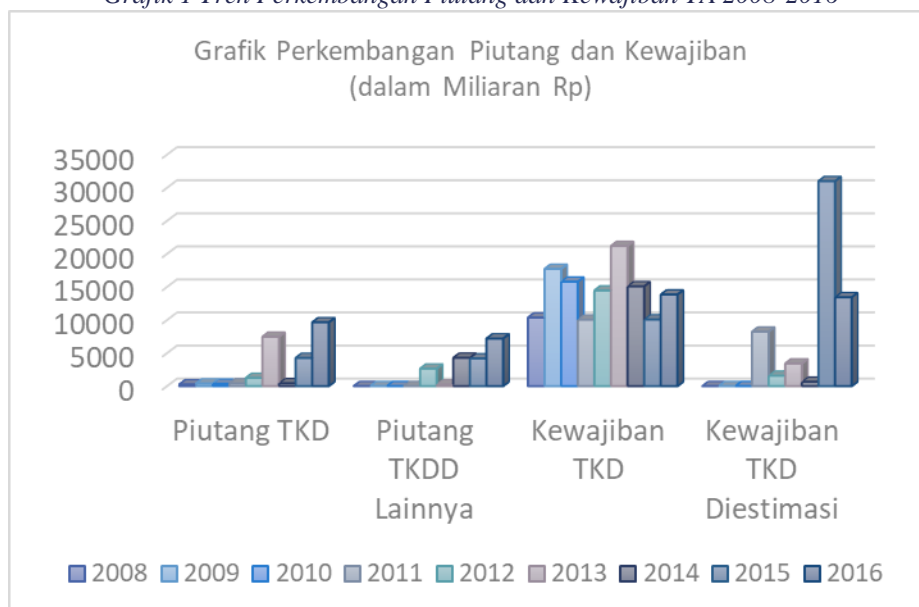
Dalam melakukan penelitian atas Lebih Bayar dan Kurang Bayar DBH yang mencakup DBH Pajak dan DBH Sumber Daya Alam, penulis mengacu pada PP 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, PMK No. 216 Tahun 2016 tentang Standar Akuntansi Transfer ke Daerah (SATD) yang merupakan revisi dari PMK No. 263/PMK.05/2014, serta PMK No. 123 Tahun 2017 yang merupakan revisi dari PMK No. 50 Tahun 2017 tentang Pengelolaan Transfer ke Daerah dan Dana Desa.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Analisis kualitatif atas data pada LKTD

Grafik yang tercantum di bawah ini merupakan data *history* mengenai perkembangan pengakuan dan pencatatan Piutang dan Kewajiban selama sembilan tahun terakhir, dimana masing-masing dari pos Piutang dan Kewajiban tersebut mengalami fluktuatif untuk periode TA 2008 sampai dengan TA 2016.

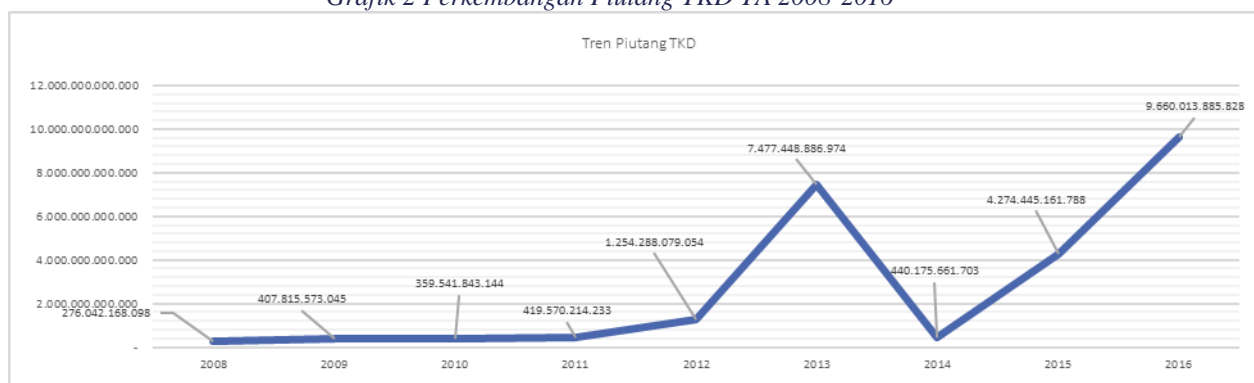
Grafik 1 Tren Perkembangan Piutang dan Kewajiban TA 2008-2016



#### a. Piutang TKD

Piutang TKD atau biasa disebut Piutang Pihak Ketiga merupakan piutang yang diakui oleh Pemerintah Pusat atas kelebihan salur kepada Pemerintah Daerah dimana Pemda provinsi/kabupaten/kota dan besaran nominal kewajiban dari masing-masing daerah tersebut sudah dapat teridentifikasi. Untuk periode 2008-2016, besaran Piutang TKD tersebut mengalami perubahan secara fluktuatif yang dapat dilihat pada gambar sebagai berikut:

Grafik 2 Perkembangan Piutang TKD TA 2008-2016

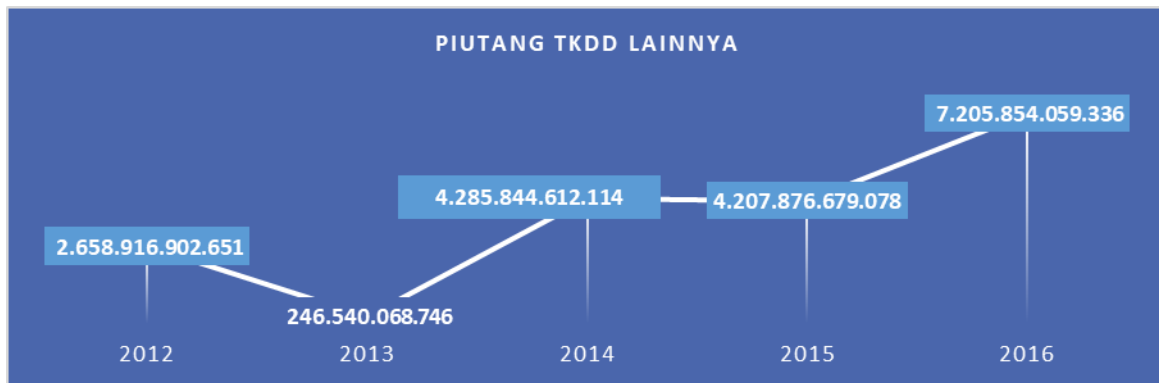


Berdasarkan gambar grafik di atas, terlihat bahwa Piutang TKD pada tahun 2008 sebesar Rp276 miliar kemudian mengalami fluktuasi yang tidak terlalu besar sampai dengan tahun 2011 sebesar Rp419,57 miliar, kemudian mengalami kenaikan pada tahun 2012 secara signifikan menjadi sebesar Rp1.254,29 miliar dan naik lagi menjadi Rp7.477,45 miliar pada tahun 2013, selanjutnya pada tahun 2014 turun menjadi Rp440,18 miliar dan kemudian secara berturut-turut naik menjadi Rp4.274,4 miliar pada tahun 2015, dan naik lagi pada tahun 2016 menjadi Rp9.660 miliar. Piutang TKDD TA 2016 sebesar Rp9.568,5 miliar terdiri dari Piutang LB DBH periode lampau sebesar Rp 1.169,47 miliar dan Piutang LB DBH tahun berjalan sebesar Rp 8.399,05 miliar. Terkait Piutang LB DBH periode lampau terdapat penyesuaian besaran nominal, hal tersebut diakibatkan adanya pelunasan atas piutang tersebut melalui mekanisme pemotongan SPM atas realisasi transfer ke daerah TA 2016 yang didasarkan pada Peraturan Direktur Jenderal Perimbangan Keuangan.

b. Piutang TKDD Lainnya

Piutang TKDD Lainnya biasa disebut Piutang Diestimasi merupakan piutang yang dimiliki oleh Pemerintah Pusat terhadap Pemda Provinsi/Kabupaten/Kota atas lebih bayar transfer ke daerah dimana rincian besaran angka piutang tersebut untuk masing-masing daerah belum dapat teridentifikasi dan belum ditetapkan dengan dokumen sumber yang sah seperti PMK/Perdirjen. Besaran nominal Piutang TKDD Lainnya dihitung berdasarkan selisih antara nilai penerimaan pada LKPP Audited dengan realisasi penyaluran tahun berjalan. Piutang TKDD Lainnya pertama kali muncul pada Laporan Keuangan BUN BA-999.05 TA 2012 sebesar Rp2,66 triliun, kemudian turun menjadi Rp246,5 miliar di tahun 2013, selanjutnya mengalami kenaikan yang signifikan menjadi Rp4,29 triliun di tahun 2014 dan bertahan di kisaran Rp4,21 triliun pada tahun 2015, kemudian di tahun 2016 mengalami kenaikan yang signifikan menjadi Rp7,21 triliun.

Grafik 3 Perkembangan Piutang TKDD Lainnya TA 2012-2016



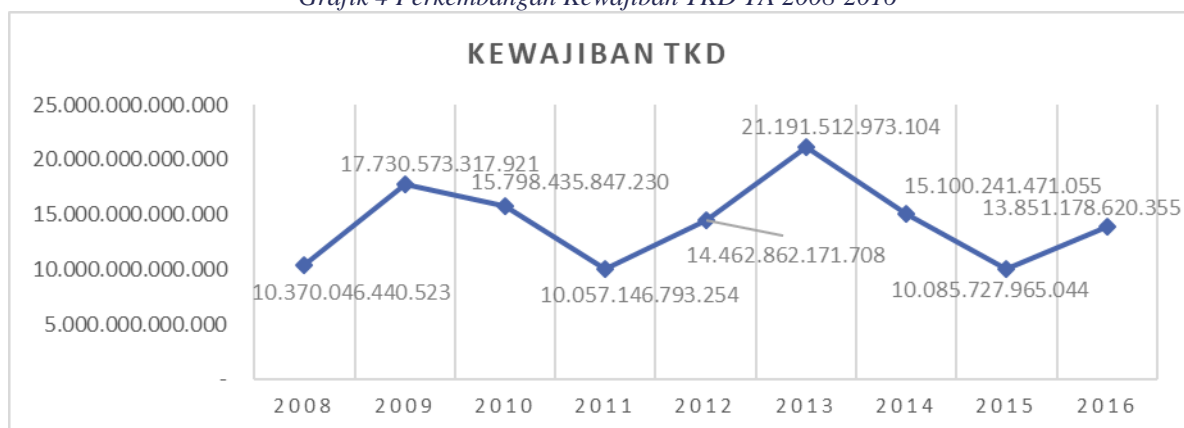
Berdasarkan LKTD Audited TA 2016, kenaikan Piutang TKDD Lainnya di TA 2016 menjadi sebesar Rp7,21 triliun dikarenakan oleh beberapa faktor, diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Piutang TKDD Lainnya yang terdiri dari PNPB dan Pajak yang seharusnya dibagihasikan berdasarkan pada TA 2016, berdasarkan pada selisih antara data penerimaan tahun berjalan dengan realisasi penyaluran DBH dan kurang salur DBH TW IV setelah disesuaikan (set off) dengan utang diestimasi dengan jenis DBH yang sama sebesar Rp7.043.590.804.308 yang terdiri dari DBH SDA sebesar Rp (5.780.648.380.134,-) dan DBH Pajak sebesar Rp (1.262.942.424.175,-) yang merupakan selisih antara pendapatan yang seharusnya dibagihasikan dengan realisasi penyaluran DBH dan kurang salur DBH TW IV sebesar Rp11.525.752.044.560 setelah disesuaikan (set off) dengan utang diestimasi berdasarkan Nota Dinas usulan koreksi ND-134/PK.2/2017 (yang diterbitkan oleh subdit teknis).
2. Piutang atas Lebih bayar DBH PBB TA 2013 yang disajikan dalam Piutang diestimasi pada LKTD TA 2015 namun belum diperhitungkan dalam PMK 162/2016 sebesar Rp162.263.255.028.

Berdasarkan pengamatan dan analisa penulis, ND dan surat untuk pengakuan Piutang TKDD Lainnya sebaiknya tidak dijadikan sebagai dokumen sumber untuk pengakuan dan pencatatan Piutang TKDD Lainnya karena sebagai bentuk kehati-hatian dan dari segi peraturan tidak kuat dan tidak mengikat, namun sebaiknya menggunakan peraturan yang lebih tinggi dan mengikat seperti Perdirjen dan PMK.

### c. Kewajiban TKDD

Grafik 4 Perkembangan Kewajiban TKD TA 2008-2016



Kewajiban TKD dari tahun 2008 sampai dengan 2016 mengalami fluktuatif, pada tahun 2008 terdapat pengakuan kewajiban sebesar Rp10,37 triliun kemudian naik menjadi Rp17,73 triliun selanjutnya berangsur-angsur turun sampai Rp10,06 triliun di tahun 2011. Kemudian mengalami kenaikan secara signifikan di tahun 2012 dan 2013 masing-masing sebesar Rp14,46 triliun dan Rp21,19 triliun, selanjutnya berkurang secara berangsur-angsur sampai dengan Rp10,09 triliun, tetapi di tahun 2016 mengalami kenaikan menjadi Rp13,85 triliun.

Terdapat kenaikan yang signifikan untuk Kewajiban TKD antara periode 2011 sampai dengan periode 2013, dimana kewajiban tersebut pada tahun 2011 sebesar Rp10,06 triliun kemudian naik menjadi Rp14,46 triliun dan puncaknya pada tahun 2013 naik lagi menjadi sebesar Rp21,19 triliun. Adapun rincian kewajiban di tahun 2013 tersebut terdiri dari Kurang Salur Dana Tunjangan Profesi Guru PNSD sebesar Rp4.310,75 miliar, kurang bayar Dana Bagi Hasil Pajak sebesar Rp1.486,71 miliar, kurang bayar Dana Bagi Hasil Cukai Hasil Tembakau sebesar Rp124,17 miliar dan Kurang Bayar Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam sebesar Rp15.269,97 miliar dimana DBH SDA merupakan angka terbesar dibandingkan dengan jenis kurang bayar lainnya.

Pengakuan Kurang Bayar TKD TA 2013 tersebut berdasarkan pada PMK No. 47/PMK07/2014 tentang Alokasi Kurang Bayar Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam Kehutanan TA 2006 sampai dengan TA 2012. Adapun nilai kurang bayar DBH Migas, kurang bayar DBH Panas Bumi, kurang Bayar DBH Kehutanan, dan kurang bayar DBH Perikanan untuk TA 2013 diakui dan dicatat berdasarkan Nota Dinas Kasubdit DBH SDA No.:ND-82/PK22/2014 tentang Penyampaian Bahan Penyusunan LKTD Audited TA 2013, sedangkan pencatatan kurang bayar DBH Minyak Bumi TA 2012 sebesar Rp357,46 miliar dilakukan sebelumnya dalam LKTD Audited TA 2012 dan belum tersalurkan ke daerah

berdasarkan Nota Dinas Kasubdit DBH SDA No.:ND-43/PK22/2013 tertanggal 14 Februari 2013.

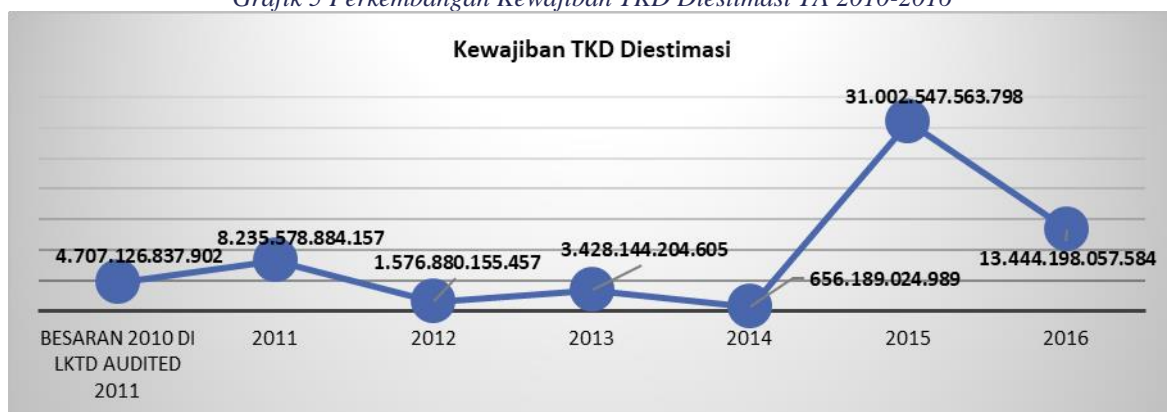
Terdapat penurunan kewajiban TKD TA 2015 menjadi Rp10,09 triliun yang sebelumnya Rp15,1 triliun, hal tersebut dikarenakan adanya kewajiban yang sudah dilunasi sebesar Rp11,94 triliun. Selain itu, terdapat Kewajiban TKD yang baru diakui dan dicatat pada tahun tersebut berdasarkan PMK No.259/PMK.07/2015 dan PMK No.4/PMK.07/2016 dan juga adanya penambahan dari reklasifikasi kewajiban diestimasi dengan terbitnya PMK Kurang Bayar. Selanjutnya di tahun 2016, terdapat penyesuaian Kewajiban TKD menjadi sebesar Rp13,85 triliun dikarenakan terdapat pembayaran kewajiban periode lampau melalui realisasi transfer dan timbulnya kewajiban tahun berjalan yang baru muncul di TA 2016 dengan terbitnya PMK 162 Tahun 2016.

Menurut catatan penulis, masih terdapat penggunaan nota dinas Kasubdit dari subdit teknis dalam rangka untuk menyesuaikan pengakuan kewajiban. Penulis berpendapat bahwa seyogyanya pengakuan dan pencatatan kewajiban TKD tidak menggunakan nota dinas melainkan menggunakan dokumen sumber yang baku dan mengikat secara hukum seperti Perdirjen dan PMK. Sehingga pengakuan kurang bayar akan lebih valid dan akuntabel dari sisi *compliance* terhadap peraturan SAP.

#### d. Kewajiban TKDD Lainnya

Kewajiban TKDD Lainnya merupakan kewajiban diestimasi dimana besaran angkanya diperoleh dari selisih antara persentase penerimaan bagi daerah berdasarkan LKPP Audited dengan realisasi transfer tahun berjalan dimana hak dari masing-masing daerah provinsi/kabupaten/kota belum dapat ditentukan karena masih bersifat agregat.

Grafik 5 Perkembangan Kewajiban TKD Diestimasi TA 2010-2016



Berdasarkan gambar grafik di atas, terlihat bahwa kewajiban TKD Diestimasi mulai diakui dan dicatat di periode 2010 pada LKTD Audited TA 2011 sebesar Rp4,71 triliun, tetapi angka tersebut belum diakui di LKTD Audited TA 2010. Tahun selanjutnya terdapat fluktuatif yang tidak terlalu signifikan antara tahun 2010 sampai dengan 2014, namun

demikian di tahun 2015 terdapat kenaikan yang sangat signifikan yaitu dari besaran Rp656,19 miliar pada tahun 2014 menjadi Rp31 triliun pada tahun 2015. Besaran angka Rp31 triliun tersebut berasal dari nilai kewajiban TKD Diestimasi yang baru diakui untuk DBH Pajak dan SDA berdasarkan pada Nota Dinas Kasubdit DBH Pajak No. ND-237/PK.2.1/2015 tanggal 29 Juni 2015 dan angka tahun sebelumnya berdasarkan LHP BPK TA 2014.

Adapun di tahun 2016, terdapat penurunan yang cukup signifikan dari Rp31 triliun menjadi Rp13,44 triliun. Angka Rp13,44 triliun tersebut merupakan selisih antara pendapatan yang seharusnya dibagihasilkan dengan realisasi penyaluran DBH dan kurang salur DBH TW IV setelah di-set off dengan piutang diestimasi menjadi sebesar Rp12.563.708.355.676,- (ND-134/PK.2/2017 yang diterbitkan oleh subdit teknis) sebagaimana tercantum pada table 9. Selain itu, terdapat jurnal koreksi mengenai penyajian kembali atas kewajiban kurang bayar DBH SDA Kehutanan TA 2012 dan 2013 yang disajikan dalam Utang Estimasi LKTD TA 2015 namun belum diperhitungkan dalam PMK No. 162 Tahun 2016 sebesar Rp72.582.964.434 kemudian ditambah pula dengan koreksi pengakuan penerimaan DBH SDA TA 2015 yang belum diperhitungkan untuk dibagihasilkan yang merupakan selisih nilai PNBPN berdasarkan LKPP audited 2015 dengan PNBPN yang telah diperhitungkan untuk dibagihasilkan sebesar Rp807.906.737.475,-.

### **Review atas Peraturan terkait SAP**

#### **a. Piutang Pihak Ketiga**

Pengakuan piutang pihak ketiga periode TA 2012-2014 berdasarkan PMK No. 120/PMK.05/2009 dimana pengungkapan dan pengakuan piutang mengacu pada prinsip *substance over form*. Oleh karena itu, pencatatan piutang tersebut lebih ditekankan pada kertas kerja hasil rekonsiliasi dengan kementerian/lembaga teknis terkait dimana hak negara dari masing-masing daerah penerima telah teridentifikasi tanpa menunggu terbitnya PMK/Perdirjen mengenai Lebih bayar DBH Sumber Daya Alam. Sedangkan mulai TA 2015 dengan menerapkan basis akrual, pengakuan piutang DBH SDA berdasarkan pada PMK No. 263/PMK.05/2014 sebagai pengganti dari PMK No. 120/PMK.05/2009 yang menegaskan bahwa piutang pihak ketiga diakui pada saat terbitnya PMK/Perdirjen mengenai Lebih bayar walaupun sebelumnya telah diketahui hak negara dari masing-masing daerah penerima melalui rekonsiliasi dengan kementerian/lembaga teknis terkait.

#### **b. Piutang Diestimasi**

Nilai Piutang diestimasi DBH SDA diperoleh dari penghitungan selisih kurang antara besaran nilai DBH Sumber Daya Alam yang dihitung berdasarkan data prognosa/realisasi PNBPN yang dibagihasilkan dengan realisasi transfer DBH SDA yang telah disalurkan sampai dengan triwulan IV, nilai tersebut diperoleh dari rekonsiliasi antara DJPK dengan

kementerian/lembaga teknis terkait sebelum ditetapkan dengan PMK/Perdirjen mengenai Lebih bayar DBH Sumber Daya Alam.

### c. Kurang Bayar Pihak Ketiga

Kurang Bayar Pihak Ketiga DBH SDA dengan nama lain Kewajiban TKD (Transfer ke Daerah) merupakan suatu utang yang sudah firm yang diakui oleh Pemerintah Pusat (DJPK selaku PA BA BUN 999.05) kepada Pemerintah Daerah dimana hak dari masing-masing daerah penerima telah teridentifikasi. Di sini terdapat perbedaan dalam pengaturan mengenai pengakuan kurang bayar untuk DBH SDA yaitu periode akuntansi sebelum penerapan basis akrual dan setelah basis akrual.

Sebelum menerapkan basis akrual yaitu periode TA 2012-2014, pengakuan Kurang Bayar Pihak Ketiga DBH SDA mengacu kepada PMK No. 120/PMK.07/2009 dimana pengakuan nilai kurang bayar tersebut mengacu pada prinsip *substance over form* yaitu nilai tersebut diakui dan dicatat berdasarkan pada kertas kerja hasil rekonsiliasi dimana besaran hak dari masing-masing daerah penerima telah teridentifikasi dengan andal tanpa menunggu penetapan peraturan mengenai alokasi kurang bayar. Sedangkan mulai TA 2015 setelah penerapan basis akrual, pengakuan dan pencatatan kurang bayar DBH SDA mengacu pada PMK No. 263/PMK.05/2014 dimana pengakuan dan pencatatan kurang bayar DBH SDA dilakukan pada saat terbitnya peraturan mengenai alokasi kurang bayar walaupun sebelumnya telah diketahui hak dari masing-masing daerah penerima melalui rekonsiliasi.

Salah satu penyebab lamanya periode pelunasan untuk pembayaran kewajiban sebelum tahun 2015, dikarenakan pengakuan kewajiban tersebut dilakukan sebelum ditetapkannya PMK sebagai dasar untuk pengalokasian pada APBN. Sedangkan penetapan PMK Kurang Bayar tersebut memerlukan waktu yang lama. Hal ini disebabkan menunggu penetapan LKPP Audited untuk menghitung selisih antara penerimaan PNBPN pada SAKUN yang akan dibagihasilkan dengan alokasi DBH SDA yang telah ditransfer untuk periode yang sama. Kemudian besaran alokasi kurang bayar tersebut masuk ke dalam APBN yang selanjutnya ditetapkan dengan Peraturan Presiden tentang alokasi transfer. Tahap berikutnya adalah penetapan SKPRTD sebagai dasar pembuatan SPP dan SPM pada Subdit Pelaksanaan Transfer sebelum dikirim ke KPPN Jakarta II selaku SAKUN sebagai syarat untuk penerbitan SP2D untuk mentransfer kurang bayar DBH SDA dari RKUN ke RKUD.

### d. Kurang Bayar Diestimasi

Pengakuan dan pencatatan kewajiban diestimasi sebelum TA 2015 adalah dihitung berdasarkan selisih antara porsi bagi hasil penerimaan PNBPN yang masuk ke RKUN dengan realisasi transfer sampai dengan triwulan IV, angka tersebut masih bersifat akumulatif

dimana masing-masing daerah penerima belum dapat diidentifikasi. Sedangkan mulai TA 2015, kewajiban diestimasi diakui pada saat peraturan mengenai alokasi kurang bayar belum ditetapkan tetapi besaran angkanya sudah diketahui yaitu melalui rekonsiliasi dengan kementerian/lembaga teknis terkait apakah hak masing-masing daerah provinsi/kabupaten/kota sudah teridentifikasi atau belum.

Penyelesaian KB Diestimasi yang berlarut-larut salah satunya disebabkan sulitnya untuk mengidentifikasi hak dari masing-masing daerah kabupaten/kota. Selain itu, aplikasi simponi belum digunakan secara optimal sehingga belum bisa membantu untuk mengidentifikasi besaran hak dari masing-masing daerah penghasil PNBK.

## **KESIMPULAN**

Salah satu yang menjadi sorotan pemeriksaan BPK adalah akun-akun yang bersifat akrual yaitu Kurang Bayar dan Lebih Bayar DBH SDA dan Pajak. Hal ini dikarenakan pengakuan dan pencatatan tersebut memerlukan *effort* lebih besar dalam hal penyajian laporan keuangan melalui proses rekonsiliasi data antara penyaji laporan keuangan dengan unit-unit teknis. Selanjutnya ditindaklanjuti dengan verifikasi data dan memerlukan *manual adjustment* pada aplikasi SPAN.

Terkait dengan penelitian ini, penulis menemukan beberapa temuan sebagai berikut:

1. Terdapat beberapa dokumen sumber dalam pengakuan dan pencatatan kurang bayar dan lebih bayar DBH masih menggunakan nota dinas dan kertas kerja, sehingga dokumen tersebut tidak kuat dan tidak mengikat secara legalitas.
2. Terdapat angka piutang dan kewajiban TA 2010 yang besarnya disajikan berbeda antara di *face* neraca LKTD TA 2010 *Audited* dengan LKTD TA 2011 *Audited*.

## **SARAN**

1. DJPK seyogyanya terlibat secara aktif dalam memfasilitasi rekonsiliasi data DBH melalui rapat koordinasi dengan Direktorat Jenderal Perbendaharaan, Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, serta Kementerian Teknis terkait.
2. Untuk mengurangi jumlah alokasi lebih bayar maupun kurang bayar untuk masing-masing daerah, sebaiknya penyaluran DBH pada triwulan III dan IV berdasarkan realisasi. Saat ini penyaluran DBH SDA yang berdasarkan realisasi hanya untuk triwulan IV saja.
3. Perlu dilakukan sosialisasi menyeluruh dan intensif kepada semua *stakeholders* terkait penggunaan aplikasi Simponi sehingga dapat membantu identifikasi data DBH bagi daerah-daerah yang memiliki hak atas DBH tersebut lebih cepat.



4. Pengakuan kurang bayar dan lebih bayar yang belum *firm* sebaiknya tidak diakui dan dicatat pada laporan keuangan tetapi menunggu penetapan peraturan mengenai alokasi kurang bayar dan lebih bayar yaitu melalui Perdirjen/PMK. Hal ini bentuk dari kehati-hatian dalam penetapan piutang dan kurang bayar.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Bastian, I. (2010). Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar Edisi Ketiga. Jakarta, DKI Jakarta, Indonesia: Penerbit Erlangga.
- Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 83 Tahun 2018 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah dan Dana Desa.
- Republik Indonesia, Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 900-099 Tahun 1980 tentang Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA).
- Republik Indonesia, Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 2 Tahun 1994 tentang pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.
- Republik Indonesia, Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 3 Tahun 1999 tentang bentuk dan susunan perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.
- Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 120/PMK.05/2009 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Transfer ke Daerah .
- Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat (SAPP).
- Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 263/PMK.05/2014 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer Ke Daerah dan Dana Desa.
- Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 216/PMK.05/2016 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Transfer ke Daerah dan Dana Desa.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1974 tentang Pokok-Pokok Pemerintahan di Daerah.
- Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 5 Tahun 1975 tentang Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 1975 tentang penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak dan Retribusi Daerah.
- Republik Indonesia, Undang- Undang No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah.

Republik Indonesia, Undang- Undang No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.

Republik Indonesia, Undang- Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Republik Indonesia, Undang- Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Republik Indonesia, Undang- Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tangung Jawab Keuangan Negara.

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Sistem Akuntansi Pemerintahan.

Republik Indonesia, Undang- Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Tanjung, A. H. (2008). Akuntansi Pemerintahan Daerah & Konsep Aplikasi (Sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan). Bandung: Alfabeta.